

g) Sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7) (§§ 22–23)

§ 22 Arten der sonstigen Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

Sonstige Einkünfte sind

1. ¹Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 6 bezeichneten Einkunftsarten gehören; § 15b ist sinngemäß anzuwenden. ²Werden die Bezüge freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt, so sind sie nicht dem Empfänger zuzurechnen; dem Empfänger sind dagegen zuzurechnen

- a) Bezüge, die von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gewährt werden, und
- b) Bezüge im Sinne des § 1 der Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-4-3, veröffentlichten bereinigten Fassung.

³Zu den in Satz 1 bezeichneten Einkünften gehören auch

a) Leibrenten und andere Leistungen,

- aa) ¹die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen. ²Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil ist der Jahresbetrag der Rente. ³Der der Besteuerung unterliegende Anteil ist nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden Prozentsatz aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %
bis 2005	50	2017	74	2029	89
ab 2006	52	2018	76	2030	90
2007	54	2019	78	2031	91
2008	56	2020	80	2032	92
2009	58	2021	81	2033	93
2010	60	2022	82	2034	94
2011	62	2023	83	2035	95
2012	64	2024	84	2036	96
2013	66	2025	85	2037	97
2014	68	2026	86	2038	98
2015	70	2027	87	2039	99
2016	72	2028	88	2040	100

⁴Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente ist der steuerfreie Teil der Rente. ⁵Dieser gilt ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs. ⁶Abweichend hiervon ist der steuerfreie Teil der Rente 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. ⁷Regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente führen nicht zu einer Neuberechnung und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht. ⁸Folgen nach dem 31.12.2004 Renten aus derselben Versicherung einander nach, gilt für die spätere Rente Satz 3 mit der Maßgabe, dass sich der Prozentsatz nach dem Jahr richtet, das sich ergibt, wenn die Laufzeit der vorhergehenden Renten von dem Jahr des Beginns der späteren Rente abgezogen wird; der Prozentsatz kann jedoch nicht niedriger bemessen werden als der für das Jahr 2005. ⁹Verstirbt der Rentenempfänger, ist ihm die Rente für den Sterbemonat noch zuzurechnen;

- bb) ¹die nicht solche im Sinne des Doppelbuchstaben aa sind und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind. ²Dies gilt auf Antrag auch für Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31.12.2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden; der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde; soweit hiervon im Versorgungsausgleich übertragene Rentenanwartschaften betroffen sind, gilt § 4 Absatz 1 und 2 des Versorgungsausgleichsgesetzes entsprechend. ³Als Ertrag des Rentenrechts gilt für die gesamte Dauer des Rentenbezugs der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kapitalwerts der Rente auf ihre voraussichtliche Laufzeit ergibt; dabei ist der Kapitalwert nach dieser Laufzeit zu berechnen. ⁴Der Ertrag des Rentenrechts (Ertragsanteil) ist aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %
0 bis 1	59	38	39	64	19
2 bis 3	58	39 bis 40	38	65 bis 66	18
4 bis 5	57	41	37	67	17
6 bis 8	56	42	36	68	16
9 bis 10	55	43 bis 44	35	69 bis 70	15
11 bis 12	54	45	34	71	14
13 bis 14	53	46 bis 47	33	72 bis 73	13
15 bis 16	52	48	32	74	12
17 bis 18	51	49	31	75	11
19 bis 20	50	50	30	76 bis 77	10
21 bis 22	49	51 bis 52	29	78 bis 79	9
23 bis 24	48	53	28	80	8
25 bis 26	47	54	27	81 bis 82	7
27	46	55 bis 56	26	83 bis 84	6
28 bis 29	45	57	25	85 bis 87	5
30 bis 31	44	58	24	88 bis 91	4
32	43	59	23	92 bis 93	3
33 bis 34	42	60 bis 61	22	94 bis 96	2
35	41	62	21	ab 97	1
36 bis 37	40	63	20		

⁵Die Ermittlung des Ertrags aus Leibrenten, die vor dem 1.1.1955 zu laufen begonnen haben, und aus Renten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen oder einer anderen Person als des Rentenberechtigten abhängt, sowie aus Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, wird durch eine Rechtsverordnung bestimmt. ⁶Doppelbuchstabe aa Satz 9 gilt entsprechend;

- b) Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden;
- 1a. Einkünfte aus Leistungen und Zahlungen nach § 10 Absatz 1a, soweit für diese die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug beim Leistungs- oder Zahlungsverpflichteten nach § 10 Absatz 1a erfüllt sind;
 - 1b. (weggefallen)
 - 1c. (weggefallen)
 2. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23;
 3. ¹Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. ²Solche Einkünfte sind nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie weniger als 256 Euro im Kalenderjahr betragen haben. ³Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden; er darf auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁴Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Ver-

anlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Leistungen im Sinne des Satzes 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend;

4. ¹Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen, Versorgungsbezüge, die auf Grund des Abgeordnetengesetzes oder des Europaabgeordnetengesetzes, sowie vergleichbare Bezüge, die auf Grund der entsprechenden Gesetze der Länder gezahlt werden, und die Entschädigungen, das Übergangsgeld, das Ruhegehalt und die Hinterbliebenenversorgung, die auf Grund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments von der Europäischen Union gezahlt werden. ²Werden zur Abgeltung des durch das Mandat veranlassten Aufwandes Aufwandsentschädigungen gezahlt, so dürfen die durch das Mandat veranlassten Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. ³Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europäischen Parlament oder im Parlament eines Landes dürfen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. ⁴Es gelten entsprechend
 - a) für Nachversicherungsbeiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtung nach den Abgeordnetengesetzen im Sinne des Satzes 1 und für Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen § 3 Nummer 62,
 - b) für Versorgungsbezüge § 19 Absatz 2 nur bezüglich des Versorgungsfreibetrags; beim Zusammentreffen mit Versorgungsbezügen im Sinne des § 19 Absatz 2 Satz 2 bleibt jedoch insgesamt höchstens ein Betrag in Höhe des Versorgungsfreibetrags nach § 19 Absatz 2 Satz 3 im Veranlagungszeitraum steuerfrei,
 - c) für das Übergangsgeld, das in einer Summe gezahlt wird, und für die Versorgungsabfindung § 34 Absatz 1,
 - d) für die Gemeinschaftssteuer, die auf die Entschädigungen, das Übergangsgeld, das Ruhegehalt und die Hinterbliebenenversorgung auf Grund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments von der Europäischen Union erhoben wird, § 34c Absatz 1; dabei sind die im ersten Halbsatz genannten Einkünfte für die entsprechende Anwendung des § 34c Absatz 1 wie ausländische Einkünfte und die Gemeinschaftssteuer wie eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende ausländische Steuer zu behandeln;
5. ¹Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. ²Soweit die Leistungen nicht auf Beiträgen, auf die § 3 Nummer 63, 63a, § 10a, Abschnitt XI oder Abschnitt XII angewendet wurden, nicht auf Zulagen im Sinne des Abschnitts XI, nicht auf Zahlungen im Sinne des § 92a Absatz 2 Satz 4 Nummer 1 und des § 92a Absatz 3 Satz 9 Nummer 2, nicht auf steuerfreien Leistungen nach § 3 Nummer 66 und nicht auf Ansprüchen beruhen, die durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nummer 56 oder die durch die nach § 3 Nummer 55b Satz 1 oder § 3 Nummer 55c steuerfreie Leistung aus einem neu begründeten Anrecht erworben wurden,
 - a) ist bei lebenslangen Renten sowie bei Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a entsprechend anzuwenden,

- b) ist bei Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die nicht solche nach Buchstabe a sind, § 20 Absatz 1 Nummer 6 in der jeweils für den Vertrag geltenden Fassung entsprechend anzuwenden,
- c) unterliegt bei anderen Leistungen der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der Besteuerung; § 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 2 gilt entsprechend.

³In den Fällen des § 93 Absatz 1 Satz 1 und 2 gilt das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen nach Abzug der Zulagen im Sinne des Abschnitt XI als Leistung im Sinne des Satzes 2. ⁴Als Leistung im Sinne des Satzes 1 gilt auch der Verminderungsbetrag nach § 92a Absatz 2 Satz 5 und der Auflösungsbetrag nach § 92a Absatz 3 Satz 5. ⁵Der Auflösungsbetrag nach § 92a Absatz 2 Satz 6 wird zu 70 Prozent als Leistung nach Satz 1 erfasst. ⁶Tritt nach dem Beginn der Auszahlungsphase zu Lebzeiten des Zulageberechtigten der Fall des § 92a Absatz 3 Satz 1 ein, dann ist

- a) innerhalb eines Zeitraums bis zum zehnten Jahr nach dem Beginn der Auszahlungsphase das Eineinhalbfache,
- b) innerhalb eines Zeitraums zwischen dem zehnten und 20. Jahr nach dem Beginn der Auszahlungsphase das Einfache

des nach Satz 5 noch nicht erfassten Auflösungsbetrags als Leistung nach Satz 1 zu erfassen; § 92a Absatz 3 Satz 9 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass als noch nicht zurückgeführter Betrag im Wohnförderkonto der noch nicht erfasste Auflösungsbetrag gilt. ⁷Bei erstmaligem Bezug von Leistungen, in den Fällen des § 93 Absatz 1 sowie bei Änderung der im Kalenderjahr auszuzahlenden Leistung hat der Anbieter (§ 80) nach Ablauf des Kalenderjahres dem Steuerpflichtigen nach amtlich vorgeschriebenem Muster den Betrag der im abgelaufenen Kalenderjahr zugeflossenen Leistungen im Sinne der Sätze 1 bis 3 je gesondert mitzuteilen; mit Einverständnis des Steuerpflichtigen kann die Mitteilung elektronisch bereitgestellt werden. ⁸Werden dem Steuerpflichtigen Abschluss- und Vertriebskosten eines Altersvorsorgevertrages erstattet, gilt der Erstattungsbetrag als Leistung im Sinne des Satzes 1. ⁹In den Fällen des § 3 Nummer 55a richtet sich die Zuordnung zu Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichsberechtigten Person danach, wie eine nur auf die Ehezeit bezogene Zuordnung der sich aus dem übertragenen Anrecht ergebenden Leistung zu Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichspflichtigen Person im Zeitpunkt der Übertragung ohne die Teilung vorzunehmen gewesen wäre. ¹⁰Dies gilt sinngemäß in den Fällen des § 3 Nummer 55 und 55e. ¹¹Wird eine Versorgungsverpflichtung nach § 3 Nummer 66 auf einen Pensionsfonds übertragen und hat der Steuerpflichtige bereits vor dieser Übertragung Leistungen auf Grund dieser Versorgungsverpflichtung erhalten, so sind insoweit auf die Leistungen aus dem Pensionsfonds im Sinne des Satzes 1 die Beträge nach § 9a Satz 1 Nummer 1 und § 19 Absatz 2 entsprechend anzuwenden; § 9a Satz 1 Nummer 3 ist nicht anzuwenden. ¹²Wird auf Grund einer internen Teilung nach § 10 des Versorgungsausgleichsgesetzes oder einer externen Teilung nach § 14 des Versorgungsausgleichsgesetzes ein Anrecht zugunsten der ausgleichsberechtigten Person begründet, so gilt dieser Vertrag insoweit zu dem gleichen Zeitpunkt als abgeschlossen wie der Vertrag der ausgleichspflichtigen Person, wenn die aus dem Vertrag der ausgleichspflichtigen

Person ausgezahlten Leistungen zu einer Besteuerung nach Satz 2 führen.
¹³Für Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen nach § 93 Absatz 3 ist § 34 Absatz 1 entsprechend anzuwenden. ¹⁴Soweit Begünstigungen, die mit denen in Satz 2 vergleichbar sind, bei der deutschen Besteuerung gewährt wurden, gelten die darauf beruhenden Leistungen ebenfalls als Leistung nach Satz 1. ¹⁵§ 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 9 in der ab dem 27.7.2016 geltenden Fassung findet keine Anwendung. ¹⁶Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 9 gilt entsprechend.

§ 55 EStDV Ermittlung des Ertrags aus Leibrenten in besonderen Fällen

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) Der Ertrag des Rentenrechts ist in den folgenden Fällen auf Grund der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes aufgeführten Tabelle zu ermitteln:

1. bei Leibrenten, die vor dem 1.1.1955 zu laufen begonnen haben. ²Dabei ist das vor dem 1.1.1955 vollendete Lebensjahr des Rentenberechtigten maßgebend;
2. bei Leibrenten, deren Dauer von der Lebenszeit einer anderen Person als des Rentenberechtigten abhängt. ²Dabei ist das bei Beginn der Rente, im Fall der Nummer 1 das vor dem 1.1.1955 vollendete Lebensjahr dieser Person maßgebend;
3. bei Leibrenten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen abhängt. ²Dabei ist das bei Beginn der Rente, im Fall der Nummer 1 das vor dem 1.1.1955 vollendete Lebensjahr der ältesten Person maßgebend, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuerst Sterbenden erlischt, und das Lebensjahr der jüngsten Person, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt.

(2) ¹Der Ertrag der Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind (abgekürzte Leibrenten), ist nach der Lebenserwartung unter Berücksichtigung der zeitlichen Begrenzung zu ermitteln. ²Der Ertragsanteil ist aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen. ³Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

Beschränkung der Laufzeit der Rente auf ... Jahre ab Beginn des Rentenbezugs (ab 1.1.1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat)	Der Ertragsanteil beträgt vorbehaltlich der Spalte 3 ... Prozent	Der Ertragsanteil ist der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes zu entnehmen, wenn der Rentenberechtigte zu Beginn des Rentenbezugs (vor dem 1.1.1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat) das ...te Lebensjahr vollendet hatte
1	2	3
1	0	Entfällt
2	1	Entfällt
3	2	97
4	4	92
5	5	88
6	7	83
7	8	81
8	9	80
9	10	78
10	12	75
11	13	74
12	14	72
13	15	71
14-15	16	69
16-17	18	67

Beschränkung der Laufzeit der Rente auf ... Jahre ab Beginn des Rentenbezugs (ab 1.1.1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat)	Der Ertragsanteil beträgt vorbehaltlich der Spalte 3 ... Prozent	Der Ertragsanteil ist der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes zu entnehmen, wenn der Rentenberechtigte zu Beginn des Rentenbezugs (vor dem 1.1.1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat) das ...te Lebensjahr vollendet hatte
1	2	3
18	19	65
19	20	64
20	21	63
21	22	62
22	23	60
23	24	59
24	25	58
25	26	57
26	27	55
27	28	54
28	29	53
29–30	30	51
31	31	50
32	32	49
33	33	48
34	34	46
35–36	35	45
37	36	43
38	37	42
39	38	41
40–41	39	39
42	40	38
43–44	41	36
45	42	35
46–47	43	33
48	44	32
49–50	45	30
51–52	46	28
53	47	27
54–55	48	25
56–57	49	23
58–59	50	21
60–61	51	19
62–63	52	17
64–65	53	15
66–67	54	13
68–69	55	11
70–71	56	9
72–74	57	6
75–76	58	4
77–79	59	2
ab 80	Der Ertragsanteil ist immer der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes zu entnehmen.	

Autorin: Dr. Sandy *Schüler-Täsch*, Richterin am Finanzgericht, Stuttgart
 Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH aD, München

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 22

<p>I. Grundinformation zu § 22 1</p> <p>II. Rechtentwicklung des § 22 und zeitlicher Geltungsbereich 4</p> <p>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 22</p> <p>1. Bedeutung der Einkünfteatbestände 7</p> <p>2. Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung sonstiger Einkünfte 10</p> <p>IV. Geltungsbereich des § 22</p> <p>1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich 13</p>	<p>2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen 16</p> <p>V. Verhältnis des § 22 zu anderen Vorschriften</p> <p>1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten (§§ 13–21, 24) 20</p> <p>2. Verhältnis zur Körperschaftsteuer 24</p> <p>3. Verhältnis zur Erbschaftsteuer 28</p> <p>4. Verhältnis zum AStG und UStG 32</p> <p>VI. Verfahrensfragen zu § 22 35</p>
---	---

**B. Erläuterungen zum Einleitungssatz:
 Sonstige Einkünfte**

<p>I. „Einkunftsart“ sonstige Einkünfte 60</p> <p>II. Einkünfteermittlung im Einzelnen</p>	<p>1. Einnahmen 65</p> <p>2. Werbungskosten 70</p>
--	--

**C. Erläuterungen zu Nr. 1:
 Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen**

<p>I. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (Nr. 1 Satz 1)</p> <p>1. Grundtatbestand der Nr. 1 Satz 1 Halbs. 1</p> <p>a) Begriff der wiederkehrenden Bezüge 90</p> <p>b) Einheitlicher Rechtsgrund und Entschluss 93</p> <p>c) Zugehörigkeit der wiederkehrenden Bezüge zu anderen Einkunftsarten 96</p> <p>2. Sinngemäße Anwendung des § 15b (Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2) 100</p> <p>3. Einzelfälle der wiederkehrenden Bezüge nach Nr. 1 Satz 1</p> <p>a) Wiederkehrende Bezüge aufgrund eines Versicherungsverhältnisses 105</p> <p>b) Wiederkehrende Bezüge aufgrund von Schadensersatzansprüchen 108</p>	<p>c) Streik- und Aussperrungsunterstützungen in Form wiederkehrender Bezüge 111</p> <p>d) Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen 114</p> <p>aa) Differenzierungskriterien</p> <p>bb) Abgrenzung von der unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen 115</p> <p>cc) Veräußerung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen 116</p> <p>dd) Veräußerung von Betriebsvermögen gegen wiederkehrende Bezüge 117</p> <p>II. Zurechnung der Bezüge, die freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden (Nr. 1 Satz 2)</p>
---	---

Anm.	Anm.
1. Ausnahme von der Besteuerung beim Empfänger (Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)	aa) Gesetzliche Rentenversicherung 157
a) Nicht dem Empfänger zuzurechnende Leistungen . . . 122	bb) Landwirtschaftliche Alterskasse 158
b) Voraussetzungen der Nichtzurechnung	cc) Berufsständische Versorgungseinrichtungen 159
aa) Unentgeltlichkeit der wiederkehrenden Bezüge 125	dd) Rentenversicherungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Basis-Rente) 160
bb) Wiederkehrende Bezüge, die freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden 126	ee) Leistungen ausländischer Versorgungsträger 161
2. Rückausnahmen von der Nichtzurechnung (Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)	ff) Umfang der Steuerbarkeit (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchstabe aa Satz 1 Halbs. 2) 162
a) Dem Empfänger zuzurechnende Leistungen 131	c) Bemessungsgrundlage für den Besteuerungsanteil (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 2) 165
b) Besteuerung in den Fällen von Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a . . 134	d) Bestimmung des Prozentsatzes (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3) 168
c) Besteuerung in den Fällen von Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. b . 137	aa) Grundsatz: Anknüpfung an Jahr des Rentenbeginns
III. Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a)	bb) Begriff des Rentenbeginns . 169
1. Leibrenten und andere Leistungen (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a)	cc) Auswirkung der Antragstellung und der Zahlung auf den Rentenbeginn 170
a) Begriff der Leibrente	dd) Einmalige andere Leistungen 171
aa) Auslegung des Begriffs der Leibrente abweichend vom bürgerlichen Recht 142	e) Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4) 174
bb) Abgrenzung zu wiederkehrenden Bezügen iSd. Nr. 1 Satz 1 143	f) Geltung des steuerfreien Betrags für Rentenlaufzeit (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 5) 177
cc) Gleichmäßigkeit der Leistungen 144	g) Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente bei Veränderung des Jahresbetrags (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6) 180
dd) Dauer der Leistungen 145	h) Keine Neuberechnung bei regelmäßiger Rentenanpassung (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 7) 183
ee) Abgekürzte und verlängerte Leibrenten 146	i) Folgerenten aus derselben Versicherung (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 8) 186
b) Begriff der anderen Leistungen 149	j) Einkünftezurechnung im Sterbemonat (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 9) 189
2. Nachgelagerte Besteuerung von Leistungen aus der sog. Basisversorgung ab Veranlagungszeitraum 2005 (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa)	
a) Übergang zur nachgelagerten Besteuerung und Vermeidung einer Doppelbesteuerung 154	
b) Leibrenten und andere Leistungen aus den gesetzlichen Absicherungssystemen (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1)	

	Anm.		Anm.
3. Ertragsanteilsbesteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen ab Veranlagungszeitraum 2005 (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 1)		5. Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 3 bis 5)	
a) Bezüge iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 1	194	a) Regelung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 3 und 4	222
b) In den einzelnen Bezügen enthaltene Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts	197	b) Ermittlung des Ertragsanteils gemäß Rechtsverordnung (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 iVm. § 55 EStDV)	225
4. Öffnungsklausel für Leistungen aus Beiträgen oberhalb der Bemessungsgrenze (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2)		c) Nicht ausdrücklich geregelte Fälle der Ermittlung des Ertragsanteils	228
a) Bedeutung der Öffnungsklausel	202	d) Ermittlung des Ertragsanteils bei Änderung der Zahlungen	
b) Antrag des Steuerpflichtigen	205	aa) Bedeutung veränderter Rentenzahlungen	230
c) Bis zum 31.12.2004 geleistete Beiträge oberhalb des maßgebenden Höchstbeitrags		bb) Leibrenten, die nach dem Tod eines Berechtigten an einen anderen Berechtigten zu zahlen sind	231
aa) Maßgeblicher Höchstbeitrag	208	cc) Erhöhung der Leibrente	232
bb) Ermittlung der eingezahlten Beiträge	209	dd) Herabsetzung der Leibrente	233
cc) Nachweis der gezahlten Beiträge	210	6. Zurechnung im Erbfall (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 6)	238
dd) Beiträge an mehr als einen Versorgungsträger	211	IV. Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden (Nr. 1 Satz 3 Buchst. b)	243
d) Zehn-Jahres-Grenze	214		
e) Ermittlung des auf Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags beruhenden Teils der Leistung	217		

D. Erläuterungen zu Nr. 1a:

Einkünfte aus Leistungen und Zahlungen nach § 10 Nr. 1a

I. Anknüpfung an § 10 Abs. 1a	271	3. Einkünfte aus Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 3)	282
II. Einzelheiten zu den Einkünften nach Nr. 1a		4. Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 4)	285
1. Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 1)	276		
2. Einkünfte aus Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2)	279		

E. Erläuterungen zu Nr. 2:

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23

**F. Erläuterungen zu Nr. 3:
Einkünfte aus Leistungen**

<p>I. Einkünfte aus Leistungen (Nr. 3 Satz 1 Halbs. 1)</p> <p>1. Einkünfte iSd. Nr. 3 330</p> <p> a) Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten 333</p> <p> b) Einzelheiten zu den Einnahmen 333</p> <p> c) Einzelheiten zu den Werbungskosten 336</p> <p>2. Begriff der Leistungen</p> <p> a) Begriffsmerkmale der Leistung</p> <p> aa) Grundsatz 341</p> <p> bb) Umfang der Leistungstätigkeit 342</p> <p> b) Tun, Dulden oder Unterlassen</p> <p> aa) Willentliches menschliches Verhalten 345</p> <p> bb) Inhalt der Leistung 346</p> <p> cc) Entgeltlicher Leistungsaustausch 347</p>	<p> c) Nichterfassung von Veräußerungen (Vermögensumschichtungen) und veräußerungsähnlichen Vorgängen</p> <p> aa) Rechtsgrund der Nichterfassung 350</p> <p> bb) Endgültige Aufgabe eines Vermögenswerts 351</p> <p> cc) Einzelfälle 352</p> <p>II. Subsidiarität der Nr. 3 (Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2) 357</p> <p>III. Beispielhafte Aufzählung: Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (Nr. 3 Satz 1 Halbs. 3) 362</p> <p>IV. Freigrenze (Nr. 3 Satz 2) 367</p> <p>V. Verlustausgleich und Verlustabzug (Nr. 3 Sätze 3 und 4) 372</p>
---	--

**G. Erläuterungen zu Nr. 4:
Abgeordnetenbezüge**

<p>I. Umfang der Steuerpflicht (Nr. 4 Satz 1)</p> <p>1. Ermittlung der Einkünfte</p> <p> a) Bedeutung des Begriffs der Bezüge für die Einkünfteermittlung 400</p> <p> b) Einzelheiten zu den Einnahmen 403</p> <p> c) Einzelheiten zu den Werbungskosten 406</p> <p>2. Bezüge aufgrund des Abgeordnetengesetzes 412</p> <p>3. Bezüge aufgrund des Europaabgeordnetengesetzes 415</p> <p>4. Bezüge aufgrund der Abgeordnetengesetze der Länder 418</p>	<p>5. Bezüge aufgrund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments 421</p> <p>6. Abgeordnete der Volkskammer der DDR 424</p> <p>II. Abzugsverbot für Werbungskosten bei Zahlung von Aufwandsentschädigungen (Nr. 4 Satz 2)</p> <p>1. Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 4 429</p> <p>2. Verhältnis zu § 3c 432</p> <p>III. Abzugsverbot für Wahlkampfkosten (Nr. 4 Satz 3) 437</p> <p>IV. Entsprechende Anwendung begünstigender Vorschriften des EStG (Nr. 4 Satz 4) 442</p>
---	---

**H. Erläuterungen zu Nr. 5:
Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen**

<p>I. Leistungen aufgrund von begünstigten Beiträgen (Nr. 5 Satz 1)</p> <p>1. Begriff der Leistungen 460</p> <p>2. Grundlage der Leistungen 463</p>	<p>3. Ermittlung der Einkünfte 467</p> <p>II. Leistungen aufgrund von nicht begünstigten Beiträgen (Nr. 5 Satz 2)</p>
--	--

	Anm.		Anm.
1. Systematik des Satzes 2	471	VII. Zuordnung der steuerpflichtigen Einkünfte in Übertragungsfällen (Nr. 5 Sätze 9 und 10)	520
2. Abschließende Aufzählung der Begünstigungen	475	VIII. Übertragung einer Versorgungs- verpflichtung auf einen Pensi- onsfonds (Nr. 5 Satz 11)	525
3. Besteuerung nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a	479	IX. Vertragsabschluss in Fällen des Versorgungsausgleichs (Nr. 5 Satz 12)	530
4. Leistungen aus Versiche- rungsverträgen, Pensionsfonds, Pensi- onskassen und Direktversiche- rungen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. b	482	X. Ermäßigte Besteuerung der Kleinstbetragsrentenabfindun- gen (Nr. 5 Satz 13)	535
5. Leistungen aus anderen Verträgen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. c	486	XI. Ausländische Versorgun- geinrichtungen (Nr. 5 Satz 14)	540
III. Besteuerung bei schädlicher Ver- wendung nach § 93 (Nr. 5 Satz 3)	500	XII. Teilfreistellung bei schädlicher Verwendung von Riester-Ver- mögen (Nr. 5 Satz 15)	545
IV. Besteuerung bei Eigenheimren- tenverträgen (Nr. 5 Sätze 4 bis 6)	505	XIII. Zurechnung der Einkünfte im Erbfall (Nr. 5 Satz 16)	550
V. Bescheinigungspflichten der Anbieter (Nr. 5 Satz 7)	510		
VI. Erstattung von Abschluss- und Vertriebskosten (Nr. 5 Satz 8)	515		
		I. ABC zu sonstigen Einkünften	600

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 22

Schrifttum: Siehe zu Nr. 1, 1a, 3, 4 und 5.

1 I. Grundinformation zu § 22

§ 22 enthält eine abschließende Aufzählung der sonstigen Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 7. Die in den einzelnen Nummern erfassten Tatbestände sind grds. eigenständig:
Wiederkehrende Bezüge: Nr. 1 ordnet in Satz 1 die Einkünfte aus wiederkehren- den Bezügen den sonstigen Einkünften zu, soweit diese keiner anderen Einkunfts- art des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 unterfallen. Nr. 1 stellt daher eine Auffangvorschrift dar. Die weite Fassung bedingt – korrespondierend mit dem Abzugsverbot in § 12 Nr. 2 für den Zahlungsverpflichteten – Einschränkungen für freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder an eine gesetzlich unterhaltsberech- tigte Person gewährte wiederkehrende Bezüge, die sich in Satz 2 wiederfinden. Die in Satz 2 Halbs. 2 geregelten Ausnahmen sind durch die Besonderheiten des Teil- einkünfteverfahrens begründet (s. Anm. 122) und sollen erreichen, dass auf der Ebene der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse auf der einen Seite und des Empfängers der wiederkehrenden Bezüge auf der anderen Seite eine systemgerechte Gesamtsteuerbelastung hergestellt wird.

Satz 3 konkretisiert in Buchst. a die Besteuerung von Leibrenten und andere Leis- tungen, in denen Erträge des Rentenrechts enthalten sind und bestimmt, wie der der Besteuerung unterliegende Anteil zu ermitteln ist. Seit 2005 wird Buchst. a untergliedert in Leibrenten und andere Leistungen aus der sog. Basisversorgung (sog. Kohortenbesteuerung nach Buchst. a Doppelbuchst. aa; s. Anm. 154 ff.) und Leib- renten und andere Leistungen aus anderen Einkunftsquellen (Buchst. a Doppel-

buchst. bb; s. Anm. 194 ff.), die mit dem Ertragsanteil besteuert werden. Über die sog. Öffnungsklausel kommt die Ertragsanteilsbesteuerung unter bestimmten Voraussetzungen auch für Leistungen iSd. Buchst. a Doppelbuchst. aa in Betracht. Satz 3 Buchst. b hat dagegen keine eigenständige Bedeutung und dient nur der Klarstellung (s. Anm. 243).

Einkünfte aus Leistungen und Zahlungen nach § 10 Abs. 1a: Nr. 1a in seiner jetzigen Fassung geht zurück auf das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58). Er verweist auf § 10 Abs. 1a und setzt das sog. Korrespondenzprinzip (vgl. BTDrucks. 18/3441, 57) um. § 10 Abs. 1a ermöglicht unter den dort genannten Voraussetzungen den Abzug von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, von Versorgungsleistungen und von Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs bzw. Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs als SA beim Verpflichteten bzw. Zahlenden. Nr. 1a regelt korrespondierend die Besteuerung der hieraus erzielten Einkünfte des Berechtigten. Die Besteuerung erfolgt dabei „spiegelbildlich“, soweit die Voraussetzungen beim Leistungs- oder Zahlungsverpflichteten nach § 10 Abs. 1a erfüllt sind.

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23: Die Nr. 2 enthält lediglich eine Verweisungsnorm und ordnet damit die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSv. § 23 den sonstigen Einkünften zu.

Einkünfte aus Leistungen: Nach Nr. 3 unterliegen Einkünfte aus Leistungen der ESt. Kein anderer Einkünftebestand des EStG ist so allg. gefasst wie dieser. Der Begriff der Leistung wird im Ges. nicht definiert (zur Auslegung s. Anm. 341 ff.). Als Beispiele werden lediglich Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände genannt. Nr. 3 ist gegenüber allen anderen Einkunftsarten, einschließlich der in § 22 aufgezählten, subsidiär. Ist der Tatbestand eines anderen Einkünftebestands erfüllt, tritt Nr. 3 zurück. Dies gilt – obwohl nicht in Nr. 3 genannt – auch für Einkünfte iSd. Nr. 5. Es handelt sich daher um eine Auffangvorschrift.

Abgeordnetenbezüge: Nr. 4 regelt die Besteuerung explizit aufgeführter Abgeordnetenbezüge, die aufgrund des Abgeordnetengesetzes, des Europaabgeordnetengesetzes sowie der entsprechenden Gesetze der Länder und des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments gewährt werden. Dies sind zB Entschädigungen, Amtszulagen, Übergangsgelder, Sterbegelder oder Versorgungsbezüge (Nr. 4 Satz 1). Es handelt sich um einen Spezialtatbestand, der der besonderen Stellung eines Abgeordneten und dem Charakter der Abgeordnetentätigkeit Rechnung trägt (vgl. auch BTDrucks. 7/5531, 9).

Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen: Regelungsinhalt: Nr. 5 ist Bestandteil der Rentenbesteuerung und befasst sich mit der sog. 2. Schicht des dem AltEinkG zugrunde liegenden Drei-Schichten-Modells (zum Begriff s. zB BFH v. 14.7.2010 – X R 37/08, BStBl. II 2011, 628; BFH v. 12.12.2017 – X R 39/15, BStBl. II 2018, 579; *Heubeck/Seybold*, DB 2007, 592 [593]). Die Vorschrift regelt abschließend die Besteuerung der Leistungen aus privaten Altersvorsorgeverträgen (sog. Riester-Rente) und der betrieblichen Altersvorsorge (Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen). Im Grundsatz erfolgt eine nachgelagerte Besteuerung (Satz 1), soweit die Beiträge, Zahlungen usw. zur Altersvorsorge stl. begünstigt werden. Da die stl. Begünstigung allerdings nicht umfassend ist, bestimmt Satz 2, dass – je nach Rechtsnatur der Altersvorsorge – abweichend eine Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3

Buchst. a (Nr. 5 Satz 2 Buchst. a), nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 (Nr. 5 Satz 2 Buchst. b) bzw. nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 (Nr. 5 Satz 2 Buchst. c) zu erfolgen hat, wenn die im Einzelnen aufgezählten stl. Begünstigungen nicht eingreifen. In den Sätzen 3 ff. wird das System präzisiert und ergänzt. Auch finden sich dort Regelungen zu Mitteilungspflichten (Satz 7).

2–3 Einstweilen frei.

4 II. Rechtsentwicklung des § 22 und zeitlicher Geltungsbereich

EStG 1920 v. 23.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Eine dem heutigen § 22 vergleichbare Vorschrift fand sich schon in § 11 EStG 1920. Dieser beschrieb die sonstigen Einnahmen, die gem. § 5 EStG 1920 neben Einkünften aus Grundbesitz, aus Gewerbebetrieb, aus Kapitalvermögen und aus Arbeit zum stbaren Einkommen zählten, wie folgt:

Zu den sonstigen Einnahmen iSd. § 5 gehören insbes.:

1. Leibrenten, Leibgedinge, Zeitrenten und andere unvererbliche Renten;
2. Zuschüsse und sonstige Vorteile, auch wenn kein Rechtsanspruch besteht; Zuwendungen, die freiwillig oder zur Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht gewährt werden, hat der Empfänger nur zu versteuern, wenn der Geber Deutscher und mit seinem Einkommen stpfl. ist;
3. Entschädigungen als Ersatz für entgehende Einnahmen;
4. Lotteriegewinne und ähnliche außerordentliche Einnahmen;
5. durch einzelne Veräußerungsgeschäfte erzielte Gewinne.

Die Aufzählung war folglich nicht abschließend. § 5 EStG 1920 stellte zudem klar, dass die Einnahmen ohne Rücksicht darauf, ob es sich um einmalige oder wiederkehrende Einkünfte handelt oder aus welchem rechtl. oder tatsächlichen Grund sie dem Stpfl. zugeflossen sind, zu berücksichtigen waren.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 6 EStG 1925 zählte als Einkunftsarten in Nr. 7 und 8 andere wiederkehrende Bezüge und sonstige Leistungsgewinne auf. Die „wiederkehrenden Bezüge“ waren in § 40 geregelt und umfassten zB auch „vererbliche Renten“. Als „sonstige Leistungsgewinne“ zählte § 41 Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften, die in § 42 als „Spekulationsgeschäfte“ näher geregelt waren, und Einkünfte „infolge einer anderen Tätigkeit“ auf. Beispielhaft nannte das Ges. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. Einmalige Vermögensanfälle, zB Lotteriegewinne, waren – anders als noch im EStG 1920 – nach § 6 Abs. 3 nicht stpfl.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Mit § 2 Abs. 3 Nr. 7 und § 22 EStG 1934 wurden – ohne wesentliche inhaltliche Änderungen – die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, Einkünfte aus Spekulationsgeschäften (§ 23) und Einkünfte aus Leistungen unter dem Begriff „sonstige Einkünfte“ zusammengefasst.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Mit dem Ges. zur Neuordnung von Steuern (StNG) wurden die im Ges. einzeln aufgezählten Renten unter dem Begriff der Leibrenten zusammengefasst und nunmehr gleich behandelt. So wurde insbes. bestimmt, dass diese nur insoweit stpfl. Einkünfte darstellen, als die einzelnen Bezüge Erträge des Rentenrechts (Ertragsanteil) enthalten. Auf Vor-

schlag des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen kam in Ziffer 1 EStG zur besseren praktischen Handhabung eine Tabelle hinzu, aus der der Ertragsanteil abzulesen war (vgl. BTDrucks. 2/961, 4). Hintergrund war eine Änderung der Rspr. des BFH hinsichtlich Veräußerungsrenten, die Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Besteuerung des Kapitalanteils der Renten geweckt hatte (s. ausführliche Reg.-Begr. in BTDrucks. 2/481, 85 ff. mwN).

In Nr. 3 wurde die Grenze für die StPflcht von Einkünften aus Leistungen, die durch das EStG 1934 auf 300 DM herabgesetzt worden war, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung (vgl. BTDrucks 2/481, 88) wieder auf 500 DM erhöht.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit dem EStRG wurde Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, der bestimmte, dass freiwillige oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährte wiederkehrende Bezüge unter den dort genannten Voraussetzungen nicht dem Empfänger zuzurechnen waren, auf Bezüge, die auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhen, ausgedehnt. Anlass hierfür war eine Änderung des § 12, wonach die entsprechenden Aufwendungen beim Geber nicht mehr abgezogen werden durften. Mangels Abzugsfähigkeit beim Geber sollte auch eine Besteuerung beim Empfänger entfallen (vgl. BTDrucks. 7/2180, 19). Im Übrigen handelte es sich um redaktionelle Änderungen, die die Verweisung auf § 2 betreffen.

EStÄndG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Mit dem EStÄndG erfolgte zwar eine erhebliche Ausweitung des Verlustabzugs- und -ausgleichs. Einkünfte aus Leistungen (Nr. 3), bei denen schon bisher WKÜberschüsse unberücksichtigt blieben, waren hiervon jedoch ausgenommen. Der Hinweis auf die Unanwendbarkeit des neuen § 10d war nach Auffassung des Gesetzgebers lediglich klarstellender Natur (vgl. BTDrucks. 7/4705, 4).

Gesetz zur Neuregelung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages v. 18.2.1977 (BGBl. I 1977, 297): Mit der Neuordnung der Entschädigung der Abgeordneten („Alimentation aus der Staatskasse“) im AbGG wurde zugleich die Besteuerung dieser Bezüge durch Anfügung einer neuen Nr. 4 geregelt. Ausschlaggebend für die Zuordnung zu den Einkünften nach § 22 war, dass nach Auffassung des Gesetzgebers hierdurch dem besonderen Charakter der Abgeordnetenbezüge am besten Rechnung getragen werden könne (vgl. BTDrucks. 7/5531, 9).

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479): Mit Wirkung ab dem VZ 1979 wurde das sog. begrenzte Realsplitting eingeführt und in § 22 in Nr. 1a geregelt, dass Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte zu versteuern sind, soweit sie der zahlende Ehegatte nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 als SA abziehen kann.

DienstRändG 2 v. 30.7.1979 (BGBl. I 1979, 1301; BStBl. I 1979, 563): Im Zuge der ersten Direktwahlen zum Europäischen Parlament im Juni 1979 wurde die in Nr. 4 aufgezählten Abgeordnetenbezüge um Bezüge nach dem Europaabgeordnetengesetz erweitert.

SubvAbG v. 26.6.1981 (BGBl. I 1981, 537; BStBl. I 1981, 523): Als Bestandteil des Subventionsabbaus wurde die ermäßigte Besteuerung von Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit nach § 34 Abs. 4, die bis dahin auch für Abgeordnete galt (Nr. 4 Buchst. d), gestrichen.

2. HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Die in der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 3 aufgelisteten Ertragsanteile wurden auf Grundlage geänderter Zinssätze und gestiegener mittlerer Lebenserwartung nach

der Allgemeinen Deutschen Sterbetafel 1970/72 (s. BTDrucks. 9/842, 67) angepasst.

StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): In Nr. 1 Satz 2 wurde „klargestellt“ (s. BTDrucks. 10/1636, 58, mit Hinweis auf BFH v. 27.11.1959 – VI 172/59 U, BStBl. III 1960, 65), dass wiederkehrende Bezüge, die freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht von einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft gewährt werden, – aus Gründen der Gleichbehandlung – dem Empfänger nicht zuzurechnen sind, also nicht § 22 unterliegen. Darüber hinaus wurde durch Anfügen eines neuen Halbs. 2 in Nr. 1 Satz 2 eine Besteuerungslücke hinsichtlich solcher wiederkehrenden Bezüge geschlossen, die von einer unbeschränkt stpfl., aber von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung stbegünstigter Zwecke iSd. §§ 52–54 AO (Buchst. a) bzw. von besonderen Stiftungen (Buchst. b) gewährt werden. Diese wurden nunmehr dem Empfänger zugerechnet, so dass sie der Besteuerung nach § 22 Nr. 1 unterliegen.

Elftes Gesetz zur Änderung des AbgeordnetenG, Zehntes Gesetz zur Änderung des EuropaabgeordnetenG und Gesetz zur Änderung des EStG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2210; BStBl. I 1989, 484): Mit Schaffung eines Überbrückungsgeldes wurde dieses durch Ergänzung des Nr. 4 auch der ESt unterworfen.

Gesetz zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des StReformG 1990 v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Nachversicherungsbeiträge aufgrund gesetzlicher Verpflichtung nach dem AbgG (Nr. 4) werden in entsprechender Anwendung des § 3 Nr. 62 von der Steuer befreit.

EinigungsvertragG v. 23.9.1990 (BGBl. I 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Nach dem Einigungsvertrag gilt das EStG ab 1.1.1991 im Gebiet der neuen Bundesländer (vgl. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 des Einigungsvertrags). § 22 Nr. 4 ist seither gem. § 57 Abs. 5 (idF der Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 16 Buchst. k des Einigungsvertrags) auch auf Bezüge der Abgeordneten der Volkskammer der DDR anzuwenden.

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Mit dem Ges. zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms (FKPG) erfolgte eine Anpassung des Prozentsatzes für die Ermittlung des Ertragsanteils von Leibrenten in der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 3. Die Werte wurden unter Beibehaltung des Zinssatzes von 5,5 % und unter Berücksichtigung einer erhöhten Lebenserwartung anhand der Allgemeinen Deutschen Sterbetafel 1986/88 für männliche Personen berechnet. Von der Erstellung einer besonderen Tabelle aufgrund der höheren Lebenserwartung weiblicher Personen wurde aus Vereinfachungsgründen abgesehen (BTDrucks. 12/4401, 99).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Mit dem Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz wurde in Nr. 4 Satz 4 Buchst. b der Höchstbetrag des beim Zusammentreffen von Versorgungsbezügen iSd. Nr. 4 Satz 1 und iSd. § 19 Abs. 2 zu gewährenden Freibetrags mW ab VZ 1993 (§ 52 Abs. 21a idF des EStG 1996) auf 6000 DM im VZ erhöht. Hintergrund war die durch das Zinsabschlaggesetz v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853) erfolgte Änderung des § 19 Abs. 2 (BTDrucks. 12/6078, 123 f.; vgl. hierzu auch § 19 Anm. 2).

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Mit dem JStG 1996 erfolgte eine redaktionelle Anpassung an die auf dem Pflegeversicherungsgesetz v. 26.5.1994 (BGBl. I 1994, 1014) beruhenden Änderungen der §§ 11, 27

AbgG und des § 9 EuropaabgeordnetenG (vgl. BTDrucks. 13/901, 134). Nr. 4 Satz 1 und Satz 4 wurde mW ab VZ 1995 (§ 52 Abs. 21a EStG idF des EStG 1996) um Zuschüsse zu Pflegeversicherungsbeiträgen erweitert.

BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91 (BGBl. I 1998, 3430): In der veröffentlichten Entscheidungsformel hat das BVerfG § 22 Nr. 3 Satz 3 – und damit den völligen Ausschluss der Verlustverrechnung – in den seit VZ 1984 geltenden Fassungen mit Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar und nichtig erklärt, soweit sich die Vorschrift auf laufende Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Gegenstände bezieht. Die Entscheidungsformel hat gem. § 31 Abs. 2 BVerfGG Gesetzeskraft.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Infolge der Neufassung des § 23 durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2020 wird in Nr. 2 ab VZ 1999 nunmehr auf „Private Veräußerungsgeschäfte“ Bezug genommen. Zudem wurde aufgrund der Vorgaben des BVerfG (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88; BGBl. I 1998, 3430) in Nr. 3 ein Satz 4 angefügt, der ab VZ 1999 – nach Maßgabe des § 10d – einen Verlustabzug im Rahmen der Einkünfte der Nr. 3 ermöglicht.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In Nr. 4 Satz 4 Buchst. c wurde die Verweisung auf § 34 abgeändert und die Angabe „§ 34 Abs. 3“ durch die Angabe „§ 34 Abs. 1“ ersetzt. Damit wurde der – mW ab VZ 1999 erfolgten – Neufassung des § 34 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) Rechnung getragen. Die Änderung der Verweisung in Nr. 4 Satz 4 Buchst. c ist uE entgegen dem Wortlaut des § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StBereinG v. 22.12.1999 bereits bei Veranlagungen für den VZ 1999 anzuwenden, da die Verweisung anderenfalls für VZ 1999 keinen Sinn ergäbe (zur Nichtigkeit des § 34 Abs. 1 idF des StEntlG 1999/2000/2002 s. § 34 Anm. 5).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Mit Wirkung ab VZ 2001 wurden in Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a die Worte „von der Körperschaftsteuer befreiten“ gestrichen. Grund hierfür war die Einf. des sog. Halbeinkünfteverfahrens. Zusammen mit dem ebenfalls neu eingeführten § 3 Nr. 40i sollte im Verhältnis zu steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen eine ungerechtfertigte Begünstigung vermieden werden, indem auf Ebene des Empfängers eine Besteuerung der Bezüge nach den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens, also zur Hälfte erfolgt (vgl. BTDrucks. 14/2683, 115).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Mit Wirkung ab VZ 2002 wurden die DM-Beträge in Euro umgerechnet und auf volle Euro nach oben gerundet bzw. geglättet. Die Freigrenze in Nr. 3 Satz 2 beträgt seither 256 €. Für Nr. 4 Satz 4 Buchst. b Halbs. 2 ergab sich ein Freibetrag iHv. 3 072 €.

AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Mit der Reform der Altersvorsorge durch das Altersvermögensgesetz wurde eine neue Nr. 5 zur Regelung der Besteuerung von Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen angefügt. Nr. 5 gilt gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 in der bei Inkrafttreten des Änderungsgesetzes (am 1.1.2002, Art. 35 Abs. 1 AVmG) geltenden – durch das StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3) bereits geänderten – Fassung erstmals ab VZ 2002. Hinsichtlich sog. Bestandsrentner, bei denen der Leistungsbezug bereits begonnen hat, enthält § 52 Abs. 34b Übergangsregelungen, die die weitere Anwendbarkeit von §§ 19 Abs. 2, 9a Satz 1 Nr. 1 bzw. von Nr. 1 Satz 3 Buchst. a gewährleisten.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Zeitgleich mit ihrem Inkrafttreten am 1.1.2002 wurden die durch das AVmG v. 26.6.2001 eingeführten Nr. 5 Sätze 1, 4 und 7 bereits geändert. Es handelt sich hierbei um Klarstellungen bzw. redaktionelle Anpassungen (vgl. BTDrucks. 14/7341, 11).

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554): Spiegelbildlich zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b wurde auch § 22 im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes an den Systemwechsel zur nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften unter Berücksichtigung einer Übergangsphase angepasst (vgl. BTDrucks. 2/04, 67). Der Gesetzgeber reagierte hiermit auf die Entsch. des BVerfG v. 6.3.2002 (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BGBl. I 2002, 1305; BStBl. II 2002, 618), in der das BVerfG die unterschiedliche Besteuerung der Renten und Pensionen als mit dem GG unvereinbar angesehen und den Gesetzgeber verpflichtet hatte, spätestens mW zum 1.1.2005 eine Neuregelung zu treffen. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Änderungen:

- ▶ *Nr. 1:* Zur Differenzierung zwischen der Besteuerung der Renten aus der sog. Basisversorgung und der Besteuerung der übrigen Renten wurde Nr. 1 Satz 3 Buchst. a mW ab VZ 2005 in Doppelbuchst. aa und bb untergliedert.
- ▶ *Nr. 4 Satz 4 Buchst. b* wurde mW ab VZ 2005 an den geänderten § 19 Abs. 2 angepasst und geregelt, dass für Versorgungsbezüge § 19 Abs. 2 nur bezüglich des Versorgungsfreibetrags entsprechend anzuwenden ist. Der in § 19 Abs. 2 neu eingeführte Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wird Abgeordneten danach nicht gewährt, da dieser Ersatz für den ArbN-Pauschbetrag iSd. § 9a Nr. 1 Buchst. a darstellt, der Abgeordneten nicht zusteht (BTDrucks. 2/04, 71).
- ▶ *Nr. 5 Sätze 1, 2 und 7* wurden rückwirkend zum 1.1.2002 als Folge der Aufhebung des § 10a Abs. Satz 4 angepasst und bewirken, dass Leistungen der Zusatzversorgungseinrichtungen in den Anwendungsbereich einbezogen werden, soweit sie auf einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung beruhen.
- ▶ *Nr. 5:* Darüber hinaus wurde Nr. 5 Satz 6 mW ab VZ 2005 neugefasst. Hierbei handelt es sich um eine Folgeänderung zur Beseitigung des Steuerprivilegs der Kapitallebensversicherungen in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2, das auch bei Umwandlung in einen begünstigten Altersvorsorgevertrag galt. Für ab 1.1.2005 geschlossene Verträge wurde dies nun entbehrlich (BTDrucks. 2/04, 71).

Zudem enthalten Nr. 5 Sätze 4, 6 und 7 redaktionelle Folgeänderungen, die aufgrund der neuen Struktur des § 93 Abs. 1 nötig geworden sind und mW ab VZ 2005 gelten.

Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3683; BStBl. I 2006, 80): Mit dem Ges. zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen wurde Nr. 1 Satz 1 um den Halbs. „§ 15b ist sinngemäß anzuwenden“ ergänzt. Die Verlustverrechnungsbeschränkungen für gewerbliche Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen gelten danach sinngemäß auch für sonstige Einkünfte. Die Änderung ist am Tag nach der Verkündung des Gesetzes mW zum 31.12.2005, also mW ab VZ 2005 in Kraft getreten. Allerdings gilt die Übergangsregelung des § 52 Abs. 38 iVm Abs. 33a idF des Ges. v. 22.12.2005.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Das JStG 2007 brachte erneut Änderungen des Nr. 5 mit sich. Diese gelten ab dem VZ 2007 (Art. 20 Abs. 6 JStG, § 52 Abs. 1). Nr. 5 wurde im Wesentlichen redaktionell neu

gefasst, um die Vorschrift verständlicher zu machen. In einzelnen Bereichen haben sich dabei auch materielle Änderungen ergeben. Hinzuweisen ist auch auf die Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 38 Satz 2, in der die alte Regelung mW ab 1.1.2007 gestrichen (und durch eine Regelung zu Nr. 3 ersetzt) worden ist. Zudem wurde die Übergangsregelung in § 52 Abs. 34c (vormals Abs. 34b) für Rentner, deren Versorgungsverpflichtung auf einen Pensionsfonds übertragen worden ist, mW zum 1.1.2007 erweitert.

Auf Anregung des BRat wurde darüber hinaus Nr. 3 um einen Verweis auf § 10d Abs. 4 ergänzt, um zu regeln, dass auch Verluste nach dieser Vorschrift gesondert festzustellen sind. Anlass hierfür war das zu § 23 ergangene BFH-Urt. (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BStBl. II 2007, 158; vgl. BTDrucks. 16/3368, 18). Die Änderung ist gem. § 52 Abs. 38 Satz 2 in allen Fällen anzuwenden, in denen am 1.1.2007 die Feststellungsfrist für die gesonderte Verlustfeststellung noch nicht abgelaufen war.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Nr. 1b und 1c wurden eingefügt, um ausdrückliche gesetzliche Regelungen für die Besteuerung von Versorgungsleistungen aufgrund eines Vermögensübergabevertrags und für die Einkünfte aus Leistungen aufgrund eines schuldrechtl. Versorgungsausgleichs beim Empfänger der Leistungen zu schaffen. Die Vorschriften traten gem. Art. 28 Abs. 1 JStG 2008 am 29.12.2007 in Kraft und sind gem. § 52 Abs. 1 idF des UntSt-ReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

EigRentG v. 29.7.2008 (BGBl. I 2008, 1509; BStBl. I 2008, 818): Nach Einf. der Eigenheimrente kann gefördertes Altersvorsorgevermögen als Altersvorsorge-Eigenheimbetrag verwendet oder für bestimmte Darlehenstilgungen die Altersvorsorgezulage nach Abschn. XI und der SA-Abzug nach § 10a in Anspruch genommen werden. Diverse Änderungen in Nr. 5 regeln die dadurch erforderlich gewordene nachgelagerte Besteuerung. Die Änderungen sind nach Art. 9 EigRentG am Tag nach der Verkündung des Gesetzes – also am 1.8.2008 – in Kraft getreten und gelten damit mangels besonderer Anwendungsregelung erstmals für den VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630).

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Mit dem JStG 2009 wurden Nr. 1, 3, 4 und 5 geändert. Die Änderungen traten am 25.12.2008 in Kraft und sind ab dem VZ 2009 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des JStG 2009):

- ▶ *In Nr. 1 Satz 2* entfällt die Voraussetzung, dass der Geber unbeschränkt estpfl. oder kstpfl. ist, mit der Folge, dass die in Satz 2 genannten Bezüge der ESt unterliegen. In der Folge entfällt bei der Ausnahmeregelung des Buchst. a ebenfalls die Voraussetzung der unbeschränkten KStPfl. Mit der Regelung sollten europarechtl. Bedenken beseitigt werden (vgl. BTDrucks. 16/10189, 51).
- ▶ *In Nr. 3* wird die Möglichkeit geschaffen, beschränkt auf 5 Jahre Verluste mit Einkünften aus Stillhaltengeschäften iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 11 auszugleichen. Hierbei handelt es sich um eine Übergangsregelung für Altverluste, da die Stillhalteprämien bis 31.12.2008 im Rahmen der Nr. 3 besteuert wurden. Aufgrund des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) werden diese nunmehr in § 20 Abs. 1 Nr. 11 erfasst (zur erstmaligen Anwendung im VZ 2008 s. § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 und zur letztmaligen Anwendung § 52a Abs. 10a idF des JStG 2009).
- ▶ *Nr. 4 Satz 1* erfasst bestimmte Vergütungen, die aufgrund des 2009 in Kraft getretenen neuen Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments von der EU

gezahlt werden (vgl. BTDrucks. 16/11108, 17). Gemäß Nr. 4 Satz 4 Buchst. d ist § 34c Abs. 1 auf die Gemeinschaftssteuer, die auf diese Einkünfte entfällt entsprechend anzuwenden.

- ▶ *Nr. 5 Satz 9* regelt, dass Abschluss- und Vertriebskosten eines Altersvorsorgevertrags, die dem Stpfl. erstattet werden, nach Satz 1 nachgelagert zu besteuern sind.

VAStrRefG v. 3.4.2009 (BGBl. I 2009, 700; BStBl. I 2009, 534): Mit dem Ges. zur Strukturreform des Versorgungsausgleichs wurde § 22 Nr. 1 und 5 geändert. Die Änderungen traten am 1.9.2009 in Kraft und sind mW ab VZ 2009 anzuwenden (Art. 23 VAStrRefG, § 52 Abs. 1 idF des JStG 2009):

- ▶ *In Nr. 1* wurde Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 dahin ergänzt, dass § 4 Abs. 1 VersAusglG entsprechend gilt. Dieser regelt Auskunftsansprüche der Ehegatten, Hinterbliebenen und Erben untereinander. Hiermit wird die Grundlage geschaffen, dass der Berechtigte die Nachweispflichten erfüllen und die Öffnungsklausel in Anspruch nehmen kann (BRDrucks. 343/08, 257).
- ▶ *Nr. 5*: Durch die Ergänzung von Nr. 5 Satz 2 wird sichergestellt, dass die Leistungen, die auf dem nach § 3 Nr. 55b Satz 1 nF stfrei gestellten Ausgleichswert im Rahmen eines Versorgungsausgleichs beruhen, nach § 22 Nr. 5 Satz 1 nachgelagert besteuert werden können (BRDrucks 343/08, 258).

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Mit dem JStG 2010 wurden § 22 Nr. 1, 1b, 1c und 5 geändert:

- ▶ *In Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2* werden die Wörter „§ 4 Abs. 1 VersAusglG“ durch „§ 4 Abs. 1 und 2“ ersetzt und damit auch der Auskunftsanspruch gegenüber dem Versorgungsträger erfasst.
- ▶ *In Nr. 1b und 1c* wird klargestellt, dass Einkünfte aus Versorgungsleistungen bzw. Ausgleichsleistungen vorliegen, soweit beim Zahlungsverpflichteten die Voraussetzungen für den SA-Abzug erfüllt sind und zwar unabhängig davon, ob sich diese beim Zahlungspflichtigen stl. auswirken (BTDrucks. 17/2249, 54). In Nr. 1c werden außerdem die diesbezüglich relevanten Ausgleichszahlungen unter Bezugnahme auf das Versorgungsausgleichsrecht konkret bezeichnet.
- ▶ *In Nr. 5 Satz 6* werden die Wörter „zu Lebzeiten des Zulageberechtigten“ eingefügt und damit klargestellt, dass im Falle des Todes insoweit keine Nachversteuerung erfolgt (BTDrucks. 17/2249, 54). In Nr. 5 Satz 10 wird eine Regelung ergänzt, wonach die Zuordnung der stpfl. Einkünfte bei der ausgleichsberechtigten Person nach einer internen Teilung zu Nr. 5 Sätze 1 und 2 nach den gleichen Kriterien erfolgt wie bei der ausgleichspflichtigen Person, wenn die Teilung nicht stattgefunden hätte.

Die Änderungen in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2, Nr. 1b, Nr. 1c und Nr. 5 Satz 6 sind am Tag nach der Verkündung des JStG 2010 – also am 14.12.2010 – in Kraft getreten (Art. 32 Abs. 1 JStG 2010) und sind mW ab VZ 2010 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF der Neubekanntmachung des EStG v. 8.10.2009). Die Änderungen in § 22 Nr. 5 Satz 10 sowie in § 52 Abs. 38 Satz 4 sind rückwirkend mit der Reform des Versorgungsausgleichs zum 1.9.2009 in Kraft getreten (Art. 32 Abs. 2 JStG 2010).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Nr. 5 Satz 2 wurde um § 3 Nr. 55c ergänzt und das Wort „Versorgungsausgleich“ durch das Wort „neu“ ersetzt. Nr. 5 wurde zudem um einen neuen Satz 11 ergänzt. Beide

Änderungen sind am Tag nach der Verkündung des Gesetzes – also am 14.12.2011 – in Kraft getreten (Art. 25 Abs. 4 BeitrRLUmsG) und sind damit im VZ 2011 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131).

LSV-NOG v. 12.4.2012 (BGBl. I 2012, 579): Mit dem Ges. zur Neuorganisation der landwirtschaftlichen Sozialversicherung wurden – als Folge der Schaffung eines Bundesträgers – in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 die Wörter „den landwirtschaftlichen Alterskassen“ durch die Wörter „der landwirtschaftlichen Alterskasse“ ersetzt. Die Neuregelung ist zum 1.1.2013 in Kraft getreten (Art. 14 Abs. 1 LSV-NOG) und gilt damit ab VZ 2013 (§ 52 Abs. 2 idF des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013).

AltvVerbG v. 24.6.2013 (BGBl. I 2013, 1667): In Nr. 5 Satz 7 wurde lediglich eine sprachliche Anpassung vorgenommen, indem das Wort „Vordruck“ in „Muster“ geändert wurde. Nr. 5 Satz 8 wurde aufgehoben. Das AltvVerbG ist am 1.7.2013 in Kraft getreten (Art. 5 AltvVerbG). Die Änderungen sind jedoch erstmals ab dem VZ 2014 anzuwenden (§ 52 Abs. 23h idF des AltvVerbG).

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Mit dem KroatienAnpG wurden Nr. 3 und Nr. 5 geändert. Das Ges. ist insoweit zum 26.7.2014 in Kraft getreten (Art. 28 Abs. 1 KroatienAnpG) und ist gem. § 52 Abs. 1 idF des KroatienAnpG ab dem VZ 2014 anzuwenden:

- ▶ Nr. 3: Nachdem die in § 52a Abs. 10a enthaltene Übergangsfrist abgelaufen war, wurden in Nr. 3 die Sätze 5 und 6 aufgehoben.
- ▶ In Nr. 5 Satz 7 wird die Angabe „Sätze 1 bis 6“ durch die Angabe „Sätze 1 bis 3“ ersetzt, da aufgrund von § 92b Abs. 3 insoweit die Ausstellung einer Bescheinigung entbehrlich geworden ist. Außerdem werden die Sätze 11 und 12 angefügt, die die Regelungen aus § 52 Abs. 34c und Abs. 38 Satz 4 übernehmen (vgl. auch BTDrucks. 18/1529, 54).

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Da im ZollkodexAnpG die korrespondierenden Normen in § 10 Abs. 1a zusammengefasst worden sind, wurde auch Nr. 1a neu gefasst und Nr. 1b und 1c gestrichen. Die Regelungen sind zum 1.1.2015 in Kraft getreten (Art. 16 Abs. 2 ZollkodexAnpG) und sind ab VZ 2015 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014).

BetriebsrentenStärkG v. 17.8.2017 (BGBl. I 2017, 3214; BStBl. I 2017, 278): In Nr. 5 wird Satz 2 um den neuen § 3 Nr. 63a und den neuen Abschnitt XII ergänzt. Darüber hinaus wurden die Sätze 13 bis 15 angefügt. Satz 13 betrifft die Anwendung von § 34 Abs. 1 auf Einmalzahlungen bei Kleinstbetragsrenten. Satz 14 zielt darauf ab, dass Leistungen, die aus stfrei gestellten Beiträgen zu ausländ. Versorgungseinrichtungen resultieren, besteuert werden können (BRDrucks 780/16, 60; BTDrucks 18/11286, 63). Satz 15 diente der Vermeidung einer doppelten StFreistellung im Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes bei Anwendung des Freistellungsverfahrens (vgl. BRDrucks. 780/16, 60; BTDrucks 18/11286, 63). Die Änderungen sind zum 1.1.2018 in Kraft getreten (Art. 17 Abs. 1 Betriebsrenten-StärkG) und somit ab VZ 2018 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des Art. 9 Nr. 1 Buchst. a BEPS-UmsG v. 20.12.2016, BGBl. I 2016, 3000).

3. BürokratieEntlG v. 22.11.2019 (BGBl. I 2019, 1746; BStBl. I 2019, 1313): Durch das BürokratieEntlG wurde die Möglichkeit einer elektronischen Bereitstellung der nach Nr. 5 Satz 7 vorgeschriebenen Mitteilung des Anbieters an den Stpfl. bei dessen Zustimmung eingeführt (vgl. BR-Drucks 454/19,31; BTDrucks 19/13959, 34).

Die Regelung gilt gem. Art. 16 Abs. 1 3. BürokratieEntlG ab dem 1.1.2020 und ist demnach ab VZ 2020 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des Art. 3 Nr. 7 FamEntlastG v. 29.11.2018, BGBl. I 2018, 2210).

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): In § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 9 wurde eine spezialgesetzliche Zurechnungsregelung (vgl. BTDrucks. 19/22850, 90 bzw. BRDrucks 503/20, 94f.) geschaffen, wonach Rentenzahlungen für den Sterbemonat noch der verstorbenen Person zuzurechnen sind. Dies gilt auch für Renten nach Doppelbuchst. bb (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 6) und Leistungen nach Nr. 5 (Nr. 5 Satz 16). Darüber hinaus wird in Nr. 5 Satz 15 die Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 bei zertifizierten Altersvorsorgeverträgen generell ausgeschlossen (vgl. BTDrucks 19/22850, 91 bzw. BRDrucks 503/20, 95). Die Regelungen treten gem. Art. 50 Abs. 4 JStG 2020 am 1.1.2021 in Kraft und sind erstmals ab VZ 2021 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 idF des Art. 2 Nr. 15 JStG 2020).

5–6 Einstweilen frei.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 22

7 1. Bedeutung der Einkünftetätbestände

Siebente „Einkunftsart“: Die in § 22 geregelten sonstigen Einkünfte stellen – neben den in § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 genannten sechs Einkunftsarten – die siebente „Einkunftsart“ dar.

Die in § 22 zusammengefassten Arten der sonstigen Einkünfte, die in Nr. 1–5 genannt sind, haben systematisch wenig gemein. Die Vorschrift enthält lediglich eine abschließende Aufzählung verschiedener Tatbestände, die im Rahmen des § 22 gebündelt wurden. § 22 dient danach als eine Art „Sammelbecken“ für Einkünfte, die neben den „großen“ Einkunftsarten vom Gesetzgeber noch als besteuierungswürdig eingestuft werden.

Dabei ist § 22 nicht nur auf einen gegenüber den anderen Einkunftsarten subsidiären Anwendungsbereich beschränkt. So ist nur bei den Einkünften nach Nr. 1, 2 (über § 23 Abs. 2) und 3 geregelt, dass die Einkünfte vorrangig den anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind. Bei den Einkünften nach Nr. 1a, 4 und 5 fehlt eine solche Vorschrift.

Einkünfte aus Leistungen als Grundtatbestand (Nr. 3): Zum Teil wird Nr. 3 – zu Recht – als „einkommensteuerrechtliche Grundnorm“ bezeichnet (*Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 130). Die Nr. 3 als bloße „Aushilfsvorschrift“ (vgl. zB *E. Becker* in *StuW* 1938, 876) abzutun, wird dagegen der Bedeutung der Vorschrift uE nicht gerecht. Zwar ist der Auffassung zuzustimmen, dass der Einkünftetatbestand „mit einer gewissen Vorsicht“ anzuwendend ist und nicht „ohne weiteres zu Raum“ kommt, wenn „die anderen Einkunftsarten versagen“ (s. *E. Becker*, *StuW* 1938, 876; ebenso *Schefold*, *StuW* 1949, 150; *Keuk*, *DB* 1972, 1130; *von Bonin*, *FR* 1986, 9). Nr. 3 stellt uE jedoch nicht einfach eine „Ergänzung“ der anderen Einkünfte dar, sondern beinhaltet vielmehr die Grundlagen aller Einkünftetätbestände.

Rentenbesteuerung (Nr. 1): Herzstück des § 22 ist jedoch die Nr. 1. Zwar ist der Anwendungsbereich der Nr. 1 umfassender, die besondere Bedeutung der Vorschrift liegt jedoch in der Rentenbesteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, denn

über diese wird die Besteuerung sämtlicher wiederkehrender Leibrenten und anderer Bezüge (Alterseinkünfte, Hinterbliebenenleistungen, Erwerbsminderungs- oder Berufsunfähigkeitsrenten) abgewickelt, die nicht aus einem privaten Altersvorsorgevertrag iSd. Nr. 5, aus der betrieblichen Altersversorgung oder aus Pensionsansprüchen im öffentlichen Dienst resultieren. Mit der Untergliederung der Nr. 1 Satz 3 Buchst. a in Doppelbuchst. aa (Leibrenten und andere Leistungen aus der sog. Basisversorgung – gesetzliche RV, berufsständische Versorgungseinrichtungen, landwirtschaftliche Alterskassen, Basis-Verträge) und Doppelbuchst. bb (Leibrenten und andere Leistungen aus anderen Einkunftsquellen) hat der Gesetzgeber der Entsch. des BVerfG v. 6.3.2002 (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BGBl. I 2002, 1305, BStBl. II 2002, 618) Rechnung getragen, womit das BVerfG die unterschiedliche Besteuerung der Renten aus der gesetzlichen RV und Pensionen (insbes. aus dem öffentlichen Dienst) als mit dem GG unvereinbar angesehen und den Gesetzgeber verpflichtet hatte, spätestens mW zum 1.1.2005 eine Neuregelung zu treffen. Mit Buchst. a Doppelbuchst. aa wurde daher zum 1.1.2005 mit der darin enthaltenen Übergangsregelung die nachgelagerte Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung eingeführt (s. näher Anm. 154).

Altersvorsorgeleistungen (Nr. 5): In das System der Rentenbesteuerung fügt sich auch die Nr. 5 ein. Diese ist mW ab VZ 2002 eingefügt worden und unterlag seither mehrfach Änderungen (s. auch Anm. 4). Die Vorschrift ist *lex specialis* für Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen und der betrieblichen Altersvorsorge, und zwar unabhängig davon, ob spezielle Förderungen in Anspruch genommen worden sind, und unabhängig davon, ob es sich – bei der betrieblichen Altersversorgung – um kapitalgedeckte oder um umlagefinanzierte Einrichtungen handelt. Mit dem geförderten Aufbau der kapitalgedeckten Altersvorsorge hat sich der Gesetzgeber im Rahmen der privaten Altersvorsorge für das System der nachgelagerten Besteuerung entschieden. Durch die Zahlung von Altersvorsorgezulagen nach Abschn. XI, dem ggf. zu gewährenden SA-Abzug nach § 10a sowie die StFreistellung der im Rahmen des Altersvorsorgevertrags angesammelten Zinsen und Erträge geht der Gesetzgeber davon aus, dass die zusätzliche Eigenvorsorge aus nicht versteuertem Einkommen aufgebaut wird. Korrespondierend mit der StFreistellung in der Ansparphase werden die aus diesem Vertrag später zufließenden Leistungen nach Nr. 5 besteuert. Nr. 5 bildet damit eine Spezialvorschrift gegenüber den anderen Vorschriften des EStG und InvStG und geht diesen vor. Der Vorrang der Nr. 5 gilt unabhängig davon, ob oder in welchem Umfang die Altersvorsorgebeiträge nach § 10a oder Abschn. XI gefördert wurden. Gleiches gilt für Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung, uneingeschränkt aber erst mW ab dem 1.1.2007. Bis einschließlich 31.12.2006 ging die FinVerw. insoweit bei Kapitalauszahlungen aus kapitalgedeckten Versorgungssystemen, die auf nicht geförderten Beiträgen beruhten, von Einkünften iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 aus (BMF v. 17.11.2004 – IV C 4 - S 2222 - 177/04, BStBl. I 2004, 1065, Rz. 217 und 222 iVm. Rz. 87). Rentenleistungen aus umlagefinanzierten Versorgungskassen unterlagen nicht der Besteuerung nach Nr. 5, sondern nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb, da zum einen die einschlägigen Fördermöglichkeiten nicht in Anspruch genommen werden konnten und die Leistungen nicht „auf Kapital“ beruhten. Mit Wirkung ab 2007 ist die Einschränkung der Nr. 5 auf kapitalgedeckte Systeme entfallen (s. Anm. 4).

Durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) hat der Gesetzgeber die nachgelagerte Besteuerung auch für Leistungen aus den gesetzlichen Absicherungssystemen (allgemeine RV, Alterskasse der Landwirte, berufs-

ständige Versorgungseinrichtungen) und aus der privaten kapitalgedeckten Altersversorgung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Basis-Verträge) eingeführt. Die Besteuerung dieser Leistungen richtet sich jedoch nicht nach Nr. 5, sondern nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa; s. Anm. 154 ff.

Verweisungsnormen (Nr. 1a und Nr. 2): Nr. 1a und Nr. 2 fehlt es insoweit an einer eigenständigen Bedeutung, als sie auf § 10 Abs. 1a (Korrespondenzprinzip) bzw. § 23 (Verweisung) Bezug nehmen.

Abgeordnetenbezüge (Nr. 4): Nr. 4 trägt als Spezialvorschrift der besonderen Stellung der Abgeordneten Rechnung. Abgeordnete sind Vertreter des ganzen Volkes, an Aufträge und Weisungen nicht gebunden und nur ihrem Gewissen unterworfen (Art. 38 Abs. 1 Satz 2 GG, vgl. auch die Landesverfassungen, zB Art. 27 Abs. 3 Landesverfassung Ba.-Württ., Art. 39 Landesverfassung SN, Art. 13 Landesverfassung Bayern). Für Abgeordnete des Europaparlaments bestimmt Art. 2 Abs. 2 des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments, dass die Abgeordneten frei und unabhängig sind. Dies verbietet eine Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19. Auch entspricht dies nicht dem Bild einer selbständigen Tätigkeit iSd. § 18. Daher bedurfte es eines eigenen Einkünftebestands. Ebenfalls auf den für Abgeordnete geltenden Besonderheiten beruhen auch die Abzugsbeschränkung der Sätze 2 und 3. Echte Aufwandsentschädigungen, die durch das Mandat veranlasste Aufwendungen abgelten sollen, sind gem. § 3 Nr. 12 stfrei, ein Abzug der Aufwendungen als WK ist folgerichtig ausgeschlossen (Nr. 4 Satz 2). Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Abgeordnetenmandats dürfen ebenfalls nicht als WK abgezogen werden (Nr. 4 Satz 3), um den Grundsatz der Chancengleichheit der Wahlbewerber nicht zu beeinträchtigen (s. BFH v. 10.12.2019 – IX R 32/17, BStBl. II 2020, 389).

8–9 Einstweilen frei.

10 2. Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung sonstiger Einkünfte

Aufgrund der unterschiedlichen Tatbestände ist grundsätzlich auch hinsichtlich der verfassungsrechtl. Fragen zwischen den einzelnen Nummern zu differenzieren.

Besteuerung von Altersbezügen (Nr. 1 und 5): Die Frage der Verfassungsmäßigkeit der stufenweisen Einf. der nachgelagerten Besteuerung war schon mehrfach Gegenstand gerichtlicher Entsch. (vgl. zuletzt zB BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992; BFH v. 6.4.2016 – X R 2/15, BStBl. II 2016, 733, Verfassungsbeschwerde anhängig 2 BvR 1457/20; BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791), grds. ist sie nach Auffassung der Rspr. verfassungsgemäß (BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310; BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992; BFH v. 19.5.2021 – X R 20/09, BFH/NV 2021, 980; BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992). Insofern kann diese Frage als geklärt gelten (s. auch ausführlich § 10 Anm. 337 ff.).

Allerdings ist nach Auffassung des BFH jeder Einzelfall – sofern Anlass dazu besteht – daraufhin zu überprüfen, ob es zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Altersbezüge kommt (vgl. BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 2883), die allerdings erstmals mit Beginn der Rentenauszahlungsphase gerügt werden kann (vgl. BFH v. 5.11.2019 – X R 23/17, BStBl. II 2020, 763, mit Verweis auf BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvR 1220/04, BVerfGE 120, 169; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801; BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348; BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791;

BFH v. 19.5.2021 – X R 20/09, BFH/NV 2021, 980; BFH/NV 2021, 980; BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992). Siehe hierzu auch Anm. 154.

Diese Einzelfallprüfung, die mit umfangreichen Berechnungen verbunden ist (siehe hierzu zB. BFH v. 19.5.2021 – X R 20/09, BFH/NV 2021, 980), entwickelt sich zu einem „ungeschriebenen Tatbestandmerkmal“. Dies wirft die Frage auf, ob es sich hier noch um eine „Einzelfallprüfung“ im Sinne der o.g. Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73) handelt. Zweifel sind angebracht, ob dies noch dem in Art. 20 Abs. 3 GG verankerten Bestimmtheitsgrundsatz genügt. So fordert das BVerfG, dass sich die betreffende Norm durch Auslegung nach den Regeln der juristischen Methodik hinreichend konkretisieren lässt und verbleibende Ungewissheiten nicht so weit gehen, dass die Vorhersehbarkeit und Justitiabilität des Handelns der durch die Norm ermächtigten Stellen gefährdet wird (vgl. BVerfG v. 13.7.2007 – 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168). Die Normenbestimmtheit und die Normenklarheit dient nicht zuletzt auch dazu, die Gerichte in die Lage versetzen, die Verwaltung anhand rechtlicher Maßstäbe zu kontrollieren (BVerfG v. 3.3.2004 – 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33; BVerfG v. 13.7.2007 – 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168). Es fragt sich, ob diese Grenze überschritten ist, wenn unter dem Mantel der „Einzelfallprüfung“ in der Ausprägung durch die Rpsr., die so nicht im Gesetz verankert ist, vom Stpfl. bzw. der Verwaltung und den Gerichten umfangreiche Berechnungen verlangt werden.

Veräußerungsgeschäfte (Nr. 2): Auch in Bezug auf ein mögliches Vollzugsdefizit bei privaten Veräußerungsgeschäften iSd. Nr. 2 sind die Bedenken nunmehr ausgeräumt (BFH v. 29.10.2019 – IX R 10/18, BStBl. II 2020, 258 mwN).

Einkünfte aus Leistungen: Nr. 3 ist verfassungsgemäß (vgl. BVerfG v. 13.8.1986 – 1 BvR 587/86, StRK EStG 1975 § 22 Nr. 3 R.4; BFH v. 25.2.2009 – IX R 33/07, BFH/NV 2009, 1253, jeweils zum Bestimmtheitsgebot). Mit dem StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) hat der Gesetzgeber die Vorgaben des BVerfG (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99,88; BGBl. I 1998, 3430) umgesetzt und in begrenztem Umfang die Berücksichtigung von Verlusten im Rahmen der Einkünfte ermöglicht (vgl. BFH v. 10.2.2015 – IX R 8/14, BFH/NV 2015, 830; BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019; s. Anm. 4).

Abgeordnetenbezüge (Nr. 4): Die Einbeziehung der Bezüge aus der Abgeordnetentätigkeit in die EStPflcht geht zurück auf das sog. Diäten-Urteil des BVerfG (BVerfG v. 5.11.1975 – 2 BvR 193/74, BVerfGE 40, 296). Darin führte der BVerfG aus, dass aus der in Art. 48 Abs. 3 GG geforderten Entschädigung mittlerweile eine Alimentation des Abgeordneten und seiner Familie aus der Staatskasse geworden ist und die Diäten Entgelt für die Inanspruchnahme durch das zur Hauptbeschäftigung gewordene Mandat sind. Die Alimentation der Abgeordneten mit dem Charakter von Einkommen muss nach den Grundsätzen, die für alle gleich sind, der Besteuerung unterworfen werden. Mit dem Ges. zur Neuregelung der Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Deutschen Bundestages v. 18.2.1977 (BGBl. I 1977, 297) wurde daraufhin Nr. 4 angefügt.

Um eine Ungleichbehandlung der Abgeordnetenbezüge gegenüber anderen Einkunftsarten zu vermeiden, sind eine Reihe begünstigender Normen des EStG entsprechend anwendbar – die StFreiheit nach § 3 Nr. 62 für Zukunftssicherungsleistungen, die Regelungen zum Versorgungsfreibetrag in § 19 Abs. 2, die Fünftelregelung in § 34 Abs. 1 für Abfindungen und die Anrechnung der Gemeinschaftssteuer wie eine ausländ. Steuer (vgl. Nr. 4 Satz 4).

Einstweilen frei.

11–12

IV. Geltungsbereich des § 22

13 1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: Da § 22 selbständige Einkünftetätbestände enthält, ist auch hinsichtlich des sachlichen Geltungsbereichs zu differenzieren.

Besonderheiten weist dabei die Nr. 4 auf. Deren Anwendungsbereich beschränkt sich auf Bezüge aufgrund des AbgG, EuropaAbgG, der entsprechenden Landesabgeordnetengesetze und des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments. Auf ähnliche Bezüge, zB Bezüge der Mitglieder der Kreistage und der Gemeinde- oder Stadträte, ist Nr. 4 weder unmittelbar noch analog anwendbar. Soweit keine stfreien Aufwandsentschädigungen vorliegen, kommen zB Einkünfte iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 in Betracht (vgl. zB BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; BFH v. 14.4.2011 – VIII R 110/10, BFH/NV 2011, 1138; s. auch § 18 Anm. 275).

Zum Verhältnis zu anderen Einkunftsarten s. Anm. 20. Zum sachlichen Geltungsbereich bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 16.

Persönlicher Geltungsbereich:

► *Natürliche Personen:* § 22 gilt für alle nach § 1 unbeschränkt stpfl. natürlichen Personen. Für beschränkt stpfl. natürliche Personen gilt § 22 nur, soweit die sonstigen Einkünfte inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 7–10 sind (s. § 49 Anm. 1000 ff.). So sind zB Einkünfte iSd. Nr. 1a nicht erfasst. Demgegenüber hat der Gesetzgeber mW ab 2005 in § 49 Abs. 1 Nr. 7 zur Sicherstellung der nachgelagerten Besteuerung unabhängig vom StAbzug Renten iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a einbezogen, die von den inländ. gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, der inländ. landwirtschaftlichen Alterskasse, inländ. berufsständischen Versorgungseinrichtungen, inländ. VU oder sonstigen inländ. Zahlstellen gewährt werden. Mit Wirkung ab VZ 2010 sind darüber hinaus auch Zahlungen durch ausländ. Zahlstellen erfasst, wenn die Beiträge in der Ansparphase ganz oder teilweise durch SA-Abzug gefördert wurden.

Ob Deutschland ein Besteuerungsrecht zusteht, richtet sich auch nach dem jeweils maßgebenden DBA (§ 2 AO).

Sind ausschließlich Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 7 und 10 zu veranlagern, ist das FA Neu-Brandenburg zuständig (§ 1 EStZustV v. 2.1.2009, BGBl. I 2009, 3).

► *Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen:* Gemäß § 8 Abs. 1 KStG kommt § 22 grds. auch im Rahmen der Besteuerung von KStSubjekten zur Anwendung, wegen § 8 Abs. 2 KStG allerdings beschränkt auf solche iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG (vgl. auch *Lang/Bott* in *Bott/Walter*, § 8 KStG Rz. 161 [10/2019]). Allerdings scheiden aufgrund ihrer besonderen Voraussetzungen Nr. 1a (Vorsorgeaufwendungen), Nr. 4 (Abgeordnete) und Nr. 5 (Altersvorsorge) ohne Weiteres aus. Es verbleiben daher Einkünfte iSd. Nr. 1 (wiederkehrende Bezüge), Nr. 2 (Spekulationsgeschäfte) und Nr. 3 (sonstige Leistungen), die wiederum gegenüber anderen Einkunftsarten subsidiär sind.

14–15 Einstweilen frei.

16 2. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Die einzelnen Einkünftetätbestände des § 22 setzen weder voraus, dass der Leistende bzw. Verpflichtete unbeschränkt stpfl. ist, noch dass das Vermögen, aus dem die Leistungen entrichtet werden, sich im Inland befindet.

Nr. 1 und 5: So ist dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass der Versorgungsträger oder das Vermögen, aus dem die Leistungen entrichtet werden, sich im Inland befindet (vgl. zB zu Zahlungen des tschechischen Rentenversicherungsträgers FG München v. 2.10.2018 – 2 K 494/17, juris, rkr.). Zur Nr. 5, s. Anm. 463 und 540. Abweichende Regelungen bleiben den DBA vorbehalten.

Nr. 1a: Eine Ausnahme bildet Nr. 1a, der auf § 10 Abs. 1a verweist, der wiederum gem. § 50 Abs. 1 Satz 3 bei beschränkt Stpfl. nicht anzuwenden ist (s. Anm. 279). Weitere Einschränkungen ergeben sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 7 bis 10, soweit der Empfänger beschränkt stpfl. ist (s. Anm. 13).

Einstweilen frei.

17–19

V. Verhältnis des § 22 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Einkunftsarten (§§ 13–21, 24)

20

Grundsatz: Das Verhältnis des § 22 zu anderen Einkunftsarten ist für jeden Tatbestand eigenständig zu beurteilen. Sofern Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 (§§ 13–21) vorliegen und auch die Voraussetzungen der Nr. 1, 2 oder 3 erfüllt sind, geht grds. die Besteuerung nach § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 (§§ 13–21) vor (s. auch Anm. 7).

Entsprechendes gilt, wenn Einkünfte iSd. § 24 gegeben sind. Soweit diese Nr. 1, 2 oder 3 betreffen, sind diese vorrangig den anderen Einkunftsarten zuzurechnen.

Die Abgrenzung von Einkünften iSd. § 22 von anderen Einkunftsarten hat insbes. bei der Abgrenzung betrieblicher wiederkehrender Bezüge von privaten wiederkehrenden Bezügen praktische Bedeutung.

Besonderheiten bei der Nr. 1: Grundsätzlich tritt danach auch Nr. 1 hinter die anderen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 zurück. Hinsichtlich § 20 bestehen jedoch einige Besonderheiten:

- ▶ *Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 6:* Durch die Formulierung in Nr. 1 Satz 3 „Leibrenten und andere Leistungen“ stellt sich seit dem 1.1.2005 die Frage, unter welchen Voraussetzungen bei einem Versicherungsvertrag rätierliche Kapitalauszahlungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 oder nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu besteuern sind. Mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) hat der Gesetzgeber klargestellt, dass die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 nur ausgeschlossen ist, soweit eine lebenslange Rente vereinbart und erbracht wird (s. § 20 Anm. 265).
- ▶ *Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 7:* Nr. 1 erfasst auch die Zinskomponente zeitlich gestreckter Leistungen (BFH v. 18.5.2010 – X R 32-33/01, BStBl. II 2011, 675). Diese fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 7 (s. auch § 20 Anm. 290 ff.).
- ▶ *Verhältnis zu § 24 Nr. 2:* Bezieht ein Stpfl. als Erbe Beträge wegen rückständiger wiederkehrender Bezüge, die im Fall der Zahlung an den Erblasser bei diesem Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3 gewesen wären, handelt es sich für den Erben um nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 3 und nicht um wiederkehrende Bezüge iSd. Nr. 1 (BFH v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287, zum Fall einer Veräußerung eines Gewerbebetriebs gegen Rente). Dementsprechend erzielt uE ein Erbe wiederkehrende Bezüge iSd. Nr. 1, wenn ihm Beträge aufgrund eines durch Erbfall erworbenen Anspruchs

auf rückständige wiederkehrende Bezüge zufließen, die beim Zufluss an den Erblasser dieser nach Nr. 1 hätte versteuern müssen (§ 24 Nr. 2 Alt. 2; s. grds. § 24 Anm. 96 ff.). Mit Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 9 hat der Gesetzgeber ab VZ 2021 jedoch eine spezielle Zurechnungsvorschrift für den Sterbemonat geschaffen. Abweichend von § 24 Nr. 2 ist die Rente für den Sterbemonat noch dem Verstorbenen zuzurechnen (s. hierzu Anm. 238).

- ▶ *Verhältnis zu § 34:* Nachzahlungen können als außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 zu besteuern sein, sofern es sich um Vergütungen iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 4 handelt (vgl. zB BFH v. 23.11.2016 – X R 13/14, BFH/NV 2017, 117, mangels Zusammenballung für Sterbegeld abgelehnt; BFH v. 19.8.2019 – X B 155/18, BFH/NV 2020, 163; vgl. auch FG Münster v. 19.9.2019 – 5 K 371/19 E, DStRE 2020, 139, rkr; R 34.4 Abs. 1 EStR 2012 für Nachzahlungen von Ruhegehaltsbezügen).
- ▶ *Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b:* Der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 korreliert mit der nachgelagerten Besteuerung der sog. Basisversorgung in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa.
- ▶ *Besteuerung des Leistenden:* Anders als bei Nr. 1a findet keine korrespondierende Besteuerung von Leistendem und Leistungsempfänger statt:
 - Wiederkehrende Bezüge (auch Leibrenten) können beim Empfänger privaten Charakter haben und deshalb nach Nr. 1 zu versteuern sein, während sie beim Leistenden in den betrieblichen Bereich fallen. Sie sind dann beim Leistenden nach den Passivierungsvorschriften der §§ 4 und 5 und den Regeln des BA-Abzugs iSd. § 4 Abs. 4 zu berücksichtigen. Es handelt sich jedoch nicht um eine korrespondierende Besteuerung, wie sie Nr. 1a kennt.
 - Nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten als WK abziehbar, soweit sie dem Erwerb, der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Auch hier handelt es sich aber nicht um eine korrespondierende Besteuerung.
 - Seit dem VZ 2008 richtet sich die Besteuerung der nach dieser Vorschrift beim Leistenden als SA abziehbaren Versorgungsleistungen nach Nr. 1b bzw. seit VZ 2015 nach Nr. 1a. Es besteht kein Bezug mehr zur Nr. 1.

Besonderheiten bei Nr. 3: Die Subsidiarität der Nr. 3 zu allen anderen Einkunftsarten ergibt sich unmittelbar aus Nr. 3 selbst (s. Anm. 357). Aufgrund der einschränkenden Auslegung des Leistungsbegriffs, nach der Vermögensübertragungen nicht erfasst werden, ergeben sich keine Überschneidungen mit der Besteuerung nach Nr. 2 iVm. § 23 (s. Anm. 350 ff.).

Besonderheiten bei Nr. 4: Nr. 4 enthält eine Spezialregelung. Abgeordnetenbezüge können aufgrund der Besonderheiten des Abgeordnetenstatus keiner Einkunftsart iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 zugeordnet werden. Auch im Hinblick auf Nr. 1a, 2 und 5 sind Überschneidungen kaum vorstellbar. Ungeachtet der Frage, ob Abgeordnete Leistung iSv. Nr. 3 erbringen, tritt Nr. 3 jedenfalls hinter Nr. 4 zurück. Das Verhältnis zu Nr. 1 ist nicht ausdrücklich geregelt. Gleichwohl gilt auch hier, dass die Besteuerung nach Nr. 4 als spezielle Vorschrift Vorrang vor der Besteuerung nach Nr. 1 hat.

Besonderheiten bei Nr. 5:

- ▶ *Verhältnis zu § 19:* Da bereits die ArbG-Beiträge an die Pensionskasse, den Pensionsfonds oder die Direktversicherung einen Zufluss aus dem Dienstver-

hältnis darstellen und damit Einkünfte iSd. § 19 sind, können die späteren Leistungen der Pensionskasse, des Pensionsfonds oder der Direktversicherung nicht erneut zu einem Zufluss aus dem Dienstverhältnis führen. Die Besteuerung erfolgt nach Nr. 5 und zwar voll nachgelagert nach Nr. 5 Satz 1, soweit die Leistungen auf geförderten Beiträgen beruhen und nach Maßgabe von Nr. 5 Satz 2, soweit die Leistungen auf nicht geförderten Beiträgen beruhen. Handelt es sich dagegen um Leistungen, die weder von einer Pensionskasse noch von einem Pensionsfonds oder einer Direktversicherung gezahlt werden, sondern auf einer Direktzusage des ArbG beruhen, liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor (FG München v. 5.12.2019 – 10 K 2705/18, EFG 2020, 358, rkr., bestätigt durch BFH v. 23.4.2021 – IX R 3/20, DStR 2021, 1749).

- ▶ *Verhältnis zu § 20:* Nr. 5 ist auch hier *lex specialis*. Allerdings kommt nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und c eine entsprechende Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 und § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 in Betracht (s. Anm. 482 und 486).
- ▶ *Nr. 1 Satz 3 Buchst. a:* Auch in Bezug auf Nr. 1 ist Nr. 5 *lex specialis*. Allerdings kommt unter den Voraussetzungen von Nr. 5 Satz 2 Buchst. a Nr. 1 Satz 3 Buchst. a zur Anwendung. Dann unterliegen die Leistungen im Regelfall der Besteuerung mit dem Ertragsanteil nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb. Allerdings kommt bei Verträgen, deren Laufzeit nach dem 31.12.2004 begonnen hat, ein Besteuerung der Leistungen nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa in Betracht, wenn sie die Kriterien für den SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfüllen (sog. Basisversorgung, s. Anm. 479).
- ▶ *Verhältnis zu § 22a:* Über § 22a verpflichtet der Gesetzgeber die Träger der gesetzlichen RV, die landwirtschaftliche Alterskasse, die berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die Pensionskassen, die Pensionsfonds, die VU, die Unternehmen, die Verträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b anbieten, und die Anbieter iSd. § 80, der zentralen Stelle (§ 81) bestimmte Daten zu übermitteln (Rentenbezugsmitteilung). Diese Verpflichtung zur Übermittlung von Daten tritt neben die Vorschrift der Nr. 5 Satz 7. In den dort genannten Fällen hat der Anbieter dem Stpfl. zusätzlich die entsprechende Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erteilen.
- ▶ *Verhältnis zu §§ 43 ff.:* Die Regelungen über die Erhebung der KapErtrSt finden im Zusammenhang mit Altersvorsorgeverträgen keine Anwendung. In der Ansparphase fallen keine kapetrstpfl. Kapitalerträge an und die Leistungen in der Auszahlungsphase unterliegen der Besteuerung nach Nr. 5; auf diese Vorschrift sind die Regelungen nach §§ 43 ff. nicht anzuwenden.

Einstweilen frei.

21–23

2. Verhältnis zur Körperschaftsteuer

24

§ 22 gilt grds. auch für das Einkommen kstpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 8 Abs. 1 KStG). Bedeutung erlangt dies jedoch nur bei in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 KStG (§ 8 Abs. 2 KStG) bezogen auf Einkünfte iSd. Nr. 1, 2 und 3 (s. auch Anm. 13).

Einstweilen frei.

25–27

28 3. Verhältnis zur Erbschaftsteuer

Zwar ist der Belastungsgrund von ESt und ErbSt grds. verschieden, gleichwohl kann ein Lebenssachverhalt sowohl estrechtl. als auch erbstrechtl. zu würdigen sein. ErbSt und ESt schließen einander nicht aus, vgl. § 35b EStG:

Zunächst sind Fallgestaltungen denkbar, in denen trotz identischem Lebenssachverhalt das Besteuerungssubstrat ein anderes ist. Wird zB eine Leibrente aufgrund eines Vermächtnisses gezahlt und ist sie nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu versteuern, so wird nach dieser Vorschrift nur der Ertragsanteil der ESt unterworfen. Der ErbSt unterliegt demgegenüber der Kapitalwert (vgl. §§ 10, 12 Abs. 1, 23 ErbSt iVm. §§ 13 ff. BewG). Eine Doppelbelastung scheidet dann aus.

Daneben können aber auch Fallgestaltungen vorliegen, in denen die nämlichen Einkünfte sowohl der ESt als auch der ErbSt unterliegen. Die Erbschaftsbesteuerung schließt in diesen Fällen die Einkommensbesteuerung nicht aus (BFH v. 5.11.2019 – X R 38/18, BFH/NV 2020, 620). Die dabei auftretende Doppelbelastung wird gem. § 35b in gewissem Umfang ausgeglichen (zu den Einzelheiten s. § 35b). Ein solcher Fall kann zB bei Zahlung eines einmaligen Sterbegeldes aus einer betrieblichen Altersversorgung vorliegen, das nach § 22 Nr. 5 Satz 1 zu versteuern ist (vgl. BFH v. 5.11.2019 – X R 38/18, BFH/NV 2020, 620; der BFH hat allerdings offengelassen, ob der Vorgang der ErbSt unterliegt).

29–31 Einstweilen frei.

32 4. Verhältnis zum AStG und UStG

Nr. 1: § 15 Abs. 1 iVm. Abs. 4 AStG ging bis VZ 2012 als Spezialgesetz Nr. 1 vor (BFH v. 2.2.1994 – I R 66/92, BStBl. II 1994, 727; vgl. auch *Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, § 15 AStG Rz. 207 [8/2015]).

Nr. 3: Der Begriff der Leistungen findet sich auch in anderen Steuergesetzen. Insbesondere in UStG ist dieser von zentraler Bedeutung. Ein Rückgriff auf bzw. ein Vergleich mit dem UStG ist uE jedoch nicht angebracht. § 3 Abs. 9 UStG enthält zwar auch den Begriff der sonstigen Leistungen, dieser unterliegt jedoch einer eigenen Dogmatik, die auf dem Verbrauchsteuercharakter der USt beruht. Auch sind dem UStG estrechtl. Begriffe wie zB Überschusserzielungsabsicht (vgl. zur Einnahmeerzielungsabsicht § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG) fremd. Zum Verhältnis zur KStG s.o.

33–34 Einstweilen frei.

35 VI. Verfahrensfragen zu § 22

Rentenbezugsmitteilungsverfahren: Um die Besteuerung von Alterseinkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und Nr. 5 in der Praxis gleichheitsgerecht umsetzen zu können, hat der Gesetzgeber seit VZ 2005 ein sog. Rentenbezugsmitteilungsverfahren eingeführt (vgl. § 22a).

Gesonderte Feststellung von sonstigen Einkünften: Im Bereich des § 22 können Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn mehrere Personen beteiligt sind (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 179 Abs. 2 Satz 2 AO). Dies kann zB der Fall sein, wenn Ehegatten der Anspruch auf eine Leibrente gemeinschaftlich zusteht oder wenn zwei Erben eine ihnen gesamthänderisch gehörende bewegliche Sache vermieten (Nr. 3). Allerdings wird häufig ein Fall von geringer Bedeutung

iSv. § 181 Abs. 3 Nr. 2 AO vorliegen, so dass die gesonderte und einheitliche Feststellung unterbleibt. Von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO ist eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht vorgesehen.

Verknüpfung der Nr. 1a mit § 10 Abs. 1a: Durch den Verweis in Nr. 1a werden Nr. 1a und § 10 Abs. 1a rein materiell-rechtl. verknüpft. Eine verfahrensrechtl. Verknüpfung dergestalt, dass eine – ggf. bestandskräftige – Besteuerung der Einkünfte nach Nr. 1a beim Berechtigten zwingend eine Berücksichtigung der Aufwendungen beim Verpflichtenden nach § 10 Abs. 1a (oder umgekehrt) nach sich zieht, besteht nicht (vgl. BFH v. 25.2.2014 – X R 34/11, BStBl. II 2014, 665; vgl. auch BTDrucks. 17/2249, 54). Dies hat folgende verfahrensrechtl. Konsequenzen:

- ▶ *Kein gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren:* Obwohl der Besteuerung nach Nr. 1a und dem SA-Abzug nach § 10 Abs. 1a derselbe Sachverhalt zugrunde liegt, wurde von der Verordnungsermächtigung des § 180 Abs. 2 AO bisher kein Gebrauch gemacht. Daher kommt eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Nr. 1a bzw. § 10 Abs. 1a bisher nicht in Betracht. Dies kann unter Umständen zu abweichender rechtl. Würdigung in den Bescheiden des Verpflichteten und des Berechtigten führen.
- ▶ *Änderungsvorschriften:* Werden SA und Einkünfte nach Nr. 1a nicht korrespondierend in den Bescheiden des Verpflichteten und des Berechtigten berücksichtigt, kommt eine Anpassung nur im Rahmen der Änderungsvorschriften in Betracht.

Allein die nachträgliche Berücksichtigung des SA-Abzugs nach § 10 Abs. 1a beim Verpflichteten bzw. Zahlenden als solche stellt kein rückwirkendes Ereignis iSv. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar. Als rückwirkendes Ereignis in Bezug auf die Besteuerung des Berechtigten bzw. Zahlungsempfängers kommt uE allein ein nachträglich – wirksam – gestellter Antrag bzw. eine nachträglich erteilte Zustimmung iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 1 und 3 in Betracht (zum Realsplitting vgl. BFH v. 12.7.1989 – X R 8/84, BStBl. II 1989, 957). Auf die – tatsächlich erfolgte – EStVeranlagung beim Berechtigten bzw. Zahlungsempfänger kommt es uE nicht an (so aber wohl FG Münster v. 12.4.2000 – 8 K 3457/96 E, EFG 2000, 1002, rkr.; FG Sachs.-Anh. v. 7.3.2019 – 1 K 508/16, EFG 19, 748, Rev. anhängig, Az. BFH X R 15/19). Diese Grundsätze gelten auch, wenn Antrag und Zustimmung später – ggf. nach Bestandskraft des EStBescheids – erweitert werden (vgl. BFH v. 28.6.2006 – XI R 32/05, BStBl. II 2007, 5). Eine Rückwirkung des Widerrufs der Zustimmung ist jedoch gesetzlich ausgeschlossen (vgl. § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 5 und Nr. 3 Satz 2).

Über die Anwendungsfälle des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO hinaus kann eine korrespondierende Besteuerung verfahrensrechtl. über § 174 Abs. 4 und 5 AO erreicht werden (vgl. BFH v. 18.9.2003 – X R 152/97, BStBl. II 2007, 749; BFH v. 26.1.1994 – X R 57/89, BStBl. 1994, 597).

- ▶ *Beiladung/Hinzuziehung:* Eine Beiladung nach § 60 Abs. 3 FGO (BFH v. 25.2.2014 – X R 34/11, BStBl. II 2014, 665) scheidet aus. Möglich bleibt jedoch eine Beiladung nach § 60 Abs. 1 FGO (vgl. BFH v. 25.1.1988 – IX B 174/87, BFH/NV 1988, 454) und § 174 Abs. 5 AO (vgl. BFH v. 8.1.1996 X B 112/95, BFH/NV 1996, 589). Gleiches gilt für die Hinzuziehung zum Einspruchsverfahren nach § 360 Abs. 1 bzw. 3 AO.

Einstweilen frei.

36–59

B. Erläuterungen zum Einleitungssatz: Sonstige Einkünfte

60 I. „Einkunftsart“ sonstige Einkünfte

Leistung als gemeinsames Merkmal: Die sonstigen Einkünfte bilden gem. § 2 Abs. 1 Nr. 7 die siebente „Einkunftsart“ des EStG. Bereits der Begriff „sonstige“ in § 2 Abs. 1 Nr. 7 bzw. im Einleitungssatz des § 22 macht deutlich, dass es sich um eine Auffangnorm, ein „Sammelbecken“ für weitere Einkünfte, handelt. § 22 enthält eine abschließende Aufzählung von verschiedenen Arten von Einkünften (wiederkehrende Bezüge in Nr. 1, Unterhaltsleistungen, Versorgungsleistungen, Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs bzw. zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs in Nr. 1a, Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Nr. 2, Einkünfte aus Leistungen in Nr. 3, Abgeordnetenbezüge in Nr. 4 und Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen in Nr. 5). Diese lassen sich nur schwer unter einem gemeinsamen Oberbegriff zusammenfassen. Gemeinsame Merkmale, die sie – vergleichbar mit den anderen sechs Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 – mit einer speziellen Art von Einkünften verbinden, fehlen. Als verbindendes Element kommt allein der Begriff der Leistung in Betracht (vgl. *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 1). Allerdings ist dieser so allgemein gültig, dass die anderen Einkunftsarten wohl mitumfasst wären.

Überschusseinkünfte: Gemeinsam ist allen Einkünften des § 22, dass es sich um Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 handelt, dh., die Einkünfte sind nach Maßgabe der §§ 8, 9 bis 9a zu berechnen (zur Ermittlung des Gewinns bzw. Verlust bei privaten Veräußerungsgeschäften s. § 23 Abs. 3). Umfasst ist auch ein Werbungskostenüberschuss (zur unterschiedlich ausgestalteten Beschränkung des Verlustabzugs s. Nr. 3 Satz 3 und § 23 Abs. 3 Satz 7). Die Erzielung von Einkünften setzt auch im Bereich des § 22 voraus, dass eine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, also die Absicht, einen Totalüberschuss der Einnahmen über die WK zu erwirtschaften (vgl. zB BFH v. 16.9.2004 – X R 25/01, BStBl. II 2006, 228, zu Einkünften iSd. Nr. 1).

61–64 Einstweilen frei.

II. Einkünfteermittlung im Einzelnen

65 1. Einnahmen

Aufzählung der Einnahmen: Nr. 1 bis 5 zählen – trotz der Verwendung anderer Begriffe wie zB. Bezüge und Leistungen – die einzelnen Einnahmen auf und bestimmen deren Umfang. So sind zB. wiederkehrende Bezüge iSd. Nr. 1 Satz 1 in voller Höhe Einnahmen iSd. § 8, soweit die Steuerbarkeit gegeben ist. Leibrenten und andere Leistungen aus einer sog. Basisversorgung (gesetzliche RV, berufsständische Versorgungseinrichtungen, landwirtschaftliche Alterskasse, Basis-Verträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) sind ebenfalls langfristig in voller Höhe Einnahmen iSd. § 8; allerdings sieht Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 für alle Rentenjahrgänge bis 2039 eine Übergangsregelung vor. So unterliegt bei allen Rentenjahrgängen bis einschließlich 2005 dauerhaft grds. nur ein Anteil von 50 % der Besteuerung. Bis zum Rentenjahrgang 2020 steigt dieser Anteil jährlich um 2 Prozentpunkte, ab dem Rentenjahrgang 2021 um 1 Prozentpunkt. Zu Einzelheiten s. Anm. 154 ff.

Leibrenten und andere Leistungen, die nicht unter Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa fallen, sind nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb nur in Höhe des Ertragsanteils stbare Einnahmen.

Nr. 4 beschränkt sich auf Bezüge aufgrund des AbgG, EuropaAbgG, der entsprechenden Landesabgeordnetengesetze und des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments. Auf ähnliche Bezüge, wie zB Bezüge der Mitglieder der Kreistage und der Gemeinde- oder Stadträte, ist Nr. 4 weder unmittelbar noch analog anwendbar (soweit keine streifen Aufwandsentschädigungen vorliegen, kommen zB Einnahmen iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 in Betracht; vgl. zB BFH v. 8.10.2008 – VIII R 58/06, BStBl. II 2009, 405; BFH v. 14.4.2011 – VIII R 110/10, BFH/NV 2011, 1138; s. auch § 18 Anm. 275).

Negative Einnahmen: Rückzahlungen von stbaren Leibrenten oder stbaren anderen wiederkehrenden Bezügen sind negative Einnahmen (BFH v. 18.9.1964 – VI 244/63, BStBl. III 1965, 11; FG Saarl. v. 27.11.1991 – 2 K 154/86, EFG 1992, 601, rkr.). Entsprechendes gilt auch für die übrigen in Nr. 1a bis 5 Einnahmen.

Einstweilen frei.

66–69

2. Werbungskosten

70

Nach § 9 Abs. 1, der auch im Rahmen der Nr. 1 bis 5 zur Anwendung kommt, sind WK Aufwendungen zu Erwerb, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Insofern gelten die allgemeinen Grundsätze, vgl. zB:

Nachgelagerte Besteuerung: Altersvorsorgeaufwendungen stellen danach vorweggenommene WK dar, soweit sie mit stbaren Renteneinnahmen im Zusammenhang stehen (vgl. BFH v. 18.11.2009 – X R 34/07, BStBl. II 2010, 414; BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348; BFH v. 23.11.2016 – X R 41/14, BStBl. II 2017, 773; dem folgend FG Ba.-Württ. v. 11.2.2019 – 9 K 376/18, EFG 2019, 1304, zu Zahlungen zwecks „Wiederauffüllung“ einer Rentenanwartschaft, Rev. anhängig, Az. BFH X R 4/19). Danach sind Beiträge zu Pflichtversicherung im System der nachgelagerten Besteuerung ihrer Rechtsnatur nach WK. Allerdings hat der Gesetzgeber mit § 10 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 eine Zuordnungsentscheidung für die genannten Altersvorsorgeaufwendungen – so auch Beiträge zu den gesetzlichen RV – getroffen und diese mit konstitutiver Wirkung dem beschränkten SA-Abzug zugewiesen (grundlegend BFH v. 1.2.2006 – X B 166/05, BStBl. II 2006, 420; vgl. auch FG Köln v. 14.2.2019 – 15 K 2800/17, juris, rkr., zu Ausgleichzahlungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs; zur Rechtslage vor VZ 2005 s. BFH v. 7.12.2011 – X B 116/11, BFH/NV 2012, 416).

Aufwendungen zum Erwerb von Rentenrechten iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb: Einmalprämien oder laufende Beiträge für den Erwerb von Rentenrechten, die der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb unterliegen, können ebenfalls nicht als sofort abziehbare (vorweggenommene) WK Berücksichtigung finden, da es sich lediglich um eine Vermögensumschichtung handelt (s. BFH v. 30.10.2001 – VIII R 29/00, BStBl. II 2006, 223; BFH v. 12.6.2012 – X B 51/11, BFH/NV 2012, 1442).

Schuldzinsen: Die Abziehbarkeit von Schuldzinsen als WK richtet sich nach der tatsächlichen Verwendung der Darlehensmittel (vgl. zB BFH v. 25.6.2000 – VIII R 35/99, BStBl. II 2001, 698; BFH v. 25.5.2011 – IX R 22/10, BFH/NV 2012, 14). Daher stellen zB Schuldzinsen WK im Rahmen der Nr. 1 dar, wenn das Darlehen der

Finanzierung des Erwerbs der wiederkehrenden Bezüge (Leibrenten usw.) dient (vgl. BFH v. 11.12.2018 – VIII R 7/15, BStBl. II 2019, 231, zum Erwerb einer RV).

Schuldzinsen für einen Kredit zur Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung sind danach ebenfalls vorweggenommene WK bei den Einkünften iSd. Nr. 1 (vgl. BFH v. 14.6.2000 – X B 38/00, BFH/NV 2001, 45).

Beratungskosten: Entstehen Kosten der Rechts- und Versicherungsberatung sowie Prozesskosten im Zusammenhang mit Ansprüchen aus der gesetzlichen oder privaten RV, sind diese grds. durch die aus diesen Versicherungen erzielten wiederkehrenden Bezügen veranlasst und damit WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 bei den Einkünften iSd. Nr. 1, und zwar auch, wenn diese Kosten schon vor dem Bezug der Rentenleistungen angefallen sind (vgl. BMF v. 20.11.1997 – IV B 5 - S 2255 - 356/97, BStBl. I 1998, 126).

Werbungskostenpauschbetrag: Gemäß § 9a Abs. 1 Nr. 3 kann für Einnahmen iSd. Nr. 1, 1a und 5 insgesamt ein WK-Pauschbetrag iHv. 102 € abgezogen werden, falls die tatsächlichen WK geringer sind. Sind wiederkehrende Bezüge Ehegatten je zur Hälfte zuzurechnen, steht der WK-Pauschbetrag iHv. 102 € jedem Ehegatten zu (BFH v. 22.9.1993 – X R 48/92, BStBl. II 1994, 107). Werden bei Nr. 1, 1a, oder 5 zT WK nachgewiesen, ist jeweils zu prüfen, ob sie den anteiligen WK-Pauschbetrag überschreiten. Dieser ist dann uE im Verhältnis der jeweiligen Einnahmen aufzuteilen.

Mangels Einkünfte aus Kapitalvermögen kommt im Anwendungsbereich der Nr. 1 bis 5 der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 nicht zur Anwendung.

71–89 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Nr. 1: Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen

Schrifttum: *Schmidt-Troschke*, Anwendung des steuerlichen Abzugsverbots auf testamentarisch verfügte Renten oder dauernde Lasten, BB 1987, 587; *Knobbe-Keuk*, Die Einkommensteuerpflicht gewerkschaftlicher Streik- und Aussperrungszahlungen, DB 1992, Beilage Nr. 6, 1; *Risthaus*, Die Änderungen in der privaten Altersversorgung durch das Alterseinkünftegesetz, DB 2004, 1329 (Teil 1), 1383 (Teil 2); *Heidrich*, Gesetzliche Renteneinzahlungen als vorweggenommene Werbungskosten – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil v. 21.7.2004, X R 72/01, DStR 2005, 861; *Risthaus*, Besteuerung der „Rürup-Rente“ auch für Experten nur schwer durchschaubar?, FR 2005, 295; *Söhn*, Abzugsfähigkeit von Altersvorsorgeaufwendungen als Werbungskosten oder Sonderausgaben?, FR 2006, 905; *Risthaus*, Neuregelung der Besteuerung von Kapitallebensversicherungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG, DB 2006, 232; *Berndt*, Die zu schmale Öffnungsklausel für bestimmte Leibrenten in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG idF des AltEinkG v. 5.7.2004, FR 2007, 172; *Fischer*, Die Rechtsnatur von Aufwendungen zur Altersvorsorge, FR 2007, 76; *Förster*, Begrenzte Abziehbarkeit der Altersvorsorgeaufwendungen: verfassungsgemäß trotz aller Bedenken, DStR 2010, 137; *Stützel*, Gleichheitswidrige und doppelte Besteuerung der Renten festgeschrieben?, DStR 2010, 1545; *Hennigfeld*, Besteuerung von Kapitalleistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, DB 2013, 2837; *Scholtz*, Werden die Renten der gesetzlichen Rentenversicherung sachgerecht besteuert?, DStR 2013, 75; *Seckelmann*, Ist das Alterseinkünftegesetz mit dem Grundgesetz vereinbar?, DStR 2013, 69; *Wolter*, Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, DB 2013, 2646; *Wünsche/Knörzer*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Rentenleistungen insbesondere im Verhältnis mit Österreich und Luxemburg, IStR 2013, 344; *Stöwhase*, Ertragsanteilsbesteuerung und Vorsorgeaufwendungen: Wie höhere Leibrenten die Steuerschuld mindern

können, StuW 2014, 364; *Ising*, Die Basisrente – Gesetzliche Grundlagen und Detailfragen, StB 2015, 313; *Myßen/Emser*, Regelmäßige Rentenanpassung, Teilrente, Witwenrente, Mütterrente, NWB 2015, 2383; *Förster*, Besteuerung der Altersrenten im Lichte der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, in *Lüdicke/Schnitger/Spengel* (Hrsg.), Besteuerung internationaler Unternehmen, FS Dieter Endres, München 2016, 125; *Myßen/Fischer/Gragerl/Wißborn*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, Herne, 16. Aufl. 2017; *Herkens*, Gesetzliche Erwerbsminderungsrenten und private Berufsunfähigkeitsrenten, EStB 2018, 295; *Kulosa*, Verfassungsfragen der Rentenbesteuerung – bereits geklärte und noch offene Fragen, DStR 2018, 1413; *Siepe*, Systemgerechte kombinierte Ertragsanteils- und Vollversteuerung im Übergangszeitraum zur nachgelagerten Besteuerung, DStR 2019, 2568; *Ermel*, Zur Typisierung der Besteuerungsanteile von Leibrenten der Basisversorgung, DStR 2020, 2171; *Heigl*, Steuerbarkeit von Stipendien, FR 2020, 724; *Musil*, Reform der Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, DStR 2020, 1881.

I. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (Nr. 1 Satz 1)

1. Grundtatbestand der Nr. 1 Satz 1 Halbs. 1

a) Begriff der wiederkehrenden Bezüge

90

Bezüge: Nr. 1 Satz 1 setzt voraus, dass Bezüge vorliegen. Der Begriff ist weit zu verstehen und umfasst alle Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1, also Güter, die in Geld bestehen oder Geldeswert haben. Einnahmen in Geld, also Bezüge in einer gängigen, frei konvertiblen und im Inland handelbaren ausländ. Währung (vgl. BFH v. 3.12.2009 – VI R 4/08, BStBl. II 2010, 698), sind danach ebenso erfasst, wie die in § 8 Abs. 2 genannten Vorteile (zB Wohnung, Kost, Dienstleistungen). Der Begriff findet sich in Nr. 1 Satz 3 Buchst. b wieder. Die Bewertung der geldwerten Vorteile richtet sich nach § 8 Abs. 2.

Wiederkehrend sind Bezüge, die nicht nur einmalig, sondern mehrfach von Zeit zu Zeit zufließen sollen und aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder eines einheitlichen Rechtsgrundes gewährt werden. Einmalige Leistungen sind keine wiederkehrenden Bezüge (BFH v. 14.4.2015 – IX R 35/13, BStBl. II 2015, 795; BFH v. 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFH/NV 2018, 857). Bisher nicht geklärt ist, ob auch eine zweimalige Leistung ausreichend sein kann. Die Frage ist uE zu bejahen (ebenso *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 13). Auf die Zeitabstände zwischen den einzelnen Leistungen kommt es nicht an. Auch eine Mindestbezugsdauer ist nicht notwendig (vgl. BFH v. 14.4.2015 – IX R 35/13, BStBl. II 2015, 795).

Gewisse Regelmäßigkeit: Wiederkehrende Bezüge setzen keine Gleichmäßigkeit im Hinblick auf Höhe und Zeit voraus. Nach Auffassung des BFH genügt eine „gewisse Regelmäßigkeit“ (stRspr., zB BFH v. 14.4.2015 – IX R 35/13, BStBl. II 2015, 795; BFH v. 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFH/NV 2018, 857; BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859). Was darunter zu verstehen ist, wird allerdings nicht näher ausgeführt. Dieses Merkmal besitzt uE zu wenig Aussagekraft und ist zu unbestimmt, um eine Abgrenzung zu ermöglichen.

Einstweilen frei.

91–92

b) Einheitlicher Rechtsgrund und Entschluss

93

Enge Auslegung: Weitere Voraussetzungen sind dem Wortlaut der Vorschrift nicht zu entnehmen. Allerdings ist der Begriff der wiederkehrenden Bezüge auf-

grund seines zu weit geratenen Wortlauts (vgl. BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859) eng auszulegen. So ist allg. anerkannt, dass wiederkehrende Bezüge nur vorliegen, wenn sie auf einem einheitlichen Rechtsgrund oder einem einheitlichen Entschluss beruhen (stRspr., zB BFH v. 14.4.2015 – IX R 35/13, BStBl. II 2015, 795; BFH v. 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFH/NV 2018, 857; BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859; FG Köln v. 24.2.2021 – 4 K 1184/18, ErbStB 2021, 245, rkr.). Anders als der unbestimmte Begriff der „gewissen Regelmäßigkeit“ wird die damit beschriebene Verklammerung der einzelnen Bezüge dem Charakter der wiederkehrenden Bezüge am besten gerecht. So lassen sich auch Grenzfälle einordnen:

Beispiel:

A und B vereinbaren die jährliche Übernahme persönlicher StSchulden des A durch B im Gegenzug zur Bestellung eines Nießbrauchs (vgl. BFH v. 13.3.1974 – I R 180/72, BStBl. II 1974, 423). Stellt man auf den einheitlichen Entschluss bzw. den einheitlichen Rechtsgrund ab, liegen auch dann wiederkehrende Bezüge vor, wenn A nach der ersten Begleichung der StSchulden verstirbt oder B zahlungsunfähig wird. Die einmalige Zahlung ist nicht entscheidend, sondern der einheitliche Entschluss bzw. der einheitliche Rechtsgrund, aufgrund dessen der Leistende die Leistung in der Zukunft wiederholen wollte bzw. sollte (glA *Myßen/Fischer/Grager/Wißborn*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017, Rz. 26).

Einheitlicher Rechtsgrund: Als einheitliche Rechtsgründe können Gesetz, Vertrag und letztwillige Verfügung in Frage kommen. Demnach ist zB bei wiederkehrenden Bezügen, die aufgrund einer unerlaubten Handlung zu leisten sind, das Ges. (zB §§ 823 und 844 Abs. 2 BGB, s. aber zu Schadensersatzrenten BFH v. 26.11.2008 X R 31/07, BStBl. II 2009, 651; BFH v. 18.9.2013 – X R 35/11, BStBl. II 2014, 557) der einheitliche Rechtsgrund.

Einheitlicher Entschluss: Fehlt ein einheitlicher Rechtsgrund, so genügt zur Annahme wiederkehrender Bezüge, dass sie auf einen von vornherein gefassten einheitlichen Entschluss zurückgehen (vgl. zB BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859 mwN; FG Ba.-Württ. v. 15.1.2016 – 13 K 1813/14, EFG 2016, 556, rkr., in Bezug auf rechtsgrundlos gezahlte Renten). Erbringt der Leistende die wiederholten Leistungen jeweils aufgrund einer neuen Entschlussfassung, so liegen keine wiederkehrenden Bezüge vor. Die aus freiwilligen mildtätigen Spenden fließenden Einnahmen eines Bettlers sind keine wiederkehrenden Bezüge iSd. § 22. Daher sind z.B. Spenden an Bettler keine wiederkehrenden Bezüge, selbst wenn ein und dieselbe Person dem Bettler täglich eine Münze spendet, da es idR an dem Tatbestandsmerkmal des „einheitlichen Entschlusses“ fehlt.

Vermögensumschichtungen: Eine reine Umschichtung von (Privat-)vermögen fällt nicht unter den Begriff der Bezüge. Die Bezüge dürfen sich daher bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht als Kapitalrückzahlungen (zB Kaufpreistraten) darstellen (BFH v. 14.4.2015 – IX R 35/13, BStBl. II 2015, 795). So fordert der BFH „erzielten“ Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859). Keine wiederkehrenden Bezüge sind demnach Schadensersatzrenten, die einen schädigungsbedingten Mehrbedarf oder wegfallende Unterhaltsleistungen ausgleichen (vgl. BFH v. 26.11.2008 X R 31/07, BStBl. II 2009, 651; BFH v. 18.9.2013 – X R 35/11, BStBl. II 2014, 557). Ebenso hat der BFH wiederkehrende Bezüge nach Nr. 1 bei wiederkehrenden Zahlungen im Gegenzug für einen Erb- und Pflichtteilsverzicht verneint (vgl. BFH v. 20.10.1999 – X R 132/95, BStBl. II 2000, 82; BFH v. 9.2.2010 – VIII R 43/06, BStBl. II 2010, 818).

c) Zugehörigkeit der wiederkehrenden Bezüge zu anderen Einkunftsarten 96

Subsidiarität gegenüber Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6: Nr. 1 Satz 1 Halbs. 1 bestimmt, dass wiederkehrende Bezüge nur sonstige Einkünfte sind, soweit sie nicht zu in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–6 aufgezählten Einkünften gehören. Dies gilt auch im Anwendungsbereich des § 24. So sind Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 oder Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit oder einem ehemaligen Rechtsverhältnis iSd. § 24 Nr. 2, die in Form von wiederkehrenden Bezügen gezahlt werden, vorrangig den anderen Einkunftsarten zuzuordnen, sofern deren Voraussetzungen vorliegen (vgl. zB BFH v. 23.11.2016 – X R 48/14, BStBl. II 2017, 383, zur alten Rechtslage bei Ausgleichszahlung zur Abfindung des Versorgungsausgleichs; FG Nürnberg v. 25.7.2019 – 6 K 1733/18, juris, rkr.).

Damit sind insbes. folgende wiederkehrenden Bezüge – ohne dass es einer Prüfung bedarf, ob die Voraussetzungen der Nr. 1 Satz 1 vorliegen – nicht nach Nr. 1 zu versteuern:

- wiederkehrende Bezüge aus der Veräußerung von land- und forstw., gewerblichen oder freiberuflichen Betrieben oder einzelnen WG des BV (s. § 5 Anm. 1335 ff.);
- wiederkehrende Bezüge aufgrund eines Schadensersatzanspruchs nach § 843 BGB wegen entgehender betrieblicher Einkünfte (s. § 5 Anm. 1343);
- Pensionen und Ruhegehaltszahlungen ehemaliger ArbN gem. § 19 (s. § 19 Anm. 300 ff.);
- Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen (s. § 20 Anm. 290 ff.) oder aus anderen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 1;
- Renten aus (im Grundbuch eingetragen) Rentenschulden gem. § 20 Abs. 1 Nr. 5 (s. § 20 Anm. 235);
- Mietzinsen aufgrund der Vermietung von Wohnungen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1) oder von Sachinbegriffen (§ 21 Abs. 1 Nr. 2)

Subsidiarität gegen über Einkünften nach Nr. 1a, 4 und 5: Zum Vorrang innerhalb der sonstigen Einkünfte in § 22 gibt es – mit Ausnahme der Nr. 3 – keine Regelung. Aus dem Regelungszusammenhang lässt sich aber ableiten, dass Nr. 1a, 4 und 5 als speziellere Vorschriften Vorrang genießen. Mit Nr. 2, der Veräußerungsgeschäfte betrifft, ergeben sich uE keine Überschneidungen.

Einstweilen frei.

97–99

2. Sinngemäße Anwendung des § 15b (Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2)

100

Nr. 1 Satz 1 Halbs. 3 bestimmt, dass § 15b im Zusammenhang mit wiederkehrenden Bezügen sinngemäß anzuwenden ist. Die Regelung sieht eine Ausdehnung der in § 15b vorgesehenen Verlustverrechnungsbeschränkung für gewerbliche Verluste auch auf Verluste bei wiederkehrenden Bezügen vor. Nach Auffassung des Gesetzgebers sollen von der Regelung insbes. sog. Renten-/Lebensversicherungsmodelle gegen fremdfinanzierten Einmalbetrag betroffen sein, bei denen sich die stl. Verluste aus der günstigen Besteuerung von Leibrenten und der Ansammlung sofort abziehbarer WK ergeben (vgl. BTDrucks. 16/107, 7). Zu Einzelheiten s. § 15b Anm. 1 ff.

Einstweilen frei.

101–104

3. Einzelfälle der wiederkehrenden Bezüge nach Nr. 1 Satz 1

105 a) Wiederkehrende Bezüge aufgrund eines Versicherungsverhältnisses

Leibrenten: Wiederkehrende Bezüge aufgrund eines Versicherungsverhältnisses werden idR in Form einer Leibrente geleistet, die der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a unterliegt. Damit deckt Satz 3 einen Hauptanwendungsfall der wiederkehrenden Bezüge ab:

- ▶ *Gesetzliche Rentenversicherung:* Leistungen der gesetzlichen RV bzw. aus der landwirtschaftlichen Versorgungskasse oder aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen sind grds. in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa geregelt und werden nachgelagert besteuert. Gleiches gilt für wiederkehrende Leistungen aus privaten RV, die die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfüllen.
- ▶ *Private Rentenversicherung:* Im Übrigen werden private RV – sofern kein anderer Einkünftebestand greift – von Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb erfasst (s. BMF v. 26.11.1998 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 1998, 1508; best. durch BFH v. 20.6.2006 – X R 3/06, BStBl. II 2006, 870).

Zeitrenten: Sieht ein Lebensversicherungsvertrag eine Zeitrente vor, sind zunächst Einkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 6 auszuschneiden (s. hierzu § 20 Anm. 265; vgl. auch BMF v. 1.10.2009 – IV C 1 - S 2252/07/0001, BStBl. I 2009, 1172). Zu abgekürzten und verlängerten Leibrenten iSv. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 s. Anm. 194.

106–107 Einstweilen frei.

108 b) Wiederkehrende Bezüge aufgrund von Schadensersatzansprüchen

Grundlagen: Schadensersatzansprüche, zB aufgrund unerlaubter Handlungen iSd. §§ 823 ff. BGB, können in Form wiederkehrender Zahlungen geleistet werden. Der BFH (BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859) hat zuletzt klargestellt, dass für eine Steuerbarkeit nach Nr. 1 ein bloßer wiederkehrender Zufluss nicht ausreicht, sondern ein Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit erforderlich ist. Der Ersatz von konkreten Vermögenseinbußen führt daher nicht zu stbaren wiederkehrenden Bezügen. Demgegenüber ist eine Besteuerung nach Nr. 1 geboten, wenn diese Leistungen wegfallende stpfl. Einkünfte ersetzen sollen oder in ihnen ein Zinsanteil enthalten ist. Gemessen an diesen Grundsätzen ist Folgendes zu beachten:

Wiederkehrende Bezüge wegen Beeinträchtigung der Erwerbsfähigkeit (§ 843 Abs. 1 Alt. 1 BGB): Werden wiederkehrende Bezüge als Ausgleich für entgangene stbare Einkünfte gewährt, erzielt der Empfänger Einkünfte der Einkunftsart, die ihm durch die zum Schadensersatz verpflichtende Handlung entgangen sind (§ 24 Nr. 1 Buchst. a; vgl. BFH v. 26.11.2008 – X R 31/07 BStBl. II 2009, 205 Rn. 13, mwN.); s. zu den betrieblichen wiederkehrenden Bezügen § 5 Anm. 1343. Wiederkehrende Bezüge iSv. Nr. 1 Satz 1 liegen wegen der Subsidiarität dieser Einkunftsart nicht vor. Ist eine Zuordnung nicht möglich, zB weil ungewiss ist, welche Einkünfte die geschädigte Person erzielt hätte, können uE die Schadensersatzleistungen wiederkehrende Bezüge iSd. Nr. 1 darstellen (vgl. auch OFD München v. 10.9.1979, StEK EStG § 22 Nr. 72).

Wiederkehrende Bezüge wegen Vermehrung der Bedürfnisse (§ 843 Abs. 1 Alt. 2 BGB): Dagegen fehlt es an einem Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfä-

higkeit, wenn Schadensersatz wegen Vermehrung der Bedürfnisse nach § 843 Abs. 1 Alt. 2 BGB gezahlt wird. So hat der BFH zu Recht entschieden, dass diese Zahlungen nicht nach Nr. 1 stbar sind (vgl. BFH v. 26.11.2008 – X R 31/07 BStBl. II 2009, 205 Rn. 13, mwN; BFH v. 12.4.2011 – X B 132/10, BFH/NV 1136).

Wiederkehrende Schadensersatzleistungen aufgrund eines Schmerzensgeldanspruchs (§ 847 BGB) sind nicht gem. Nr. 1 Satz 1 stbar (vgl. zB BMF v. 15.7.2009 – IV C 3 - S 2255/08/10012, BStBl. I 2009, 836). Die FinVerw. weist dabei uE zu Recht darauf hin, dass die Schmerzensgeldrente Ersatz für den durch die Verletzung höchstpersönlicher Güter eingetretenen Schaden ist und darin kein Zuwachs wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu sehen ist.

Wiederkehrende Bezüge aufgrund des Verlusts von Unterhaltsansprüchen (§ 844 Abs. 2 BGB) und von gesetzlich geschuldeten Diensten (§ 845 BGB): Wird ein Mensch getötet, der gegenüber einem Dritten gesetzlich unterhaltsverpflichtet war oder werden konnte, kann der Dritte vom Schädiger für die mutmaßliche Dauer der Unterhaltsleistungen eine Schadensrente verlangen (§ 844 Abs. 2 BGB). Ferner hat bei Tötung oder Verletzung eines Menschen, der einem Dritten gesetzlich Dienste schuldet, der Dritte gegen den Schädiger Ersatzansprüche in Form einer Geldrente (§ 844 BGB). Auch diese wiederkehrenden Bezüge stellen keine stbaren Einnahmen iSv. Nr. 1 Satz 1 dar, da sie lediglich den durch das schädigende Ereignis entfallenden nicht stbaren Unterhaltsanspruch ausgleichen und nicht Ersatz für entgehende oder entgangene Einnahmen iSd. in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 genannten Einkunftsarten sind (s. BFH v. 26.11.2008 – X R 31/07, BStBl. II 2009, 651; BMF v. 15.7.2009 – IV C 3 - S 2255/08/10012, BStBl. I 2009, 836).

Einstweilen frei.

109–110

c) Streik- und Aussperrungsunterstützungen in Form wiederkehrender Bezüge

111

Nach Auffassung des BFH (BFH v. 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337; bestätigend BFH v. 13.2.2008 IX R 63/06, BFH/NV 2008, 1138) sollen Streikunterstützungen nicht gemäß §§ 19 und 24 Nr. 1 Buchst. a sowie nach Nr. 3. Steuerbar sein. Eine Aussage zu Nr. 1 trifft der BFH allerdings nicht.

Der Auffassung des BFH ist uE nicht zuzustimmen. Sofern man die Anwendung der §§ 19 und 24 Nr. 1 Buchst. a verneint (krit. hierzu zB *Knobbe-Keuk*, DB 1992, Beilage Nr. 6, 1), liegen jedenfalls wiederkehrende Bezüge nach Nr. 1 Satz 1 vor, sofern die Gelder wiederholt gezahlt werden (ebenso *Knobbe-Keuk*, DB 1992, Beilage Nr. 6, 1; aA Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 125 – Stand September 2016 – abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Wirtschaftlich betrachtet ersetzen Streik- und Aussperrungsunterstützungen wegfallende stpfl. Einkünfte und erhöhen idS die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

Einstweilen frei.

112–113

d) Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen

114

aa) Differenzierungskriterien

Bei wiederkehrenden Leistungen, die im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung stehen, bedarf es nach den o.g. Grundsätzen weitreichender Differenzierungen. Eine Besteuerung nach Nr. 1 kommt nur in Betracht, wenn die Leistun-

gen keiner anderen Einkunftsart zuzurechnen sind. Weiter sind Fälle auszuscheiden, die Unterhaltsleistungen darstellen (vgl. Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2 und § 12 Nr. 2).

115 **bb) Abgrenzung von der unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen**

Nr. 1a iVm. § 10 Abs. 1a Nr. 2: Wird Vermögen gegen wiederkehrende Leistungen übertragen und liegen die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen iSv. § 10 Abs. 1a Nr. 2 nicht vor, weil zB

- kein begünstigtes Vermögen iSd. § 10 Abs. 1a Nr. 2 übertragen wurde,
- der Empfänger des Vermögens oder
- der Empfänger der Versorgungsleistung nicht zum begünstigten Personenkreis gehört (idR Generationenverbund) oder
- die Vermögensübergabe gegen zeitlich befristete Leistungen erfolgte,

werden die wiederkehrenden Leistungen als entgeltliche Rechtsgeschäfte behandelt (vgl. BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 57 noch zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a).

Vereinbarung eines vollentgeltlichen Rechtsgeschäfts: Den entgeltlichen Rechtsgeschäften können Vermögensübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen zuzuordnen sein, bei denen die Beteiligten Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv von der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen ausgegangen sind, da durch derartige vertragliche Vereinbarungen die zunächst geltende Vermutung widerlegt werden kann, dass es sich um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft handelt.

Betriebsvermögen oder Privatvermögen: Während die stl. Behandlung der wiederkehrenden Leistungen im Rahmen der unentgeltlichen Vermögensübergabe als SA iSd. § 10 Abs. 1a Nr. 2 beim Vermögensübernehmer und als sonstige Einkünfte iSd. Nr. 1a beim Empfänger der Versorgungsleistungen unabhängig davon erfolgt, ob BV oder PV übertragen wurde, weicht die stl. Behandlung der wiederkehrenden Leistungen im Rahmen eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts in beiden Bereichen voneinander ab.

116 **cc) Veräußerung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen**

Vollentgeltliche Rechtsgeschäfte: Wiederkehrende Leistungen werden vollentgeltlich im Austausch mit einer Gegenleistung erbracht, wenn die Beteiligten Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen haben und subjektiv von der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen ausgegangen sind (vgl. zB. BFH v. 20.6.2007 – X R 2/06, BStBl. II 2008, 99). Bei Verträgen zwischen fremden Dritten dürften die beiderseitigen Leistungen im Regelfall auch objektiv gleichwertig sein. Es ist aber – und dies dürfte in erster Linie bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen in Betracht kommen – unerheblich, wenn die Leistungen ggf. objektiv ungleichwertig sind (BFH v. 30.7.2003 – X R 12/01, BStBl. II 2004, 211; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 5). Dies gilt unabhängig davon, ob begrifflich eine Leibrente, eine dauernde Last/abänderbare Leistung oder eine Zeitrente vereinbart worden ist.

Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte werden im Regelfall nur zwischen Angehörigen oder nahe stehenden Personen vorliegen, da bei Rechtsgeschäften zwischen frem-

den Dritten davon ausgegangen werden kann, dass aufgrund gegenläufiger Vermögensinteressen dafür Sorge getragen wird, dass Leistung und Gegenleistung sich wertmäßig entsprechen. Wiederkehrende Leistungen werden teilentgeltlich erbracht, wenn die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Vermögensübergabe nicht vorliegen und der Verkehrswert des übertragenen Vermögens höher ist als der Barwert der wiederkehrenden Leistungen (vgl. BFH v. 14.7.2020 – VIII R 3/17, BFH/NV 2020, 1350, VB anhäng. Az. 2 BvR 2247/20).

Abgrenzung zu nicht abziehbaren Unterhaltsleistungen: Ist der Kapital- oder Barwert der wiederkehrenden Leistungen höher als der Wert des übertragenen Vermögens, ist Entgeltlichkeit nur in Höhe des angemessenen Kaufpreises anzunehmen. Der übersteigende Betrag ist eine Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2. Ist der Kapital- oder Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch wie der Wert des übertragenen Vermögens, liegt nach Auffassung der FinVerw. insgesamt eine Zuwendung iSd. § 12 Nr. 2 vor (s. BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 66).

Aufteilung in Zins- und Tilgungsanteil: Bei der entgeltlichen Übertragung von PV sind die wiederkehrenden Leistungen – ggf. begrenzt auf die Höhe des angemessenen Kaufpreises – von Beginn an in eine Vermögensumschichtung (Tilgungsanteil, Barwert) und in einen Zinsanteil aufzuteilen (vgl. BFH v. 14.7.2020 – VIII R 3/17, BFH/NV 2020, 1350, VB anhäng. Az. 2 BvR 2247/20; *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 76; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 65 f.). Nur in Bezug auf den Zinsanteil kommt ggf. eine Besteuerung als wiederkehrende Bezüge nach Nr. 1 in Betracht. Allerdings bedarf es hier der Abgrenzung zu § 20 Abs. 1 Nr. 7. Hierbei ist nach der Zeitdauer der wiederkehrenden Leistungen zu unterscheiden. Die Rspr. hat hierfür die Begriffe der Veräußerungszeitrenten und der Veräußerungsleibrenten geprägt:

- ▶ *Sog. Veräußerungszeitrenten*, bei denen die wiederkehrenden Leistungen nicht auf Lebenszeit, sondern nur für eine begrenzte Dauer erbracht werden, ist der Zinsanteil den Zinseinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zuzuordnen. Es liegen nach Auffassung des BFH mangels Wagniskomponente keine wiederkehrenden Bezüge vor iSd. Nr. 1 vor (vgl. BFH v. 14.7.2020 – VIII R 3/17, BFH/NV 2020, 1350, VB anhäng. Az. 2 BvR 2247/20).
- ▶ *Sog. Veräußerungsleibrenten*, bei denen die wiederkehrenden Leistungen auf die Lebenszeit des Berechtigten erbracht werden (BFH v. 18.5.2010 – X R 32, 33/01, BStBl. II 2011, 675; BFH v. 14.7.2020 – VIII R 3/17, BFH/NV 2020, 1350, VB anhäng. Az. 2 BvR 2247/20): Diese sind nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu erfassen (s. auch BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 71, 75).

Unseres Erachtens gelten diese Grundsätze nicht nur für Renten iSv. Nr. 1 Satz 3, sondern auch für die übrigen wiederkehrenden Bezüge, obgleich erstere wohl den Hauptanwendungsbereich bilden. Zur Erleichterung der Ermittlung sieht die FinVerw. für dauernde Lasten eine entsprechende Anwendung der Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb iVm. § 55 Abs. 1 EStDV vor. Wahlweise kann dieser aber auch nach finanzmathematischen Grundsätzen unter Verwendung eines Zinsfußes von 5,5 % berechnet werden (vgl. BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 71).

Mindestzeitrenten: Auf andere Vertragsgestaltungen wendet der BFH die Grundsätze entsprechend an. So ist bei sog. Mindestzeitrenten nach Auffassung des BFH

(BFH v. 19.8.2008 – IX R 56/07, BStBl. II 2010, 24) danach zu differenzieren, ob die laufenden Zahlungen mehr von den begrifflichen Merkmalen einer Leibrente oder mehr von denjenigen einer (Kaufpreis-)Rate geprägt werden. Ist die durch die Lebenszeit des Berechtigten bestimmte Wagniskomponente nicht zugunsten eines vorausbestimmten Leistungsvolumens ausgeschaltet, ist der Ertragsanteil mittels der Ertragswerttabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu ermitteln. Überwiegen dagegen die Gründe für die Annahme, bei den wiederkehrenden Leistungen handele es sich um (Kaufpreis-)Raten, erfolgt die Ermittlung des Zinsanteils als Differenz zwischen der Summe der jährlichen Zahlungen und der jährlichen Minderung des Kapital- oder Barwerts. Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen (s. BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Rz. 78). Zur Abgrenzung zwischen Leibrente und Kaufpreisrate stellt sie darauf ab, wie sich die vereinbarte Mindestlaufzeit zur durchschnittlichen Lebenserwartung verhält.

117 dd) Veräußerung von Betriebsvermögen gegen wiederkehrende Bezüge

Wahlrecht kraft Richterrecht: Die Veräußerung von BV unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen nicht der Besteuerung nach Nr. 1, da die hieraus erzielten Einkünfte vorrangig den anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind (s. § 16 Abs. 2 bis 4, § 18 Abs. 3, § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 1). Allerdings hat der BFH im Wege der teleologischen Reduktion ein Wahlrecht entwickelt. Für den Fall, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Leibrente veräußert wird, hat der Stpfl. danach die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach §§ 16, 34 und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung der nachträglichen BE im Jahr des Zuflusses gem. § 24 Nr. 2 iVm. § 15 (vgl. zB BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532, mwN; BFH v. 29.3.2007 – XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306). Dem hat sich die FinVerw. angeschlossen (vgl. R 16 Abs. 11 EStR 2012).

Sofortversteuerung: Wählt der Stpfl. die sofortige Versteuerung des Veräußerungsgewinns, sind die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile sonstige Einkünfte iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb. Allerdings sind auch hier Rentenzahlungen von Kaufpreiszahlungen abzugrenzen (vgl. BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532 mwN).

Veräußerung nach § 17: Die FinVerw. räumt das Wahlrecht auch bei Veräußerung einer Beteiligung iSd. § 17 gegen eine Leibrente, eine Zeitrente oder gegen einen in Raten zu zahlenden Kaufpreis ein (R 17 Abs. 7 Satz 2 EStR 2012). Der Ertrags- oder Zinsanteil ist dann nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb oder nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 zu erfassen.

118–121 Einstweilen frei.

II. Zurechnung der Bezüge, die freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden (Nr. 1 Satz 2)

1. Ausnahme von der Besteuerung beim Empfänger (Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1)

122 a) Nicht dem Empfänger zuzurechnende Leistungen

Keine Zurechnungsnorm: Nach Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 sind wiederkehrende Bezüge nicht dem Empfänger zuzurechnen, wenn die Bezüge

- freiwillig,
- aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder
- einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person

gewährt werden. Entgegen dem uE missglückten Wortlaut regelt Satz 2 nicht die Zurechnung von Einkünften. Es soll vielmehr sichergestellt werden, dass die wiederkehrenden Bezüge beim Empfänger nicht der ESt unterliegen, da der Leistende diese – mangels Abzugsfähigkeit gem. § 12 Nr. 2 – aus bereits versteuertem Einkommen erbringt, also eine Doppelbelastung vermieden wird (vgl. zB BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, BFH/NV 2021, 47 mwN). Es handelt sich uE nicht um eine StBefreiung. Die Bezüge sind bereits nicht stbar.

Geltung für alle wiederkehrenden Bezüge nach Nr. 1: Diese Regelung gilt für alle wiederkehrenden Bezüge nach Nr. 1 einschließlich der in Satz 3 genannten (vgl. BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859). Allerdings sind im Rahmen von Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa kaum Anwendungsbereiche denkbar. Leistungen der gesetzlichen RV, der landwirtschaftlichen Alterskasse oder der berufsständischen Versorgungswerke lassen sich bereits begrifflich kaum dem in § 12 Nr. 2 bzw. Nr. 1 Satz 2 bezeichneten Privatbereich zuordnen. Dies gilt selbst dann, wenn die Renten ohne Rechtsgrund gezahlt werden (vgl. FG Ba.-Württ. v. 15.1.2016 – 13 K 1813/14, EFG 2016, 554, rkr., allerdings zur privaten RV).

Die Voraussetzung, dass der Geber unbeschränkt estpfl. bzw. kstpfl. sein muss, ist mW ab VZ 2009 entfallen (s. Anm. 4).

Einstweilen frei.

123–124

b) Voraussetzungen der Nichtzurechnung

aa) Unentgeltlichkeit der wiederkehrenden Bezüge

125

Korrespondenz mit § 12 Nr. 2: Aus dem Gesetzeszweck ergibt sich, dass die Voraussetzungen des Satzes 2 nicht unabhängig von § 12 Nr. 2 gesehen werden können. Zwischen beiden Vorschriften besteht eine Korrespondenz (vgl. BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859). Danach können unter Nr. 1 Satz 2 nur solche wiederkehrenden Leistungen fallen, die auf Seiten des Leistenden Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2 darstellen. Voraussetzung für die Nichtzurechnung nach Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 ist daher, dass die wiederkehrenden Bezüge ohne Gegenleistung, dh. unentgeltlich zufließen (BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859 mwN).

bb) Wiederkehrende Bezüge, die freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden

126

Die Begriffsmerkmale „freiwillig“, „aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht“ oder „einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person“ stimmen im Wesentlichen mit den entsprechenden Begriffsmerkmalen des § 12 Nr. 2 überein (zur Abweichung hinsichtlich einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person s.u.).

Freiwillige Gewährung: Zum Begriff der Freiwilligkeit s. § 12 Anm. 110. Eine sittliche Verpflichtung, wiederkehrende Leistungen zu erbringen, schließt die Freiwilligkeit nicht aus (BFH v. 7.3.2006 X R 12/05, BStBl. II 2006, 797 mwN). Andererseits ist eine Leistung, die ohne Rechtsgrund gezahlt wird, noch nicht per se frei-

willig (vgl. FG Ba.-Württ. v. 15.1.2016 – 13 K 1813/14, EFG 2016, 554, rkr., zur fehlerhaft ausgezahlten privaten RV).

Gewährung aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht: Wiederkehrende Bezüge beruhen auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht, wenn sie in einem freiwillig geschlossenen Vertrag zwischen Empfänger und Geber vereinbart worden sind. Rechtspflichten, die sich aus gesetzlichen Vorschriften ergeben, entstehen dagegen nicht freiwillig. Allerdings sind auch hier die Rechtsgrundsätze insbes. der Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) zu beachten. Ordnet ein Erblasser durch letztwillige Verfügung an, dass der Erbe an einen Dritten wiederkehrende Bezüge zu leisten hat, so handelt es sich auch aus Sicht des Erben uE um eine freiwillig begründete Rechtspflicht (in diesem Sinne wohl auch FG München v. 13.4.2000 – 15 K 3507/94, EFG 2000, 855 Rz. 31, Rev. als unbegr. abgewiesen, BFH v. 17.12.2003 – X R 31/00, BFH/NV 2004, 1083; aA Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 233 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; s. *Schmidt-Troschke*, BB 1987, 587).

Gesetzlich unterhaltsberechtig ist, wer einen auf den familienrechtl. Vorschriften des bürgerlichen Rechts begründeten Unterhaltsanspruch besitzt, s. § 12 Anm. 115.

Hinsichtlich des Merkmals „einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person“ liegt im Wortlaut eine Abweichung von § 12 Nr. 2 vor. Nach § 12 Nr. 2 werden Zuwendungen an eine gegenüber dem Stpfl. „oder seinem Ehegatten“ gesetzlich unterhaltsberechtigten Person „oder deren Ehegatten“ erfasst. Ferner enthält § 12 Nr. 2 den Zusatz, dass dies auch gilt, „wenn diese Zuwendungen auf einer besonderen Vereinbarung beruhen“. Aufgrund dieser Abweichung kommt uE – trotz der Korrespondenz der Vorschriften – bei Leistungen an verschwägte Personen grds. kein Ausschluss der Steuerbarkeit wegen Unterhaltszahlungen in Betracht (aA Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 233 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Allerdings wird in diesen Fällen, auch wenn ggf. eine sittliche Pflicht besteht, regelmäßig eine freiwillige Leistung vorliegen, so dass letztlich eine Besteuerung der Leistungen ausscheidet.

127–130 Einstweilen frei.

2. Rückausnahmen von der Nichtzurechnung (Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2)

131 a) Dem Empfänger zuzurechnende Leistungen

Dem Empfänger sind nach Satz 2 Halbs. 2 gem. Satz 2 Halbs. 1 nicht stbare wiederkehrende Bezüge zuzurechnen und deshalb von ihm zu versteuern, wenn diese von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung stbegünstigter Zwecke iSd. §§ 52–54 AO gewährt werden (Buchst. a). Gleiches gilt für Bezüge iSd. § 1 der VO über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, in der im BGBl. III, Gliederungsnummer 611-4-3, veröffentlichten bereinigten Fassung (Buchst. b). Zweck des Halbs. 1 ist es, eine Doppelbelastung zu vermeiden. Im Anschluss daran will Halbs. 2 Fälle wieder der Besteuerung zuführen, die aufgrund des Halbs. 1 systemwidrig über den Zweck des Halbs. 1 hinaus von der Steuer entlastet würden. Diese Entlastung liegt bei stpfl. Körperschaften im Teileinkünfteverfahren begründet. Die Bezüge stammen daher nur aus teilweise besteuerten Einkünften. Durch die ergänzende Besteuerung beim Empfänger über Nr. 1 Satz 2

Halbs. 2 Buchst. a und § 3 Nr. 40 Buchst. i wird daher die systemimmanente Gesamtsteuerbelastung hergestellt (zu verfassungsrechtl. Aspekten vgl. auch BFH v. 21.1.2015 – X R 31/13, BStBl. II 2015, 540, zur Einkommensbesteuerung von sog. Destinatärsleistungen, Verfassungsbeschwerde anhängig, Az. BVerfG 2 BvR 676/15). Bezüge von stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen unterliegen auf der Ebene der Körperschaft keiner Vorbelastung; sie sind daher auf der Ebene des Empfängers über Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a in voller Höhe zu erfassen.

Einstweilen frei.

132–133

b) Besteuerung in den Fällen von Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a

134

Bezüge von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen:

Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a erfasst Bezüge von „Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen“. Hierbei handelt es sich um Gebilde iSd. § 1 Abs. 1 KStG. Außerdem müssen die Bezüge der berechtigten Person außerhalb der Erfüllung stbegünstigter Zwecke iSd. §§ 52–54 AO gewährt werden. Bei Zwecken iSd. §§ 52–54 AO handelt es sich um gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke. In Erfüllung dieser Zwecke werden zB Leistungen einer mildtätigen Körperschaft (§ 53 AO) an hilfsbedürftige Personen erbracht. Um Leistungen, die außerhalb der genannten Zwecke erbracht werden, kann es sich zB handeln, wenn eine stbegünstigte Stiftung im Rahmen des § 58 Nr. 6 AO Leistungen an ihren Stifter oder seine nächsten Angehörigen erbringt. Außerdem können auch Leistungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die außerhalb der stbegünstigten Zwecke erbracht werden – sofern überhaupt die Voraussetzungen der Nr. 1 Satz 2 Halbs. 1 vorliegen –, zu stpfl. Einnahmen nach Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a führen.

Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 9: Wiederkehrende Bezüge, die nach Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a stbar sind, können auch § 20 Abs. 1 Nr. 9 unterliegen, so dass die Besteuerung nach Nr. 1 zurücktritt. Zwar gilt für beide Normen das Teileinkünfteverfahren (gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d für die Einkünfte iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. i für die Einkünfte iSd. Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. a), Bedeutung erlangt die Zuordnung allerdings für die Anwendung der Regelungen über die Abgeltungsteuer und für die Gewährung des Sparer-Freibetrags (zum Anwendungsbereich des § 20 Abs. 1 Nr. 9 s. § 20 Anm. 340; vgl. auch BMF v. 27.6.2006 – IV C 2 - S 2236 – 10/06, BStBl. I 2006, 417; krit. hierzu BFH v. 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFH/NV 2018, 857, betr. Liquidationszahlungen, die die Voraussetzungen wiederkehrenden Bezüge nicht erfüllen).

Verhältnis zu Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb: In den Fällen des Satzes 2 Halbs. 2 ist, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind (es sich also um Erträge aus einem Rentenrecht handelt), Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb anzuwenden (BFH v. 15.7.2014 – X R 41/12, BFH/NV 2014, 1945).

Einstweilen frei.

135–136

c) Besteuerung in den Fällen von Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. b

137

Bezüge von Stiftungen aus Fideikommissen: Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. b erfasst die (stpfl.) Stiftungen iSd. § 1 VO über die Steuerbegünstigung von Stiftungen v. 13.2.1926 (RGBl. I 1926, 101) in der im BGBl. Teil III, Gliederungsnummer 611-4-3, wiedergegebenen Fassung. Stiftungen iSd. Vorschrift sind solche, die an

die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind. Gemäß Art. 155 Abs. 2 Satz 2 der Weimarer Verfassung waren Familienfideikommisse aufzulösen. Dabei handelte es sich um unselbständige Vermögensmassen, die kraft rechtsgeschäftlicher Anordnung unveräußerlich und in bestimmter Ordnung vererblich waren; sie bildeten lediglich Sondervermögen des jeweiligen Inhabers mit der Auflage, es zu erhalten und innerhalb der Familie weiterzugeben. Diese Familienfideikommisse konnten nach einem besonderen Ges. in Stiftungen umgewandelt werden (vgl. *Sorg*, Die Familienstiftung, 1984, 44f., mwN). Nach § 1 VO v. 13.2.1926 bleiben bei der KStVeranlagung dieser Stiftungen solche Einkünfte außer Ansatz, die nach freiem Ermessen des Stiftungsvorstands an bezugsberechtigte, unbeschränkt estpfl. Familienmitglieder verteilt werden. Gewährt eine Stiftung iSd. VO v. 13.2.1926 freiwillige laufende Zuwendungen, so erzielt der Empfänger gem. Nr. 1 Satz 2 Halbs. 2 Buchst. b stbare Einnahmen iSd. Nr. 1 Satz 1.

138–141 Einstweilen frei.

III. Besteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a)

1. Leibrenten und andere Leistungen (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a)

a) Begriff der Leibrente

142 aa) Auslegung des Begriffs der Leibrente abweichend vom bürgerlichen Recht

Zivilrechtlicher Begriff: Der Begriff der Leibrente, der im EStG nicht näher definiert wird, findet sich auch in anderen Rechtsgebieten. So ist die Leibrente zB Gegenstand von §§ 759 ff. BGB. Eine Definition findet sich auch dort nicht. Man versteht darunter ein einheitliches nutzbares Recht, das unabhängig und losgelöst von sonstigen Beziehungen und Verhältnissen dem Berechtigten für die Lebenszeit eines Menschen eingeräumt ist und dessen Erträge aus fortlaufend wiederkehrenden gleichmäßigen Leistungen in Geld oder vertretbaren Sachen bestehen (vgl. *Müller in Erman*, 16. Aufl. 2020, § 795 BGB Rz. 1 mwN). Dieser Begriff kann jedoch nicht unbesehen in das EStRecht übernommen werden, da dieses einer eigenen Teleologie unterliegt (s. näher Einf. ESt. Anm. 913 ff.).

Entwicklung der Rechtsprechung: Der BFH hatte zunächst getreu dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung in stRspr. entschieden, dass unter Renten iSd. EStG (§ 9 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1a Nr. 2, Nr. 1 Satz 3 Buchst. a) solche Bezüge/Leistungen zu verstehen sind, die den Rentenbegriff im bürgerlich-rechtl. Sinne erfüllen (vgl. zB BFH v. 10.10.1963 – VI 12/62 U BStBl. III 1963,563). Mit Recht haben später jedoch der BFH (zB BFH v. 8.3.1989 – X R 16/85, BStBl. II 1989, 551) und die FinVerw. (zB schon in Abschn. 167 Abs. 3 EStR 1955) nicht nur Leibrenten im zivilrechtl. Sinne, sondern auch Sozialversicherungsrenten den Leibrenten iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a zugeordnet. In der Folgezeit hat der BFH in stRspr. Leibrenten angenommen, wenn wiederkehrende Bezüge in gleichbleibender Höhe geschuldet werden (zB BFH v. 15.7.2014 – X R 41/12, BFH/NV 2014, 1945; BFH v. 16.6.2020 – X R 153/19, BFH/NV 2020, 1257). Das BMF hat sich dieser Auffassung angeschlossen (H 22.3 „Begriff der Leibrente“ EStH 2019).

Der BFH (BFH v. 22.8.2012 – X R 47/09, BStBl. II 2013, 158) führt ausdrücklich aus, dass Erhöhungen der Rentenzahlungen keine eigenständigen Renten darstellen, sondern dem „Rentenrecht“ immanent sind, wenn sie die in der Rente bereits

angelegte Funktion und ihren Zweck lediglich umsetzen. Der BFH v. 10.10.1969 (BFH v. 10.10.1969 – VI R 267/66, BStBl. II 1970, 9) hat diesbezüglich bereits klargestellt, dass für die Frage, ob gewisse Rentenerhöhungen eine neue Rente darstellen, auf die Nämlichkeit des Rentenstammrechts abzustellen ist. Der BFH v. 12.2.2014 (BFH v. 12.2.2014 – X B 12/13, BFH/NV 2014, 874) bestätigt dies, so dass bei einem einheitlichen Rentenstammrecht ungeachtet etwaiger Veränderungen der Rentenhöhe eine einzige Rente vorliegt, während eigenständige – und ggf. mit unterschiedlichen Besteuerungs- oder Ertragsanteilen zu besteuernde – Renten 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 BFH jedoch nicht implementiert.

bb) Abgrenzung zu wiederkehrenden Bezügen iSd. Nr. 1 Satz 1

143

Nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb sind Leibrenten insoweit Einkünfte, als in den einzelnen Bezügen Einkünfte „aus Erträgen des Rentenrechts“ enthalten sind. Ein solches Recht wird für den Begriff der wiederkehrenden Bezüge nach Nr. 1 Satz 1 nicht gefordert. Wiederkehrende Bezüge liegen schon vor, wenn ein einheitlicher Entschluss oder Rechtsgrund, die Leistungen zu erbringen, gegeben ist (s. auch Anm. 90). Unter „Bezügen aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder Rechtsgrundes“ ist etwas anderes zu verstehen als unter dem Merkmal „Erträge des Rentenrechts“. Für die Abgrenzung des Begriffs „Leibrente“ von den lebenslänglich zu gewährenden wiederkehrenden Bezügen in schwankender Höhe sind die in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 3 festgelegten Voraussetzungen für die Ertragsanteilermittlung wesentlich. Diese zeigen, dass der Gesetzgeber unter Leibrenten nur diejenigen wiederkehrenden Bezüge versteht, die regelmäßig und stets in gleicher Höhe zu leisten sind. Weil die Feststellung des Ertragsanteils praktisch schwierig ist, ist nach dem Gesetzeswillen ein Ertragsanteil zu ermitteln, der nur vom Lebensalter der Person, bis zu deren Lebensende die Leibrente zu leisten ist, bei Beginn der Rente abhängt und der für die gesamte Dauer des Rentenbezugs gleich bleibt. Es wird bei diesem Verfahren unterstellt, dass der Kapitalwert der Rente während der ganzen Laufzeit unverändert bleibt. Nur soweit die Höhe des Kapitalwerts bei Bezugsbeginn feststeht, kann der Ertragsanteil aus der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 entnommen werden. Für Leibrenten iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa fordert der Gesetzgeber keine speziellen Voraussetzungen. Hier reicht es aus, dass es sich um gleichmäßige wiederkehrende Zahlungen aus den in Doppelbuchst. aa Satz 1 genannten Versorgungssystemen handelt.

cc) Gleichmäßigkeit der Leistungen

144

Grundsatz: Eine Leibrente kann nur angenommen werden, wenn die einzelnen Leistungen der Höhe nach festgelegt und gleichmäßig sind (BFH v. 15.7.1991 – GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78 [83]; BFH v. 16.6.2020 – X R 153/19, BFH/NV 2020, 1257). Dabei kommt es allein auf die vertraglich vereinbarte Gleichmäßigkeit und nicht darauf an, ob der Verpflichtete vertragswidrig in ungleichmäßiger Höhe leistet (vgl. zB BFH v. 16.6.2020 – X R 153/19, BFH/NV 2020, 1257). Wird vereinbart, dass die Leibrente sich von einem bestimmten Zeitpunkt an um einen bestimmten Betrag erhöht oder ermäßigt, so schließt dies die Gleichmäßigkeit der Leibrentenleistungen nicht aus. Dasselbe gilt, wenn sich die Rente beim Tod eines Ehegatten ermäßigt (BFH v. 22.9.1982 – IV R 154/79, BStBl. II 1983, 99).

Begriff der Gleichmäßigkeit: Dem Begriff der Gleichmäßigkeit ist uE immanent, dass die Leistungen nicht nur der Höhe nach gleichbleiben, sondern auch regelmäßig wiederkehren bzw. eine entsprechende vertragliche Vereinbarung besteht. Gleichmäßigkeit kann darüber hinaus nur bei Geldzahlungen oder bei Leistung vertretbarer Sachen angenommen werden. Vertretbare Sachen sind nach § 91 BGB bewegliche Sachen, die im Verkehr nach Maß, Zahl oder Gewicht bestimmt zu werden pflegen (zB Kohlen, Obst, Serienkraftwagen, Wertpapiere). Damit ist zB die Überlassung eines Wohnrechts keine Leibrente.

Abhängigkeit der Rentenleistungen von einer Bezugsgröße: Sind die einzelnen Leistungen von den späteren wirtschaftlichen Verhältnissen des Gebers oder des Empfängers oder von variablen Bemessungsgrundlagen abhängig, so fehlt es an der Gleichmäßigkeit (zB BFH v. 16.6.2020 – X R 153/19, BFH/NV 2020, 1257 mwN). Die Verpflichtung, einen „angemessenen“ oder „standesgemäßen“ Unterhalt zu gewähren, ist deshalb keine Leibrente (vgl. BFH v. 16.6.2020 – X B 153/19, BFH/NV 2020, 1257). Dasselbe gilt, wenn sich die Höhe der laufenden Bezüge nach der Höhe bestimmter Miet- oder Pachtzinsen (vgl. BFH v. 18.10.1994 – IX R 46/88, BStBl. II 1995, 169), nach der Höhe der Pflegekosten und Unterbringungskosten in einem Altersheim (vgl. FG Köln v. 18.3.2009 – 7 K 4902/07, EFG 2009, 1208 rkr., mwN.) oder nach einem betrieblichen Gewinn oder Umsatz (vgl. BFH v. 16.6.2020 – X R 153/19, BFH/NV 2020, 1257) richtet.

Wertsicherungsklausel und Abänderbarkeit nach § 323 ZPO: Es ist allg. anerkannt, dass die Gleichmäßigkeit der Leibrentenleistungen auch dann zu bejahen ist, wenn diese durch eine Wertsicherungsklausel gesichert sind (vgl. zB BFH v. 23.11.2016 – X R 8/14, BStBl. II 2017, 845), da sich hierdurch die Rente nicht verändert, sondern ihr Wert erhalten bleibt (vgl. zB BFH v. 22.8.2012 – X R 47/09, BStBl. II 2013, 158; BFH v. 3.12.2019 – X R 12/18, BStBl. II 2020, 386). Gleiches gilt für Vereinbarungen, die die Abänderbarkeit der Höhe nach von Voraussetzungen abhängig machen, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen (BFH v. 9.5.2007 – X B 162/06, BFH/NV 2007, 1501). Unter diesen Voraussetzungen kann selbst bei einer vertraglichen Bezugnahme auf § 323 ZPO eine Leibrente vorliegen (BFH v. 3.5.2017 – X R 9/14, BFH/NV 2017, 1016). Im Regelfall lässt die Bezugnahme auf § 323 ZPO jedoch die Gleichmäßigkeit entfallen (vgl. zB BFH v. 18.7.2013 – X B 75/12, BFH/NV 2013, 1574).

Als Maßstab für eine Wertsicherungsklausel können dabei auch die Lebenshaltungskosten, die Gehaltsentwicklungen bestimmter Berufsgruppen oder Personen (vgl. BFH v. 27.11.1996 – X R 85/94, BStBl. II 1997, 284, betr. Ruhegehaltsbezüge eines Ministerialdirektors) oder Sozialversicherungsrenten (vgl. BFH v. 5.12.1980 – VI R 118/79, BStBl. II 1981, 265) dienen.

Wegfall der Geschäftsgrundlage: Die Anpassung der Leibrente an die veränderten Verhältnisse bei Wegfall der Geschäftsgrundlage (§ 313 BGB) beruht auf dem Ges. und nicht auf Vertrag oder letztwilliger Verfügung. Sie berührt die Gleichmäßigkeit der laufenden Rentenleistungen nicht (BFH v. 16.6.2020 – X R 153/19, BFH/NV 2020, 1257 mwN.).

145 dd) Dauer der Leistungen

Lebensdauer als Grundsatz: Leibrenten setzen voraus, dass die Laufzeit der Leistungen von der Lebensdauer eines Menschen abhängt; dies kann die Lebensdauer des Rentenberechtigten oder irgendeiner anderen Person sein. Die Laufzeit einer

Leibrente kann, wie sich aus § 55 Abs. 1 Nr. 3 EStDV ergibt, sogar von der Lebensdauer mehrerer Personen abhängen.

Bedingung: Die Laufzeit einer Leibrente kann zusätzlich von einer Bedingung abhängig sein. So liegt zB eine Leibrente auch vor, wenn sie bis zum Lebensende des Berechtigten, höchstens jedoch bis zu seiner Wiederverheiratung zu entrichten ist (BFH v. 5.12.1980 – VI R 118/79, BStBl. II 1981, 265). Auch wenn einzelne Rentenleistungen von einer Bedingung abhängen, kann eine Leibrente vorliegen, es sei denn, dass es wegen der Abhängigkeit der Leistungen von einer Bedingung an der Gleichmäßigkeit der Leistungen fehlt.

Befristung: Auch durch eine Befristung kann die Dauer der Leibrentenbezüge beeinflusst werden. In diesen Fällen spricht man von abgekürzten und verlängerten Leibrenten; s. Anm. 228.

ee) Abgekürzte und verlängerte Leibrenten

146

Abgekürzte Leibrenten (auch befristete Leibrenten oder Höchstzeitrenten genannt) liegen vor, wenn eine Rente bis zum Lebensende einer bestimmten Person, höchstens jedoch für eine bestimmte Zeit zu erbringen ist (§ 55 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Ist zB eine abgekürzte Leibrente für eine Höchstzeit von zwölf Jahren vereinbart worden, so erlischt der Anspruch auf die Rentenleistung spätestens nach Ablauf der zwölf Jahre; der Anspruch erlischt vorher, wenn die Person, bis zu deren Lebensende die Leistungen zu erbringen sind, vorher stirbt. Vorgaben, welchen Umfang die „bestimmte“ Zeit betragen muss bzw. darf, enthält die EStDV nicht. Nach R 22.4 EStR 2012 soll in Fällen, in denen das Rentenrecht ohne Gegenleistung begründet worden ist, erforderlich sein, dass die Rente regelmäßig eine Zeitraum von mindestens zehn Jahren umfasst. Eine Grundfrage im Ges. findet sich uE hierfür nicht.

Verlängerte Leibrenten (auch Mindestzeitrenten genannt) sind Leibrenten, die für eine bestimmte Mindestzeit zu entrichten sind. Ist zB für eine verlängerte Leibrente eine Mindestzeit von zwölf Jahren vereinbart, so ist die Leibrente, falls die Person, bis zu deren Lebensende die verlängerte Leibrente zu zahlen ist, vor Ablauf der zwölf Jahre stirbt, nach dem Tod bis zum Ablauf der zwölf Jahre an die Erben zu zahlen; im anderen Fall ist die verlängerte Leibrente bis zum Lebensende der Bezugsperson zu entrichten. Zur strechtl. Behandlung s. Anm. 228 ff. zur Mindestzeitrente.

Abgekürzte Leibrenten mit Mindestlaufzeit (oder verlängerte Leibrenten mit Höchstlaufzeit): Möglich sind auch Kombinationen aus beiden Elementen.

Einstweilen frei.

147–148

b) Begriff der anderen Leistungen

149

Entstehungsgeschichte: Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum AltEinkG war deutlich geworden, dass insbes. die berufsständischen Versorgungseinrichtungen ein großes Leistungsspektrum vorsahen und dass diese Leistungen über den Begriff der „Leibrenten“ stl. wohl nicht zu erfassen waren. Um nach dem Übergang zur nachgelagerten Besteuerung ab dem VZ 2005 zB auch Kinderzuschüsse, Sterbegeld, Abfindung von Kleinstrenten der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa unterwerfen zu können, wurde der Begriff der anderen Leistungen durch das AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a eingefügt.

Geltung für Leistungen nach Doppelbuchst. aa) und bb): Entsprechend der Stellung im Einleitungsteil des Satzes 3 Buchst. a sind die „anderen Leistungen“ nicht auf Doppelbuchst. aa beschränkt – wie man der Gesetzesbegründung vielleicht entnehmen könnte – sondern beziehen sich ebenso, auch auf Doppelbuchst. bb. Eine einschränkende Auslegung lässt sich uE nicht mit dem insoweit eindeutigen Wortlaut vereinbaren. Letztlich wird dies auch durch Doppelbuchst. bb Satz 2 (sog. Öffnungsklausel) bestätigt, der ebenfalls die „anderen Leistungen“ erwähnt. Allerdings enthält Doppelbuchst. bb Satz 1 selbst die Einschränkung, dass „in den einzelnen Bezügen“ Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sein müssen, und setzt damit Rentenzahlungen voraus.

Anwendung auf einmalige Kapitalauszahlungen: Nicht so eindeutig beantworten lässt sich dagegen die Frage, ob – wie von Gesetzgeber beabsichtigt – auch einmalige Kapitalauszahlungen als andere Leistung erfasst werden (bejahend für die Leistungen aus der sog. Basisversorgung BFH in stRspr., vgl. zB BFH v. 23.10.2013 – X R 3/12, BStBl. II 2014, 58; BFH v. 23.10.2013 – X R 11/12, BFH/NV 2014, 330, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen, Az. BVerfG B 2 BvR 143/14; BFH v. 23.11.2016 – X R 13/14, BFH/NV 2017, 446; BFH v. 7.7.2020 – X R 35/18, BFH/NV 2021, 379; ebenso BMF v. 19.8.2013 – IV C 5 - S 2345/08/0001, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 204, und zwar unabhängig davon, ob diese auf Beiträgen beruhen, die vor dem 1.1.2005 erbracht worden sind). Dem ist letztlich zuzustimmen (aA Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 277 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Der Wortlaut der Norm „gehören auch“ lässt uE einen weiten Auslegungsspielraum zu. Möglich ist einerseits die Auslegung, dass es sich hierbei um eine Aufzählung einer „Teilgruppe“ der wiederkehrenden Bezüge handelt mit der Folge, dass Kapitalauszahlungen nicht erfasst werden. Andererseits kann der Wortlaut auch dahin verstanden werden, dass im Wege einer gesetzlichen Erweiterung des Anwendungsbereichs in Form einer Fiktion weitere Leistungen aufgenommen werden sollten. Orientiert man sich am oben dargestellten Sinn- und Zweck bzw. der Entstehungsgeschichte, ist daher der Auffassung des BFH zu folgen. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Kapitalauszahlungen uneingeschränkt zu erfassen wären. Nr. 1 tritt insbes. hinter die Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 (vgl. BFH v. 12.12.2017 – X R 39/15, BStBl. II 2018, 579, für die Auszahlung einer Kapitallebensversicherung aus der Kapitalversorgung eines berufsständischen Versorgungswerks) und nach Nr. 5 zurück.

Weitere Beispiele für andere Leistungen iSv. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a sind

- Sterbegelder (vgl. BFH v. 23.11.2016 – X R 13/14, BFH/NV 2017, 45),
- Kinderzuschüsse (vgl. BFH v. 31.8.2011 – X R 11/10, BStBl. II 2012, 312; BFH v. 12.12.2017 – X R 39/15, BStBl. II 2018, 597);
- Obligatorium einer privaten Schweizer Pensionskasse (FG Ba.-Württ. v. 13.7.2017 – 3 K 1989/15, juris, rkr., allerdings ohne Prüfung, ob § 22 Nr. 5 vorrangig zur Anwendung kommt);
- Beitragserstattungen der Deutschen Rentenversicherung Bund (BFH v. 7.7.2020 – X R 35/18, BFH/NV 2021, 379; stfrei nach § 3 Nr. 3 Buchst. b).

150–153 Einstweilen frei.

2. Nachgelagerte Besteuerung von Leistungen aus der sog. Basisversorgung ab Veranlagungszeitraum 2005 (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa)

a) Übergang zur nachgelagerten Besteuerung und Vermeidung einer Doppelbesteuerung

154

Übergangszeitraum: Bei den gesetzlichen RV, der landwirtschaftlichen Alterskasse, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und den RV iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (sog. Basisversorgung), sieht Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa über einen Zeitraum von 35 Jahren den Übergang zu einer vollständigen nachgelagerten Besteuerung vor. Die Vorschrift steht damit im Kontext zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b iVm. Abs. 3, der sukzessive den SA-Abzug für die entsprechenden Beiträge erhöht. Mit dem Übergang zur nachgelagerten Besteuerung soll dem Ur. des BVerfG v. 6.3.2002 (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BGBl. I 2002, 1305 = BStBl. II 2002, 618) Rechnung getragen werden, wonach die davor bestehende Ertragsanteilsbesteuerung für Renten aus der gesetzlichen RV nicht zu einer verfassungskonformen Besteuerung führt. Im Wege der typisierenden Betrachtungsweise unterliegen daher Leibrenten und andere Leistungen aus der sog. Basisversorgung ab 2005 zu 50 % der Besteuerung – und zwar sowohl Bestandsrenten als auch Renten, die in 2005 erstmals gezahlt werden. Für jeden neu hinzukommenden Rentenzahlungsjahr erhöht sich der Besteuerungsanteil bis zum Jahr 2020 jährlich um 2 Prozentpunkte und ab dem Jahr 2021 bis zum Jahr 2040 um 1 Prozentpunkt bis auf 100 %.

Vermeidung verfassungswidriger Doppelbesteuerung: Die stufenweise Einf. der nachgelagerten Besteuerung ist zwar grds. verfassungsgemäß (vgl. zB BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310; BFH v. 6.4.2016 – X R 2/15, BStBl. II 2016, 733, Verfassungsbeschwerde anhängig, Az. BVerfG 2 BvR 1457/20; BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791; BFH v. 19.5.2021 – X R 20/19 BFH/NV 2021, 980; BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992; s. aber Anm. 10).

- ▶ **Einzelfallprüfung:** Allerdings ist nach Auffassung des BFH jeder Einzelfall – sofern Anlass dazu besteht – daraufhin zu überprüfen, ob es zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Altersbezüge kommt (vgl. BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 2883). Eine doppelte Besteuerung liegt danach vor, wenn die dem Kläger voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge geringer sind als die von ihm aus versteuertem Einkommen bezahlten Altersvorsorgeaufwendungen (vgl. BFH v. BFH v. 19.5.2021 – X R 20/19 BFH/NV 2021, 980; BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992, jeweils mwN.).
- ▶ **Zeitpunkt der Einzelfallprüfung:** Die Doppelbesteuerung kann erstmals mit Beginn der Rentenauszahlungsphase gerügt werden kann (vgl. BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801; BFH v. 9.12.2009 – X R 28/07, BStBl. II 2010, 348; BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791; BFH v. 5.11.2019 – X R 23/17, BStBl. II 2020, 763, mit Verweis auf BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvR 1220/04, BVerfGE 120, 169).
- ▶ **Maßstäbe der Prüfung:** Es handelt sich um eine Vergleichs- und Prognoserechnung bei der nach Auffassung des BFH (BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992). Es gilt das Nominalwertprinzip, dh. es erfolgt keine Indexierung (vgl. auch BFH v. 5.2.2018 – X B 114/17, BFH/NV 2018, 614).

Der steuerfreie Rententeilbetrag ergibt sich aus der Multiplikation des jährlichen steuerfreien Teilbetrags mit der statistischen Lebenserwartung lt. Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes.

- Dieser erhöht sich nach Auffassung des BFH (BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992) um den steuerfreien Teil einer künftigen Hinterbliebenenrente. Dabei ist die Höhe anhand der unter Berücksichtigung der bei Renteneintritt aktuellen Sterbetafel ermittelten voraussichtlichen Bezugsdauer und der Regeln zur Einkommensanrechnung zu ermitteln.
- Geklärt ist, dass der WK-Pausbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 3, der Grundfreibetrag, ein SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3, der SA-Pauschbetrag und Beitragsanteile des RV-Trägers zur KV nicht zu einer Erhöhung des steuerfreien Rententeils führen.

Die Ermittlung der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen ist aufgrund der Besonderheiten des Sonderausgabenabzugs bis 2004 einerseits und ab 2005 andererseits nicht weniger kompliziert. Unbeachtlich dabei ist, ob die Einkommensteuer im jeweiligen Veranlagungszeitraum 0 DM bzw. Euro betragen hat. Für Aufwendungen bis 2004 gilt danach eine wertende Zuordnung (s. hierzu ausführlich BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFH/NV 2021, 992, Rz 86 ff. mwN). Für Aufwendungen ab 2005 ist demgegenüber das Überschreiten des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 entscheidend (vgl. auch BFH v. 6.4.2016 – X R 2/15, BStBl. II 2016, 733).

- **Verfahrensrechtliche Probleme:** Die Feststellungslast einer doppelten Besteuerung liegt beim Stpfl. (vgl. BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791; BFH v. 19.5.2021 – X R 20/19, BFH/NV 2021, 980). Dabei obliegt dem Stpfl. nicht die Berechnung. Die Feststellungslast bezieht sich „nur“ auf den zugrundeliegenden Sachverhalt (Darlegung der Erwerbsbiographie und Vorlage des Rentenversicherungsverlaufs und von Einkommensteuerbescheiden). U.U. ist auch eine Schätzung möglich (vgl. BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 1791).

Rentennachzahlungen für Zeiträume vor 2005: Eine spezielle Übergangsregelung für Altrenten sieht das Ges. nicht vor. Daher verblieb es bei der Regelung des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG idF des AltEinkG. Folglich sind alle Leibrenten und anderen Leistungen iSd. Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, die ab VZ 2005 zufließen, nachgelagert zu besteuern. Dies gilt auch für Rentennachzahlungen (BFH v. 13.4.2011 – X R 1/10, BStBl. II 2011, 915; BFH v. 13.4.2011 – X R 17/10, BFH/NV 2011, 1501; BFH v. 13.4.2011 – X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489). Bei der streitgegenständlichen Erwerbsminderungsrente führte dies zu einer erheblichen Mehrbelastung. Offen gelassen hat der BFH allerdings, ob in diesen Fallgestaltungen eine Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 AO in Betracht kommt. Aus heutiger Sicht wäre der Fall auch unter dem Gesichtspunkt der Einzelfallprüfung, wie sie der BFH (BFH v. 21.6.2016 – X R 44/14, BFH/NV 2016, 2883) angeregt hat, interessant gewesen.

Ausländische Versorgungsträger: Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa enthält keine Beschränkung auf inländ. Versorgungsträger. Diese können grds. in den Anwendungsbereich des Doppelbuchst. aa fallen. Allerdings bedarf es einer rechtsvergleichenden Betrachtung. Die jeweiligen Alterseinkünfte sind strukturell und inhaltlich mit den jeweils bestimmenden Charakteristika der inländ. Alterssicherungssysteme abzugleichen. Vollkommene Übereinstimmung ist nicht erforderlich (vgl. BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657; BFH v. 5.4.2017 – X R 50/14, BStBl. II 2017, 1187).

b) Leibrenten und andere Leistungen aus den gesetzlichen Absicherungssystemen (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1)

aa) Gesetzliche Rentenversicherung

157

Leistungen nach SGB VI: Die gesetzliche RV ist im SGB VI geregelt. Die Träger sind gem. § 125 SGB VI genannt. Die Leistungen finden sich in § 4ff. SGB VI. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa erfasst alle Leistungen unabhängig davon, ob sie als Rente oder Teilrente (zB Altersrente, Erwerbsminderungsrente, Hinterbliebenenrente als Witwen-/Witwerrente oder als Waisenrente oder Erziehungsrente) oder als einmalige Leistung (zB Sterbegeld oder Abfindung von Kleinstrenten) ausgezahlt werden und unabhängig davon, ob sie auf einer Pflichtmitgliedschaft oder einer freiwilligen Mitgliedschaft beruhen (s. BFH v. 24.8.2011 – VIII R 23/08, BFH/NV 2012, 560). Zu den Leistungen aus den gesetzlichen RV gehören dabei auch Zusatzleistungen und andere Leistungen, zB Rentenabfindungen bei Wiederheirat von Witwen und Witwern, oder Zinsen (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 196). Gleiches gilt für Steigerungsbeträge, die der Stpfl. aus der Höherversicherung gem. § 269 Abs. 1 SGB VI als Zusatzleistungen zur gesetzlichen Altersrente erhält (BFH v. 19.5.2021 – X R 20/19, BFH/NV 2021, 980).

Subsidiarität: Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb stellt keine Spezialregelung dar. Sie tritt hinter anderen Einkunftsarten zurück. Daher hat der BFH (BFH v. 9.6.2015 – VIII R 18/12, DStR 2015, 2276) uE zutr. entschieden, dass von der Deutschen Rentenversicherung Bund im Zusammenhang mit Rentennachzahlungen gezahlte Zinsen gem. § 44 SGB I auch nach Änderung des Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa durch das AltEinkG der StPflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 unterliegen.

Steuerfreiheit: Eine Vielzahl der Leistungen der gesetzlichen RV sind zudem steuerfrei, zB (ohne Anspruch auf Vollständigkeit):

- Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung, zB Berufsunfähigkeits- oder Erwerbsminderungsrenten der Berufsgenossenschaft (§ 3 Nr. 1 Buchst. a),
- Sachleistungen und Kinderzuschüsse (§ 3 Nr. 1 Buchst. b),
- Übergangsgelder nach SGB VI (§ 3 Nr. 1 Buchst. c),
- Rentenabfindungen nach § 107 SGB VI (§ 3 Nr. 3 Buchst. a),
- bestimmte Beitragsersatzungen (§ 3 Nr. 3 Buchst. b; zu Beitragsersatzungen der Deutschen Rentenversicherung Bund iSv. § 210 SGB VI vgl. BFH v. 7.7.2020 – X R 35/18, BFH/NV 2021, 379),
- Renten nach dem Entschädigungsrentengesetz (§ 3 Nr. 8),
- Zuschüsse zur freiwilligen oder privaten Krankenversicherung (§ 3 Nr. 14),
- die aufgrund eines Abkommens mit einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung zur Begr. von Anrechten auf Altersversorgung übertragenen Werte bei einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung (§ 3 Nr. 55e).

Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die jeweilige Befreiungsvorschrift verwiesen.

Renten iSd. § 9 AAÜG: Nach § 9 Abs. 1 des Anspruchs- und Anwartschaftsüberführungsgesetzes (v. 25.7.1991, BGBl. I 1991, 1606, 1677, zuletzt geändert durch Ges. v. 6.10.2020, BGBl. I 2020, 2072 – AAÜG) ist geregelt worden, dass bestimmt Ansprüche auf Versorgung aus Zusatz- und Sonderversorgungssystemen, auf die

am 31.12.1991 in den neuen Bundesländern ein Anspruch bestand, nicht in die RV überführt werden. Diese werden zwar von der Deutschen Rentenversicherung Bund ausgezahlt, es handelt sich jedoch nicht um Leistungen aus der gesetzlichen RV. Die Besteuerung erfolgt nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb ggf. iVm. § 55 Abs. 2 EStDV, soweit die Rente nicht nach § 3 Nr. 6 stfrei ist (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 198).

Erwerbsminderungsrenten der gesetzlichen RV fallen seit VZ 2005 unter Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa (vgl. zuletzt zB FG Münster v. 19.9.2019 – 5 K 371/19 E, DStRE 2020, 139, rkr.). Zur alten Rechtslage und zur Verwaltungsauffassung s. Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 279 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Erziehungsrenten: Erziehungsrenten aus der gesetzlichen RV gem. § 47 SGB VI unterliegen gem. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa im Gegensatz zu Schadensersatz- oder Unterhaltsrenten gem. § 844 Abs. 2 BGB der Besteuerung. Dies ist nicht verfassungswidrig (BFH v. 19.8.2013 – X R 35/11, BStBl. II 2014, 557). Die Verfassungsbeschwerde (Az. BVerfG 2 BvR 2315/13) wurde nicht zur Entsch. angenommen.

158 bb) Landwirtschaftliche Alterskasse

Die landwirtschaftliche Alterskasse ist gem. § 49 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte (v. 29.7.1993, BGBl. I 1994, 1890, zuletzt geändert durch Ges. v. 11.2.2021, BGBl. I 2021, 154 – ALG) Träger der Alterssicherung der Landwirte (Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau). Die Leistungen sind in §§ 7 ff. ALG geregelt. Zu den stpfl. Leistungen aus der landwirtschaftlichen Alterskasse gehören die Renten wegen Alters (§§ 11 f. ALG), Erwerbsminderung (§ 13 ALG) und Todes (§ 14 ALG). Leistungen nach §§ 10, 36–39 ALG sind hingegen gem. § 3 Nr. 1 Buchst. b stfrei. Entsprechendes gilt für Beitragserstattungen nach §§ 75 und 117 ALG (§ 3 Nr. 3 Buchst. b).

159 cc) Berufsständische Versorgungseinrichtungen

Begriff: Die berufsständischen Versorgungseinrichtungen sind auf landesrechtl. Grundlage errichtete Einrichtungen (zB Anstalten des öffentlichen Rechts, Sondervermögen oder Berufskammern), im Rahmen derer die Altersversorgung bestimmter Berufsgruppen (zB Ärzte, Apotheker, Architekten, Notare, Patentanwälte, Rechtsanwälte, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte, Tierärzte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, Zahnärzte) erfolgt. Der Besteuerung nach Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa unterliegen grds. alle Leibrenten und anderen Leistungen dieser Einrichtungen. Hierzu zählen auch einmalige Kapitalauszahlungen (aA Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 281 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a: Keine Voraussetzung für die Anwendung der nachgelagerten Besteuerung ist die Abziehbarkeit der Beiträge als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (vgl. zB BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 202). Dies lässt Zweifel an der Verfassungsgemäßheit der Regelung aufkommen. Die Einzelfallprüfung (s. Anm. 154), im Rahmen derer die Gerichte zu ermitteln haben, ob eine Doppelbelastung vorliegt, erfolgt erst im Zeitpunkt der Besteuerung der späteren Leistungen und kann daher

letztlich nicht im Zusammenhang mit der Versagung des SA-Abzugs geklärt werden. Vor diesem Hintergrund waren faktisch alle berufsständischen Versorgungseinrichtungen gezwungen, ihre Satzungen so anzupassen, dass der SA-Abzug möglich ist und auch neu zu gründende Versorgungseinrichtungen werden im Zweifel ihre Satzungen so gestalten, dass der SA-Abzug möglich ist (zur Liste der berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen RV vergleichbare Leistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 Buchst. a erbringen, s. zuletzt BMF v. 19.6.2020 – IV C 3 - S 2221/19/10058 – 001, BStBl. I 2020, 617).

Subsidiarität: Aufgrund des weiten Anwendungsbereiches bedarf es einer Abgrenzung zu anderen Einkünften, da Nr. 1 insoweit zurücktritt (vgl. zB BFH v. 12.12.2017 – X R 39/15, BStBl. II 2018, 579, für eine vor 2005 abgeschlossene Kapitallebensversicherung).

Steuerfreiheit: Viele Leistungen unterliegen zwar grds. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, sind jedoch stbefreit, zB:

- Beiträgerstattungen sind regelmäßig „andere Leistungen“ (s. Anm. 149). Sie sind jedoch unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 3 Buchst. c iVm. § 3 Nr. 3 Buchst. b stbfrei;
- Witwen- und Witwerrentenabfindungen (§ 3 Nr. 3 Buchst. c iVm. § 3 Nr. 3 Buchst. a).

dd) Rentenversicherungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b (Basis-Rente)

160

Verweis auf § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b: Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa erfasst Bezüge aus sog. Basisrentenverträgen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa und – seit dem VZ 2014 – aus RV iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb, die der eigenständigen Absicherung gegen den Eintritt der Berufsunfähigkeit und der verminderten Erwerbsfähigkeit absichern. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf § 10 Anm. 60ff. Bezug genommen.

Nach Auffassung der FinVerw. liegen Versicherungsverträge iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b nur vor, wenn der Versicherungsbeginn nach dem 31.12.2004 liegt (s. BMF v. 24.5.2017 – IV C 3 - S 2221/16/10001:004, BStBl. I 2017, 820, Rz. 35). Damit soll sichergestellt werden, dass Leistungen aus Verträgen, die zwar formell die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfüllen würden, deren Laufzeit aber bereits vor dem 1.1.2005 begonnen hat, nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb mit dem Ertragsanteil besteuert und damit eine Doppelbelastung vermieden werden. Es stellt sich zwar die Frage, ob dies im Einklang mit der Rspr. zu Rentennachzahlungen steht (vgl. BFH v. 13.4.2011 – X R 1/10, BStBl. II 2011, 915). Letztlich ist dieses Vorgehen jedoch zu begrüßen, da es eine Einzelfallprüfung, ob eine Doppelbelastung vorliegt (s. Anm. 154), erübrigt.

Wird ein Kapitallebensversicherungsvertrag in einen Rentenversicherungsvertrag iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b umgewandelt, wird eine Zweifachbesteuerung vermieden, indem die FinVerw. von einer Beendigung des bestehenden Vertrags – mit den entsprechenden stl. Konsequenzen – und dem Abschluss eines neuen Basisrentenvertrags im Zeitpunkt der Umstellung ausgeht. Die Beiträge einschließlich des aus dem Altvertrag übertragenen Kapitals können im Rahmen des SA-Abzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b berücksichtigt werden. Die sich aus dem Basisrentenvertrag ergebenden Leistungen unterliegen insgesamt der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa (BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 209).

Umfang der steuerpflichtigen Leistungen: Bei den Rentenversicherungsverträgen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b unterliegen alle vertraglich vorgesehenen Leistungen der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa. Nach den Vorgaben in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b können dies aber grds. nur Leibrentenzahlungen sein. Kapitalauszahlungen dürfen vertraglich nicht vorgesehen sein.

Umwandlung und Kündigung von Verträgen: Wird ein Versicherungsvertrag, der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfüllt, in einen Vertrag umgewandelt, der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b nicht erfüllt und wird die auf den alten Vertrag entfallende Versicherungsleistung ganz oder teilweise auf den neuen Vertrag angerechnet, fließt die angerechnete Versicherungsleistung nach Auffassung der FinVerw. dem Versicherungsnehmer zu und unterliegt im Zeitpunkt der Umwandlung des Vertrags der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa. Ist die Umwandlung allerdings als Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) anzusehen, zB bei Umwandlung innerhalb kurzer Zeit nach Vertragsabschluss ohne erkennbaren sachlichen Grund, ist für die vor der Umwandlung geleisteten Beiträge der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b zu versagen oder rückgängig zu machen (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 210).

Austausch begünstigter Verträge: Werden Ansprüche des Leistungsempfängers aus einem Versicherungsvertrag mit Versicherungsbeginn nach dem 31.12.2004, der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfüllt, unmittelbar auf einen anderen Vertrag beim gleichen oder bei einem anderen Unternehmen übertragen und erfüllt der neue Vertrag ebenfalls die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, so gilt die Versicherungsleistung nicht als dem Leistungsempfänger zugeflossen. Sie unterliegt daher im Zeitpunkt der Übertragung nicht der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 211).

161 ee) Leistungen ausländischer Versorgungsträger

Grundsatz: Auch Bezüge und andere Leistungen ausländ. Versorgungsträger können in den Anwendungsbereich des Doppelbuchst. aa fallen, wenn die jeweiligen Alterseinkünfte strukturell und inhaltlich mit den jeweils bestimmenden Charakteristika der inländ. Alterssicherungssysteme übereinstimmen (vgl. BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657; BFH v. 5.4.2017 – X R 50/14, BStBl. II 2017, 1187; s. Anm. 154). Abweichende Regelungen sind den DBA vorbehalten.

Ruhegehälter, die ehemaligen Bediensteten in internationalen Organisationen gezahlt werden, unterliegen der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, wenn es sich bei dem Alterssicherungssystem der jeweiligen Organisation um ein System handelt, das mit der inländ. gesetzlichen RV vergleichbar ist. Hierzu gehören nach Auffassung der FinVerw. zB folgende Organisationen (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 199):

- Bank für Internationalen Zahlungsausgleich (BIZ),
- Europäische Investitionsbank (EIB),
- Europäische Organisation für astronomische Forschung in der südlichen Hemisphäre (ESO),
- Europäische Organisation für die Nutzung meteorologischer Satelliten (EU-METSAT),

- Europäische Organisation für Kernforschung (CERN),
- Europäisches Laboratorium für Molekularbiologie (EMBL),
- Vereinte Nationen (VN) (vgl. auch BFH v. 5.4.2017 – X R 50/14, BStBl. II 2017, 1187).

Unter Umständen können Leistungen der internationalen und europäischen Organisationen auch als Versorgungsbezüge iSd. § 19 zu beurteilen sein (BFH v. 22.11.2006 – X R 29/05, BStBl. II 2007, 402; BFH v. 27.11.2013 – X B 192/12, BFH/NV 2014, 337; s. auch BMF v. 1.6.2015 – C 5 – S 2345/15/10001, BStBl. I 2015, 475).

Dänische DSS- und ATP-Renten fallen zwar unter Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb, unterliegen jedoch aufgrund einschlägiger DBA nur dem ProgrVorb. (BFH v. 14.7.2010 – X R 37/08, BStBl. II 2011, 628).

Leistungen aus Schweizer Pensionskassen können zu den Einkünften iSv. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa zählen. Hierbei ist zunächst zu unterscheiden, ob eine öffentlich-rechtl. oder eine private Pensionskasse zu beurteilen ist.

- ▶ *Öffentlich-rechtliche Pensionskassen:* In seinem Urt. zur StPflicht der Austrittsleistung einer schweizerischen öffentlich-rechtl. Pensionskasse hat der BFH entschieden, dass deren Leistungen in dem gesetzlich vorgesehenen Umfang grds. mit denen der deutschen RV vergleichbar sind (BFH v. 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl. II 2014, 103; vgl. auch BFH v. 1.10.2015 – X R 43/11, BStBl. II 2016, 685). Der sog. Vorbezug ist nicht nach § 3 Nr. 3 stbefreit, aber kann gem. § 34 Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 4 ermäßigt besteuert werden (s. BFH v. 16.9.2015 – I R 83/11, BFH/NV 2016, 553).
- ▶ *Privat-rechtliche Pensionskassen:* Bei privatrechtl. Pensionskassen ist nach Auffassung des BFH eine Vergleichbarkeit mit der deutschen gesetzlichen RV anzunehmen, soweit Leistungen aus dem Obligatorium erbracht werden (BFH v. 26.11.2014 – VIII R 39/10, BFH/NV 2015, 1145; BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657; BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251). Bei Leistungen aus dem Überobligatorium, dh. Leistungen, die auf überobligatorischen Beiträgen beruhen, ist nach Auffassung des BFH danach zu differenzieren, ob die Leistungen auf einem eigenständigen privatrechtl. Rechtsverhältnis beruhen (BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251).
- ▶ *BMF v. 27.7.2016 – IV C 3 – S 2255/07/10005:004, BStBl. I 2016, 759:* Die FinVerw. differenziert nach dem sog. Drei-Säulen-System. Die erste Säule, dh. die staatliche Vorsorge (AHV, IV), fällt danach – in Übereinstimmung mit der Rspr. – unter Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb. Die dritte Säule, dh. die private Vorsorge dient nach Auffassung der FinVerw. der Deckung individueller Bedürfnisse im Alter und ist nicht mit der deutschen Sozialversicherungsrente vergleichbar. Innerhalb der zweiten Säule, dh. der beruflichen Vorsorge, unterscheidet die FinVerw. sowohl im Bereich der privaten als auch der öffentlich-rechtl. Pensionskassen danach, ob die Leistungen dem sog. Obligatorium oder dem Überobligatorium zuzurechnen sind. Das Obligatorium ist nach Auffassung der FinVerw. mit der deutschen gesetzlichen RV vergleichbar. Demgegenüber sollen Leistungen aus dem Überobligatorium, die als Leibrenten erbracht werden, nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb besteuert und Kapitalabfindungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 zu erfassen sein. Hinsichtlich der sich hieraus ergebenden Differenzen bei überobligatorischen Leistungen aus einer öffentlich-rechtl. Pensionskasse ist derzeit ein Revisionsverfahren anhängig

(Az. BFH VI R 46/20; Vorinstanz FG Ba.-Württ. v. 7.4.2020 – 3 K 1497/18, EFG 2020, 1245, Rev. anhängig, Az. BFH VI R 46/20).

162 ff) **Umfang der Steuerbarkeit**
(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchstabe aa Satz 1 Halbs. 2)

Zuflussprinzip: Satz 1 lässt sich noch nicht konkret entnehmen, in welchem Umfang die in Halbs. 1 genannten Leibrenten und anderen Leistungen der Besteuerung unterliegen. Halbs. 2 beschränkt sich vielmehr auf die Aussage „soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen“ und verweist damit auf die in den folgenden Sätzen 2 bis 9 getroffenen Regelungen zum Umfang des Besteuerungsanteils. Allerdings weisen diese Regelungen insoweit keine Besonderheiten auf, als das Zuflussprinzip des § 11 zu berücksichtigen ist, also nur die Bezüge und weiteren Leistungen einzubeziehen sind, die im jeweiligen VZ zufließen.

Erfüllungsfiktion des § 107 SGB X: Allerdings sind dabei die Besonderheiten des SGB zu berücksichtigen und zwar insbes. die Erfüllungsfiktion des § 107 Abs. 1 SGB X. Soweit ein Erstattungsanspruch besteht, gilt danach der Anspruch des Berechtigten gegen den zur Leistung verpflichteten Leistungsträger als erfüllt. Wird zB von der Krankenversicherung zu Unrecht Krankengeld gezahlt, obwohl ein Anspruch auf Erwerbsminderungsrente bestand, und steht der Krankenversicherung gegen die RV gem. § 103 Abs. 1 und 2 SGB X iVm. § 107 Abs. 1 SGB X einen Erstattungsanspruch zu, so sind die Zahlungen der Krankenversicherung aufgrund der Erfüllungsfiktion in entsprechendem Umfang als Leibrente der Besteuerung gem. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa zu unterwerfen (BFH v. 9.12.2015 – X R 30/14, BStBl. II 2016, 624; BFH v. 15.5.2018 – X R 18/16, BFH/NV 2018, 1340, für Leistungen nach SGB II, allerdings aufgehoben durch BFH v. 10.10.2018 – X R 18/16, BFH/NV 2018, 1281, wegen Insolvenz).

163–164 Einstweilen frei.

165 c) **Bemessungsgrundlage für den Besteuerungsanteil**
(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 2)

Das Ges. bestimmt den Jahresbetrag der Rente als Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil.

Laufende Rentenbeträge: Dies ist die Summe der im Kj. zugeflossenen Rentenbeträge einschließlich der ggf. bei der Auszahlung einbehaltenen eigenen Beitragsanteile zur Kranken- und Pflegeversicherung. Steuerfreie Zuschüsse zu Krankenversicherungsbeiträgen sind hingegen nicht Bestandteil des Jahresbetrags der Rente.

Andere Leistungen: Satz 2 ergibt jedoch keinen Sinn für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für andere Leistungen, die nicht wiederkehrend erbracht werden (s. auch *Niermann/Risthaus*, DB 2008 Beilage Nr. 4, 1). Bei diesen gibt es nur einen Einmalbetrag und keinen Jahresbetrag. Die speziell auf den Jahresbetrag bezogenen Regelungen sind daher uE auf einmalige andere Leistungen nicht anwendbar (aA BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1089, Rz. 218). Die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Besteuerungsanteils nach Satz 3 ist danach der nach den allgemeinen Vorschriften zu ermittelnde Wert der zugeflossenen Leistung.

166–167 Einstweilen frei.

d) Bestimmung des Prozentsatzes

168

(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3)**aa) Grundsatz: Anknüpfung an Jahr des Rentenbeginns**

Anders als bisher bei der Ertragsanteilsbesteuerung bestimmt sich der Prozentsatz zur Bestimmung des Besteuerungsanteils bei der nachgelagerten Besteuerung nicht mehr nach dem Lebensalter der Rentenberechtigten im Zeitpunkt des Rentenbeginns, sondern nach dem Jahr des Rentenbeginns.

bb) Begriff des Rentenbeginns

169

Fehlende ges. Regelung: Der Begriff des Rentenbeginns ist im Ges. nicht näher definiert. Nach dem Sinn und Zweck der Regelung kommt es uE auf den Zeitpunkt bzw. das Jahr an, in dem die Rente versicherungsrechtl. zu laufen beginnt, also der Zeitpunkt der tatsächlichen Bewilligung.

Rechtsprechung Der BFH scheint demgegenüber auf das Jahr des erstmaligen Zuflusses abzustellen. Im Urt. v. 9.12.2015 (BFH v. 9.12.2015 – X R 30/14, BStBl. II 2016, 624) führt er unter Bezugnahme auf die Erfüllungsfiktion des § 107 Abs. 1 SGB X aus, dass der Rentenbeginn im Streitfall in dem Jahr liegt, in dem der Kläger die Leistungen – unabhängig von ihrem Rechtsgrund – tatsächlich erhalten und sich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht hat. Allerdings war dies auch das Jahr, für das die Rente erstmals bewilligt wurde. In Entsch. zu § 22 Nr. 1 vor Einf. der nachgelagerten Besteuerung stellte der BFH demgegenüber auf die Entstehung des Rentenanspruchs ab (vgl. BFH v. 30.9.1980 – VIII R 13/79, BStBl. II 1981, 155 mwN). Das Schl.-Holst. FG (Schl.-Holst. FG v. 2.9.2020 – 2 K 159/19, juris, Rev. anhängig, Az. BFH X R 29/20) stellt auf das Jahr der ersten tatsächlichen Rentenzahlung ab und beruft sich dafür auf das verfassungsrechtl. Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

Verwaltungsauffassung: Die Verw. stellt auf die Bewilligung der Rentenzahlung ab (vgl. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 220).

Stellungnahme: Entgegen dem Schl.-Holst. FG ist uE ist nicht auf das Jahr der Rentenzahlung abzustellen. Das Argument, die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfordere ein Abstellen auf den Zuflusszeitpunkt, vermag nicht zu überzeugen. Um dies zu verdeutlichen sind zwei Fragen auseinanderzuhalten. Dies ist zum einen die Frage nach dem Besteuerungszeitpunkt. Dieser ist unter Zugrundelegung des § 11 Abs. 1 grds. das Jahr des Zuflusses. Eine Antwort auf die zweite Frage nach der Höhe des Besteuerungsanteils ist damit allerdings noch nicht verbunden. Eine Anlehnung an den Zuflusszeitpunkt nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wäre uE nur geboten, wenn eine spätere Auszahlung der Bezüge eine höhere Leistungsfähigkeit nach sich ziehen würde, da der Besteuerungsanteil in den Jahren 2005 bis 2040 kontinuierlich ansteigt. Hierfür gibt es jedoch keinerlei Anhaltspunkte.

Aus dem vom Gesetzgeber angestrebten Kohortenprinzip, dass auf den Renteneintritt abstellt (s. hierzu auch BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801, Rz. 64) lässt sich u.E. ableiten, dass die tatsächliche Bewilligung maßgeblich sein muss. Das Kohortenprinzip ist als Grundlage für eine stufenweisen Umstellung auf die nachgelagerte Besteuerung aufgrund der Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse verfassungsrechtl. gerechtfertigt und sollte uE auch folgerichtig umgesetzt werden.

170 **cc) Auswirkung der Antragstellung und der Zahlung auf den Rentenbeginn**

Antragstellung: Der Zeitpunkt der Antragstellung ist u.E. grundsätzlich irrelevant. Etwas anderes gilt nur in Fällen, in denen ein Rentenanspruch erforderlich ist und nicht nur für die tatsächliche Auszahlung der Rente. In diesen Fällen kann die Rente uU erst zu einem späteren Zeitpunkt bewilligt werden mit der Folge, dass für die Bestimmung des Prozentsatzes auch erst der Zeitpunkt maßgebend ist, ab dem die Rente tatsächlich (verspätet) bewilligt wird.

Zahlung und Verjährung: Der Zeitpunkt der erstmaligen Zahlung ist für den Rentenbeginn uE ebenfalls irrelevant. Auch die Verjährung von Rentenansprüchen hat auf den Beginn der Rente keinen Einfluss, dh., wenn die Auszahlung der Rente zu spät beantragt wird und aus Gründen der Verjährung nicht mehr für den gesamten Anspruchszeitraum nachgezahlt werden kann, ermittelt sich der Prozentsatz dennoch nach dem Zeitpunkt, zu dem frühestens – ohne Berücksichtigung der Verjährung – Anspruch auf Rente bestanden hätte.

Beispiel:

Grundsätzlicher Rentenanspruch ab 1.1.2018

Antrag auf Auszahlung der Rente erst in 2020

Rentenkasse bewilligt die Rente rückwirkend zum 1.1.2018, nachgezahlt werden darf aber nur noch für die letzten sechs Monate

Prozentsatz 76 %

Abwandlung: Auf Antrag grundsätzlicher Rentenanspruch ab 1.1.2018

Antrag auf Rente erst im Juni 2020

Rentenkasse bewilligt die Rente rückwirkend zum 1.1.2020

Prozentsatz 80 %

Vollständige Kürzung der Rente: Wird die Rente bis auf 0 € gekürzt, weil zB eigene Einkünfte oder Bezüge anzurechnen sind, steht dies dem versicherungsrechtl. Beginn der Rente nicht entgegen und unterbricht die Laufzeit der Rente nicht.

Herabsetzung oder Erhöhung von Renten: Soweit Renten iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa später zB wegen Anrechnung anderer Einkünfte erhöht oder herabgesetzt werden, hat dies keine Auswirkung auf den Rentenbeginn. Dies ergibt sich bereits aus Satz 6. Etwas anderes gilt nur, wenn eine neue Rente hinzutritt. Für diese und auf diese beschränkt ist der neue Rentenbeginn maßgeblich.

Auch bei der sog. Teilrente und Vollrente nach § 42 Abs. 1 SGB VI handelt es sich uE um ein und dieselbe Rente, so dass die Umwandlung in die eine oder andere Form keine neue Rente begründet und sich damit der Rentenbeginn nicht ändert (vgl. zB auch *Niermann/Risthaus*, DB 2008 Beilage Nr. 4, 1 [30]). Für den erhöhten oder verminderten Rentenbetrag bleibt der ursprünglich ermittelte Prozentsatz maßgebend.

Wiederaufleben einer Witwenrente: Lebt eine wegen Wiederheirat des Berechtigten weggefallene Witwen- oder Witwerrente wegen Auflösung oder Nichtigerklärung der erneuten Ehe oder der erneuten Lebenspartnerschaft wieder auf (§ 46 Abs. 3 SGB VI), liegt ebenfalls keine neue Rente vor. Der Rentenbeginn richtet sich demnach nach dem erstmaligen Renteneintritt (vgl. zur alten Rechtslage BFH v. 14.11.2001 – X R 90/98, BStBl. II 2002, 191 mwN; s. auch BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 229).

dd) Einmalige andere Leistungen

171

Satz 3 unterscheidet nicht zwischen Leibrenten und anderen Leistungen. Demzufolge richtet sich auch für andere Leistungen der Prozentsatz nach dem Jahr des Rentenbeginns. Schwierigkeiten ergeben sich, wenn die andere Leistung vor dem eigentlichen Rentenbeginn zufließt. Die FinVerw. (BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 – S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 222) sieht für diesen Fall vor, dass sich der Prozentsatz nach dem Jahr des Zuflusses richtet. Gemessen an dem Wortlaut, der unterschiedslos an den Rentenbeginn knüpft, kann es sich hierbei uE nur um eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO handeln, die der Verwaltungsvereinfachung dient. Daher kann der niedrigere Prozentsatz auch nicht – quasi im Umkehrschluss – auf die später beginnende Rente angewendet werden. Für die Besteuerung der Rente ist vielmehr weiterhin das Jahr des Beginns der Leibrente maßgebend. Damit wird verhindert, dass durch gezielte Gestaltung mit einer – uU geringen – Auszahlung ein „billiger“ Prozentsatz für die erst später beginnende Rente gesichert werden kann.

Beispiel:

A erhält im Jahr 2020 aus seiner berufsständischen Versorgungseinrichtung eine Einmalkapitalauszahlung iHv. 100 000 €. Im Januar 2021 beginnt aus der gleichen berufsständischen Versorgungseinrichtung die Altersrente. Sie beträgt monatlich 1 000 €.

Lösung: Die Einmalkapitalauszahlung unterliegt in 2020 nach Auffassung der FinVerw. mit einem Besteuerungsanteil von 80 % der Besteuerung – also mit 80 000 €. Die Rente ist demgegenüber mit 81 % zu versteuern – also im Jahr 2021 mit $12 000 € \times 81 \% = 9 720 €$.

Abwandlung: A bezieht ab Januar 2018 eine Rente aus der berufsständischen Versorgungseinrichtung iHv. 1 000 €. Im Jahr 2020 erhält er zudem eine Einmalkapitalauszahlung iHv. 100 000 € aus der gleichen berufsständischen Versorgungseinrichtung.

Lösung: Die Rente ist mit 76 % zu versteuern – also im Jahr 2018 mit $12 000 € \times 76 \% = 9 120 €$. Die Einmalkapitalauszahlung unterliegt – da die Rente bereits früher zu laufen begonnen hat – in 2020 ebenfalls mit 76 % (= 76 000 €) der Besteuerung. Das Zuflussjahr ist in diesem Fall nicht entscheidend.

Einstweilen frei.

172–173

**e) Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente
(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4)**

174

Regelungszusammenhang: Satz 4 enthält eine Definition des stfreien Anteils der Rente als Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente. Satz 4 ist im Zusammenhang mit Satz 5 zu sehen. Anders als bisher bei der Ertragsanteilsbesteuerung wird nicht dauerhaft der individuell maßgebende, einmal festgelegte Prozentsatz auf die in den folgenden Jahren erzielten Renteneinkünfte angewendet. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 und 5 sehen vielmehr vor, dass der stfrei bleibende Anteil der Rente festgeschrieben wird.

Einmalige andere Leistungen: Da Satz 4 an den Jahresbetrag anknüpft, hat er für einmalige andere Leistungen keine Bedeutung (s. Anm. 165)

Kein Feststellungsverfahren: Ein gesondertes Feststellungsverfahren – wie zB bei der Verlustfeststellung – sieht das Ges. nicht vor. Damit gilt hinsichtlich der Frage, inwieweit der stfrei bleibende Anteil bei fehlerhafter Ermittlung in späteren VZ angreifbar ist, uE nach allgemeinen Grundsätzen das Abschnittsbesteuerungsprinzip mit der

Folge, dass eine spätere Korrektur für noch offene VZ erfolgen kann (vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 2.9.2020 – 2 K 159/19, juris, Rev. anhängig, Az. BFH X R 29/20).

175–176 Einstweilen frei.

177 f) **Geltung des steuerfreien Betrags für Rentenlaufzeit**
(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 5)

Regelungszusammenhang: Satz 5 regelt die Bedeutung des nach Satz 4 ermittelten stfreien Teils der Rente. Er schreibt diesen stfreien Anteil für die gesamte Laufzeit der Rente fest und zwar beginnend ab dem Jahr, das dem Rentenbeginn folgt.

Berechnungsjahr: Maßgebliches Berechnungsjahr ist das zweite Rentenbezugsjahr (vgl. zB BFH v. 17.11.2015 – X R 53/13, BFH/NV 2016, 549; BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 230). Allerdings ist der Gesetzeswortlaut diesbezüglich nicht eindeutig (aA. BFH v. 17.11.2015 – X R 53/13, BFH/NV 2016, 549, „klarer Wortlaut“). Der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 15/2150, 41) lässt sich jedoch entnehmen, dass auf das zweite Jahr abgestellt werden sollte, um zu vermeiden, dass es bei einem nicht ganzjährigen Bezug der Rente im Erstjahr zu Unterschieden bei der Feststellung des stfreien Betrags kommt. Um eine einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten, gilt dies für alle Renten, dh. auch für solche, die im Erstjahr bereits für zwölf Monat bezogen wurden.

Altfälle: Für Bestandsrenten, die vor dem 1.1.2005 begonnen haben, sieht die Fin-Verw. jedoch abweichend vor, dass eine Festschreibung bereits im VZ 2005 erfolgen sollte (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 230; bestätigt durch BFH v. 26.11.2008 – X R 15/07, BStBl. II 2009, 710; BFH v. 6.3.2013 – X B 113/11, BFH/NV 2013, 929). Einen sachlichen Grund für diese abweichende Behandlung gibt es uE nicht. Im Bereich der gesetzlichen RV kann diese Frage letztlich dahinstehen, da es in 2005 und 2006 keine Rentenerhöhungen gegeben hat und die Bemessungsgrundlage für den stfreien Teil daher gleich geblieben ist. Möglicherweise sieht das in anderen Alterssicherungssystemen aber anders aus:

Beispiel:

A ist bereits im Jahr 1990 mit 60 Jahren in Rente gegangen. Im Jahr 2004 beträgt seine Rente 1 000 €. Zum 1.7.2005 erfolgt eine Rentenanpassung auf 1 020 €. Zum 1.7.2006 erfolgt eine weitere Rentenanpassung auf 1 060 €.

Lösung:

VZ 2005

6 × 1 000 €	6 000 €
6 × 1 020 €	6 120 €
Summe	12 120 €
× 50 %	6 060 €

In Höhe von 6 060 € wird der stfrei bleibende Teil der Rente festgeschrieben.

VZ 2006

6 × 1 020 €	6 120 €
6 × 1 060 €	6 360 €
Summe	12 480 €
abzgl. stfrei bleibender Teil der Rente	6 060 €
zu versteuern	6 420 €

Würde der stfrei bleibende Teil der Rente – entsprechend unserer Auffassung – erst in 2006 festgeschrieben, würde er dauerhaft 6240 € betragen.

Einstweilen frei.

178–179

g) Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente bei Veränderung des Jahresbetrags (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6) 180

Regelungszusammenhang: Ändert sich der Jahresbetrag der Rente, ist der stfreie Teil der Rente gem. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 auf der Basis des bisher maßgebenden Prozentsatzes mit der veränderten Bemessungsgrundlage neu zu ermitteln. Allerdings gilt dies gem. Satz 7 nur, wenn es sich nicht um regelmäßige Anpassungen handelt. Der Regelungsbereich von Satz 6 ist daher auf außergewöhnliche Änderungen beschränkt, wie zB den Wechsel von einer Teilrente zur Vollrente oder Kürzungen einer Hinterbliebenenrente aufgrund der Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge. In diesen Fällen erscheint es nicht gerechtfertigt, dauerhaft den einmal ermittelten stfrei bleibenden Teil der Rente bei der Ermittlung des stpfl. Teils der Rente zugrunde zu legen.

Anpassungsverhältnis: Bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente ist der stfreie Teil der Rente in dem Verhältnis anzupassen, in dem der veränderte Jahresbetrag der Rente zum Jahresbetrag der Rente steht, der der Ermittlung des stfreien Teils der Rente zugrunde gelegen hat. Da regelmäßige Rentenanpassungen nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 7 nicht zu einer Neuberechnung führen, bleiben sie auch bei der Neuberechnung aus anderen Gründen außer Ansatz (vgl. Beispielsrechnung in BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 – S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 234). In der Regel ist daher eine Neuberechnung nur möglich, wenn bekannt ist, inwieweit der Jahresbetrag der Rente auf zwischenzeitlichen Rentenerhöhungen beruht. Aus diesem Grund muss die Rentenbezugsmitteilung (§ 22a) die für die Neuberechnung des stfrei bleibenden Teils der Rente erforderlichen Angaben enthalten (vgl. hierzu BMF v. 7.12.2011 – C 3 – S 2257 – c/10/10005:003, BStBl. I 2011, 1223, Rz. 65).

Rentennach- oder Rentenzahlungen können ebenfalls zu einer Neuberechnung des stfreien Teils der Rente führen. Die Neuberechnung erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente aus anderen Gründen. Rentennach- oder -rückzahlungen werden daher auch in der Rentenbezugsmitteilung nach § 22a ausgewiesen (s. BMF v. 7.12.2011 – C 3 – S 2257 – c/10/10005:003, BStBl. I 2011, 1223, Rz. 51, 61).

Wegfall der Rente während des Jahres: Ob für entfallende Renten, wenn diese nicht mehr für zwölf Monate gezahlt worden sind (zB beim Tod des Rentenberechtigten im laufenden Jahr), der stfrei bleibende Teil der Rente zeitanteilig zu kürzen ist, ist dem Ges. nicht eindeutig zu entnehmen. Im Gesetzentwurf war zunächst eine konkrete derartige Regelung enthalten (s. BTDrucks. 15/2150). Im Gesetzesbeschluss fehlt dieser Satz, weil der Gesetzgeber offensichtlich der Auffassung war, dass der Wegfall der Rente im laufenden KJ. ein Fall für die Neuberechnung des stfrei bleibenden Teils der Rente ist, weil sich der Jahresbetrag der Rente auch in diesem Fall ändert.

Einstweilen frei.

181–182

183 **h) Keine Neuberechnung bei regelmäßiger Rentenanpassung
(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 7)**

Regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente führen nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 7 nicht zu einer Neuberechnung und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht.

Bedeutung der Regelung: Die Herausnahme der regelmäßigen Anpassungen aus der Neuberechnung des stfrei bleibenden Teils der Rente soll die Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung bis 2040 sichern. Der Gesetzgeber war der Auffassung, dass sich die vom BVerfG (BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BGBl. I 2002, 1305; BStBl. II 2002, 618) festgestellte verfassungswidrige Diskrepanz zwischen der Renten- und Pensionsbesteuerung im Verlauf des Übergangszeitraums bis 2039 wieder vergrößern könnte, wenn regelmäßige Rentenanpassungen in die Berechnung des stfrei bleibenden Anteils Eingang finden würden. Da bei den meisten Pensionären durch die Deckelung des Versorgungsfreibetrags (§ 19 Abs. 2) auf einen festen Eurobetrag Pensionserhöhungen voll stpfl. sind, wären Rentenerhöhungen nur mit dem Prozentsatz zwischen 50 % und 99 % stpfl. gewesen. Dies wollte man durch die Regelung in Satz 7 verhindern. Der BFH (BFH v. 26.11.2008 – X R 15/07, BStBl. II 2009, 710; BFH v. 6.3.2013 – X B 113/11, BFH/NV 2013, 929) geht davon aus, dass die Festschreibung des stfrei bleibenden Anteils und die damit verbundene vollständige Besteuerung der Rentenanpassungen verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden sind.

Definition der regelmäßigen Anpassung: Was genau unter regelmäßigen Anpassungen idS zu verstehen ist, hat der Gesetzgeber nicht geregelt. Aus dem Sinn und Zweck ergibt sich jedoch, dass hierunter reguläre Rentenerhöhungen fallen, die dazu dienen, den Wert der Rente zu erhalten und nicht nur einmal, sondern „planmäßig wiederholend“ erfolgen (vgl. BFH v. 3.12.2019 – X R 12/18, BStBl. II 2020, 386).

► *Regelmäßige Anpassungen* sind danach:

- die jährlichen, allgemeinen Rentenanpassungen zum 1. Juli.
- die reguläre Anpassung der Renten anhand des aktuellen Rentenwerts (Ost) gem. § 255a SGB VI (vgl. BFH v. 3.12.2019 – X R 12/18, BStBl. II 2020, 386).

► *Keine regelmäßige Anpassung* liegt dagegen vor bei der Erhöhung der allgemeinen Rentenwerte aufgrund der sog. Mütterrente (vgl. BFH v. 3.12.2019 – X R 12/18, BStBl. II 2020, 386).

184–185 Einstweilen frei.

186 **i) Folgerenten aus derselben Versicherung
(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 8)**

Regelungszusammenhang: Folgen aus einer Versicherung mehrere Renten einander nach, so ist grds. jede Rente eigenständig hinsichtlich der Besteuerung für sich zu betrachten. Satz 8 stellt jedoch eine Verknüpfung her, indem er bestimmt, dass bei Ermittlung des Rentenbeginns iSv. Satz 3 die Altrente Berücksichtigung findet. So wird für die Bestimmung des Prozentsatzes für die nachfolgende Rente nicht der tatsächliche Beginn der Folgerente herangezogen, sondern ein fiktives Jahr des Rentenbeginns ermittelt: Vom tatsächlichen Rentenbeginn der Folgerente sind dabei die Laufzeiten vorhergehender Renten abzuziehen. Dabei darf der Prozentsatz von 50 % nicht unterschritten werden.

Im Übrigen verbleibt es jedoch bei einer eigenständigen Beurteilung der Folgerente. So wird bei Folgerenten erstmalig in dem Jahr, das dem Beginn der Folgerente folgt, der stfrei bleibende Teil der Rente festgeschrieben. Bemessungsgrundlage ist dabei der volle Jahresbetrag der Folgerente. Ob es zuvor bei der vorangegangenen Rente regelmäßige Anpassungen gegeben hat, die uU auch die rentenrechtl. Bemessungsgrundlage für die Folgerente erhöht haben, ist insoweit unmaßgeblich.

Zeitliche Anwendung: Satz 8 erfordert, dass die Renten einander nach dem 31.12.2004 nachfolgen. Damit sind Renten, die vor dem 1.1.2005 ausgelaufen sind, nicht als vorhergehende Rente zu berücksichtigen (vgl. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 227).

Beispiel 1:

A bezieht von Oktober 2000 bis Dezember 2004 (= vier Jahre und drei Monate) eine Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit iHv. 800 € monatlich. Ab Januar 2012 erhält A eine Regelaltersrente iHv. 1500 €.

Lösung: In diesem Fall folgen nicht nach dem 31.12.2004 mehrere Renten aus derselben Versicherung einander nach – mit der Folge, dass für die Ermittlung des Besteuerungsanteils für die Altersrente das Jahr 2012 maßgebend ist und folglich ein Besteuerungsanteil von 64 %. Im Jahr 2013 ist der stfrei bleibende Teil der Rente mit 36 % der Jahresrente 2013 festzuschreiben.

Dem Wortlaut lässt sich uE nicht entnehmen, dass die vorhergehende Rente auch nach dem 31.12.2004 begonnen haben muss (so aber *Bauschatz* in *Korn*, § 22 Rz. 99 [8/2015]). Ein sachlicher Grund für eine so unterschiedliche Behandlung der Renten erschließt sich nicht. Für Altrenten, die vor dem 1.1.2005 ausgelaufen sind, und deren Folgerenten mag sich ein solcher sachlicher Grund noch aus dem Systemwechsel ergeben. Da die Altrenten, die über den 31.12.2004 hinaus bezogen werden, grds. dem neuen System unterliegen, entfällt eine solche Rechtfertigung für diese.

Dieselbe Versicherung: Für die Anwendung des Satzes 8 ist entscheidend, dass die Renten aus derselben Versicherung fließen. Die FinVerw. stellt darauf ab, ob die Renten auf ein- und demselben Rentenrecht beruhen (BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 224). Maßgeblich sind die rechtl. Regelungen der jeweiligen gesetzlichen Versicherungen, dh. die jeweilige gesetzliche RV, die landwirtschaftliche Alterskasse und die berufsständische Versorgungseinrichtung. Im Bereich der RV nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ist uE insoweit auf den jeweiligen Vertrag abzustellen und nicht auf das VU.

► *Beispiele* für Renten aus derselben Versicherung:

- eine Rente wegen voller Erwerbsminderung folgt einer Rente wegen teilweiser Erwerbsminderung oder umgekehrt,
- eine Altersrente folgt einer Erwerbsminderungsrente,
- eine Witwen-/Witwerrente oder Waisenrente folgt einer Altersrente des verstorbenen Ehegatten/Lebenspartners oder
- eine kleine Witwen-/Witwerrente folgt einer großen Witwen-/Witwerrente und umgekehrt,

Keine Identität des Rentenempfängers erforderlich: Das Ges. sieht nur in Bezug auf die Versicherung eine Übereinstimmung vor. Eine Folgerente kann daher auch vorliegen, wenn die Rentenempfänger nicht identisch sind. So folgt bei einer Altersrente des Verstorbenen eine Hinterbliebenenrente der Erben nach. Die eigene Altersrente des Hinterbliebenen ist hingegen weder eine vorhergehende Rente noch eine Folgerente. Sie steht neben der Hinterbliebenenrente, auch wenn sie von

derselben (gesetzlichen) Versicherung gezahlt wird. Daher hat deren Prozentsatz nach Satz 3 keine Auswirkung auf die Besteuerung der Hinterbliebenenrente. Entsprechendes gilt, wenn der Berechtigte zunächst die Hinterbliebenenrente bezieht und später eine eigene Altersrente. Der Prozentsatz der Hinterbliebenenrente nach Satz 3 ist für die Besteuerung der eigenen Altersrente ohne Belang.

Versorgungsausgleich: Leistungen aus Anrechten, die im Rahmen des Versorgungsausgleichs durch interne Teilung (§ 10 VersAusglG) auf die ausgleichsberechtigte Person übertragen wurden oder die zu Lasten der Anrechte der ausgleichspflichtigen Person für die ausgleichsberechtigte Person durch externe Teilung begründet wurden (§ 14 VersAusglG), stellen ein eigenes Rentenrecht der ausgleichsberechtigten Person dar. Die Rente der ausgleichsberechtigten Person ist daher keine Rente aus der Versicherung oder dem Vertrag der ausgleichspflichtigen Person und damit auch keine Folgerente iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 8 (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 224).

Monatsgenaue Anrechnung der Laufzeit: Nicht eindeutig im Ges. geregelt ist, ob bei der Ermittlung des fiktiven Rentenbeginns monatsgenau zu rechnen ist oder nur anhand der Jahreszahlen. Die FinVerw. hat sich jedoch entschieden, monatsgenau zu rechnen. Dem ist uE zu folgen, da das Ges. keine Rundungsregelungen vorsieht.

Beispiel 2:

A bezieht von Oktober 2016 bis Dezember 2018 (= zwei Jahre und drei Monate) eine Rente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit iHv. 800 € monatlich. Die Rente wird mit Vollendung des 65. Lebensjahrs im Januar 2019 in eine Regelaltersrente iHv. 1 500 € umgewandelt.

Lösung:

2016

3 × 800 €	2 400 €
Besteuerungsanteil 72 %	1 728 €
Stfrei	672 €

2017

12 × 800 €	9 600 €
Besteuerungsanteil 72 %	6 912 €
stfrei (festgeschrieben)	2 688 €

2018

12 × 800 €	9 600 €
abzgl. stfreier Teil	2 688 €
zu versteuern	6 912 €

Der Besteuerungsanteil für die Altersrente ermittelt sich wie folgt:

Rentenbeginn	Januar 2019
abzgl. zwei Jahre und drei Monate Laufzeit der Erwerbsminderungsrente = fiktiver Rentenbeginn	Oktober 2017
also Besteuerungsanteil 74 %	
12 × 1 500 €	18 000 €
× 74 %	13 320 €
Stfrei	4 680 €

187–188 Einstweilen frei.

j) Einkünftezurechnung im Sterbemonat

189

(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 9)

Spezialgesetzliche Zurechnung: Mit dem JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) wurde Satz 9 mW ab VZ 2021 (s. Anm. 4) eingefügt. Hierbei handelt es sich um eine spezialgesetzliche Zurechnungsregelung (vgl. BTDruks. 19/22850, 90; BRDruks. 503/29, 95), die abweichend von den gemeinhin geltenden Regeln im Falle der Rechtsnachfolge im Todesfall Rentenzahlungen für den Sterbemonat noch der verstorbenen Person zurechnet.

Zufluss nach dem Tod: Bedeutung erlangt die Vorschrift nur, wenn die Rente nachschüssig gezahlt wird und nach dem Tod des Rentenberechtigten zufließt. In diesem Fall wären die Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 beim Erben zu versteuern. Dies kann im Einzelfall mit erheblichen tatsächlichen Schwierigkeiten verbunden sein. So haben die nach § 22a mitteilungspflichtigen Stellen eine Rentenbezugsmitteilung für die Erben als Leistungsempfänger zu übermitteln. Zweck der Regelung ist es, die Versorgungsträger von dem damit verbundenen bürokratischen Aufwand zu entlasten (vgl. zB BRDruks. 503/29, 94 f.).

Sterbemonat: Die Regelung gilt ihrem eindeutigen Wortlaut nach nur für Rentenzahlungen für den Sterbemonat, unabhängig von deren Zufluss. Stirbt der Rentenempfänger am 31.1.2021 und wird die Rente für Februar am 2.2.2021 noch auf das Konto des Verstorbenen ausgezahlt, so ist Satz 9 nicht anzuwenden.

Einstweilen frei.

190–193

3. Ertragsanteilsbesteuerung von Leibrenten und anderen Leistungen ab Veranlagungszeitraum 2005**(Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 1)****a) Bezüge iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 1**

194

Leibrenten und andere Leistungen, die nicht der Basisversorgung zuzurechnen sind und die damit nicht unter Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa fallen, werden über Doppelbuchst. bb erfasst, wenn in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind.

Anwendungsbereich: Der Anwendungsbereich ist daher in mehrfacher Hinsicht begrenzt. Es muss sich zunächst um Leibrenten handeln, die keiner anderen Einkunftsart zuzurechnen sind. Innerhalb des § 22 sind Einkünfte iSd. Nr. 4 und 5 auszuscheiden. So unterliegen Leibrenten aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen iSd. § 1 AltZertG oder aus der betrieblichen Altersversorgung (Pensionskasse, Pensionsfonds, Direktversicherung, Zusatzversorgungskasse) nicht – unmittelbar – der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb. Zudem tritt Buchst. bb hinter der Besteuerung der Basisversorgung nach Doppelbuchst. aa zurück.

Leibrenten aufgrund von privaten Versicherungsverträgen: Hauptanwendungsfall sind Leibrenten, die auf Verträgen zwischen dem Berechtigten und einem VU beruhen und nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b erfüllen bzw. keine Altersvorsorgeverträge iSd. Nr. 5 darstellen. Dabei kann es sich um LV oder private Unfallversicherungen (BFH v. 12.4.2011 – X B 132/10, BFH/NV 2011, 1136) handeln. Einschränkende Voraussetzungen für diese Verträge nennt das Ges. nicht. So kommt es nicht darauf an, ob die Ansprüche durch Einmalprämien oder durch laufende Prämienzahlungen erworben wurden.

Bei Leistungen aus einer privaten Berufsunfähigkeitsrente kommt es für die Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb nicht darauf an, ob es sich um eine isolierte Risikoversicherung handelt oder ob sie Bestandteil einer vor dem 1.1.2005 abgeschlossenen Kapitallebensversicherung ist, auf die das Kapitallebensversicherungsprivileg weiter anwendbar bleibt. Die StFreistellung der Kapitallebensversicherung gilt nur für die Kapitalauszahlung (s. BFH v. 27.9.2011 – X B 241/10, BFH/NV 2012, 31).

Leibrenten aufgrund eines Schadensersatzanspruchs: Wiederkehrende Bezüge aufgrund von Schadensersatzansprüchen sind grds. keine Leibrenten iSd. Nr. 1. Nur wenn die Beteiligten die Gleichmäßigkeit der Leistungen vereinbaren (und im Übrigen die Voraussetzungen wiederkehrender Bezüge vorliegen, s. hierzu Anm. 108), liegt eine Leibrente vor, die nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb mit dem Ertragsanteil zu versteuern ist.

195–196 Einstweilen frei.

197 b) In den einzelnen Bezügen enthaltene Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts

Rentenrecht: Das Ges. erläutert nicht näher, was unter „Rentenrecht“ zu verstehen ist. Im ursprünglichen RegE des StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 1005; BStBl. I 1954, 575) war in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a nicht von „Rentenrecht“, sondern von „Stammrecht“ die Rede (BTDrucks. II/481, 86). Auf Vorschlag des Ausschusses für Finanz- und Steuerfragen (BTDrucks. II/961, 4) wurde die Formulierung „aus Erträgen des Rentenrechts“ in das Ges. aufgenommen. Beide Begriffe wurden als gleichwertig angesehen (s. BFH v. 8.3.1989 – X R 16/85, BStBl. II 1989, 551 [555]). Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, dass die Rentenleistungen iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb aus einem sich jährlich verändernden Zins- und Tilgungsanteil bestehen (BTDrucks. II/481, 86). Letztendlich handelt es sich uE beim „Rentenrecht“ um ein verrentetes, verzinstes Kapital, das – im Unterschied zur Kapitalüberlassung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 – um eine Wagniskomponente, die sich auf der Lebenszeit der Bezugsperson gründet, ergänzt wird (vgl. BFH v. 14.7.2020 – VIII R 3/17, BStBl. II 2020, 813, VB anhängig Az. 2 BvR 2247/20). Dabei kommt es nicht darauf an, ob das Rentenrecht auf Vertrag, letztwilliger Verfügung oder Ges. beruht.

Einmalzahlungen: Soweit auch andere Leistungen der Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb unterliegen sollen, liegen keine Erträge aus einem Rentenrecht vor. Einmalzahlungen beruhen weder auf einem Rentenrecht noch auf einem Stammrecht und enthalten aufgrund der einmaligen Zahlung auch keinen Zinsanteil. Die Regelung in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb läuft daher in Bezug auf die Einmalzahlungen leer.

198–201 Einstweilen frei.

4. Öffnungsklausel für Leistungen aus Beiträgen oberhalb der Bemessungsgrenze (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2)

202 a) Bedeutung der Öffnungsklausel

Regelungszusammenhang: Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 bestimmt, dass auf Antrag für Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31.12.2004 geleisteten Beiträgen beruhen, die oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen RV gezahlt wurden, die Ertragsanteilsbesteuerung

anzuwenden ist (sog. Öffnungsklausel). Damit bezieht sich die Regelung – auch wenn dies aus dem Wortlaut nicht klar ersichtlich ist – auf bestimmte Leistungen aus der Basisversorgung, die grds. ab VZ 2005 der sog. nachgelagerten Besteuerung unterliegen. Weist der Stpfl. nach, dass er vor dem 31.12.2004 mindestens zehn Jahre lang Beiträge in ein Versorgungssystem iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa eingezahlt hat, die oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen RV liegen, können die Leibrenten und anderen Leistungen aus diesem System auf Antrag insoweit mit dem Ertragsanteil nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb besteuert werden, als sie auf Beiträgen vor dem 31.12.2004 oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze beruhen. Dies hat zur Folge, dass die Leistungen in diesen Fällen in drei unterschiedliche Bestandteile zu zerlegen sind:

- ▶ *Leistungen, die auf Beiträgen vor 2005 beruhen:*
 - ▷ *bis zur Beitragsbemessungsgrenze*
nachgelagerte Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa,
 - ▷ *oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze*
Ertragsanteilsbesteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb.
- ▶ *Leistungen, die auf Beiträgen nach 2004 beruhen:* nachgelagerte Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa, und zwar unabhängig von der Höhe der Beiträge.

Entstehungsgeschichte: Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum AltEinkG kamen Zweifel auf, ob es – ohne Ausnahme – gerechtfertigt ist, sämtliche Renten aus den gesetzlichen RV und den berufsständischen Versorgungswerken einheitlich in die Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung zu überführen, oder ob dies zu einer verfassungswidrigen Zweifachbesteuerung führt (vgl. BTDrucks. 15/2563, 8 [Anlage 2]; s. hierzu auch BFH v. 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591). So sah der BRat für in der gesetzlichen RV pflichtversicherte Selbständige (wie zB selbständig tätige Handwerker), für freiwillig in die gesetzliche Pflichtversicherung eingetretenen Selbständige und für Selbständige, die Beträge an berufsständische Versorgungseinrichtungen erbringen, die Gefahr einer Doppelbesteuerung. Der BRat wies darauf hin, dass im Gegensatz zu ArbN Selbständige Pflichtbeiträge zu einem wesentlichen Teil aus versteuertem Einkommen zu leisten hätten, da mangels ArbG-Beitrag § 3 Nr. 62 nicht zur Anwendung komme. Zudem sei der SA-Abzug für die geleisteten Beiträge nur beschränkt möglich. Der Vorwegabzug wirke sich regelmäßig nur teilweise entlastend aus. Weiter verwies der BRat auf Pflichtbeiträge der berufsständischen Versorgungswerke, die deutlich über der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen RV lägen.

Vermeidung der Doppelbesteuerung: Aufgrund der Beschlussempfehlung des BRat (vgl. BTDrucks. 15/2986, 21) wurde die Öffnungsklausel zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung in außergewöhnlichen Fällen in das Ges. aufgenommen (vgl. BTDrucks. 15/3004, 20). Es handelt sich dabei um eine typisierende Regelung, bei der nicht im konkreten Einzelfall geprüft wird, ob eine Doppelbesteuerung vorliegt, sondern vielmehr bei Vorliegen der Voraussetzungen zugunsten des Stpfl. vermutet wird (vgl. BFH v. 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591). Dies ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (vgl. BFH v. 18.5.2010 – X R 29/09, BStBl. II 2011, 591; BFH v. 8.10.2013 – X B 217/12, BFH/NV 2014, 41, vgl. auch Nichtannahmebeschluss BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310; BFH v. 23.8.2017 – X R 33/15, BStBl. II 2018, 62).

Einstweilen frei.

203–204

205 **b) Antrag des Steuerpflichtigen**

Keine Anwendung von Amts wegen: Die teilweise Besteuerung der Rente aus einem Basisversorgungssystem nur mit dem Ertragsanteil nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb setzt einen Antrag des Stpfl. voraus. Eine Anwendung von Amts wegen scheidet aus (BFH v. 19.5.2021 X R 20/19, BFH/NV 2021, 980).

Form und Fristen: Anforderungen an Form und Frist stellt das Ges. nicht. Aus dem Regelungszusammenhang ergibt sich, dass der Antrag erst im Rahmen der Besteuerung der Rentenbezüge zu stellen ist. Aus dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung wäre er danach jährlich im Rahmen der EStErklärung formlos zu stellen (so wohl BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 239). Allerdings sollte es uE genügen, den Antrag einmalig beim erstmaligen Bezug zu stellen. Dieser gilt dann bis zum Widerruf fort.

- ▶ **Bescheinigungen:** Ein entsprechender Antrag ist jedenfalls in der Vorlage der von der FinVerw. geforderten Bescheinigung über den prozentualen Anteil der Leistungen, der auf Beiträgen beruht, die die Voraussetzungen der Öffnungsklausel erfüllen, zu sehen. Zum Nachweis der Voraussetzungen durch separate Bescheinigung (s. Anm. 210).

Beispiel:

A erhält in 2020 eine Rente aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung. Seine Versorgungseinrichtung hat ihm in 2005 mitgeteilt, dass er die Voraussetzungen für die Anwendung der Öffnungsklausel erfüllt und ihm einen entsprechenden Beitragsnachweis erstellt. Auf Verlangen des A stellt ihm die Versorgungseinrichtung für das Jahr 2020 eine Bescheinigung aus, in der die unterschiedlich zu steuernden Rentenbestandteile ausgewiesen sind.

Lösung: A kann erst im Rahmen der EStVeranlagung für das Jahr 2020 den Antrag auf Anwendung der Öffnungsklausel stellen. Neben der Aufteilung der Rentenleistungen in der Bescheinigung der Versorgungseinrichtung für 2020 sollte er den in 2005 übersandten Beitragsnachweis beifügen, um nachweisen zu können, dass die Voraussetzungen für die Öffnungsklausel vorliegen. Über die Rentenbezugsmitteilung iSd. § 22a erhält die FinVerw. die notwendigen Daten nicht. Da die Inanspruchnahme der Öffnungsklausel antragsgebunden ist, wird auf diesem Wege die Rente insgesamt als Rente iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa mitgeteilt.

- ▶ **Antragsfrist:** Da dem Ges. keine Vorgaben zu entnehmen sind, kann der Antrag zeitlich unbefristet gestellt werden. Es gelten hier die allgemeinen Regeln zur Bestandskraft (wie zB beim Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6, dazu zB BFH v. 14.7.2020 – VIII R 6/17, DStR 2020, 2298). Nach Ergehen des jeweiligen EStBescheids kommt daher eine Berücksichtigung nur in Betracht, wenn eine Änderungsvorschrift nach §§ 129, 164 Abs. 2, 165 Abs. 3, 172 ff. AO eine Durchbrechung der Bestandskraft ermöglicht. Der Antrag selbst stellt dabei kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar (vgl. zB zum Antrag auf Abzug von Unterhaltsleistungen BFH v. 20.8.2014 – X R 33/12, BStBl. II 2015, 138). Auch die nachträgliche Vorlage der von der FinVerw. geforderten Bescheinigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis (§ 175 Abs. 2 Satz 2 AO).

206–207 Einstweilen frei.

c) Bis zum 31.12.2004 geleistete Beiträge oberhalb des maßgebenden Höchstbeitrags

aa) Maßgeblicher Höchstbeitrag

208

Beitragsbemessungsgrenze West: Für die Prüfung, ob Beiträge oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags gezahlt wurden, ist nach Auffassung der FinVerw. – der Gesetzeswortlaut trifft hierzu keine konkrete Aussage – grds. der Höchstbeitrag zur gesetzlichen RV der Angestellten und Arbeiter (West) im Jahr der Zahlung heranzuziehen. In den Jahren, in denen im gesamten Kj. eine Versicherung in der knappschaftlichen RV bestand, soll deren Höchstbeitrag maßgebend sein (vgl. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 241; ebenso FG Sachs.-Anh. v. 9.7.2008 – 4 V 1114/07, EFG 2008, 1707, rkr.). Höchstbeitrag ist die Summe des ArbG-Anteils und des ArbN-Anteils zur jeweiligen gesetzlichen RV (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 241, und Anl. zu diesem Schreiben, aus der sich tabellarisch die maßgeblichen Höchstbeiträge für die Jahre 1927 bis 2004 ergeben).

Nachteile für Versicherte in Ostdeutschland: Das einheitliche Abstellen auf die Beitragsbemessungsgrenze West führt uU für Versicherte in den ostdeutschen Bundesländern zu Nachteilen. Ein Abstellen auf die jeweils maßgebende Beitragsbemessungsgrenze hätte jedoch die Umsetzung der Öffnungsklausel in der Praxis erheblich erschwert. Da die dem Ges. zugrunde liegenden Berechnungen zur Vermeidung einer verfassungswidrigen Zweifachbesteuerung alle auf der Beitragsbemessungsgrenze (West) basieren, hat sich die FinVerw. wohl aus Vereinfachungsgründen für diese Grenze ausgesprochen.

bb) Ermittlung der eingezahlten Beiträge

209

Berücksichtigung aller Beträge: Für die Frage, ob in einem Jahr Beiträge oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags gezahlt wurden, sind nach Auffassung der FinVerw. sämtliche Beiträge zusammenzurechnen, die in dem einzelnen Jahr an gesetzliche RV, an die landwirtschaftliche Alterskasse und an berufsständische Versorgungseinrichtungen gezahlt wurden. Dies gilt auch, wenn nur aus einem Versorgungswerk Altersbezüge bezogen werden (BFH v. 3.5.2017 – X R 12/14, BFH/NV 2017, 647). Auch Beiträge zu einer ausländ. gesetzlichen RV sowie an Alterssicherungssysteme von internationalen Organisationen, die mit der gesetzlichen RV vergleichbar sind, sind zu berücksichtigen, und zwar unabhängig davon, ob die sich daraus später ergebenden Renteneinkünfte im Inland besteuert werden können (BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 242). Dem ist zuzustimmen. Da beim SA-Abzug auch alle Beiträge zusammengerechnet worden sind, besteht eine Vermutung zur Zweifachbesteuerung bereits, wenn die Beiträge insgesamt den maßgeblichen Höchstbeitrag überschreiten, und nicht erst, wenn in jedem Versorgungssystem für sich genommen eine Überschreitung vorliegt.

Keine Berücksichtigung von Beiträgen nach 2004: Der Wortlaut des Satzes 2 beschränkt die zu berücksichtigenden Beiträge auf die Zeit vor dem 1.1.2005. Das Ges. ist insoweit eindeutig und keiner einschränkenden Auslegung zugänglich. Zur Verfassungsgemäßheit s. Anm. 202.

Zeitliche Zurechnung der Beiträge: Die Beiträge sind grds. dem Jahr zuzurechnen, in dem sie gezahlt worden sind (sog. In-Prinzip, s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 240). Dies gilt jedoch nicht unein-

geschränkt. In bestimmten Fällen können versicherungsrechtl. Beiträge für ein anderes Kj. nachgezahlt werden. Sie werden dann auch versicherungsrechtl. dem Jahr zugerechnet, für das sie nachgezahlt werden, und nicht dem Jahr, in dem tatsächlich die Nachzahlung erbracht wurde. In diesem Fall müssen die nachgezahlten Beiträge auch für die Beurteilung der Öffnungsklausel dem Nachzahlungsjahr zugerechnet werden (sog. Für-Prinzip, vgl. BFH v. 19.1.2010 – X R 53/08, BStBl. II 2011, 567). Dies gilt auch, wenn die Nachzahlung erst im Zahlungsjahr rentenrechtl. wirksam wird und zu einer Rentenerhöhung führt (BFH v. 4.9.2019 – X R 43/17, BFHE 266, 201). Der BFH begründet dies uE zu Recht damit, dass auch insoweit mangels stl. Berücksichtigung eine Doppelbelastung droht.

210 cc) Nachweis der gezahlten Beiträge

Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen: Das Ges. fordert einen Nachweis des Stpfl., dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde. Hierbei handelt es sich um eine besondere Mitwirkungspflicht des Stpfl., die den Amtsermittlungsgrundsatz nach § 88 Abs. 1 AO beschränkt. Im finanzgerichtlichen Verfahren sieht der BFH gleichwohl das FG zur weiteren Sachaufklärung verpflichtet (BFH v. 4.9.2019 – X R 43/17, BFHE 266, 201).

Bescheinigung der Versorgungsträger: Wie der Nachweis zu führen ist, bestimmt das Ges. nicht. Die FinVerw. verlangt einen einmaligen Nachweis durch Bescheinigungen der Versorgungsträger (BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 247). Soweit der Versorgungsträger das Jahr der Zahlung nicht bescheinigen kann, hat der Stpfl. den Nachweis anderweitig zu erbringen. Wird der Nachweis nicht geführt, sind diese Beträge nicht in die Berechnung einzubeziehen.

Eine solche strikte Vorgabe ist dem Ges. nicht zu entnehmen. Die Öffnungsklausel ist daher auch anzuwenden, wenn der Stpfl. keine oder eine unvollständige bzw. unrichtige Bescheinigung vorlegt, jedoch andere Nachweise erbringen kann (insbes. Beitragsbescheide, BFH v. 4.9.2019 – X R 43/17, BFHE 266, 201).

Mitwirkung der Versorgungsträger: Eine Pflicht der Versorgungsträger, die vom Ges. bzw. zusätzlich von der FinVerw. (vgl. BFH v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 266 ff.) geforderten Daten zu bescheinigen, sieht das Ges. weder in § 22 noch in § 22a vor. Insbesondere verweist § 22a Abs. 1 Nr. 2 nicht auf Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2. Zwar sieht § 22a Abs. 1 vor, dass die Vorgaben unter Beachtung der im BStBl. veröffentlichten Auslegungsvorschriften der FinVerw. zu befolgen sind. Auslegungsvorschriften können jedoch keine über das Ges. hinausgehenden Pflichten begründen (aA wohl LSG Berlin-Brandenb. v. 12.10.2016 – L 2 R 572/12, juris, das in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a eine entsprechende Rechtsgrundlage erblickt). Allerdings wird in der Praxis ohne Mitwirkung der Versorgungsträger ein Nachweis nur unter erschwerten Bedingungen erbracht werden können. Es wäre daher wünschenswert, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Pflicht auf eine gesetzliche Grundlage stellt.

211 dd) Beiträge an mehr als einen Versorgungsträger

Aufteilung der Beiträge: Hat der Stpfl. parallel Beiträge zu mehreren Versorgungssystemen gezahlt, stellt sich – sofern mehrere Rentenbezüge fließen (vgl. BFH v. 3.5.2017 – X R 12/14, BFHE 258, 317, für den Bezug nur einer Rente) – für

die Aufteilung der Rentenleistungen die Frage, welche Beiträge als oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze gelten. Im Regelfall muss dies nach dem Gesetzeswortlaut für jeden einzelnen Rentenanspruch getrennt ermittelt werden.

Verwaltungsregelung: Wohl aus Praktikabilitätserwägungen heraus hat die FinVerw. hierzu folgende Regelung getroffen (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 251 ff.):

- ▶ *Beiträge an inländische und ausländische Rentenversicherung:* Der Stpfl. kann bestimmen, welcher gesetzlichen RV die Beiträge vorrangig zuzuordnen sind.
- ▶ *Beiträge an mehr als eine berufsständische Versorgungseinrichtung:* Die Beiträge bis zum jeweiligen Höchstbeitrag sind einer vom Stpfl. zu bestimmenden berufsständischen Versorgungseinrichtung vorrangig zuzuordnen. Die berufsständischen Versorgungseinrichtungen haben entsprechend dieser Zuordnung den Teil der Leistung zu ermitteln, der auf Beiträgen beruht, die in den einzelnen Jahren oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen RV gezahlt wurden.
- ▶ *Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung und an berufsständische Versorgungseinrichtungen:* Die Beiträge bis zum jeweiligen Höchstbeitrag sind vorrangig der gesetzlichen RV zuzuordnen (zustimmend FG München v. 17.9.2013 – 6 K 2191/11, EFG 2013, 2004 und nachfolgend BFH v. 17.11.2015 – X R 40/13 BFH/NV 2016, 388). Die berufsständische Versorgungseinrichtung hat den Teil der Leistung zu ermitteln, der auf Beiträgen beruht, die in den einzelnen Jahren oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen RV gezahlt wurden. Dies gilt für den Träger der gesetzlichen RV entsprechend, wenn die Beiträge zur gesetzlichen RV bereits oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen RV liegen.
- ▶ *Beiträge an die landwirtschaftliche Alterskasse* sind für die Frage der Anwendung der Öffnungsklausel wie Beiträge zur gesetzlichen RV zu behandeln.

Meistbegünstigung: Die FinVerw. hat den Weg der Meistbegünstigung gewählt, indem der Stpfl., der in verschiedene berufsständische Versorgungseinrichtungen eingezahlt hat, bestimmen kann, aus welcher Versorgungseinrichtung ein Teil der Leistungen mit dem Ertragsanteil besteuert wird. Er wird in diesen Fällen wohl die Versorgungseinrichtung mit den höheren Rentenleistungen wählen oder die Versorgungseinrichtung mit dem späteren Leistungsbeginn (höhere Kohorte). Auch für den Fall, dass der Stpfl. Beiträge an eine Versorgungseinrichtung und an die gesetzliche RV gezahlt hat, dürfte sich die Anwendung der Öffnungsklausel in dem von der FinVerw. vorgegebenen Sinne vorteilhaft auswirken, da die Rentenleistungen aus der berufsständischen Versorgungseinrichtung idR höher sein dürften als aus der gesetzlichen RV.

Einstweilen frei.

212–213

d) Zehn-Jahres-Grenze

214

Keine Frist: Die Anwendung der Öffnungsklausel setzt voraus, dass bis zum 31.12.2004 in mindestens zehn Jahren Beiträge oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen RV gezahlt wurden. Nähere Vorgaben zur Berechnung des Zeitraums enthält das Ges. nicht. Bei der Spanne von zehn Jahren handelt es sich nicht um eine Frist. Daher ist der FinVerw. zuzustimmen, dass die Jahre nicht unmittelbar aufeinander folgen müssen (vgl. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 240). Vielmehr ist jedes Jahr für sich zu betrachten und zu prüfen, ob in insgesamt zehn Jahren die Voraussetzungen erfüllt sind.

Beitragszahlung nur für einen Teil des Jahres: Der jährliche Höchstbeitrag ist auch dann maßgebend, wenn nur für einen Teil des Jahres Versicherungspflicht bestand oder nicht während des ganzen Jahres Beiträge geleistet wurden (BFH v. 4.2.2010 – X R 58/08, BStBl. II 2011, 579; BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 246). Dies ist uE systemgerecht, denn Sinn und Zweck der Öffnungsklausel ist es, den Fällen Rechnung zu tragen, in denen sich die Beiträge zum Basisversorgungssystem bis 2004 im Rahmen des SA-Abzugs nicht ausreichend auswirken konnten. Eine Wahrscheinlichkeit dafür hat der Gesetzgeber angenommen, wenn die gezahlten Beiträge längerfristig (zehn Jahre) oberhalb der Beitragsmessungsgrenze lagen. Bei Beiträgen bis zur Beitragsbemessungsgrenze geht er hingegen davon aus, dass eine Zweifachbesteuerung durch die nachgelagerte Besteuerung nicht eintritt. Da es sich beim SA-Abzug aber um Jahresbeträge handelt, die nicht anteilig gekürzt werden, wenn nicht während des gesamten Jahres Vorsorgeaufwendungen gezahlt worden sind, liegt es auf der Hand, zur Anwendung der Öffnungsklausel ebenfalls auf die Jahresbeträge abzustellen. Dass die Beiträge in den Monaten, in denen gezahlt worden ist, ggf. oberhalb der monatlichen Beitragsbemessungsgrenze lagen, ist folglich unmaßgeblich.

Angemessenheit des Zeitraums: Mit welcher Begr. der Gesetzgeber gerade auf einen zehnjährigen Zeitraum abgestellt hat, ist nicht erkennbar. Bestand die Versorgungseinrichtung am 31.12.2004 noch keine zehn Jahre bzw. hat der Stpfl. sich erst nach dem 31.12.1994 selbständig gemacht, hat er folglich nach der gesetzlichen Formulierung keine Möglichkeit, von der Öffnungsklausel zu profitieren.

215–216 Einstweilen frei.

217 e) **Ermittlung des auf Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags beruhenden Teils der Leistung**

Aufteilungsmaßstab: Wie der Teil der Leibrenten oder anderen Leistungen, der auf Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags beruht, zu berechnen ist, regelt das Ges. nicht. Die FinVerw. (BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 248 ff.) verweist insoweit – wenig aufschlussreich – auf die Grundsätze, die in Leistungsfällen, bei denen keine Beiträge oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags geleistet wurden, anzuwenden sind. Abweichend davon wird bei berufsständischen Versorgungseinrichtungen zugelassen, dass die tatsächlich geleisteten Beiträge und die den Höchstbeitrag übersteigenden Beiträge zum im entsprechenden Jahr maßgebenden Höchstbeitrag ins Verhältnis gesetzt werden. Aus dem Verhältnis der Summen der sich daraus ergebenden Prozentsätze ergibt sich der Prozentsatz für den Teil der Leistung, der auf Beiträge oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags entfällt. Für Beitragszahlungen ab dem Jahr 2005 ist für übersteigende Beiträge kein Prozentsatz anzusetzen. Diese Vereinfachungsregelung ist nur dann zulässig, wenn alle Mitglieder der einheitlichen Anwendung der Vereinfachungsregelung zugestimmt haben oder die berufsständische Versorgungseinrichtung für das Mitglied den Teil der Leistung, der auf Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen RV beruht, nicht nach der grds. vorgesehenen Methode ermitteln kann (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 248 ff.).

Mithilfe der Versorgungsträger: Damit ist die FinVerw. auch hinsichtlich der Aufteilung der späteren Leistungen auf die – gesetzlich nicht geregelte – Mithilfe der Versorgungsträger angewiesen. Nur diese sind in der Lage zu berechnen, wel-

cher Anteil der späteren Leistungen auf den Beiträgen vor 2005 oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze beruht. Der Stpfl., der die Voraussetzungen für die Öffnungsklausel erfüllt, muss nach Auffassung der FinVerw. zwei Bescheinigungen vorlegen:

- Beitragsnachweis, aus dem sich ergibt, dass vor 2005 für mindestens zehn Jahre Beiträge oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze gezahlt wurden,
- Bescheinigung über die prozentuale Aufteilung der (Renten-)Leistung in einen Teil, der nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa nachgelagert zu besteuern ist, und einen Teil, der nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 mit dem Ertragsanteil zu besteuern ist (s. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 249, 266).

Besteuerungslücke bei einmaligen Leistungen: Einmalzahlungen – zB Kapitalauszahlungen – beruhen weder auf einem Rentenrecht noch auf einem Stammrecht und enthalten aufgrund der einmaligen Zahlung auch keinen wie auch immer gearteten Zinsanteil. Da die Regelung in Doppelbuchst. bb in Bezug auf Einmalzahlungen leer läuft, gilt dies auch bezüglich der Einmalzahlungen, auf die die Öffnungsklausel in Doppelbuchst. bb Satz 2 Anwendung findet (s. Anm. 197). Die FinVerw. hat auf diese Besteuerungslücke in BMF v. 19.8.2013 (BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 256f.) hingewiesen. Gleichwohl hat der Gesetzgeber bislang keinen Versuch unternommen, die Lücke zu schließen.

Beispiel:

Nach der Bescheinigung der Versicherung beruhen 12 % der Leistungen auf Beiträgen, die oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags geleistet wurden. Nach dem Tod des Stpfl. erhält die Witwe W ein einmaliges Sterbegeld und eine monatliche Witwenrente.

Lösung: Von der Witwenrente unterliegt ein Anteil von 88 % der nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa und ein Anteil von 12 % der Besteuerung mit dem Ertragsanteil nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb. Der Ertragsanteil bestimmt sich nach dem Lebensjahr der rentenberechtigten Witwe W bei Beginn der Witwenrente; die Regelung zur Folgerente findet bei der Ertragsanteilsbesteuerung keine Anwendung.

Das Sterbegeld unterliegt zu einem Anteil von 88 % der nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa; 12 % des Sterbegeldes unterliegen nicht der Besteuerung.

Versorgungsausgleich unter Ehegatten oder unter Lebenspartnern: Anrechte, auf deren Leistungen die Öffnungsklausel anzuwenden ist, können in einen Versorgungsausgleich unter Ehegatten oder Lebenspartnern einbezogen worden sein. Soweit ein solches Anrecht auf die ausgleichsberechtigte Person übertragen bzw. soweit zu Lasten eines solchen Anrechts für die ausgleichsberechtigte Person ein Anrecht begründet wurde (§§ 10, 14 VersAusglG), kann auf Antrag der ausgleichsberechtigten Person auf die darauf beruhenden Leistungen die Öffnungsklausel ebenfalls Anwendung finden. Es besteht gem. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 insoweit ein Auskunftsanspruch gegen die ausgleichspflichtige Person bzw. den Versorgungsträger (§ 4 VersAusglG). In dem Umfang, wie die ausgleichsberechtigte Person für übertragene oder begründete Anrechte die Öffnungsklausel anwenden kann, entfällt für die ausgleichspflichtige Person die Anwendbarkeit der Öffnungsklausel. Dabei kommt es nach Auffassung der FinVerw. nicht darauf an, ob die ausgleichsberechtigte Person tatsächlich von der Anwendbarkeit der Öffnungsklausel Gebrauch macht (vgl. BMF v. 19.8.2013 – IV C 3 - S 2221/12/10010:004, BStBl. I 2013, 1087, Rz. 258 ff.). Dies ist konsequent, da die

Bezüge der ausgleichsverpflichteten Person insoweit nicht auf den Beträgen „beruhen“, soweit die Anwartschaft auf die berechnete Person übergegangen ist.

218–221 Einstweilen frei.

5. Ermittlung des Ertragsanteils bei Leibrenten (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 3 bis 5)

222 a) Regelung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 3 und 4

Ertrag des Rentenrechts nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 3: Jede einzelne Rentenzahlung lässt sich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen in einen jährlich sich mit dem Lebensalter des Berechtigten verändernden Zinsanteil und Tilgungsanteil zerlegen. Zu einer Berechnung des Ertragsanteils auf dieser Grundlage hat sich der Gesetzgeber wegen der damit für die Praxis verbundenen Schwierigkeiten nicht entschlossen, weil dabei der Besteuerung Jahr für Jahr ein anderer Betrag hätte zugrunde gelegt werden müssen. Stattdessen wurde die Ertragsanteilermittlung so geregelt, dass der Ertragsanteil vom Lebensalter des Berechtigten bei Beginn der Rente abhängt und für die ganze Dauer des Rentenbezugs gleich bleibt. Es wird bei diesem Verfahren unterstellt, dass der Kapitalwert der Rente während der ganzen Laufzeit unverändert bleibt. Demgemäß bestimmt Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 3: Der Kapitalwert zu Beginn der Rentenzahlung ist auf die voraussichtliche Laufzeit gleichmäßig zu verteilen. Der so ermittelte Jahresbetrag ist dem Jahresbetrag der Rentenzahlung gegenüberzustellen. Der Unterschied – ausgedrückt in einem Prozentsatz – ist der Ertragsanteil, der für die gesamte Dauer des Rentenbezugs maßgebend ist.

Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 enthält eine Tabelle, aus der der in Satz 3 umschriebene Prozentsatz des Ertragsanteils abgelesen werden kann.

Beispiel:

Jährlich ist eine Leibrente iHv. 10000 € bis zum Lebensende des Berechtigten, der bei Rentenbeginn 67 Jahre alt ist, zu zahlen. Nach der Allgemeinen Sterbetafel 1997/1999 für männliche Personen beträgt die Lebenserwartung einer 67 Jahre alten Person 14 Jahre. Der Kapitalwert einer auf 14 Jahre zu erbringenden Jahresleistung iHv. 10000 € beträgt – ausgehend von einem Zinsfuß von 3 % – 116200 € (10000 € × 11,62). Der Betrag von 116200 € ist gleichmäßig auf die Laufzeit – hier also auf 14 Jahre – zu verteilen; dies ergibt eine Jahresleistung von 8300 €. Der Unterschied dieses Betrags zum tatsächlich zu leistenden Jahresbetrag von 10000 € beläuft sich auf 1700 €. Dies ist für die gesamte Laufzeit der jährliche Zinsbetrag. Er entspricht 17 % des jährlich zu leistenden Betrags und damit dem Ertragsanteil laut Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4.

Die vorstehend erörterte Ertragsanteilermittlung ergibt, dass der Ertragsanteil der Rente kleiner wird, je älter der Berechnete zu Beginn der Rentenzahlung ist und je kürzer die Laufzeit der Rente zu bemessen ist.

Bei Beginn des Rentenbezugs vollendetes Lebensjahr: Für die Ermittlung des Ertragsanteils kommt es auf das bei Beginn der Rente vollendete Lebensjahr an (Kopfleiste der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4). Dabei ist zu beachten, dass ein Lebensjahr mit Ablauf desjenigen Tags vollendet ist, der dem nächsten Geburtstag vorangeht (§ 188 Abs. 2 iVm. § 187 Abs. 2 Satz 2 BGB). Setzt der Beginn des Rentenbezugs die Vollendung eines bestimmten Lebensjahres der Person voraus, von deren Lebenszeit die Dauer der Rente abhängt, und wird die Rente schon vom Beginn des Monats an gewährt, in dem die Person das bestimmte Lebensjahr vollendet, so ist nach Auffassung der FinVerw. dieses bei der

Ermittlung des Ertragsanteils nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zugrunde zu legen (R 22.4 Abs. 3 EStR 2012).

Beginn des Rentenbezugs: Unter Beginn der Rente (Kopfleiste der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4) ist für die Ermittlung des Ertragsanteils der Zeitpunkt zu verstehen, in dem der Rentenanspruch entstanden ist (BFH v. 30.9.1980 – VIII R 13/79, BStBl. II 1981, 155). Hier gilt uE nichts anderes als im Rahmen von Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa (s. Anm. 169).

Einstweilen frei.

223–224

b) Ermittlung des Ertragsanteils gemäß Rechtsverordnung (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 iVm. § 55 EStDV)

225

Ermächtigung in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5: Nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 ist in bestimmten Fällen die Ertragsanteilermittlung durch eine RechtsVO zu regeln. Dies ist durch § 55 EStDV geschehen.

Rentenbeginn vor dem 1.1.1955 (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 EStDV): Hat eine Leibrente vor dem 1.1.1955 zu laufen begonnen, so ist nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 erster Satzteil iVm. § 55 Abs. 1 Nr. 1 EStDV für die Ermittlung des Ertragsanteils das vor dem 1.1.1955 vollendete Lebensjahr des Rentenberechtigten (oder der Person, bis zu dessen Lebensende die Leibrente zu leisten ist) maßgebend. Es ist die Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 anzuwenden. Anwendungsfälle dürften in der Praxis aber wohl kaum noch vorkommen.

Leibrenten, die bis zum Lebensende einer anderen Person als des Rentenberechtigten zu leisten sind (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 EStDV): Eine Leibrente kann auch vorliegen, wenn sie nicht bis zum Lebensende des Rentenberechtigten, sondern bis zum Lebensende irgendeiner anderen Person zu leisten ist. In diesem Fall richtet sich nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 zweiter Satzteil iVm. § 55 Abs. 1 Nr. 2 EStDV die Ermittlung des Ertragsanteils nach der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 und dem bei Rentenbeginn vollendeten Lebensjahr der anderen Person; hat eine solche Leibrente vor dem 1.1.1955 zu laufen begonnen, so kommt es auf das vor dem 1.1.1955 vollendete Lebensjahr der anderen Person an.

Leibrenten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen abhängt (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 EStDV): Hängt die Dauer einer Leibrente von der Lebenszeit mehrerer Personen ab, so ist nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 zweiter Satzteil iVm. § 55 Abs. 1 Nr. 3 EStDV für die Ermittlung des Ertragsanteils maßgebend

- das bei Rentenbeginn vollendete Lebensjahr der älteren Person, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuerst Sterbenden erlischt, und
- das bei Rentenbeginn vollendete Lebensjahr der jüngsten Person, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt.

Es ist die Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 anzuwenden. Aus diesem Verweis ergibt sich, dass der Prozentsatz bis zum Ende der Laufzeit unverändert bleibt (aA *Biergans*, Renten und Raten, 4. Aufl. 1993, 64).

Beispiel 1:

Den Eheleuten A steht eine Leibrente gemeinsam zu. Sie erlischt mit dem Tod des zuletzt Sterbenden (keine Herabsetzung der Rente beim Tod des zuerst Sterbenden). Bei Rentenbeginn hat Ehemann A das 65. Lebensjahr und Ehefrau A das 63. Lebensjahr vollendet. Der Ertragsanteil richtet sich nach dem beim Rentenbeginn vollendeten Lebensjahr der Ehefrau; er beläuft sich also auf 20 %.

Die stbaren Einnahmen, die sich auf der Grundlage des auf diese Weise ermittelten Ertragsanteils ergeben, sind den Personen entsprechend ihren Anteilen am Rentenanspruch als eigene Einnahmen (Einkünfte) zuzurechnen.

Hat eine Rente, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen abhängt, vor dem 1.1.1955 zu laufen begonnen, so ist bei der Ertragsanteilmittlung von dem vor dem 1.1.1955 vollendeten Lebensjahr der nach den vorstehenden Grundsätzen maßgebenden Personen auszugehen.

Abgekürzte Leibrenten (§ 55 Abs. 2 Satz 1 EStDV): Abgekürzte Leibrenten sind Leibrenten, die bis zum Lebensende einer Person, höchstens jedoch für eine bestimmte Zeit zu leisten sind. Bei ihnen muss sich die Errechnung des Ertragsanteils entweder nach der durchschnittlichen Lebenserwartung des Berechtigten oder der Höchstlaufzeit richten (§ 55 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Der Ertragsanteil ist der in § 55 Abs. 2 EStDV beigefügten Tabelle zu entnehmen (§ 55 Abs. 2 Satz 2 EStDV); dabei sind die Regelungen in § 55 Abs. 1 EStDV (Rentenbeginn vor dem 1.1.1955; Abhängigkeit der abgekürzten Leibrente von der Lebenszeit anderer Personen als des Rentenberechtigten oder mehrerer Personen) entsprechend anzuwenden (§ 55 Abs. 2 Satz 3 EStDV).

Von den Ertragsanteilen nach der durchschnittlichen Lebenserwartung und nach der Höchstlaufzeit ist der jeweils geringere Ertragsanteil maßgebend. Die Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV geht also davon aus, dass sich die Ermittlung des Ertragsanteils richtet

- nach der Höchstlaufzeit, wenn diese geringer ist als die Laufzeit nach der durchschnittlichen Lebenserwartung, und
- nach der Laufzeit entsprechend der durchschnittlichen Lebenserwartung, wenn diese geringer ist als die Höchstlaufzeit.

Beispiel 2:

Eine abgekürzte Leibrente wird höchstens für eine Laufzeit von zwölf Jahren gezahlt. Der Rentenberechtigte, bis zu dessen Lebensende die Rente zu zahlen ist, wenn er vor Ablauf der zwölf Jahre stirbt, ist bei Rentenbeginn

- a) 65 Jahre alt und
- b) 74 Jahre alt.

Fall a: Der Ertragsanteil beträgt 14 % (Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV Spalten 1 und 2).

Fall b: Der Ertragsanteil beträgt 12 % (Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 iVm. der Tabelle in § 55 Abs. 2 Sp. 3).

Bemisst sich die Höchstlaufzeit der abgekürzten Leibrente nicht nach vollen Jahren, so ist nach R 22.4 Abs. 4 EStR 2012 zur Anwendung der Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV die Laufzeit stets auf volle Jahre abzurunden.

Wird die Höchstlaufzeit einer abgekürzten Leibrente nachträglich geändert, so ist die geänderte Höchstlaufzeit vom Zeitpunkt der Änderung an für die Berechnung des Ertragsanteils maßgebend (BFH v. 22.1.1991 – X R 97/89, BStBl. II 1991, 686).

226–227 Einstweilen frei.

228 c) **Nicht ausdrücklich geregelte Fälle der Ermittlung des Ertragsanteils**

Verlängerte Leibrenten sind Leibrenten, die – unabhängig davon, ob der Berechtigte vorher verstirbt – für eine bestimmte Mindestzeit zu entrichten sind. Hierfür sieht das Ges. keine ausdrückliche Regelung vor. Der Ertragsanteil lässt sich uE in

diesen Fällen bei sinngemäßer Anwendung des § 55 Abs. 2 EStDV finden (vgl. schon BFH v. 29.10.1974 – VIII R 131/70, BStBl. II 1975, 183). Dieser unterscheidet zwischen der Lebenserwartung und der Laufzeit. Danach sind abgekürzte Leibrenten, deren Laufzeit die Lebenserwartung überschreitet, nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zu besteuern, da sie einer lebenslangen Rente entspricht. Liegt die Lebenserwartung über der Laufzeit, kommt die Tabelle des § 55 Abs. 2 EStDV zum Tragen.

Übertragen auf verlängerte Leibrenten bedeutet dies eine Umkehrung: Ist die Mindestlaufzeit geringer als die Lebenserwartung des Bezugsberechtigten, ist die Rente einer lebenslangen Rente vergleichbar. Liegt dagegen die Mindestlaufzeit über der Lebenserwartung, so ist die Rente einer zeitlich begrenzten Rente vergleichbar.

Übertragen auf die Tabelle des § 55 Abs. 2 EStDV ist daher von der rechten Spalte auszugehen und das Lebensalter bei Renteneintritt mit der in Spalte 1 genannten Laufzeit abzugleichen. Liegt danach die Mindestlaufzeit der zu beurteilenden verlängerten Leibrente unter dem in der linken Spalte genannten Wert oder entspricht diesem, ist Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb anzuwenden. Anderenfalls kommt der in der mittleren Spalte genannte Ertragsanteil zum Tragen.

Beispiel 1:

Eine verlängerte Leibrente wird mindestens für eine Laufzeit von zwölf Jahren gezahlt. Der Rentenberechtigte, bis zu dessen Lebensende die Rente zu leisten ist, wenn er nach Ablauf der Mindestzeit stirbt, ist bei Rentenbeginn

- a) 65 Jahre alt und
- b) 74 Jahre alt.

Fall a: Es ist der Ertragsanteil nach der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 anzuwenden; er beträgt also 18 %.

Fall b: Es ist der Ertragsanteil nach der Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV Spalten 1 und 2 iHv. 14 % anzuwenden.

Abgekürzte Leibrenten mit einer Mindestlaufzeit sind Leibrenten, die bis zum Lebensende einer bestimmten Person zu zahlen sind, jedoch mindestens eine bestimmte Mindestzeit und höchstens eine bestimmte Höchstzeit. Zur Ertragsanteilsermittlung sind die für abgekürzte Leibrenten und die für verlängerte Leibrenten geltenden Grundsätze zu beachten.

Dies bedeutet:

- ▶ *Die Rentenlaufzeit nach der durchschnittlichen Lebenserwartung ist höher als die Mindestlaufzeit und geringer als die Höchstlaufzeit:* Der Ertragsanteil entsprechend der Laufzeit nach der durchschnittlichen Lebenserwartung ist maßgebend (also Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4). Dieser Ertragsanteil ist geringer als der Ertragsanteil nach der Höchstlaufzeit und höher als der Ertragsanteil nach der Mindestlaufzeit.
- ▶ *Die Rentenlaufzeit nach der durchschnittlichen Lebenserwartung ist höher als die Höchstlaufzeit:* Der Ertragsanteil nach der Höchstlaufzeit ist maßgebend (Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV Spalten 1 und 2). Dieser Ertragsanteil ist geringer als der Ertragsanteil nach der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4.
- ▶ *Die Rentenlaufzeit nach der durchschnittlichen Lebenserwartung ist geringer als die Mindestlaufzeit:* Der Ertragsanteil nach der Mindestlaufzeit ist maßgebend (Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV Spalten 1 und 2). Dieser Ertragsanteil ist höher als der Ertragsanteil nach der Tabelle in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4.

Praktisch kann wieder so verfahren werden, dass ausgehend von der rechten Spalte der Tabelle des § 55 Abs. 2 zunächst ermittelt wird, ob die Tabelle des § 55 Abs. 2 oder der Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb zum Einsatz kommt.

Beispiel 2:

Es wird eine Leibrente bis zum Lebensende gezahlt, und zwar mindestens zwölf Jahre, höchstens jedoch 16 Jahre. Der Berechtigte ist bei Rentenbeginn

- a) 64 Jahre alt,
- b) 69 Jahre alt und
- c) 74 Jahre alt.

Lösung:

Fall a: Es ist ein Ertragsanteil von 18 % anzuwenden. Bei einer Höchstlaufzeit von 16 Jahren und einem Alter von 64 Jahren bei Rentenbeginn ist die Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV Spalte 1 und 2 maßgebend (ausgehend von der Tabelle des § 55 Abs. 2 EStDV Spalte 3, Alter 64 Jahre, liegt der Wert in Spalte 1, hier 19, über der Höchstlaufzeit).

Fall b: Es ist ein Ertragsanteil von 15 % anzuwenden. Bei einer Höchstlaufzeit von 16 Jahren und einem Alter von 69 Jahren ist die Tabelle in § 22 maßgebend (ausgehend von der Tabelle des § 55 Abs. 2 EStDV Spalte 3, Alter 69 Jahre, liegt der Wert in Spalte 1, hier 14-15, über der Mindestlaufzeit, aber unter der Höchstlaufzeit, daher einer Rente nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a. Doppelbuchst. bb vergleichbar).

Fall c: Es ist der Ertragsanteil von 14 % anzuwenden. Bei einer Mindestlaufzeit von zwölf und einem Alter von 74 Jahren ist die Tabelle in § 55 Abs. 2 EStDV Spalte 1 und 2 maßgebend. Dabei ist nicht die Höchstlaufzeit, sondern die Mindestlaufzeit als Maßstab heranzuziehen (ausgehend von der Tabelle des § 55 Abs. 2 EStDV Spalte 3, Alter 74 Jahre, liegt der Wert in Spalte 1, hier 11, unter der Mindestlaufzeit).

229 Einstweilen frei.

d) Ermittlung des Ertragsanteils bei Änderung der Zahlungen

230 **aa) Bedeutung veränderter Rentenzahlungen**

Anders als bei Leibrenten aus der gesetzlichen RV bzw. den in Doppelbuchst. aa genannten Versorgungseinrichtungen stellt sich bei Veränderungen der Rentenzahlungen, die Frage, ob bzgl. der Änderungen von einer neuen Leibrente auszugehen ist, die für die Ermittlung des Ertragsanteils eigenständig zu beurteilen ist. Hierbei sind folgende Fallgestaltungen zu beachten:

231 **bb) Leibrenten, die nach dem Tod eines Berechtigten an einen anderen Berechtigten zu zahlen sind**

Von dem Fall der gleichzeitigen Berechtigung mehrerer Personen ist der Fall zu unterscheiden, dass eine Leibrente zunächst nur einer Person zusteht, dass sie aber nach dem Tod an eine andere Person zu leisten ist. Nach Auffassung des BFH (BFH v. 16.9.2004 – X R 29/02, BStBl. II 2006, 234) stellt in derartigen Fällen die nach dem Tod an eine andere Person zu zahlende Rente strechtl. eine eigenständige Rente dar.

Der Auffassung des BFH ist uE zuzustimmen. Es liegen grds. zwei selbständige Leibrenten vor, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob sie in einem einheitlichen Vertrag vereinbart worden sind. Die Rente des Zweitberechtigten beginnt erst nach dem Tod des Erstberechtigten zu laufen. Die Ertragsanteile sind deshalb in der Weise zu ermitteln, dass für die erste Leibrente das bei Rentenbeginn vollen-

dete Lebensalter des ersten Berechtigten und für die zweite Leibrente das bei Beginn der Zweitrente vollendete Lebensalter des zweiten Berechtigten maßgebend ist (glA H 22.4 „Ertragsanteil einer Leibrente“ EStH 2019).

cc) Erhöhung der Leibrente

232

Erhöhungsbetrag als selbständige Rente: Der Wert der Leibrenten kann von einem bestimmten Zeitpunkt nach Beginn der Laufzeit erhöht werden; dies kann bei Vereinbarung der Leibrente oder auch erst später während der Rentenlaufzeit vertraglich bestimmt werden. Hierbei ist uE zu differenzieren, ob es sich bei der „Erhöhung“ lediglich um eine Wertausgleich oder um eine Werterhöhung des Rentenrechts handelt.

- ▶ **Wertsicherung:** Wird durch die Anpassung lediglich der „innere Wert“ erhalten, liegt keine neue Rente vor (vgl. zB BFH v. 22.8.2012 – X R 47/09, BStBl. II 2013, 158; BFH v. 3.12.2019 – X R 12/18, BStBl. II 2020, 386). Es ergibt sich in diesen Fällen kein neuer Ertragswert.
- ▶ **Werterhöhung:** Bei einer Wertsteigerung des Rentenrechts ist demgegenüber regelmäßig der Erhöhungsbetrag als selbständige Leibrente anzusehen (R 22.4 Abs. 1 EStR 2012). Dies bedeutet, dass für den Erhöhungsbetrag der Ertragsanteil selbständig zu ermitteln ist, und zwar nach dem Lebensalter, das bei Beginn der Laufzeit des erhöhten Rentenbetrags vollendet ist.

Erhöhung durch Überschussbeteiligung: Einen Sonderfall bilden Erhöhungen aufgrund von Überschussbeteiligungen. Diese führen zwar zur Erhöhung des Werts des Rentenrechts, sind aber – sofern von Beginn an vereinbart – schon Teil des Rentenanspruchs (Teilhabe an künftigen Überschüssen, vgl. BFH v. 22.8.2012 – X R 47/09, BStBl. II 2013, 158). Der BFH (BFH v. 17.4.2013 – X R 18/11, BStBl. II 2014, 15) hat klargestellt, dass bei privaten Rentenversicherungsverträgen sowohl die garantierte Mindestrente als auch die nicht garantierte Überschussbeteiligung einheitlich mit dem Ertragsanteil anzusetzen sind, und zwar unabhängig davon, ob die Überschussbeteiligung als konstanter Betrag oder in degressiver Form gezahlt wird.

dd) Herabsetzung der Leibrente

233

Es ist möglich, dass die Beteiligten eine Herabsetzung der Leibrente vereinbaren. Bei der Ermittlung des Ertragsteils ist entsprechend der Vertragsgestaltung zu differenzieren und durch Vertragsauslegung zu ermitteln, ob ggf. mehrere Renten unterschiedlichen Charakters in einem Vertrag zusammengefasst worden sind:

Befristung: Steht bereits von vornherein fest, dass die Leibrente zu einem bestimmten Zeitpunkt herabgesetzt wird, liegen uE zwei Renten vor: zur Leibrente tritt eine abgekürzte Leibrente hinzu. Die Bezüge sind entsprechend aufzuteilen und der jeweilige Ertragsteil gesondert zu ermitteln (idS s. auch R 22.4 Abs. 2 Nr. 1 EStR 2012).

Hiervon kann uE jedoch nicht ausgegangen werden, wenn die Rente nachträglich, dh. während des Rentenbezugs herabgesetzt wird. In diesen Fällen bleibt der Prozentsatz des Ertragsanteils unverändert (so auch R 22.4 Abs. 2 Nr. 2 EStR 2012; zur Vereinbarung einer Herabsetzung zu einem späteren Zeitpunkt s. R 22.4 Abs. 2 Nr. 3 EStR 2012).

Ungewisses Ereignis: Soweit die Herabsetzung der Rentenzahlung von einem Ereignis abhängig gemacht wird, das ungewiss ist (zB Wiederverheiratung, Abschluss der Schulausbildung), ist die Leibrente von Einkünften aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 7 abzugrenzen (vgl. BFH v. 9.6.2015 – VIII R 18/12, BStBl. II 2016, 523).

234–237 Einstweilen frei.

238 6. Zurechnung im Erbfall (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 6)

Mit dem JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) wurde Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 9 mW ab VZ 2021 (s. Anm. 4) eingefügt. Hierbei handelt es sich um eine spezialgesetzliche Zurechnungsregelung (vgl. BTDrucks. 19/22850, 90; BRDrucks. 503/29, 95), die abweichend von den gemeinhin geltenden Regeln im Falle der Rechtsnachfolge im Todesfall Rentenzahlungen für den Sterbemonat noch der verstorbenen Person zurechnet. Dies gilt nach dem ebenfalls eingefügten Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Doppelbuchst. bb Satz 6 auch für den Bereich außerhalb der Basisversicherungen. Zu Einzelheiten s. Anm. 189.

239–242 Einstweilen frei.

243 IV. Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden (Nr. 1 Satz 3 Buchst. b)

Klarstellender Regelungsgehalt: Gemäß Nr. 1 Satz 3 Buchst. b gehören zu den in Satz 1 bezeichneten Einkünften auch Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden. Diese Vorschrift hat uE keinen eigenen Regelungsgehalt, sondern gibt lediglich wieder, was sich bereits aus Nr. 1 Satz 1 und § 8 ergibt. Die Vorschrift dient daher einzig der Klarstellung, dass wiederkehrende Bezüge auch in Form von Zuschüssen und sonstigen Vorteilen gewährt werden können. Dies bedeutet, dass sich die Besteuerung der Zuschüsse und sonstigen Vorteile vollumfänglich nach Nr. 1 Satz 1 richtet. Insbesondere sind die genannten Einnahmen vorrangig anderen Einkunftsarten zuzurechnen. Auch kommt Nr. 1 Satz 2 zur Anwendung. Besonderheiten bei der Ermittlung der Einkünfte bestehen nicht.

Zuschüsse: Da es sich lediglich um eine Klarstellung handelt, hat die Abgrenzung des Begriffs im Rahmen des § 22 keine Bedeutung. Die FinVerw. definiert den Zuschuss zB als Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet (R 6.5 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012). Im Allgemeinen versteht man unter Zuschüssen Zuwendungen, die jemand zur Bestreitung seines Lebensunterhalts oder zu sonstigen Zwecken als „Beihilfe“ oder „Ergänzung“ anderer Einnahmen erhält; schon dem Charakter dieser Bezüge entspricht es, dass sie sich wiederholen.

Hauptanwendungsfall sind Stipendien:

- Tutorenstipendium (BFH v. 28.2.1978 – VIII R 116/75, BStBl. II 1978, 387),
- Gastarztstipendium (BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, 2859).

Sonstigen Vorteile: Der Begriff der sonstigen Vorteile ist uE vom § 8 Abs. 1 umfasst und enthält alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, also auch die in § 8 Abs. 2 genannten Einnahmen.

Beispiele sind:

- Übernahme persönlicher Steuerschulden des Nießbrauchsbestellers durch Nießbrauer (BFH v. 13.3.1974 – I R 180/72, BStBl. II 1974, 423),
- Alterseinkünfte aus der Zusatzversorgungskasse für ArbN in der LuF (ZLA).

Einstweilen frei.

244–270

D. Erläuterungen zu Nr. 1a: Einkünfte aus Leistungen und Zahlungen nach § 10 Nr. 1a

Schrifttum: Zu Einkünften aus Unterhaltsleistungen: *Diebold*, Weitere Überlegungen zum begrenzten Realsplitting, DStR 1979, 344; *en*, Fragen zum Realsplitting bei Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten, DB 1979, 381; *Gérard*, Das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Gewerbesteuerergesetzes, des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (Steueränderungsgesetz 1979), FR 1979, 1.

Siehe auch Schrifttum vor § 10 Anm. 225.

Zu Einkünften aus Versorgungsleistungen: *Myßen/Fischer/Grager/Wißborn*, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 16. Aufl. 2017.

Siehe auch Schrifttum vor § 10 Anm. 241.

Zu Einkünften aus Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs: *Risthaus*, Behandlung des eherechtlichen Versorgungsausgleichs, NWB 2007, F. 3, 14831; *Wälzholz*, Der Versorgungsausgleich nach der Versorgungsausgleichsreform 2009, DStR 2010, 383; *Grün*, Ausgleichszahlungen beim schuldrechtlichen Versorgungsausgleich, NWB 2010, 1751; *Risthaus*, Strukturreform des Versorgungsausgleichs, DStZ 2010, 269.

Siehe auch Schrifttum vor § 10 Anm. 290.

I. Anknüpfung an § 10 Abs. 1a

271

Zur Bestimmung der Tatbestandsvoraussetzungen verweist Nr. 1a vollumfänglich auf § 10 Abs. 1a. Es handelt sich insoweit um das Spiegelbild der Vorschrift des § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1 (zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a aF s. BTDrucks. 8/2118, 63). Zur Erläuterung der Begriffe „Leistung“ und „Zahlung“ nach § 10 Abs. 1a und den Voraussetzungen des SA-Abzugs wird daher auf § 10 Anm. 220 ff. verwiesen.

Einstweilen frei.

272–275

II. Einzelheiten zu den Einkünften nach Nr. 1a

1. Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 1)

276

Begrenztes Realsplitting: § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1 regelt den SA-Abzug für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten bzw. in Fällen der Nichtigkeit oder Aufhebung der Ehe (vgl. § 10 Abs. 1a Nr. 1 Satz 6). In Verbindung mit Abs. 1a handelt es sich um ein begrenztes Realsplittingmodell. Die Einschränkung betrifft zum einen den betroffenen Personenkreis und zum anderen die Höhe der Aufwendungen. Der Höchstbetrag beträgt derzeit

13 805 € im Kj. Seit VZ 2010 erhöht sich dieser um den Betrag der im jeweiligen VZ für den Basiskranken- und Pflegeversicherungsschutz des unbeschränkt estpfl. Berechtigten aufgewendeten Beiträge. Die Beträge, die der Geber danach als SA abziehen kann, hat der Empfänger nach Nr. 1a als sonstige Einkünfte zu versteuern.

Durch das Realsplitting bei Unterhaltsleistungen kommt es im Erg. – in begrenztem Umfang – zu einer Verlagerung von Einkünften vom Geber auf den Empfänger und damit zu einer Verlagerung der Besteuerung. Hierfür erforderlich ist jedoch die Zustimmung des Empfängers. Auch wenn diese in der Praxis regelmäßig von der Übernahme der dadurch anfallenden Mehrsteuern abhängig gemacht wird, dürfte in den meisten Fällen ein StVorteil für den unterhaltsleistenden Ehegatten/Lebenspartner mit dem Realsplitting verbunden sein, der in der Differenz seiner StErsparnis durch den SA-Abzug und der niedrigeren übernommenen StBelastung des unterhaltsberechtigten Ehegatten/Lebenspartners liegt (zum zivilrechtl. Anspruch auf Ausgleich der Mehrsteuern s. zB FG Ba.-Württ. v. 26.4.2017 – 4 K 202/16, FamRZ 2017, 1795, rkr.: kein sachlicher Billigkeitsgrund, wenn dieser nicht mehr geltend gemacht werden kann).

Beschränkte Steuerpflicht: Ist der Empfänger beschränkt estpfl., hat er die Unterhaltsleistungen nicht zu versteuern. Diese sind keine inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1. Ist der Geber beschränkt estpfl., entfällt ebenfalls eine Besteuerung, da der Geber diese grds. nicht als SA abziehen kann (§ 50 Abs. 1 Satz 3).

Ermittlung der Einkünfte: Die Ermittlung der Einkünfte richtet sich gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 nach §§ 8 bis 9a. Einnahmen iSv. § 8 Abs. 1 sind die beim Geber nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1 abziehbaren Aufwendungen, höchstens also 13 805 € zzgl. des Betrags der Beiträge für den Basiskranken- und Pflegeversicherungsschutz (zum SA-Abzugs der vom Verpflichteten getragenen Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge beim Empfänger s. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 4). Zur Ermittlung der Einkünfte sind von den Einnahmen die WK abzuziehen. Ohne Nachweis ist der WK-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 3 iHv. 102 € (allerdings nur einmalig für alle Einnahmen nach Nr. 1, Nr. 1a und 5) zu berücksichtigen. Als WK kommen zB Beratungskosten und Prozesskosten (vgl. FG Münster v. 3.12.2019 – 1 K 494/18 E, Rev. anhängig, Az. BFH X R 7/20) in Betracht. Sind die tatsächlichen Unterhaltsleistungen höher als der o.g. Höchstbetrag, sind die WK allerdings nur anteilig abziehbar. Zum Teil wird dies auf § 3c Abs. 1 gestützt (*Diebold*, DStR 1979, 344 [347]; *Gérard*, FR 1979, 1 [7]; *en*, DB 1979, 381; offengelassen BFH v. 23.11.2016 – X R 41/14, BStBl. II 2017, 773, zu Einkünften iSv. Nr. 1 Satz 3). Dies setzt voraus, dass es sich bei den über dem Höchstbetrag liegenden Leistungen um stfreie Einnahmen handelt (zum Begriff s. § 3c Anm. 35 ff.). Im Hinblick auf die Systematik liegen uE jedoch keine stfreien, sondern bereits nicht stbare Einnahmen vor. Dies führt jedoch zum gleichen Erg., da insoweit der WK-Abzug – unabhängig von § 3c – schon dem Grunde nach nicht in Betracht kommt (vgl. BFH v. 23.11.2016 – X R 41/14, BStBl. II 2017, 773).

277–278 Einstweilen frei.

279 2. Einkünfte aus Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2)

Begriff der Versorgungsleistungen: § 10 Abs. 1a Nr. 2 ermöglicht den Abzug bestimmter Versorgungsleistungen, die mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer land- und forstw., gewerblich bzw. gem. § 18 Abs. 1 selbständig tätigen PersGes. (Buchst. a), eines Betriebs oder Teilbetriebs (Buchst. b) oder eines

qualifizierten Anteils an einer GmbH (Buchst. c) in Zusammenhang stehen als SA (zu den Einzelheiten s. § 10 Anm. 240 ff.). Der Begriff der Versorgungsleistungen ist im Ges. nicht definiert und geht zurück auf die Rspr. des BFH (s. ausführl. BFH v. 12.5.2003 – GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95 mwN). Hierbei handelt es sich um Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, die kein Entgelt für die Vermögensübertragung darstellen. Zudem sind die Versorgungsleistungen von Unterhaltszahlungen abzugrenzen, dh., die Leistungen müssen aus den langfristig erzielbaren Nettoerträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können (zu Abs. 1 Nr. 1a aF s. BFH v. 12.5.2003 – GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95, unter C.II.6.a; s. auch ausführl. § 10 Anm. 244). Dies rechtfertigt eine Verlagerung der Besteuerung auf den Empfänger, der sich die Erträge in Form der Versorgungsleistungen gewissermaßen vorbehalten hat. Da eine Zurechnung zur ursprünglichen Einkunftsart ausscheidet, sind die Einkünfte konsequenterweise im Rahmen der Nr. 1a korrespondierend zum SA-Abzug zu besteuern.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nr. 1b aF, die mit dem JStG 2008 (s. Anm. 4) eingefügt worden ist, war ab VZ 2008 anzuwenden. Die Regelung wurde mit dem ZollkodexAnpG (v. 25.7.2014, s. Anm. 4) in Nr. 1a übernommen, die ab VZ 2015 gilt. Eine Übergangsregelung für vor dem 1.1.2008 geschlossene Altverträge besteht für Nr. 1a nicht. Dies bedeutet jedoch nicht, dass Versorgungsleistungen, die auf Vermögensübertragungen beruhen, die vor dem 1.1.2008 vereinbart worden sind und auf die gem. § 52 Abs. 18 Sätze 1 und 2 § 10 Abs. 1a Nr. 2 nicht anzuwenden ist (zur unterschiedlichen Rechtslage beim SA s. § 10 Anm. 270 ff.), nicht mehr besteuert werden sollen. Ein ausreichender Bestandsschutz ist über die korrespondierende Besteuerung sichergestellt.

Beschränkte Steuerpflicht: Ist der Empfänger beschränkt estpfl., hat er die Versorgungsleistungen nicht zu versteuern, da diese keine inländ. Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 sind. Seit VZ 2008 ist die unbeschränkte StPflcht des Empfängers zudem Tatbestandsvoraussetzung für den SA-Abzug (mit Ausnahme der hier nicht maßgeblichen Fälle des § 1a Abs. 1 Nr. 1). Ist der Geber beschränkt estpfl., hat dies dagegen keine Auswirkung auf die Besteuerung beim Berechtigten, da der SA-Abzug beim Verpflichteten nicht ausgeschlossen ist. § 50 Abs. 1 Satz 3 greift nicht ein.

Ermittlung der Einkünfte: Der beim Verpflichteten nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 abziehbare Betrag der Versorgungsleistungen ist beim Berechtigten Einnahme iSd. § 8 Abs. 1. Soweit vorhanden sind von den Einnahmen die WK (zB Beratungskosten) abzusetzen. Der WK-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 3 steht für die Einnahmen iSd. Nr. 1, 1a, und 5 insgesamt nur einmal iHv. 102 € zur Verfügung.

Einstweilen frei.

280–281

3. Einkünfte aus Ausgleichsleistungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 3)

282

Regelungsinhalt: Gemäß § 1587 BGB findet zwischen geschiedenen Ehegatten ein Ausgleich von im In- und Ausland bestehenden Anrechten, insbes. aus der gesetzlichen RV, aus anderen Regelsicherungssystemen wie der Beamtenversorgung oder berufsständischen Versorgung, aus der betrieblichen Altersversorgung oder aus der privaten Alters- und Invaliditätsvorsorge nach Maßgabe des VersAusglG statt. § 6 VersAusglG ermöglicht es den Ehegatten dabei, den Versorgungsausgleich mit Bindung für das Familiengericht von den gesetzlichen Vorgaben abweichend zu regeln oder diesen auszuschließen (§ 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 VersAusglG).

Gemäß § 1408 Abs. 2 BGB kann dies auch bereits durch einen Ehevertrag erfolgen. § 23 VersAusglG eröffnet die Möglichkeit des Ausgleichs eines Anrechts im Wege der Abfindung. Ausgleichsleistungen, die in diesem Zusammenhang erbracht werden, können nach Maßgabe des § 10 Abs. 1a Nr. 3 auf Antrag als SA seit VZ 2015 geltend gemacht werden. Zuvor waren diese Leistungen grds. nicht abziehbar (vgl. BFH v. 15.6.2010 – X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807; BFH v. 5.11.2014 – X B 223/13, BFH/NV 2015, 202). Nr. 1a regelt seit VZ 2015 (s. Anm. 4) die korrespondierende Besteuerung beim Empfänger der Ausgleichsleistungen. Wesentlich ist dabei, dass der SA-Abzug beim Leistenden und damit die Besteuerung beim Empfänger von der Zustimmung des Empfängers abhängt.

Beschränkte Steuerpflicht: Ist der Empfänger beschränkt estpfl., hat er die Ausgleichsleistungen nicht zu versteuern. Zum einen entfällt bereits der SA-Abzug beim Leistenden nach § 10 Abs. 1a Nr. 3. Zum anderen sind Ausgleichszahlungen – konsequenterweise – nicht in § 49 als inländ. Einkünfte genannt. Daneben entfällt eine Besteuerung auch, wenn der Leistende beschränkt stpfl. ist, da § 50 Abs. 1 Satz 3 den SA-Abzug ausschließt.

Ermittlung der Einkünfte: Die Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 nach §§ 8, 9 bis 9a zu ermitteln. Der beim Verpflichteten nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 3 abziehbare Betrag der Ausgleichsleistungen ist beim Berechtigten Einnahme iSd. § 8 Abs. 1. Soweit vorhanden sind von den Einnahmen die WK (zB Beratungskosten) abzusetzen. Der WK-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 3 steht für die Einnahmen iSd. Nr. 1, 1a, und 5 insgesamt nur einmal iHv. 102 € zur Verfügung.

283–284 Einstweilen frei.

285 4. Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 4)

Regelungsinhalt: §§ 20 bis 22 VersAusglG regeln schuldrechtl. Ausgleichszahlungen (Ausgleichsrente, Abtretung von Versorgungsansprüchen und Ausgleich von Kapitalzahlungen). § 26 VersAusglG befasst sich mit der Teilhabe an der Hinterbliebenenversorgung ausländ., zwischenstaatlicher oder überstaatlicher Versorgungsträger durch Ansprüche gegenüber Witwe bzw. Witwer der ausgleichspflichtigen Person. Hierauf beruhende Ausgleichszahlungen können nach Maßgabe des § 10 Abs. 1a Nr. 4 als SA abgezogen werden. Zudem bezieht § 10 Abs. 1a Nr. 4 Ausgleichszahlungen aufgrund der bis 31.8.2009 geltenden Vorgängervorschriften §§ 1587f, 1587g, 1587i BGB und § 3a des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich mit ein. Korrespondierend sind die Ausgleichszahlungen nach Nr. 1a zu besteuern. Im Unterschied zur Regelung nach § 10 Abs. 1a Nr. 3 bedarf es keiner Zustimmung des Berechtigten. Zudem müssen die auszugleichenden Einnahmen des Verpflichteten ihrerseits der Besteuerung unterliegen (vgl. zB zur Kürzung aufgrund des Versorgungsfreibetrags nach § 19 Abs. 2 BFH v. 9.12.2014 – X R 7/14, BFH/NV 2015, 824; FG Köln v. 26.6.2019 – 14 K 2436/18, EFG 2020, 440, rkr. mit Anm. Lutter).

Verhältnis zu anderen Einkunftsarten: Nr. 1a enthält keine Regelung zum Konkurrenzverhältnis zu anderen Einkunftsarten. Es handelt sich um eine Spezialregelung, und zwar insbes. gegenüber Nr. 1 und Nr. 3. Für Nr. 1 lässt sich dies aus der Entstehungsgeschichte der Nr. 1a ableiten. Für Nr. 3 ist dies ausdrücklich in Nr. 3 Satz 1 geregelt. Im Übrigen sind kaum Überschneidungen denkbar, da selbst bei Abtretung der Versorgungsansprüche (vgl. § 21 VersAusglG) diese Einkünfte des

Verpflichteten bleiben und dort der jeweiligen Einkunftsart zugerechnet werden (zB Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, vgl. BFH v. 9.12.2014 – X R 7/14, BFH/NV 2015, 824; Einkünfte aus Nr. 5 Satz 1, vgl. FG Köln v. 26.6.2019 – 14 K 2436/18, EFG 2020, 440, rkr.).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Bis einschließlich VZ 2007 erfolgte die Besteuerung bei der ausgleichsberechtigten Person nach Nr. 1 Satz 1 und der SA-Abzug bei der ausgleichsberechtigten Person über § 10 Abs. 1 Nr. 1a. Für die VZ 2008 bis 2014 war für die Besteuerung Nr. 1c maßgebend und für den SA-Abzug § 10 Abs. 1 Nr. 1a. Nr. 1a ist ab VZ 2015 anzuwenden (s. auch Anm. 4). Da stets auf die SA-Abzug Bezug genommen wurde bzw. wird, sind spezielle Übergangsvorschriften entbehrlich.

Beschränkte Steuerpflicht: Ist der Empfänger beschränkt estpfl., hat er die Ausgleichszahlungen nicht zu versteuern. Zum einen entfällt bereits der SA-Abzug beim Leistenden nach § 10 Abs. 1a Nr. 4. Zum anderen sind Ausgleichszahlungen – konsequenterweise – nicht in § 49 als inländ. Einkünfte genannt. Daneben entfällt eine Besteuerung auch, wenn der Leistende beschränkt stpfl. ist, da § 50 Abs. 1 Satz 3 den SA-Abzug ausschließt.

Ermittlung der Einkünfte: Es handelt sich um Überschusseinkünfte iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2. So stellt der beim Verpflichteten nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 4 abziehbare Betrag der Ausgleichszahlungen beim Berechtigten die Einnahme iSd. § 8 Abs. 1 dar. Der WK-Abzug richtet sich nach §§ 9 bis 9a. Der WK-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 4 steht für die Einnahmen iSd. Nr. 1, 1a, und 5 insgesamt nur einmal iHv. 102 € zur Verfügung.

Einstweilen frei.

286–299

E. Erläuterungen zu Nr. 2: Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23

300

Nach Nr. 2 gehören auch Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften zu den sonstigen Einkünften. Durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) wurde die ursprüngliche Bezeichnung „Einkünfte aus Spekulationsgeschäften“ in „Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften“ geändert. Nr. 2 ist eine reine Verweisungsvorschrift: Die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften ist in § 23 geregelt; s. deshalb § 23 Anm. 1 ff.

Einstweilen frei.

301–329

F. Erläuterungen zu Nr. 3: Einkünfte aus Leistungen

Schrifttum: *Richter*, Zur Berücksichtigung von Fahrkosten bei Fahrgemeinschaften, StBp. 1981, 283; *Kessler*, Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Entgelts für ein Mieter-Benennungsrecht einer Kommune, DStZ 1982, 400; *Paus*, Verlust eines privaten Darlehens als Werbungskosten, FR 1983, 502; *Knobbe-Keuk*, Verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften und Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen, DStZ 1984, 335; *von Bonin*, „Beherrschende Stellung“ und Zurechnung von familieneigenen Anteilen, FR 1986, 9; *Fichtelmann*, Übernahme einer Bürgschaft durch den Gesellschafter zur Erzielung von Einkünften nach § 22 EStG, GmbHR 1988, 72; *Glanegger*, Berücksichtigung von Verlus-

ten in der Vermögenssphäre bei den Überschusseinkünften, FR 1988, 483; *Paus*, Einkommensteuerliche Behandlung von Optionsgebühren, DStZ 1988, 518; *Oho/Hülst*, Steuerrechtliche Aspekte der Wertpapierleihe und des Repo-Geschäfts, DB 1992, 2582; *Wagner*, Die Besteuerung der Wertpapierleihe, StBp. 1992, 173; *Fischer*, Eigenprovisionen als sonstige Leistung?, FR 2004, 658; *Heuermann*, Steuerpflicht der Zahlungen für einen werthaltigen Tipp, StW 2005, 125; *Ismer*, Glück im Spiel – Pech für die Dogmatik, FR 2007, 235; *Fuhrmann/Kohlhaas*, Erfolgsbeteiligung an einer Prozessfinanzierung als Leistungseinkünfte?, FR 2008, 1081; *Binnewies*, Die Besteuerung von Gewinnen aus der Teilnahme an einer Fernsehshow, DStR 2012, 1586; *Binnewies*, „Projektgewinn“ als Entgelt für Mitwirken an TV-Sendeformat, FR 2012, 931; *Ismer*, Die einkommensteuerliche Privatsphäre nach „Big Brother“ – dogmatische Grundfragen bei den sonstigen Leistungen, FR 2012, 1057; *Gebhardt*, „Münchener Steuer-Roulette“ – Dogmatische Zufälligkeiten bei der BFH-Rechtsprechung zu Preisgeldern, FR 2013, 65; *Ismer*, Nochmals: Zur Dogmatik der sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG – Duplik zu Gebhardt „Münchener Steuer-Roulette“, FR 2013, 66; *Mader*, Die steuerliche Behandlung von Bestechungsgeldern, B+P 2018, 546; *Dürr*, Einkünfte aus Kapitalvermögen und privaten Veräußerungsgeschäften bei der Kryptowährung „Bitcion“, DStZ 2019, 562; *Fischer*, Glück oder Leistung?, BB 2019, 2071; *Carlé/Winkler*, Führt das sog. Bitcoin-Lending in Zusammenhang mit einer späteren Veräußerung dazu, dass die Haltefrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG anzuwenden ist?, DStZ 2020, 882; *Heigl*, Steuerbarkeit von Stipendien, FR 2020, 724.

I. Einkünfte aus Leistungen (Nr. 3 Satz 1 Halbs. 1)

330 1. Einkünfte iSd. Nr. 3

a) Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

Die Einkünfte aus Leistungen nach Nr. 3 werden durch den Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2). Es gelten die allgemeinen Regeln der §§ 8 und 9. Grundsätzlich zählt zu den Einkünften nicht nur ein Einnahmenüberschuss, sondern auch ein WK-Überschuss (Verlust). Allerdings sind Einkünfte nicht stpfl., wenn sie weniger als 256 € betragen (s. Anm. 367). Dementsprechend stellt Nr. 3 Satz 3 klar, dass auch der WK-Abzug begrenzt wird (s. Anm. 372). Das Ges. sieht jedoch aus verfassungsrechtl. Gründen (s. Anm. 4) in Satz 4 einen begrenzten Verlustrücktrag bzw. -vortrag vor.

Liebhabelei: Auch im Rahmen der Nr. 3 muss der Stpfl. mit Einkünfteerzielungsabsicht handeln (BFH v. 26.1.2000 – IX R 77/98, BFH/NV 2000, 1081 mwN.). So kann auch in diesem Bereich eine estrechtl. unbeachtliche Liebhabelei vorliegen (vgl. zur Vermietung eines Wohnmobils FG Bremen v. 10.9.1997 – 496020K 3, EFG 1998, 281, rkr.; FG München v. 27.4.2004 – 6 K 4170/00, juris, rkr.; zur Überlassung eines Deckhundes vgl. FG München v. 6.10.2015 – 2 K 466/15, juris, rkr.). Zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht kommt es auf den mutmaßlichen Überschuss der Einnahmen über die WK an. Der Prognose des Totalüberschusses sind dabei grds. die Vorschriften zugrunde zu legen, die für die Überschussermittlung in den einzelnen Veranlagungsjahren des Prognosezeitraums gelten (vgl. BFH v. 15.12.1999 – X R 23/95, BStBl. II 2000, 26, zu § 22 Nr. 1). Die Auffassung des BFH, dass nach § 23 stpfl. Gewinne im Rahmen der Nr. 3 berücksichtigt werden können (BFH v. 4.3.2004 – XI B 48/02, juris), ist daher krit. zu sehen (vgl. zu Einkünften aus VuV § 21 BMF v. 8.10.2004 – IV C 3 - S 2253 – 91/04, BStBl. I 2004, 933; ebenso *Wirtz*, FR 2003, 711; *Stein*, DStZ 2003, 803).

331–332 Einstweilen frei.

b) Einzelheiten zu den Einnahmen

333

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Die Einnahmen können in Geld oder Geldeswert bestehen (§ 8 Abs. 1). So kann zB eine Einnahme auch in Form von Arbeitsleistungen oder Gegenständen bestehen (vgl. zu Renovierungsarbeiten als Einnahme FG Köln v. 28.2.2019 – 1 V 2304/18, EFG 2019, 895, rkr.). Erforderlich ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung iSd. Nr. 3 (vgl. zB BFH v. 21.9.2004 – IX R 13/09, BStBl. II 2005, 44; BFH v. 24.4.2012 – IX R 6/10, BStBl. II 2012, 581; zum Begriff der Leistung s. Anm. 341 ff.). Nach Auffassung des Nds. FG fehlt ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang bei Geldzuwendungen im Zusammenhang mit nachbarschaftlichen Hilfeleistungen im Bereich der Pflege und Betreuung (Nds. FG v. 26.6.2019 – 9 K 101/18, UVR 2019, 365, rkr.). Dem ist uE nicht zuzustimmen. Die private Motivation im Einzelfall ist unerheblich (so zB BFH v. 13.3.2018 – IX R 18/17, BStBl. II 2018, 531; im Fall der nachbarschaftlichen Hilfeleistung ist vielmehr die Einkünfteerzielungsabsicht fraglich, s. hierzu Anm. 330). Demgegenüber zu weit gehend urteilt uE das FG Thür. (FG Thür. v. 14.3.2018 – 3 K 737/17, EFG 2018, 1554 nrkr.), wonach ein Facharztstipendium zur Sicherung der Versorgung des ländlichen Raums zu Einnahmen iSd. Nr. 3 führen soll. Der BFH hat das Urteil daher zu Recht aufgehoben und das Stipendium als nicht steuerbar beurteilt. (vgl. BFH v. 11.12.2000 – BFH IX R 33/18, BStBl. II 2021, 488; krit. zB. auch Heigl, FR 2020, 724 [728]: Stipendium als unentgeltliche Zuwendung).

Zufluss: Hinsichtlich des Zuflusses der Einnahmen gilt § 11 Abs. 1. Besonderheiten bestehen insoweit nicht.

Negative Einnahmen sind als WK zu berücksichtigen. Hieraus resultierende negative Einkünfte unterfallen allerdings nicht dem Regelungsbereich von Nr. 3 Sätze 3 und 4. Sie sind daher im Abflussjahr stmindernd zu berücksichtigen (BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019, mit Verweis auf BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396; vgl. H 22.8 „Rückzahlung von Einnahmen“ EStH 2019); s. Anm. 372.

Schätzung: Eine Schätzung der Einnahmen iSd. Nr. 3 kann nach Auffassung des FG München (FG München v. 9.4.1986 – XII 284/85 E, EFG 1986, 506, best. durch BFH v. 25.8.1986 – IV B 76/86, der jedoch auf diese Frage nicht eingeht) nicht auf § 160 AO gestützt werden. Dem ist zuzustimmen, da § 160 AO nur die Versagung von WK betrifft. Grundlage einer Schätzung ist aber § 162 AO.

Einstweilen frei.

334–335

c) Einzelheiten zu den Werbungskosten

336

Veranlassung durch Einnahmen: Der WK-Abzug richtet sich grds. nach § 9. Es bedarf eines Veranlassungszusammenhangs mit Einnahmen iSd. Nr. 3. Ein solcher Zusammenhang fehlt zB bei ringweiser Vermittlung von LV. Zwar ist die vom VU erhaltene Provision als sonstige Einkünfte iSd. Nr. 3 zu versteuern, jedoch kann die an den Versicherungsnehmer weitergeleitete Provision nicht als WK abgezogen werden, da gleichermaßen ein Anspruch auf Auskehrung der Provision für den eigenen Lebensversicherungsvertrag besteht. Es handelt sich hier um eine Verwendungsvereinbarung, die den Aufwandscharakter der Zahlungen entfallen lässt (vgl. BFH v. 20.1.2009 – IX R 34/07, BStBl. II 2009, 532; BFH v. 20.1.2009 – IX R 35/07, BFH/NV 2009, 768; BFH v. 22.9.2009 – IX R 29/08, BFH/NV 2010, 195).

Abfluss: Die WK werden gem. § 11 Abs. 2 grds. zum Zeitpunkt des Abflusses berücksichtigt. Nach Auffassung des BFH sind bei den Einkünften aus einmaligen Leistungen WK abweichend im Jahr der Vereinnahmung der sonstigen Leistung zu berücksichtigen, auch wenn sie in einem anderen Jahr abgefließen sind (vgl. BFH v. 25.2.2009 – IX R 33/07, BFH/NV 2009, 1253 = DStR 2009, 1529, der sich auf sich auf BFH v. 3.6.1992 – X R 91/90, BStBl. II 1992, 1017, beruft, das zur alten Rechtslage ergangen ist; ebenso BFH v. 18.8.2015 – I R 38/12, BFH/NV 2016, 378; dem folgend zB *Fischer* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 22 Rz. 73; *Lemaire* in *B/B*, § 22 Rz. 84 [Okt. 2017]; vgl. auch *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 143; H 22.8 „Zeitpunkt des Werbungskostenabzugs“ EStH 2019). Seit Einfügung der Sätze 3 und 4 kann dem uE nicht mehr zugestimmt werden, da ein Rechtfertigungsgrund für die Durchbrechung des Abflussprinzips nicht mehr vorliegt. Zur möglichen Durchbrechung des Abflussprinzips für VZ vor VZ 1999 s. Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 387 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Abgrenzung zu Vermögensstammaufwendungen: Aufgrund der Beschränkung des Leistungsbegriffs und damit des Einkünftebestands der Nr. 3 (s. Anm. 350ff.) auf Bereich außerhalb von Vermögensübertragungen sind uE Vermögensstammaufwendungen bzw. -verluste keine WK im Rahmen der Nr. 3. Aus diesem Grunde hat der BFH (BFH v. 11.1.1966 – I 53/63, BStBl. III 1966, 218) zu Recht entschieden, dass die Verluste aus der Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft keine WK sind (aA Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 386 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; FG München v. 6.8.1987 – X 11/85 E 2, EFG 1988, 295, rkr.; *Keuk*, DB 1972, 1130 [1133]; *Knobbe-Keuk*, DStZ 1984, 335; *Paus*, FR 1983, 502; *Paus*, DStZ 1988, 518; *von Bonin*, FR 1986, 13; *Fichtelmann*, GmbHR 1988, 72 [78]; *Glanegger*, FR 1988, 483). Bei der Vermietung von beweglichen Gegenständen (zB Vermietung eines Wohnmobils) sind als WK zB gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 aFA-Beträge zu berücksichtigen, nicht jedoch etwaige Veräußerungsverluste (aA wohl BFH v. 4.3.2004 – XI B 48/02, juris, zur Überschussprognose im Hinblick auf stpfl. Veräußerungsverluste iSv. § 23, s. auch Anm. 330). Gegebenenfalls sind die WK nach den allgemeinen Grundsätzen aufzuteilen.

Pauschbeträge: Ein Pauschbetrag für WK ist in § 9a nicht vorgesehen.

337–340 Einstweilen frei.

2. Begriff der Leistungen

a) Begriffsmerkmale der Leistung

341 aa) Grundsatz

Der BFH definiert in stRspr. den Begriff der Leistungen iSd. Nr. 3 wie folgt: Leistung iSd. Nr. 3 ist jedes Tun, Unterlassen oder Dulden, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und das eine Gegenleistung auslöst; ausgenommen sind Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge im privaten Bereich, bei denen ein Entgelt dafür gewährt wird, dass ein Vermögenswert in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird.

So zB BFH v. 19.12.2000 – IX R 96/97, BStBl. II 2000, 391; BFH v. 18.5.2004 – IX R 63/02, BStBl. II 2004, 874; BFH v. 21.9.2004 – IX R 13/02, BStBl. II 2005, 44; BFH v. 17.8.2005 – IX R 23/03, BStBl. II 2006, 248; BFH v. 23.3.2016 – IX B 22/16, BFH/NV 2016, 1013; BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571; BFH v. 13.3.2018 – IX R 18/17,

BStBl. II 2018, 531; BFH v. 2.7.2018 – IX R 31/16, BStBl. II 2018, 759; BFH v. 11.12.2000 – BFH IX R 33/18, BStBl. II 2021, 488. Dem hat sich die FinVerw. angeschlossen, vgl. auch H 22.8 EStH 2019.

Steuergegenstand der ESt ist die entgeltliche Leistungserbringung; der Begriff „Leistung“ ist das gemeinsame Kriterium aller Einkunftsarten (s. im Einzelnen § 2 Anm. 72). Daraus folgt, dass der Begriff „Leistung“ iSd. Nr. 3 nicht wesentlich anders definiert werden kann als der für die anderen Einkunftsarten maßgebende Leistungsbegriff. Unter Leistungen iSd. fallen uE deshalb grds. Erwerbstätigkeiten und Vermögensnutzungen in der Weise, dass die Vermögenssubstanz erhalten bleibt (s. näher Anm. 350). Dies folgt uE auch aus den beiden in Nr. 3 Satz 1 genannten Beispielfällen; s. Anm. 362.

bb) Umfang der Leistungstätigkeit

342

Für die Anwendung der Nr. 3 kommt es nicht darauf an, wie oft Leistungen erbracht worden sind oder ob es sich etwa um Dauerleistungen handelt oder nicht. Demnach können sowohl einmalige (zB „gelegentliche“) als auch nachhaltige Leistungen unter Nr. 3 fallen (vgl. BFH v. 24.4.2012 – IX R 6/10, BStBl. II 2012, 581 mwN).

Werden Leistungen nachhaltig erbracht, so ist stets zu prüfen, ob nicht andere Einkunftsarten – insbes. Einkünfte aus Gewerbebetrieb – vorliegen.

Einstweilen frei.

343–344

b) Tun, Dulden oder Unterlassen

aa) Willentliches menschliches Verhalten

345

Menschliches Verhalten: Unter dem Begriff Tun, Dulden und Unterlassen lässt sich sämtliches menschliche Verhalten fassen. Das Spektrum möglicher Leistungen ist daher sehr weit. So ist zB. das Entgelt für ein vertraglich vereinbartes Wettbewerbsverbot – soweit keine andere Einkunftsart anzunehmen ist – Einnahme für eine Leistung iSd. Nr. 3 (BFH v. 23.2.1999 – IX R 86/95, BStBl. II 1999, 590 mwN.; FG München v. 30.5.2016 – 2 K 1846/13, juris, rkr.). Maßgebliche Leistung ist das Unterlassen einer Tätigkeit.

Unbeachtlich ist uE, ob das Verhalten verboten ist. So kann zB das Überlassen von blanko unterschriebenen Rechnungsvordrucken tatsächlich nicht existierender Firmen zur Abrechnung zum Vorliegen von Leistungen führen, die einen Abzug von BA ermöglichen (vgl. FG Saarl. v. 19.7.1993 – 1 K 315/92, EFG 1994, 105, rkr.).

Unseres Erachtens ist ein (tatsächlicher, nicht rechtsgeschäftlicher) Leistungswille erforderlich. Dies wirkt sich in folgenden Fallgestaltungen aus:

Echter Schadensersatz: Erleidet der Stpfl. einen Schaden, liegt keine Leistung vor, der hierfür geflossene Schadensersatz beruht damit nicht auf einer Leistung und ist damit nicht nach Nr. 3 zu versteuern (ähnlich G. *Grube*, FR 2013, 433; FG Berlin-Brandenb. v. 5.6.2018 – 5 K 5280/16, EFG 2018, 1879, Rev. eingelegt, Az. BFH IV R 20/18). So liegt zB bei Diebstahl oder Unterschlagung keine Leistung vor (vgl. auch *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 133). Einer Entschädigung wegen Entwertung einer Beteiligung aufgrund einer Veruntreuung von Firmeninterna liegt ebenfalls keine Leistung zugrunde (vgl. BFH v. 19.3.2013 – IX R 65/10, BFH/NV 2013, 780, der einen veräußerungsähnlichen Vorgang angenommen hat).

Gesetzliche oder behördliche Anordnung: Ebenfalls an einem Leistungswillen fehlt es, wenn eine Leistung aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung erfolgt oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt. Nr. 3 enthält – anders als zB § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG – keine Regelung, wonach in diesen Fällen eine Leistung fingiert würde. Daher ist dem BFH (BFH v. 12.9.1985 – VIII R 306/81, BStBl. II 1986, 252) zuzustimmen, der die Steuerbarkeit einer Entschädigung für eine faktische Bausperre gem. Nr. 3 verneint. Auch wenn der Stpfl. zur Vermeidung einer förmlichen Enteignung im Wege des Vergleichs daran mitwirkt, eine dem Erg. eines Enteignungsverfahrens entsprechende Beschränkung seines Eigentums gegen Entschädigung hinzunehmen, liegt keine Leistung iSd. Nr. 3 vor (BFH v. 2.7.2018 – IX R 31/16, BStBl. II 2018, 759 mwN.; vgl. auch Nds. FG v. 19.9.2018 – 9 K 325/17, EFG 2019, 161, nrkr., allerdings wegen Zuordnung zu § 13a EStG aufgehoben durch BFH v. 19.4.2021 – VI R 49/18, juris; aA wohl BFH v. 2.7.2018 – IX R 31/16, BStBl. II 2018, 759, der jedoch die Steuerbarkeit wegen endgültiger Aufgabe eines eigenständig zu beurteilenden Vermögenswerts verneint; aA *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 133: Freiwilligkeit der Leistung nicht notwendig).

346 bb) Inhalt der Leistung

Nicht jedes Tun, Dulden oder Unterlassen fällt uE unter Nr. 3. So schränkt der BFH den Leistungsbegriff insoweit ein, als er Veräußerungen und veräußerungsähnliche Vorgänge von der Besteuerung nach Nr. 3 ausklammert (s. Anm. 350 ff.).

Erwerbstätigkeit und Vermögensnutzung: Darüber hinaus ist uE bei der Auslegung des Begriffs der Leistungen iSd. Nr. 3 davon auszugehen, dass dieser Vorschrift die Aufgabe zukommt, die anderen Einkunftsarten zu ergänzen, sie also nicht eine lückenlose Erfassung aller Leistungen herbeiführen will. Durch Nr. 3 sollen uE nur solche Tatbestände besteuert werden, die den anderen Einkunftsarten wirtschaftlich entsprechen, ohne mit ihnen formell übereinzustimmen. In diesem Sinne können Leistungen in Anlehnung an die in Nr. 3 Satz 1 genannten Beispielfällen auch als Erwerbstätigkeiten oder Vermögensnutzungen ohne Aufgabe der Vermögenssubstanz umschrieben werden (s. § 2 Anm. 72).

Wirtschaftlicher Gehalt: Nicht der Begriffsbestimmung, sondern der Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten dient der wirtschaftliche Gehalt der Leistungen. Zur Abgrenzung der Vermögensnutzung von den Fällen der Vermögensumschichtung s. Anm. 350 ff.

347 cc) Entgeltlicher Leistungsaustausch

Nach der Rspr. des BFH (BFH v. 21.9.2004 – IX R 13/02, BStBl. II 2005, 44) setzt eine Leistung iSd. Nr. 3 voraus, dass sie Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann. Ein Leistungsaustausch iSd. Nr. 3 setzt jedoch nicht voraus, dass ein gegenseitiger Vertrag iSd. §§ 320 ff. BGB abgeschlossen worden ist. Es kommt vielmehr entscheidend darauf an, dass das Entgelt durch das Verhalten des Stpfl. veranlasst ist. Das bedeutet nicht, dass der Leistende bereits beim Erbringen seiner Leistung eine Gegenleistung erwartet. Ausreichend ist, dass er eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Tun, Dulden oder Unterlassen gewährte Gegenleistung als solche annimmt (s. BFH v. 21.9.2004 – IX R 13/02, BStBl. II 2005, 44).

Beispiele für einen Leistungsaustausch:

- Bekundung der Bereitschaft, mit persönlichen Beziehungen jemandem bei einer geschäftlichen Transaktion behilflich zu sein (s. BFH v. 20.4.2004 – IX R 39/01, BStBl. II 2004, 1072);
- jemandem eine dem Rechtsträger selbst nicht bekannte Rechtsposition zu vermitteln und hierfür am Erfolg der Realisation beteiligt zu werden (vgl. BFH v. 26.10.2004 – IX R 53/02, BStBl. II 2005, 167);
- erfolgsabhängiges Preisgeld in einer Fernsehshow, wenn der Auftritt des Kandidaten und das gewonnene Preisgeld in einem gegenseitigen Leistungsverhältnis stehen (s. BFH v. 28.11.2007 – IX R 39/06, BStBl. II 2008, 469; BMF v. 30.5.2008 – IV C 3 - S 2257/08/10001, BStBl. I 2008, 645; bestätigt durch BFH v. 24.4.2012 – IX R 6/10, BStBl. II 2012, 581, für „Big Brother“-Fernsehshow – Verfassungsbeschwerde 2 BvR 1503, 12 nicht zur Entsch. angenommen; BFH v. 16.6.2014 – IX B 22/14, BFH/NV 2014, 1540; FG Köln v. 28.2.2019 – 1 V 2304/18, EFG 2019, 895, rkr., für „Zuhause im Glück“);
- Schmiergelder, Bestechungsgelder (s. BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396; BFH v. 20.7.2007 – IX B 193/06, BFH/NV 2007, 1887; BFH v. 9.12.2009 – IX B 132/09, BFH/NV 2010, 646; BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019; BGH v. 5.9.2019 – 1 StR 99/19, NJW 2019, 3798; FG München v. 25.7.2019 – 11 K 2478/17, DStRE 2020, 1400, NZB als unbegründet zurückgewiesen, BFH v. 8.4.2020 – IX B 88/19, BFH/NV 2020,897; FG Hamb. v. 2.8.2017 – 2 V 27/18, juris, rkr.);
- Einkünfte, die aufgrund von Erpressungen erzielt werden (vgl. auch FG München v. 16.10.2009 – 1 K 2593/05, juris, rkr.);
- Vermittlung eines Versicherungsvertrags gegen Provision (s. BFH v. 17.7.2007 – IX R 1/06, BFH/NV 2007, 2263). Zur ringweisen Vermittlung von LV gegen Provision s. BFH v. 20.1.2009 – IX R 34/07, BStBl. II 2009, 532; BFH v. 20.1.2009 – IX R 35/07, BFH/NV 2009, 768; BFH v. 22.9.2009 – IX R 29/08, BFH/NV 2010, 195);
- Beteiligung am Prozesskostenrisiko eines anderen gegen Abtretung einer Forderung (s. FG Hamb. v. 14.12.2009 – 6 K 13/09, DStRE 2011, 10, rkr.) oder Beteiligung am Erfolg (s. BFH v. 10.7.2008 – IX R 47/07, BFH/NV 2008, 2001); Zahlungen von überhöhten Prozesskostenerstattungen an einen „lästigen“ Aktionär zur Beendigung von Rechtstreitigkeiten (FG Köln v. 23.6.2016 – 13 V 436/16, juris, rkr.);
- Zahlung einer Bürgschaftsprovision, sofern die Bürgschaft nicht im Rahmen einer anderen Einkunftsart eingegangen wird (vgl. ausführl. FG Bremen v. 27.10.2004 – 3 V 19/04 (5), EFG 2005, 603, rkr; aA von *Bonin*, FR 1986, 9 [13]; *Keuk*, DB 1972, 1130 [1133]). Die Absicherung eines Risikos gegen Entgelt stellt eine Erwerbstätigkeit dar. Hierzu zählt auch die Eingehung einer Bürgschaft gegen Provisionszahlung.
- Gelder, die einem „Scheintreuhänder“ im Rahmen einer Schein-Treuhand wirtschaftlich zugeflossen sind und als Gegenleistung für die Mitwirkung an der versuchten StFreistellung eines Anteils des Veräußerungserlöses zu qualifizieren sind (s. FG München v. 16.10.2009 – 1 K 2593/05, juris, rkr.);
- Gelder, die aufgrund eines Vertrags an sog. Whistleblower gezahlt werden (vgl. BFH v. 23.3.2016 – IX B 22/16, BFH/NV 2016, 1013).

- Edelmetall-Pensionsgeschäfte (sog. Spreads, vgl. BFH v. 23.4.2021 -IX R 20/19, DB 2021, 1783).
- Kryptowährungen: Das „Verleihen“ gegen Entgelt stellt eine Leistung iSd. Nr. 3 dar (vgl. zB *Carlé/Winkler*, DStZ 2020, 882; *Dürr*, DStZ 2019, 562 mwN).
- Vergütung, die ein ArbN für die Mitnahme eines Arbeitskollegen im eigenen Pkw. für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhält, ist ein Entgelt iSd. Nr. 3 (vgl. BFH v. 6.6.2002 – X B 163/01, BFH/NV 2002, 1441 mwN). Entgegen FG Rhld.-Pf. (FG Rhld.-Pf. v. 28.11.1973 – I 177/70, EFG 1974, 196, rkr.) sind gewerbliche Einkünfte uE deshalb nicht gegeben, weil es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt. Als WK sind die durch die Mitnahme veranlassten Mehraufwendungen zu erfassen; das sind die durch einen etwaigen Umweg veranlassten tatsächlichen Kosten sowie die Aufwendungen für erhöhten Kraftstoffverbrauch und stärkere Abnutzung (BFH v. 15.3.1994 – X R 58/91, BStBl. II 1994, 516, mit Anm. *Paus*, FR 1994, 741; Schl.-Holst. FG v. 5.8.1991 – I 197/79, EFG 1982, 82, best. durch BFH v. 27.6.1986 – VI R 174/81, BFH/NV 1987, 777).
- Den Einsatz des Stpfl. übersteigende Einnahmen aus der Teilnahme an sog. Schenkkreissystemen stellen stpfl. Einkünfte aus Leistungen iSv. Nr. 3 Satz 1 dar. Die sonstige Leistung besteht in der Einwerbung neuer Mitglieder (vgl. FG Münster v. 22.4.2009 – 12 K 3308/07 E, EFG 2009, 1190, rkr.; FG Münster v. 18.1.2010 – 5 K 1986/06 E, EFG 2010, 1691, rkr.; Sächs. FG v. 2.10.2013 – 8 V 1206/13, ZfWG 2014, 151, rkr.; Sächs. FG v. 12.2.2014 – 8 K 881/13, ZfWG 2014, 354, rkr.).
- Provisionen für Anwerbung zur Beteiligung an einem Schneeballsystem sind Einnahmen iSd. Nr. 3 (BFH v. 14.5.1997 – XI B 245/97, BFH/NV 1997, 658, in einer AdV-Sache; vgl. auch FG München v. 24.7.2018 – 6 K 1754/18, EFG 2018, 1700, rkr.). Allerdings können die Einkünfte hieraus anderen Einkunftsarten zuzurechnen sein (vgl. BFH v. 7.2.2018 – X R 10/16, BStBl. II 2018, 630, zum Erwerb tatsächlich nicht vorhandener Blockheizkraftwerke im Rahmen eines Schneeballsystems).

Beispiele für mangelnden Leistungsaustausch:

- Bei einer sog. Break Fee, die nach Abbruch einer exklusiven Verkaufsverhandlung über die Mehrheitsbeteiligung an einer Aktiengesellschaft vom bisherigen Kaufinteressenten an die verkaufsbereiten Aktionäre gezahlt wurde, soll nach Auffassung des BFH (BFH v. 13.3.2018 – IX R 18/17, BStBl. II 2018, 531) ein Leistungsaustausch zu verneinen sein;
- Rennwetten bzw. Spiel- und Lotteriegewinne (s. BFH v. 2.9.2008 – X R 8/06, BStBl. II 2010, 548); aA aber bei nicht „reinem“ Glückspiel, sondern bei Mischung aus Glücks- und Geschicklichkeitsspiel BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48, zu Turnierpokerspielen; dem ist uE nicht zu folgen (ähnlich *Fischer*, BB 2019, 2071, mit Verweis auf die ustrechtl. Rspr. BFH v. 30.8.2017 – XI R 37/14, BStBl. II 2019, 336);
- Preisgelder, die ein Sportler im Falle einer erfolgreichen Teilnahme an einem Turnier erhält (vgl. zuletzt zB BFH v. 10.6.2020 – XI R 25/18, BFH/NV 2020, 1388, zum Reitsport. Dieses Ur. erging allerdings zu USt, betrifft aber – insoweit vergleichbar – den Leistungsaustausch);
- Verbreitung christlicher Ideen an Bücherständen und Bibelabenden durch einen Evangelistmissionar gegen freiwillige Spenden, mit denen er seinen Lebens-

unterhalt bestreitet und die die Spender nicht stl. absetzen (s. FG Rhld.-Pf. v. 14.10.1994 – 3 K 2772/93, EFG 1995, 311, rkr.);

- Bonuszahlungen gesetzlicher Krankenkassen für gesundheitsbewusstes Verhalten (BFH v. 6.5.2020 – X R 16/18, BFH/NV 2020,1144);
- Liquidationszahlungen nach Auflösung einer Stiftung (BFH v. 28.2.2018 – VIII R 30/15, BFH/NV 2018, 857).
- Einnahmen aus einer ehrenamtlichen Tätigkeit können zwar grundsätzlich Einkünfte aus Leistungen iSd. Nr. 3 sein (BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/17, BStBl. II 2018, 571; BMF v. 13.3.1996, FR 1996, 328; *Pfab/Ch. Schießl*, FR 2011, 795 [798 f.]). Allerdings ist zu prüfen, ob im Einzelfall ein Leistungsaustausch vorliegt. So stehen die Tätigkeit als ehrenamtlicher Richter und die Entschädigungszahlung nach § 16 JVEG zB nicht in einem Gegenseitigkeitsverhältnis (vgl. BFH v. 31.1.2017 – IX R 10/16, BStBl. II 2018, 571).

Veranlasst ein ArbN durch Veruntreuungshandlungen Geldüberweisungen vom Bankkonto seines ArbG ohne dessen Wissen auf ein eigenes Bankkonto, so erfüllt er damit nicht den Tatbestand der Nr. 3 (FG München v. 29.8.1984 – IX 69/84 E, EFG 1985, 71, rkr.).

Verträge zwischen nahen Angehörigen: Soweit bewegliche Gegenstände (zB ein Kfz.) zwischen nahen Angehörigen vermietet werden, liegt eine estl. (nach Nr. 3) zu berücksichtigende Leistungsbeziehung nur vor, wenn sie dem bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Fremdvergleich standhält. Der BFH (BFH v. 13.12.1995 – X R 261/93, BStBl. II 1996, 180, Anm. in HFR 1996, 336, sowie *Gosch*, StBp. 1996, 166) hat Verluste aus der Vermietung eines Kfz. zwischen Ehegatten nicht zum Abzug bei Ermittlung der Einkünfte nach Nr. 3 zugelassen. Eine Kaufpreisminderung für die Mithilfe bei Herstellung des Kaufobjekts (Gebäude), die Eltern ihrem Kind gewähren, ist nach Nr. 3 nur stbar, wenn die Mithilfe nach Art, Umfang und Qualität genau bestimmt ist und damit eine wirtschaftlich relevante Leistung wie unter Fremden abgegolten werden soll (FG Nürnberg v. 7.5.1998 – IV 113/97, EFG 1998, 1133, rkr.). Nach BFH (BFH v. 14.9.1999 – IX R 88/95, BStBl. II 1999, 776) ist das Entgelt für die Pflege eines Verwandten nicht stbar, weil sich Leistungen und Zahlungen im Rahmen der familiären Lebensgemeinschaft vollziehen und damit kein auf Leistungsaustausch gerichtetes wirtschaftliches Verhalten vorliegt.

Einstweilen frei.

348–349

c) Nichterfassung von Veräußerungen (Vermögensumschichtungen) und veräußerungsähnlichen Vorgängen

aa) Rechtsgrund der Nichterfassung

350

Nichterfassung von Veräußerungsvorgängen: Wie schon in Anm. 341 erwähnt sind Veräußerungen keine Leistungen iSd. Nr. 3. Dies ist – jedenfalls im Grundsatz – unbestritten.

Die Richtigkeit dieser Auffassung ergibt sich schon daraus, dass die Besteuerung privater Veräußerungsvorgänge durch die Sonderregelung in Nr. 2 und § 23 erfasst wird. § 23 hat als Spezialregelung Vorrang vor der Besteuerung nach Nr. 3 (s. Anm. 357); die in § 23 enthaltenen Fristen für die Besteuerung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften wären überflüssig, wenn Veräußerungsvorgänge schon nach Nr. 3 zu versteuern wären. Der BFH (BFH v. 5.8.1976 – VIII R

117/75, BStBl. II 1977, 27) begründet die Ansicht, dass Veräußerungen keine Leistungen iSd. Nr. 3 sind, zutr. auch mit den in Nr. 3 Satz 1 genannten Beispielen (s. Anm. 362) und der Beschränkung der sbaren Vorgänge in § 49 Abs. 1 Nr. 9 auf Entgelte aus Nutzungsverhältnissen.

Nichterfassung veräußerungsähnlicher Vorgänge: Veräußerungsähnliche Vorgänge sind anzunehmen, wenn ein Entgelt dafür erbracht wird, dass Vermögenswerte in ihrer Substanz endgültig aufgegeben werden. Entgelte für veräußerungsähnliche Geschäfte sind nicht nach Nr. 3 zu versteuern (zur Rspr. s. Anm. 341). Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Auch veräußerungsähnliche Geschäfte sind der Vermögensebene zuzuordnen. Sie sind daher keine Leistungen iSd. Nr. 3.

351 bb) Endgültige Aufgabe eines Vermögenswerts

Der Begriff der Veräußerungsgeschäfts ist Gegenstand des § 23. Insoweit kann auf die dortige Kommentierung verwiesen werden (§ 23 Anm. 86). Veräußerungsähnliche Vorgänge erfassen darüber hinaus alle Vorgänge, in denen ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (vgl. zB BFH v. 11.4.2017 – IX R 46/15, BFH/NV 2017, 1030).

Aufgabe eines Vermögenswerts: Ein veräußerungsähnlicher Vorgang setzt nicht voraus, dass ein Erwerber des Vermögensgegenstandes vorhanden ist.

Bricht bspw. ein Stpfl. ein den Nachbarn störendes Privatgebäude gegen Zahlung einer Abfindung (Entschädigung) ab, liegt keine Leistung iSd. Nr. 3 vor (BFH v. 5.8.1976 – VIII R 117/75, BStBl. II 1977, 27). Gleiches gilt, wenn der Stpfl. als Grundstückseigentümer und Inhaber eines dinglichen Rechts an einem Nachbargrundstück endgültig gegen Entgelt auf dieses Recht verzichtet, weil durch das Recht die Bebaubarkeit des Nachbargrundstücks eingeschränkt ist (vgl. BFH v. 19.12.2000 – IX R 96/97, BStBl. II 2001, 391). Steht der Verzicht auf Nachbarrechte allerdings im Zusammenhang mit einer Grundstücksveräußerung, ist vorrangig zu prüfen, ob es sich lediglich um eine Nebenpflicht zur Hauptpflicht des Veräußerers, dem Erwerber das Grundstück zu übergeben und ihm das Eigentum daran zu verschaffen handelt (vgl. BFH v. 18.5.2004 – IX R 63/02, BStBl. II 2004, 874). Erteilt ein Gesellschafter seine Zustimmung zur Veräußerung des Grundstücks der GbR, begründet auch dies kein wirtschaftlich eigenständiges Verhalten, das von der Übertragung des Grundstücks abgespalten werden könnte (BFH v. 22.4.2008 – IX R 19/07, BFH/NV 2008, 1820).

Rechtsverzicht: Veräußerungsähnliche Vorgänge beschränken sich nicht auf die Aufgabe von Eigentum, sondern können auch den Verzicht auf andere vermögenswerte Rechte umfassen. Die Auffassung des BFH (BFH v. 6.9.2016 – IX R 44/14, BStBl. II 2018, 323; BFH v. 11.7.2017 – IX R 28/16, BStBl. II 2018, 86), wonach es sich – vorbehaltlich des Eingreifens anderer Einkünftetatbestände – stets um eine sonstige Leistung iSv. Nr. 3 handeln solle, wenn einer Verpflichtung zum Rechtsverzicht eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt, ist daher uE zu weit.

Beispiele für veräußerungsähnliche Vorgänge im Zusammenhang mit einem Rechtsverzicht sind:

- ▶ **Verzicht Miet- und Wohnrechte:** Eine dem Wohnungsmieter für die vorzeitige Aufgabe der sich aus dem Mietvertrag ergebenden (vermögenswerten) Rechte gezahlte Abfindung unterliegt danach nicht § 22 Nr. 3 (vgl. BFH v. 14.9.1999 – IX R 89/95, BFH/NV 2000, 267; BFH v. 9.8.1990 – X R 140/88, BStBl. II 1990, 1026, zum Verzicht auf ein testamentarisch vermachtes obligatorisches Wohnrecht; FG Berlin v. 19.6.1992 – III 338/89, EFG 1993, 231, rkr., zu Entschädi-

gungen an Mieter zum Ausgleich aller Nachteile, die mit baulichen Veränderungen ihrer Wohnung verbunden sind; Hess. FG v. 20.10.1995 – 12 K 3014/95, EFG 1996, 654, rkr., Rev. unbegründet, BFH v. 14.9.1999 – IX R 89/95, nv.; FG München v. 27.6.2007 – 1 K 4055/04, EFG 2007, 1603 rkr., zum Verzicht auf Wohnnutzung gegen Entschädigung; sowie *Boveleth*, Inf. 1993, 289 (291).

- ▶ *Verzicht auf Pflichtteilsanspruch*: Nach BFH (BFH v. 20.11.2012 – VIII R 57/10, BStBl. II 2014, 56) unterliegt dieser weder der Besteuerung nach Nr. 1 noch Nr. 3.
- ▶ *Verzicht auf Abwehrrechte* (betr. Warenzeichenrechte): Nach BFH (BFH v. 25.9.1979 – VIII R 34/78, BStBl. II 1980, 114) ist der Verzicht des Inhabers eines Warenzeichens auf bestehende oder vermeintliche Abwehrrsprüche eine Leistung iSd. Nr. 3.
- ▶ *Verkauf einer Internetdomain*: Nach FG Köln (FG Köln v. 20.4.2010 – 8 K 3038/08, EFG 2010, 1216, rkr.) stellt der Erlös aus dem Verkauf einer Internet-Domain keine gem. § 22 Nr. 3 stbare sonstige Leistung dar, da der Stpfl. sein Recht an der Domain endgültig aufgibt.
- ▶ *Verzicht auf Recht zum Ankauf eines Grundstücks* ist ein veräußerungsähnlicher Vorgang; das dafür gezahlte Entgelt ist nicht nach Nr. 3 stbar (FG Saarl. v. 18.5.1994 – 2 K 245/93, EFG 1994, 1001, rkr.).
- ▶ *Verzicht auf ein vermeintliches Einspiserecht nach EEG*: Auch Verzicht auf ein nur angenommenes Recht kann uE Gegenstand einer Leistung sein (vgl. auch Schl.-Holst. FG v. 27.11.2019 – 5 K 114/18, EFG 2020, 449, Rev. eingelegt, Az. BFH VIII R 2/20).

Verzicht auf Rechtsbehelfe bzw. Rechtsmittel: Der Verzicht auf eine vermögenswerte Rechtspositionen ist uE vom Absehen der Durchsetzung mittels entsprechender Rechtsbehelfe bzw. Rechtsmitteln zu trennen. Die Aufgabe einer prozesualen Stellung ist kein veräußerungsähnlicher Vorgang. Unseres Erachtens zu Recht hat der BFH daher die Rücknahme eines Widerspruchs gegen eine Kraftwerksgenehmigung und den Verzicht auf weitere Rechtsbehelfe gegen den Bau und Betrieb des Kraftwerks nach Nr. 3 als stbar angesehen (BFH v. 12.11.1985 – IX R 183/84, BStBl. II 1986, 890; vgl. auch FG Köln v. 23.6.2016 – 13 V 436/16, juris, rkr., zu Zahlungen von überhöhten Prozesskostenerstattungen an einen „lästigen“ Aktionär zur Beendigung von Rechtsstreitigkeiten; aA Voraufage des § 22 EStG Anm. 393 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Dementsprechend können Stillhalte-, Förder- und Wohlverhaltenspflichten, die mit dem Ziel übernommen werden, einen geplanten Börsengang nicht zu stören, stbare Leistungen iSv. Nr. 3 sein (BFH v. 19.3.2013 – IX R 65/10, BFH/NV 2013, 780).

Endgültige Substanzaufgabe: Auch im Rahmen einer Nutzungsüberlassung sind Vermögenswerte betroffen. Der Unterschied zur Veräußerung bzw. zum veräußerungsähnlichen Vorgang besteht darin, dass keine endgültige Substanzaufgabe erfolgt. Es findet kein Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums statt. Dagegen ist ein veräußerungsähnlicher Vorgang anzunehmen, wenn der Gegenstand, die Rechtsposition usw. endgültig auf einen anderen übertragen oder aufgegeben wird; in diesem Fall fällt also der Gegenstand (die Rechtsposition usw.) später nicht an den Übertragenden zurück. Die Abgrenzung erfolgt entsprechend dem wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen (vgl. zB BFH v. 20.7.2018 – IX R 3/18, BFH/NV 2018, 1266).

352 cc) Einzelfälle

Aufschiebend bedingter Kaufvertrag mit Bindungsentgelt: Bei der in einem Grundstückskaufvertrag vereinbarten Bindungsentschädigung handelt es sich um eine stbare sonstige Leistung iSd. Nr. 3. Der aufschiebend bedingte Kaufvertrag ist mit der Unterbreitung eines zeitlich begrenzt bindenden Kaufangebots vergleichbar. Für die selbständige wirtschaftliche Bedeutung der Bindungsentschädigung sprach im Streitfall entscheidend, dass jene im Fall des späteren Eintritts der aufschiebenden Bedingung nicht auf den dann zahlbaren Kaufpreis anzurechnen war (vgl. Hess. FG v. 27.1.2010 – 8 K 3585/06, EFG 2010, 863, rkr). Demgegenüber soll nach Auffassung des BFH (BFH v. 13.3.2018 – IX R 18/17, BStBl. II 2018, 531) eine sog. Break Fee, die nach Abbruch einer exklusiven Verkaufsverhandlung über die Mehrheitsbeteiligung an einer Aktiengesellschaft vom bisherigen Kaufinteressenten an die verkaufsbereiten Aktionäre gezahlt wurde, nicht nach Nr. 3 zu besteuern sein. Der BFH betont jedoch, dass grds. eine Leistung vorliege, jedoch die Break Fee keine Gegenleistung darstelle. Dies ist uE bedenklich, da durchaus ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Verhalten der Aktionäre (Exklusivität der Vertragsverhandlungen) besteht.

Beschränkung der Grundstücksnutzung: Wird lediglich die Nutzung des eigenen Grundstücks eingeschränkt, ohne dass in die Vermögenssubstanz eingegriffen wird, liegt regelmäßige eine sonstige Leistung iSd. Nr. 3 vor. Allerdings ist stets zu prüfen, ob die Nr. 3 hinter § 21 zurücktritt (vgl. zB BFH v. 20.7.2018 – IX R 3/18, BFH/NV 2018, 1266, betr. die Zurverfügungstellung eines Grundstücks zum Zwecke der ökologischen Aufwertung zu einer Ausgleichs-/Ersatzfläche). Die Grenze der bloßen Nutzungsüberlassung ist jedoch überschritten, wenn der Stpfl. zwar formal bürgerlich-rechtl. Eigentümer bleibt, er aber die Herrschaftsgewalt daran wirtschaftlich gesehen endgültig in vollem Umfang verliert und eine Rückübertragung der Herrschaftsgewalt praktisch unmöglich wird (vgl. BFH v. 2.7.2018 – IX R 31/16, BStBl. II 2018, 759, zur Entschädigung für die Überspannung mit einer Stromleitung). Folgende Entsch. des BFH sind uE aufgrund der vorgenannten Entsch. überholt:

Die Verpflichtung, das Baulastgrundstück dauernd von baulichen Anlagen und sonstigen Hindernissen freizuhalten und es durch den Nutzungsberechtigten als Stellplatz oder Platz zur Herstellung von Garagen nutzen zu lassen, soll nach BFH (vgl. BFH v. 10.8.1994 – X R 42/91, BStBl. II 1995, 57 mwN.) keine Veräußerung und kein veräußerungsähnlicher Vorgang sein; der BFH hat offengelassen, ob das Nutzungsentgelt des Nutzungsberechtigten beim Eigentümer unter die Einkunftsart VuV nach § 21 oder unter die sonstigen Einkünfte nach Nr. 3 fällt.

Die Gestattung, eine Kanalleitung mit Kanalschacht zu verlegen und zu unterhalten, soll ebenfalls eine Leistung iSd. Nr. 3 sein (BFH v. 4.9.1996 – XI R 20/96, BFH/NV 1997, 336).

Duldung eines Bauvorhabens: Das Entgelt für eine Verpflichtung eines Grundstückseigentümers, ein Bauvorhaben auf dem Nachbargrundstück zu dulden, gehört zu den stbaren Einnahmen iSd. Nr. 3 (s. BFH v. 22.8.2003 – IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41; BFH v. 4.3.2008 – IX R 36/07, BFH/NV 2008, 1657 jeweils mwN), da es an einer Substanzübertragung fehle; die Wertminderung des Grundstücks zu Lasten des Entgeltsempfängers sei nicht entscheidend. Diese ist uE nicht unbedenklich. Es liegt keine Nutzung des eigenen Grundstücks vor; uE kann man bei wirtschaftlicher Betrachtung durchaus davon sprechen, dass das Entgelt für die

Duldung des Bauvorhabens „dem Normalbild des Ausgleichs für eine Minderung des Vermögenswerts“ eines WG in seiner Substanz entspricht (BFH v. 5.8.1976 – VIII R 117/75, BStBl. II 1977, 27). Auch hat der BFH (BFH v. 19.3.2013 – IX R 65/10, BFH/NV 2013, 78) einen Ausgleich der Entwertung, also einer Wertminderung, in Bezug auf eine Kapitalbeteiligung als durchaus relevant für die Annahme eines veräußerungsähnlichen Vorgangs angesehen.

Duldung einer bestimmten Nutzung eines Teileigentums: Die Duldung der Nutzung von Teileigentum zum Betrieb eines Spielsalons ist eine Leistung iSd. Nr. 3; das dafür an einen benachbarten Wohnungseigentümer gezahlte Entgelt hat dieser nach Nr. 3 zu versteuern (BFH v. 21.11.1997 – X R 124/94, BStBl. II 1998, 133; s. auch FG Ba.-Württ. v. 8.10.1997 – 2 K 173/95, EFG 1998, 197, rkr.).

Recht zum Bau einer Untergrundbahn: Die Einräumung einer Dienstbarkeit ist idR eine Nutzungsüberlassung. Jedoch ist die dauernde Belastung eines unter der Erdoberfläche gelegenen, räumlich abgegrenzten Grundstücksteils zum Zweck der unwiderruflichen Bebauung im Rahmen eines Untergrundbahnbaus gegen Entgelt keine Gebrauchsüberlassung, sondern ein Akt der Vermögensumschichtung (BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74, BStBl. II 1977, 796).

Verzicht auf die Einhaltung des Grenzabstands: Nach Auffassung des BFH (BFH v. 22.8.2003 – IX B 85/03, BFH/NV 2004, 41 mwN.) stellt auch der entgeltliche Verzicht auf die Einhaltung des Grenzabstands eine Leistung dar. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass in einem solchen Fall uE ein veräußerungsähnlicher Vorgang gegeben ist, da der Grundstückseigentümer für die Dauer des Bestands des Nachbargebäudes – also endgültig – auf einen Teil eigener Rechte verzichtet. Hier sind uE auch die vom BFH (BFH v. 2.7.2018 – IX R 31/16, BStBl. II 2018, 759) aufgestellten Grenzen überschritten, da der Stpfl. zwar formal bürgerlich-rechtl. Eigentümer bleibt, er aber die Herrschaftsgewalt im Hinblick auf die Bebaubarkeit verliert.

Vorkaufsrecht: Das Entgelt für die Bestellung eines Vorkaufsrechts wird für die fortdauernde Bereitschaft des Eigentümers gezahlt, im Falle einer künftigen Veräußerung des Grundstücks den Vorkaufsberechtigten vorrangig als Käufer anzunehmen. Hierin liegt eine Nutzung des Vermögens und kein veräußerungsähnlicher Vorgang (vgl. BFH v. 24.8.2006 IX R 32/04, BStBl. II 2007, 44 mwN; vgl. auch FG München v. 25.10.2011 – 2 K 130/08, EFG 2012, 1250, rkr.). Die spätere Anrechnung des Entgelts für das Vorkaufsrecht auf den Kaufpreis eines später zustande kommenden Vertrags stellt nach Auffassung des BFH (BFH v. 10.8.1994 – X R 42/91, BStBl. II 1995, 57) ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar.

Vormietrecht: Vergleichbar mit der Einräumung eines Vorkaufsrechts stellt auch die Einräumung eines Vormietrechts eine Leistung des Vormieters iSd. Nr. 3 und keinen veräußerungsähnlichen Vorgang dar.

Einstweilen frei.

353–356

II. Subsidiarität der Nr. 3 (Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2)

357

Nach Nr. 3 Satz 1 Halbs. 2 hat die Besteuerung der Einkünfte aus Leistungen nach Nr. 3 gegenüber allen anderen Einkünften subsidiären Charakter. Das heißt also: Die Besteuerung nach den Einkünften des § 2 Abs. 1 Nr. 1–6 sowie nach den sons-

tigen Einkünften iSd. Nr. 1, 1a, 2 und 4 geht der Besteuerung nach Nr. 3 vor. Dies gilt auch für die nicht aufgezählte Nr. 5.

358–361 Einstweilen frei.

362 III. Beispielhafte Aufzählung: Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände (Nr. 3 Satz 1 Halbs. 3)

Die Aufzählung der beiden Beispiele in Nr. 3 Satz 1 dient der näheren Kennzeichnung des Begriffs „Einkünfte aus Leistungen“. Sie macht deutlich, dass unter die Vorschrift Erwerbstätigkeiten und Vermögensnutzungen (s. Anm. 346), nicht jedoch Veräußerungen oder veräußerungsähnliche Vorgänge fallen (s. Anm. 350 ff.).

Gelegentliche Vermittlungen sind, soweit nicht eine gewerbliche Tätigkeit gegeben ist, Leistungen iSd. Nr. 3.

Beispiele für gelegentliche Vermittlungen iSd. Nr. 3 aus der Rspr.:

- Vermittlung eines Grundstücksgeschäfts.
- Eigenprovision, wenn sie aus einmaligem Anlass und für die Vermittlung von Eigenverträgen gezahlt werden (BFH v. 27.5.1998 – X R 94/96, BStBl. II 1998, 619); s. auch § 2 Anm. 80 „Provision“. Keine Vermittlungsleistung liegt hingegen vor, wenn ein Versicherungsvertreter einen Teil der Provision an den Versicherungsnehmer weiterleitet (BFH v. 2.3.2004 – IX R 68/02, BStBl. II 2004, 506).
- Ringweise Vermittlung von LV gegen Provision (s. BFH v. 20.1.2009 – IX R 34/07, IX R 35/07, BStBl. II 2009, 532; BFH v. 22.9.2009 – IX R 29/08, BFH/NV 2010, 195).
- Provisionen, die ein Teilnehmer von Kursen eines Vereins für die Vermittlung von weiteren Kursteilnehmern erhält, auch wenn das Entstehen des Anspruchs auf Provision zunächst unbekannt war (BFH v. 18.12.2001 – IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643).

Auch für Provisionszahlungen gilt, dass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Leistung bestehen muss. Erhält der Grundstückserwerber vom Vermittler des Kaufvertrags eine Provision, die keine besonderen, über die Anschaffung hinausgehenden Leistungen abgelten soll, mindert diese Zahlung die AK der Immobilie iSd. § 255 Abs. 1 Satz 3 HGB und stellt keine Einnahme iSd. Nr. 3 dar (BFH v. 16.3.2004 – IX R 46/03, BStBl. II 2004, 1046).

Vermietung beweglicher Gegenstände ist eine Leistung iSd. Nr. 3. Auch hier ist jedoch zu berücksichtigen, dass Nr. 3 hinter die anderen Einkunftsarten zurücktritt.

- ▶ *Vermietung eines Sachinbegriffs* unterliegt der Besteuerung nach § 21 Abs. 1 Nr. 2.
- ▶ *Vermietung von Fahrzeugen*: Die Vermietung einer Segelyacht mit der Verpflichtung zur Instandhaltung, Reinigung usw. ist eine Leistung iSd. Nr. 3 (vgl. Schl.-Holst. FG v. 28.6.1989 – IV 285/87, EFG 1989, 635, rkr.). Für Schiffe, die ins Schiffsregister eingetragen sind, ist jedoch § 21 Abs. 1 Nr. 1 anzuwenden. Auch die Vermietung von Flugzeugen kommt als eine sonstige Leistung iSd. Nr. 3 in Betracht. Sind die Flugzeuge allerdings in der Luftfahrzeugrolle eingetragenen, zählen die Einkünfte hieraus zu Einkünften iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 2.5.2000 – IX R 71/96, BStBl. II 2000, 467; BFH v. 2.5.2000 – IX R 99/

97, BFH/NV 2001, 14). Darüber hinaus ist eine Abgrenzung zu gewerblichen Tätigkeiten erforderlich. Die Vermietung nur eines Wohnmobils an wechselnde Mieter ist idR keine gewerbliche Tätigkeit, sondern eine zu stbaren Einnahmen nach Nr. 3 führende Leistung (BFH v. 12.11.1997 – XI R 44/95, BStBl. II 1998, 774; zur gewerblichen Vermietung vgl. BFH v. 22.1.2003 – X R 37/00, BStBl. II 2003, 464).

- ▶ *Vermietung von Containern*: FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 23.11.2009 – 10 K 206/07, EFG 2010, 486, rkr.) und FG Bremen (FG Bremen v. 16.11.2006 – 1 K 29/06 (1), StEd 2007, 310, rkr.) haben die Vermietung von Containern nach dem sog. Container-Leasing-Modell rkr. als sonstige Einkünfte iSd. Nr. 3 angesehen, wenn der Mieter die Container für eine feste Mietzeit mit garantiertem Mietzins nutzt, die Gefahr des zufälligen Untergangs trägt und einen Rückkauf nach Ablauf der Mietzeit bietet. In diesem Fall verbleibt das wirtschaftliche Eigentum bei dem die Wertsteigerungschance innehabenden Vermieter (glA OFD Frankfurt v. 11.1.2001 – S 2113 A – 8 – St II 21; aA OFD Karlsruhe 1.12.2006 – S 2526 A – St 11 Top 1.13).

Zur Liebhaberei s. Anm. 330.

Einstweilen frei.

363–366

IV. Freigrenze (Nr. 3 Satz 2)

367

Die Einkünfte aus Leistungen gem. Nr. 3 Satz 1 (also Einnahmen abzgl. WK) sind estl. nicht anzusetzen, wenn sie im Kj. weniger als 256 € betragen. Wie aus der Formulierung „wenn“ folgt, handelt es sich hierbei um eine Freigrenze. Betragen also die Einkünfte aus Leistungen gem. Nr. 3 mindestens 256 € oder sind sie höher, ist der gesamte Betrag zu versteuern.

Werden Ehegatten zusammenveranlagt, so ist die Freigrenze bei jedem Ehegatten zu berücksichtigen, bei dem die Voraussetzungen dafür vorliegen (s. auch R 22.8 EStR 2012).

Einstweilen frei.

368–371

V. Verlustausgleich und Verlustabzug (Nr. 3 Sätze 3 und 4)

372

Verlustausgleich (Nr. 3 Satz 3 Halbs. 1): Nr. 3 Satz 3 Halbs. 1 regelt den Fall, dass in einem VZ die WK die Einnahmen übersteigen. In diesem Fall kommt ein Verlustausgleich (also eine Verrechnung des Verlusts mit positiven anderen Einkünften bei Bildung des Gesamtbetrags der Einkünfte, s. § 2 Anm. 550 ff.) nicht in Frage. Dies gilt nicht, wenn die Verluste durch negative Einnahmen entstanden sind. Insoweit hat BFH (BFH v. 26.1.2000 – IX R 87/95, BStBl. II 2000, 396; bestätigt durch BFH v. 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019) uE zu Recht entschieden, dass Nr. 3 Satz 3 Halbs. 1 nach seinem Wortlaut nicht anwendbar ist. Die Regelung setzt voraus, dass die WK die Einnahmen übersteigen. Den Abzug von Verlusten aus negativen Einnahmen erfasst Nr. 3 Satz 3 hingegen nicht.

Verlustabzug (Nr. 3 Satz 3 Halbs. 2 und Satz 4):

- ▶ *Verlustabzug seit Veranlagungszeitraum 1999*: Ab VZ 1999 mindern sämtliche Verluste aus Einkünften iSd. Nr. 3 nach näherer Maßgabe der Verlustabzugsre-

gelung in § 10d die Einkünfte, die der Stpfl. in dem unmittelbar vorangegangenen VZ oder in den folgenden VZ aus Leistungen iSd. Nr. 3 Satz 1 erzielt oder erzielt hat. Diese Entsch. des Gesetzgebers beruht auf dem Beschluss des BVerfG v. 30.9.1998 (BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BGBl. I 1998, 3430), wonach das Verbot des Verlustabzugs für solche Einkünfte iSd. Nr. 3, die die Vermietung von beweglichen Gegenständen betrifft, verfassungswidrig war (s. Anm. 4). Der Gesetzgeber ist aber – uE zutr. – darüber hinausgegangen und hat das Verlustabzugsverbot für alle Einkünfte iSd. Nr. 3 aufgehoben.

- ▶ **Verlustfeststellung:** Nachdem eine gesonderte Verlustfeststellung in Nr. 3 Satz 4 zunächst nicht vorgesehen war, hat der Gesetzgeber mit dem JStG 2007 bestimmt, dass in allen Fällen, in denen am 1.1.2007 die Feststellungsfrist für die gesonderte Verlustfeststellung noch nicht abgelaufen war (§ 52 Abs. 38 Satz 3), Verluste iSd. Nr. 3 Satz 4 in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen sind (Nr. 3 Satz 4 Halbs. 2). Diese Änderung geht zurück auf BFH v. 22.9.2005 (BFH v. 22.9.2005 – IX R 21/04, BFH/NV 2006, 1185), der entschieden hatte, dass mangels konkreter Regelung zur Verlustfeststellung über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd. § 23, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, im Jahr der Verrechnung zu entscheiden sei. Da Nr. 3 Satz 4 den gleichen Wortlaut aufwies wie § 23 Abs. 3 Satz 9, stand zu vermuten, dass der BFH zu dieser Vorschrift ein gesondertes Feststellungsverfahren ebenfalls ablehnen würde. Im Vorgriff auf eine solche mögliche Entsch. und im Interesse der Beibehaltung einer reibungslosen Handhabung in der Praxis wurde auch in Nr. 3 für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen ein gesondertes Feststellungsverfahren ausdrücklich gesetzlich verankert.

373–399 Einstweilen frei.

G. Erläuterungen zu Nr. 4: Abgeordnetenbezüge

Schrifttum: *Stübe*, Die einkommensteuerliche Behandlung von Wahlkampfkosten anlässlich der Kandidatur für ein politisches Amt, FR 1991, 385; *Lohr*, Die Besteuerung von Politikern, DStR 1997, 1230; *Bleschick* Keine Übertragung der sog. Abgeordnetenpauschale auf Nichtabgeordnete, EFG 2019, 912; *Schießl*, Wahlkampfkosten steuerlich nicht abziehbar, jurisPR-SteuerR 24/2020 Anm. 2.

I. Umfang der Steuerpflicht (Nr. 4 Satz 1)

1. Ermittlung der Einkünfte

400 a) Bedeutung des Begriffs der Bezüge für die Einkünfteermittlung

Nr. 4 Satz 1 bestimmt enumerativ den Umfang der StPfl. von Abgeordnetenbezügen; nur die ausdrücklich benannten Bezüge unterliegen als sonstige Einkünfte der Besteuerung. Nicht ausdrücklich aufgeführte Bezüge (zB Tage- oder Sitzungsgelder) oder nicht auf den Abgeordnetengesetzen beruhende Bezüge werden nicht durch Nr. 4 Satz 1 erfasst. Dies sind zB Zuwendungen, die Wahlkandidaten zum Bundes- oder Landtag zur Finanzierung ihrer Wahlkampfkosten erhalten. Nicht der Besteuerung unterliegen auch weiterhin die „echten“ Aufwandsentschädigungen, wie sich aus Nr. 4 Satz 2 ergibt (s. Anm. 429 ff.).

Begriff der Bezüge: Bezüge sind – wie bei Nr. 1 (s. Anm. 90) – weit zu verstehen und umfassen alle Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1.

Werbungskosten: Anders als in den Nr. 1 bis 3 fehlt die Einleitung „Einkünfte aus ...“ in der Nr. 4. Die Aufzählung der Bezüge bedeutet jedoch nicht, dass ein WK-Abzug generell ausgeschlossen ist. Dies ergibt sich aus Satz 3 und Satz 4, die andernfalls überflüssig wären. Die Einkünfte aus Abgeordnetenbezügen (Nr. 4) werden daher gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 durch den Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. Der WK-Abzug richtet sich nach § 9. Einen WK-Pauschbetrag gewährt § 9a nicht.

Einstweilen frei.

401–402

b) Einzelheiten zu den Einnahmen

403

Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten: Die einzelnen Einnahmen sind explizit aufgezählt (s. Anm. 412 ff.). Gleichwohl können Abgrenzungsprobleme entstehen. Die Abgrenzung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen:

Wird zB einem Oberbürgermeister einer Stadt, der aus seiner kommunalen Tätigkeit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 erzielt, von der Gemeinde ein Dienstwagen auch zur Ausübung seines Bundestagsmandats zur Verfügung gestellt, so ist dieser Vorteil bei den Einkünften aus der Oberbürgermeister Tätigkeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 und nicht bei den Abgeordneteneinkünften gem. Nr. 4 zu versteuern (BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266). Der diesem Vorteil entsprechende Betrag kann bei den Abgeordneteneinkünften wegen des Abzugsverbots gem. Nr. 4 Satz 2 auch nicht als WK berücksichtigt werden (BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266).

Die Qualifikation und die estl. Behandlung anderer Einkünfte, die ein Abgeordneter aus beruflicher oder gewerblicher Tätigkeit bezieht, ändert sich durch Nr. 4 nicht. Das gilt auch für im Zusammenhang mit der parlamentarischen Tätigkeit erzielte Einnahmen. Bezüge, die die Abgeordneten zB für ihre Tätigkeit als parlamentarische Geschäftsführer, Fraktionsvorsitzende, Vorsitzende von Arbeitskreisen der Fraktionen oder vergleichbare Tätigkeiten erhalten, können – je nach Ausgestaltung als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Tätigkeit (s. § 18 Anm. 275), nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 oder als sonstige Einkünfte iSd. Nr. 3 zu behandeln sein (vgl. auch R 22.9 EStR 2012); eine Erfassung gem. Nr. 4 scheidet in diesen Fällen aus, da diese Leistungen nicht auf den Abgeordnetengesetzen beruhen.

Zufluss der Einnahmen: Für den Zufluss der Einnahmen gilt grds. § 11 Abs. 1. Verpflichtet sich ein Abgeordneter, von den stbaren Einnahmen Sonderbeiträge an seine Partei abzuführen, so liegt darin eine Abtretung der Ansprüche auf Abgeordnetenbezüge in Höhe der Sonderbeiträge. In Höhe der Sonderbeiträge liegt ein Zufluss an Einnahmen bei den Abgeordneten vor, weil sie die wirtschaftliche Verfügungsmacht über diese Beträge erlangt haben (BFH v. 8.12.1987 – IX R 161/83, BStBl. II 1988, 433). Ein WK-Abzug kommt nicht in Betracht.

Negative Einnahmen: Die Berücksichtigung negativer Einnahmen wird durch das Verbot des Abzugs von WK nach Nr. 4 Satz 2 nicht ausgeschlossen.

Einstweilen frei.

404–405

406 c) Einzelheiten zu den Werbungskosten

Von den Abgeordnetenbezügen gem. Nr. 4 Satz 1 können WK gem. § 9 abgezogen werden, soweit die Regelung in Nr. 4 Sätze 2 und 3 nicht eingreifen; s. Anm. 429 und 437. Dies ist zB der Fall, wenn Bundestagsabgeordnete keinen Anspruch auf Aufwandsentschädigung haben, weil sie erst im letzten Vierteljahr einer Wahlperiode in den BTag eintreten (§ 13 AbgG). Darüber hinaus werden in einigen Bundesländern keine stfreien Aufwandsentschädigungen gezahlt (vgl. H 22.9 „Werbungskosten“ EStH 2019). Maßgeblich für den Abzug von WK ist auch hier Veranlassungszusammenhang mit Einnahmen iSd. Nr. 4. Auch § 12 kommt zur Anwendung (vgl. FG Köln v. 11.11.2014 – 2 K 1706/11, EFG 2015, 635, rkr., zu Bewirtungskosten anlässlich einer Hochzeitsfeier.)

Abfluss: Es gelten die allgemeinen Regeln des § 11 Abs. 2. Allerdings ist Nr. 4 Satz 2 auch bei nachträglichen WK, die in einem Kj. abgeflossen sind (§ 11 Abs. 2), in dem der Abgeordnete nach Beendigung seines Mandats keine stfreie Aufwandsentschädigung mehr erhalten hat, zu berücksichtigen. Ein WK-Abzug ist uE ausgeschlossen, da davon auszugehen ist, dass die während des Mandats gezahlte Aufwandsentschädigung sämtliche durch das Mandat veranlassten Aufwendungen abgilt, und zwar unabhängig von deren tatsächlicher Verausgabung.

407–411 Einstweilen frei.

412 2. Bezüge aufgrund des Abgeordnetengesetzes

Abgeordnetengesetz: Steuerbar sind die aufgrund des AbgG v. 21.2.1996 (BGBl. I 1996, 326), zuletzt geändert durch Art. 1 des Ges. v. 9.4.2021 (BGBl. I 2021,741), gezahlten Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen und Versorgungsbezüge. Andere Leistungen, die ein Bundestagsabgeordneter aufgrund des AbgG erhält (zB die Amtsausstattung), sind nicht nach Nr. 4 Satz 1 stbar, auch nicht als „vergleichbare Bezüge“. Die Steuerbarkeit „vergleichbarer Bezüge“ bezieht sich nur auf Landtagsabgeordnete (s. nachfolgend). Ein Bundestagsabgeordneter hat danach die ihm gem. § 11 Abs. 1 AbgG zustehende monatliche Entschädigung zu versteuern. Steuerbare Amtszulagen sind zB in § 11 Abs. 2 AbgG für den Präsidenten des BTag und seine Stellvertreter vorgesehen. Die Höhe des zu versteuernden Übergangsgelds und der Altersentschädigung für ausscheidende Mitglieder, der Überbrückungsgelder, der Versorgungsabfindungen, des Sterbegelds und der Hinterbliebenenversorgung sind für Bundestagsabgeordnete in §§ 18–26 AbgG und die Zuschüsse für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge in §§ 27, 28 AbgG geregelt.

Übergangsregelung für Versorgungsleistungen an ehemalige Bundestagsabgeordnete: Altersentschädigungen nach § 19 AbgG sind grds. nach Nr. 4 in voller Höhe stbar. Dies gilt auch für solche Altersentschädigungen, die aufgrund der Übergangsregelung des § 38 Abs. 2 AbgG bezogen werden (BFH v. 14.10.2003 – IX R 17/01, BFH/NV 2004, 189, Verfassungsbeschwerde nicht zur Entsch. angenommen, BVerfG v. 15.9.2009 – 2 BvR 2030/03, nv.).

413–414 Einstweilen frei.

3. Bezüge aufgrund des Europaabgeordnetengesetzes

415

Nach Nr. 4 Satz 1 unterliegen der Art nach dieselben Bezüge wie die von Bundestagsabgeordneten auch bei den Abgeordneten des Europäischen Parlaments der Besteuerung. Es muss sich um die dort aufgeführten Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen usw. handeln; diese müssen aufgrund des Europaabgeordnetengesetzes gezahlt werden (vgl. §§ 9 ff. EuAbgG v. 6.4.1979, BGBl. I 1979, 413, zuletzt geändert durch Art. 2 des Ges. v. 11.7.2014, BGBl. I 2014, 906).

Einstweilen frei.

416–417

4. Bezüge aufgrund der Abgeordnetengesetze der Länder

418

Bei Landtagsabgeordneten unterliegen vergleichbare Bezüge, die aufgrund der entsprechenden Gesetze der Länder gezahlt werden, der Besteuerung nach Nr. 4 Satz 1. Es muss sich um der Art nach gleiche Bezüge wie Entschädigungen, Amtszulagen usw. nach dem AbgG handeln. Die einzelnen Ländergesetze sehen zB regelmäßig eine monatliche Grundentschädigung, Zuschüsse zur Kranken- und Pflegeversicherung, Übergangsgelder nach dem Ausscheiden, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Altersentschädigungen und Versorgungsabfindungen vor.

Die Leistungen an die Landtagsabgeordneten sind in folgenden Gesetzen geregelt:

- Baden-Württemberg: Abgeordnetengesetz v. 12.9.1978 (GBl. 1978, 473), zuletzt geändert durch Ges. v. 24.6.2020 (GBl. 2020, 421);
- Bayern: Bayerisches Abgeordnetengesetz v. 6.3.1996 (GVBl. 1996, 82), zuletzt geändert durch Ges. v. 9.4.2021 (GVBl. 2021, 150);
- Berlin: Landesabgeordnetengesetz v. 9.10.2019 (GVBl. 2019, 674), zuletzt geändert durch Ges. v. 9.2.2021 (GVBl. 2021, 158);
- Brandenburg: Abgeordnetengesetz v. 2.12.2019 (GVBl. I 2019, Nr. 55), zuletzt geändert durch Ges. v. 18.12.2020 (GVBl. I 2020, Nr. 39);
- Bremen: Bremisches Abgeordnetengesetz v. 16.10.1978 (GBl. 1978, 209), zuletzt geändert durch Ges. v. 16.6.2020 (Brem.GBl. 2020, 469);
- Hamburg: Hamburgisches Abgeordnetengesetz v. 21.6.1996 (GVBl. 1996, 141), zuletzt geändert durch Ges. v. 18.12.2020 (HmbGVBl. 2020, 706);
- Hessen: Hessisches Abgeordnetengesetz v. 18.10.1989 (GVBl. 1989, 261), zuletzt geändert durch Ges. v. 29.5.2020 (GVBl. I 2020, 362);
- Mecklenburg-Vorpommern: Abgeordnetengesetz v. 1.2.2007 (GVOBl. 2007, 54), zuletzt geändert durch Ges. v. 5.2.2019 (GVOBl. M-V 2019, 66);
- Niedersachsen: Niedersächsisches Abgeordnetengesetz v. 20.6.2000 (GVBl. 2000, 129), zuletzt geändert durch Ges. v. 11.11.2020 (Nds. GVBl. 2020, 393);
- Nordrhein-Westfalen: Abgeordnetengesetz v. 5.4.2005 (GV 2005, 259), zuletzt geändert durch Ges. v. 29.5.2020 (GV. NRW 2020, 358);
- Rheinland-Pfalz: Landesgesetz über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Landtags Rhld.-Pf. v. 21.7.1978 (GVBl. 1978, 587), zuletzt geändert durch Ges. v. 4.4.2017 (GVBl. 2019, 3);
- Saarland: Abgeordnetengesetz v. 4.7.1979 (ABl. 1979, 656), zuletzt geändert durch Ges. v. 19.11.2019 (ABl. 2019, 572);

- Sachsen: Abgeordnetengesetz v. 4.7.2000 (GVBl. 2000, 326), zuletzt geändert durch Ges. v. 14.6.2021 (SächsGVBl. 2021, 702);
- Sachsen-Anhalt: Abgeordnetengesetz Sachsen-Anhalt v. 14.6.2002 (GVBl. 2002, 270), zuletzt geändert durch Ges. v. 20.3.2020 (GVBl. LSA 2020, 65);
- Schleswig-Holstein: Gesetz über die Rechtsverhältnisse der Mitglieder des Schleswig-Holsteinischen Landtags v. 13.2.1991 (GVOBl. 1991, 100), zuletzt geändert durch Ges. v. 1.9.2020 (GVOBl. 2020, 510);
- Thüringen: Abgeordnetengesetz v. 9.3.1995 (GVBl. 1995, 121), zuletzt geändert durch Ges. v. 21.12.2020 (GVBl. 2020, 680).

419–420 Einstweilen frei.

421 5. Bezüge aufgrund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments

Nr. 4 Satz 1 unterliegen weiter die Entschädigungen, das Übergangsgeld, das Ruhegehalt und die Hinterbliebenenversorgung, die aufgrund des im Jahr 2009 in Kraft getretenen Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments (s. Beschluss des Europäischen Parlaments v. 28.9.2005 zur Annahme des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments [2005/684/EG, Euratom], ABl. EU 2005 Nr. L 262, 1) von der EU gezahlt werden. Zuvor erfolgte die Bezahlung der Abgeordneten jeweils auf nationaler Ebene, was zu großen Unterschieden führte. Seit 2009 erhalten Europaabgeordnete einheitliche Bezüge, die aus dem EU-Haushalt gezahlt werden.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 des Statuts haben die Abgeordneten Anspruch auf eine angemessene Entschädigung, die ihre Unabhängigkeit sichert. Nach Art. 10 des Statuts beläuft sich die Entschädigung auf jeweils 38,5 % der Grundbezüge eines Richters am EuGH. Nach Ende des Mandats haben sie Anspruch auf ein Übergangsgeld und ein Ruhegehalt (Art. 9 Abs. 2 des Statuts). Zudem haben die Hinterbliebenen von Abgeordneten oder ehemaligen Abgeordneten Anspruch auf Hinterbliebenenversorgung (Art. 9 Abs. 4 des Statuts). Näheres ist in den Art. 12 ff. des Statuts geregelt.

422–423 Einstweilen frei.

424 6. Abgeordnete der Volkskammer der DDR

Nr. 4 ist gem. § 57 Abs. 5 auch auf vergleichbare Bezüge anzuwenden, die aufgrund des Gesetzes über Rechtsverhältnisse der Abgeordneten der Volkskammer der DDR v. 31.5.1990 (GBl. der DDR I Nr. 30, 274) gezahlt worden sind.

425–428 Einstweilen frei.

II. Abzugsverbot für Werbungskosten bei Zahlung von Aufwandsentschädigungen (Nr. 4 Satz 2)

429 1. Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 4

Gemäß Nr. 4 Satz 2 dürfen durch das Mandat veranlasste Aufwendungen nicht als WK abgezogen werden, wenn zur Abgeltung des durch das Mandat veranlassten Aufwands Aufwandsentschädigungen gezahlt werden.

Begriff: Nr. 4 verwendet den Begriff „Aufwandsentschädigung“, der nicht unumstritten ist (s. auch § 3 Nr. 12 Anm. 8). Satz 2 grenzt den Begriff insoweit ein, als durch das Mandat veranlasster Aufwand entschädigt wird. Aufwandsentschädigungen iSv. Nr. 4 liegen uE nur vor, wenn mit der gezahlten Entschädigung der gesamte Aufwand – sei es durch konkrete Abrechnung, eine Pauschale oder durch eine Kombination beider Varianten – abgegolten werden soll. Diese Beschränkung ist dem Wortlaut des Ges. zwar nicht zu entnehmen, ergibt sich aber aus der Entstehungsgeschichte und dem Verhältnis zu § 3c. Laut Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 7/5531, 1, 26; BTDrucks. 7/5903, 1, 17) sollte durch Satz 2 jeglicher Abzug mandatsbedingter Aufwendungen ausgeschlossen werden. Damit erhält Satz 2 einen gegenüber § 3c eigenständigen Anwendungsbereich (s. Anm. 432). Dieser vollumfängliche Ausschluss ist uE jedoch nur gerechtfertigt, wenn durch die Entschädigung der gesamte Aufwand abgegolten werden soll. Dies ist jedoch nicht dahingehend zu verstehen, dass im konkreten Einzelfall alle Aufwendungen tatsächlich abgegolten werden müssen, da der Sinn einer Pauschale gerade darin besteht, eine Berechnung im Einzelfall zu vermeiden. In diese Richtung gehen uE auch die Ausführungen des BFH v. 29.3.1983 (BFH v. 29.3.1983 – VIII R 97/82, BStBl. II 1983, 601), indem er auf § 12 Abs. 1 AbgG verweist. Anderer Ansicht ist allerdings BFH v. 8.12.1987 (BFH v. 8.12.1987 – IX R 161/83, BStBl. II 1988, 433), wonach es nicht darauf ankommen soll, ob die Kostenpauschale die Aufwendungen der Art und Höhe nach decken soll oder deckt.

Nicht unter Satz 2 fallen nach Auffassung des FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 23.9.2014 – 5 K 3263/12, EFG 2015, 111, rkr.) Kinderbetreuungskosten nach § 9c aF.

Kostenpauschalen nach AbgG: Gemäß § 12 AbgG erhält ein Bundestagsabgeordneter zur Abgeltung seiner durch das Mandat veranlassten Aufwendungen eine Amtsausstattung in Geld- und Sachleistungen, ferner eine monatliche Kostenpauschale für die Unterhaltung eines Büros außerhalb des Sitzes des BTag, Wahlkreisbetreuung, Mehraufwendungen am Sitz des BTag und bei Inlandsreisen sowie für inländ. Fahrtkosten in Ausübung des Mandats. Aufwendungen für die Beschäftigung von Mitarbeitern werden nach Maßgabe des Haushaltsgesetzes gesondert ersetzt (§ 12 Abs. 3 AbgG). Zu den stfreien Aufwandsentschädigungen gehören auch die gesondert bezahlten Tage- oder Sitzungsgelder (R 22.9 EStR 2012). Danach ist für Bundesabgeordnete der Abzug von mandatsbedingten Aufwendungen ausgeschlossen.

Kostenpauschale für Europaabgeordnete: Für Europaabgeordnete findet sich eine ähnliche Regelung in Art. 20 des Statuts des Europäischen Parlaments. Danach haben die Abgeordneten Anspruch auf Erstattung der Kosten, die ihnen durch die Ausübung des Mandats entstehen. Für Reisen zu und von den Arbeitsorten und für sonstige Dienstreisen erstattet das Parlament die tatsächlich entstandenen Kosten. Die übrigen mandatsbedingten Aufwendungen können pauschal erstattet werden. Damit ist für Europaabgeordnete der Abzug von mandatsbedingten Aufwendungen ausgeschlossen.

Kostenpauschalen nach AbgG der Länder: Es ist auf die einzelnen Gesetze zurückzugreifen, s. Anm. 418.

Zulässigkeit steuerfreier Aufwandsentschädigungen: Durch Nr. 4 Satz 2 wird zugleich in Übereinstimmung mit dem Diäten-Urteil des BVerfG (s. Anm. 10) klar gestellt, dass trotz Unterwerfung der Abgeordnetenbezüge unter die StPflcht daneben „echte“ Aufwandsentschädigungen auch künftig stfrei bleiben und auch nicht ausgeschlossen ist, dass diese Aufwandsentschädigungen in Orientierung am tatsächlichen Aufwand pauschaliert werden. Die Stfreiheit der Aufwandsentschä-

digung beruht auf § 3 Nr. 12 Satz 1. Durch BVerfG (BVerfG v. 26.7.2010 – 2 BvR 2227/08, 2 BvR 2228/08, HFR 2010, 1108) ist inzwischen auch geklärt, dass die StFreiheit der Aufwandsentschädigung nicht zu einer Verletzung des Gleichheitssatzes führt (vgl. auch Nds. FG v. 12.12.2018 – 7 K 128/15, EFG 2019, 912, rkr., mit Anm. *Bleschick*; BFH v. 13.11.2019 – VIII B 42/19, BFH/NV 2020, 234, Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig verworfen). Aufgrund der besonderen Stellung der Abgeordneten ist es gerechtfertigt, dass ein „normaler“ Stpfl. für eine StFreistellung seiner Einkünfte den Nachweis sämtlicher beruflicher Aufwendungen erbringen muss, während dem Abgeordneten eine Aufwands-/Kostenpauschale iHv. ca. 30 % seiner Gesamtbezüge ohne Einzelnachweis der berufsbedingten Aufwendungen stfrei gewährt wird.

430–431 Einstweilen frei.

432 2. Verhältnis zu § 3c

Das Abzugsverbot der Nr. 4 Satz 2 gilt nur, sofern durch das Mandat bedingte Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Es stellt keine überflüssige Wiederholung des in § 3c zum Ausdruck kommenden allgemeinen Grundsatzes dar, wonach Ausgaben nicht als WK abgezogen werden dürfen, soweit sie mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Nr. 4 Satz 2 geht über § 3c vielmehr insoweit hinaus, als durch die Zahlung der Aufwandsentschädigung der WK-Abzug generell ausgeschlossen ist (BFH v. 29.3.1983 – VIII R 97/82, BStBl. II 1983, 601; BFH v. 3.12.1987 – IV R 41/85, BStBl. II 1988, 266; s. Anm. 429). Das Abzugsverbot des § 3c würde dagegen nur dazu führen, die Ausgaben ggf. aufzuteilen (vgl. zB BFH v. 22.11.2018 – VIII R 17/16, BStBl. II 2019, 422 mwN). Durch das Mandat veranlasste Aufwendungen sind demnach als WK abziehbar, wenn ein Bundestagsabgeordneter keine Aufwandsentschädigung nach § 13 AbgG erhält oder wenn ein einzelnes Bundesland seinen Abgeordneten keine Aufwandsentschädigung mit Abgeltungscharakter zahlt (Materialien zum RegE, BTDrucks. 7/5531, 26).

433–436 Einstweilen frei.

437 III. Abzugsverbot für Wahlkampfkosten (Nr. 4 Satz 3)

Verhältnis zu Nr. 4 Satz 2: Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Bundestags-, Europaparlaments- oder Landtagsmandats dürfen nach Nr. 4 Satz 3 nicht als WK abgezogen werden. Die Vorschrift enthält uE ein eigenes Abzugsverbot, das sich nicht ohne Weiteres bereits aus Nr. 4 Satz 2 ableiten lässt (vgl. auch BFH v. 10.12.2019 – IX R 32/17, BStBl. II 2020, 389), denn Nr. 4 Satz 2 setzt „durch das Mandat veranlasste Aufwendungen“ voraus, die jedenfalls dann nicht vorliegen, wenn der Wahlkampf erfolglos geführt worden ist. Insofern kann die Erstattung von Wahlkampfkosten in Form einer Wahlkampfkostenpauschale nicht mit den Aufwandsentschädigungen iSd. Nr. 4 Satz 2 gleichgestellt werden (zur Wahlkampfkostenerstattung vgl. §§ 18–22 PartG iVm. BVerfG v. 9.3.1976 – 2 BvR 89/74, BVerfGE 41, 399). Dem Abzugsverbot der Nr. 4 Satz 3 unterliegen aber auch vergleichbare Wahlkampfkosten (BFH v. 10.12.2019 – IX R 32/17, BStBl. II 2020, 389).

Anwendungsbereich: Das Abzugsverbot der Nr. 4 Satz 3 gilt nur für Bundestags- und Landtagsabgeordnete sowie Abgeordnete des Europäischen Parlaments, und zwar unabhängig davon, ob sich ein Kandidat auf Veranlassung seines ArbG um

ein Mandat bewirbt (FG Köln v. 18.5.1988 – 1 K 3203/87, EFG 1989, 170, rkr.). Demgegenüber sind Aufwendungen für die Wahl in ein kommunales Spitzenamt, das mit Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit verbunden ist, weiterhin als WK abziehbar (ebenso Materialien zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 7/5531, 26; vgl. BFH v. 25.1.1996 – IV R 15/95, BStBl. II 1996, 431 m.w.N.). Allerdings ist § 3c zu berücksichtigen, sofern gem. § 3 Nr. 12 stfreie Aufwandsentschädigungen gezahlt werden.

Begriff der Wahlkampfkosten: Zu den Wahlkampfkosten zählen sämtliche Aufwendungen, die zur Erlangung oder Wiedererlangung eines der genannten Mandate gemacht werden (vgl. BFH v. 10.12.2019 – IX R 32/17, BStBl. II 2020, 389 mwN). Davon umfasst sind nach der o.g. Entsch. zB

- Kosten für die organisatorische Vorbereitung,
- Aufwendungen zur Erlangung des Kandidatenstatus (einschließlich der Bewerbung innerhalb der Partei für die Aufnahme in die Wahlvorschlagsliste und den Erhalt eines aussichtsreichen Listenplatzes),
- Aufwendungen zur Erlangung bzw. Erhalt des Nachrückerstatus.

Zur Recht hat der BFH (BFH v. 10.12.2019 – IX R 32/17, BStBl. II 2020, 389) auch ausdrücklich klargestellt, dass sich die den Aufwand auslösenden Tätigkeiten nicht unmittelbar an die Wähler richten müssen.

Bei einem weiten Begriffsverständnis unterliegen uE auch Kosten eines Wahlprüfungsverfahrens dem Abzugsverbot des Satzes 3 (aA wohl FG Berlin-Brandenb. v. 13.6.2012 – 12 K 12096/09, EFG 2012,1725, das den WK-Abzug mit der Begr. bejaht hat, dass weder § 3c noch Nr. 4 Satz 2 eingreifen sollen; Rev. als unzulässig zurückgewiesen: BFH v. 20.12.2013 – IX B 33/12, BFH/NV 2014, 557).

Verfassungsmäßigkeit: Das Abzugsverbot der Nr. 4 Satz 3 verstößt nicht gegen das GG (BVerfG v. 26.7.1988 – 1 BvR 614/88, HFR 1988, 532). Es dient vielmehr der Chancengleichheit aller Bewerber (BFH v. 10.12.2019 – IX R 32/17, BStBl. II 2020, 389).

Einstweilen frei.

438–441

IV. Entsprechende Anwendung begünstigender Vorschriften des EStG (Nr. 4 Satz 4) 442

Nr. 4 Satz 4 Buchst. a bestimmt, dass Nachversicherungsbeiträge aufgrund gesetzlicher Vorschriften nach den Abgeordnetengesetzen iSv. Satz 1 und Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen in entsprechender Anwendung von § 3 Nr. 62 Satz 1 stfrei sind.

- ▶ *Nachversicherungsbeiträge:* Gemäß § 23 Abs. 2 AbgG können ausscheidende Abgeordnete unter bestimmten Voraussetzungen beantragen, in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des SGB VI für die Dauer ihrer Mitgliedschaft im BTag nachversichert zu werden. Vergleichbare Regelungen finden sich auch in AbgG der Länder (zB § 16 Abs. 2 BayAbgG). Zum SA-Abzug s. § 10 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Abs. 3 (s. § 10 Anm. 351 ff.).
- ▶ *Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen:* Für Bundestagsabgeordnete sind Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen in § 27 Abs. 2 und 3 AbgG geregelt. Die StBefreiung gilt sowohl für Zuschüsse zur ge-

setzlichen als auch zur Krankenversicherung der Landwirte und zu privaten Krankenkassen (Bericht des 2. Sonderausschusses, BTDrucks. 7/5903, 17).

Auch in den AbgG der Länder finden sich entsprechende Regelungen betr. Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungen (vgl. zB § 13 NAbgG).

Die aus eigenen Mitteln geleisteten Krankenversicherungsbeiträge sind im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b und Nr. 3a iVm. Abs. 4 abziehbar.

Nr. 4 Satz 4 Buchst. b regelt, dass den Empfängern von Versorgungsbezügen entsprechend § 19 Abs. 2 ein Versorgungsfreibetrag zusteht. Der bei den übrigen Pensionsempfängern iSd. § 19 Abs. 2 gewährte Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag wird Abgeordneten kraft ausdrücklicher Regelung in Nr. 4 Satz 4 Buchst. b allerdings nicht gewährt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass ab 2005 der den Pensionsempfängern zuvor gewährte ArbN-Pauschbetrag von 920 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1a) in den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag überführt worden ist. Der ArbN-Pauschbetrag hat den Abgeordneten aber bis einschließlich VZ 2004 auch nicht zugestanden.

Nr. 4 Satz 4 Buchst. c ordnet für das Übergangsgeld, das in einer Summe gezahlt wird, und für die Versorgungsabfindung die entsprechende Anwendung des § 34 Abs. 1 an. Übergangsgeld und Versorgungsabfindung gelten damit als außerordentliche Einkünfte, für die die ESt nach der sog. Fünftelregelung berechnet werden kann.

Nr. 4 Satz 4 Buchst. d ordnet an, dass die Gemeinschaftssteuer, die auf Entschädigungen, Übergangsgeld, Ruhegehalt und Hinterbliebenenversorgung aufgrund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments (s. Anm. 421) von der Europäischen Union erhoben wird, entsprechend dem § 34c Abs. 1 auf die deutsche ESt angerechnet werden kann (zu den Auswirkungen auf die Günstigerprüfung nach § 31 s. FG Düss. v. 17.4.2019 – 15 K 1127/18 E, EFG 2019, 1661, Rev. anhängig, Az. BFH III R 34/19). Seit Inkrafttreten des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments (2005/684/EG) im Juli 2009 werden die Zahlungen an die Europa-Abgeordneten nicht mehr aus dem nationalen Haushalt des Entsendemitgliedstaats bezahlt, sondern aus dem Haushalt der EU. Damit unterliegen sie der Gemeinschaftssteuer (vgl. Art. 12 Abs. 1 Abgeordnetenstatut). Das Abgeordnetenstatut sieht allerdings die Möglichkeit vor, die Zahlungen der EU der nationalen Steuer unter Anrechnung der Gemeinschaftssteuer zu unterwerfen (Art. 12 Abs. 3 iVm. Abs. 5 Abgeordnetenstatut) oder den ProgrVorb. anzuwenden (Art. 12 Abs. 4 iVm. Abs. 5 Abgeordnetenstatut). Abgeordnete, die bereits vor Ergehen des Abgeordnetenstatuts Mitglied des Europäischen Parlaments waren, haben ein Wahlrecht zur bisherigen nationalen Besteuerung (Art. 25 Abgeordnetenstatut; BTDrucks. 16/10494, 1). Deutschland hat sich in Nr. 4 Satz 4 Buchst. d Halbs. 1 für die Anrechnung der Gemeinschaftssteuer auf die ESt entschieden. Damit die Rechtsfolgenverweisung auf § 34c Abs. 1 in der Praxis umgesetzt werden kann, wird in Halbs. 2 bestimmt, dass Entschädigungen, Übergangsgeld, Ruhegehalt und Hinterbliebenenversorgung den ausländ. Einkünften in § 34c Abs. 1 entsprechen und die Gemeinschaftssteuer einer ausländ. Steuer.

443–459 Einstweilen frei.

H. Erläuterungen zu Nr. 5: Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen

Schrifttum: *Heubeck/Seybold*, Zur Besteuerung der betrieblichen Altersversorgung nach dem Alterseinkünftegesetz, DB 2007, 592; *Weber-Grellet*, Rentenbesteuerung im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung, DStR 2012, 1253; *Briese*, Fünftelregelung in der betrieblichen Altersvorsorge, DStR 2017, 2347; *Förster*, Steuerliche Aspekte grenzüberschreitender Basisversorgung im Alter, IStR 2017, 461; *Dauer/Scheller*, Besteuerung von US-Renten in Deutschland, IStR 2019, 32.

Siehe auch Schrifttum vor § 79 Anm. 1.

I. Leistungen aufgrund von begünstigten Beiträgen (Nr. 5 Satz 1)

1. Begriff der Leistungen

460

Nr. 5 Satz 1 sieht vor, dass Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, aus Pensionsfonds, aus Pensionskassen und aus Direktversicherungen in voller Höhe der Besteuerung unterliegen.

Der Begriff ist umfassend und erstreckt sich grds. auf sämtliche – einmalige oder laufende – Auszahlungen aus den genannten Altersvorsorgeinstrumenten, also auch auf einmalige Kapitalauszahlungen bzw. Abfindungen (BFH v. 28.10.2020 – X R 29/18, BFH/NV 2021, 858), Bonuszahlungen (vgl. BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 191) oder auf Sterbegeld, selbst wenn es an die Erben ausgezahlt wird (BFH v. 5.11.2019 – X R 38/18, BFH/NV 2020, 673).

Nach Satz 1 werden – in Umsetzung der nachgelagerten Besteuerung – die Auszahlungen in voller Höhe erfasst, also auch soweit mit dem Auszahlungsbetrag Beitragsleistungen, gewährte Zulagen und erwirtschaftete Erträge zurückfließen (BTDrucks. 14/4595, 66). Dementsprechend fällt auch die Auszahlung des Rückkaufswerts nach einer Kündigung unter Nr. 5 Satz 1 (vgl. BFH v. 6.5.2020 – X R 24/19, DStR 2020, 2778; BFH v. 6.5.2020 – X R 7/19, BFH/NV 2021, 378).

Einstweilen frei.

461–462

2. Grundlage der Leistungen

463

Leistungen werden nur erfasst, wenn sie aufgrund von Altersvorsorgeverträgen gezahlt werden oder wenn sie von Pensionsfonds, Pensionskassen oder Direktversicherungen herrühren. So fallen zB Zahlungen aufgrund einer Direktzusage des ArbG, die Einkünften aus § 19 zuzuordnen sind, nicht darunter (vgl. FG München v. 5.12.2019 – 10 K 2705/18, EFG 2020, 358, bestätigt durch BFH v. 23.4.2021 – IX R 3/20, DStR 2021, 1749).

Altersvorsorgeverträge: Gemäß der Legaldefinition in § 82 Abs. 1 ist ein Altersvorsorgevertrag ein nach § 5 AltZertG zertifizierter Vertrag. Die Zertifizierung ist nach § 82 Abs. 1 Satz 2 Grundlagenbescheid iSv. § 171 Abs. 10 AO. Nach Auffassung des BFH (BFH v. 6.11.2019 – X R 39/17, BStBl. II 2020, 217) soll der Begriff in Nr. 5 Satz 1, abweichend von der Definition des § 82 Abs. 1 Satz 1, dahingehend zu verstehen sein, dass das Vorhandensein eines Altersvorsorgevertrags genügt, ohne zusätzlich vorauszusetzen, dass dieser auch noch im Zeitpunkt der Vornahme der Auszahlung zertifiziert sein muss. Dem ist uE nur insoweit zuzustimmen, als es nicht auf eine aktuelle Zertifizierung des Vertrags ankommen kann.

Aus der Systematik ergibt sich uE jedoch, dass zumindest bei Vertragsschluss eine Zertifizierung vorgelegen haben muss. Zum einen ist dies Voraussetzung für den SA-Abzug nach § 10a bzw. die Zulage nach Abschn. XI des EStG. Zum anderen bestimmt § 82 Abs. 1 Satz 2, dass es sich bei der Zertifizierung um einen Grundlagenbescheid handelt. Danach wird die Prüfung der Voraussetzungen des § 1 Alt-ZertG in ein eigenständiges Verfahren verlagert. Dies ist uE auch im Rahmen der Nr. 5 zu berücksichtigen. Eine Prüfung, ob tatsächlich die Voraussetzungen für eine Zertifizierung vorgelegen haben, erfolgt im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung nicht (vgl. idS auch BFH v. 20.9.2016 – X R 23/15, BStBl. II 2017, 347, zur korrekten Anwendung von § 3 Nr. 63)

Pensionsfonds: Gemäß § 236 Abs. 1 VAG ist ein Pensionsfonds eine rechtsfähige Versorgungseinrichtung, die (1.) im Wege des Kapitaldeckungsverfahrens Leistungen der betrieblichen Altersversorgung für einen oder mehrere ArbG zugunsten von ArbN erbringt, (2.) die Höhe der Leistungen oder die Höhe der für diese Leistungen zu entrichtenden künftigen Beiträge nicht für alle vorgesehenen Leistungsfälle durch versicherungsförmige Garantien zusagen darf, (3.) den ArbN einen eigenen Anspruch auf Leistung gegen den Pensionsfonds einräumt und (4.) verpflichtet ist, die Altersversorgungsleistung als lebenslange Zahlung oder als Einmalkapitalzahlung zu erbringen. Nach § 236 Abs. 5 VAG bedürfen Pensionsfonds zum Geschäftsbetrieb der Erlaubnis der Aufsichtsbehörde. Die Erlaubnis zum Geschäftsbetrieb darf nach § 237 Abs. 3 VAG nur Aktiengesellschaften einschließlich der Europäischen Gesellschaft und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit erteilt werden.

Pensionsfonds wurden durch das AVmG erstmals ab 1.1.2002 zugelassen. Es handelt sich um den fünften Durchführungsweg der betrieblichen Altersversorgung. Ihre Leistungen werden – soweit sie auf geförderten Beiträgen beruhen – von Nr. 5 Satz 1 in vollem Umfang als stpfl. sonstige Leistungen erfasst.

Pensionskassen sind – wie die Pensionsfonds – rechtsfähige Versorgungseinrichtungen, die die betriebliche Altersversorgung durchführen, indem sie dem ArbN oder seinen Hinterbliebenen auf ihre Leistungen einen Rechtsanspruch gewähren (vgl. § 1b Abs. 3 BetrAVG). Nach § 232 Abs. 1 AVG handelt es sich um rechtl. selbständige Lebensversicherungsunternehmen, deren Zweck die Absicherung wegfallenden Erwerbseinkommens wegen Alters, Invalidität oder Todes ist und die (1.) das Versicherungsgeschäft im Wege des Kapitaldeckungsverfahrens betreiben, (2.) Leistungen grds. erst ab dem Zeitpunkt des Wegfalls des Erwerbseinkommens vorsehen; soweit das Erwerbseinkommen teilweise wegfällt, können die allgemeinen Versicherungsbedingungen anteilige Leistungen vorsehen, (3.) Leistungen im Todesfall nur an Hinterbliebene erbringen dürfen, wobei für Dritte ein Sterbegeld begrenzt auf die Höhe der gewöhnlichen Bestattungskosten vereinbart werden kann, und (4.) der versicherten Person einen eigenen Anspruch auf Leistung gegen die Pensionskasse einräumen oder Leistungen als Rückdeckungsversicherung erbringen.

Bis einschließlich VZ 2001 waren Beiträge an Pensionskassen stpfl. Arbeitslohn. Seit VZ 2002 sind die Beiträge an kapitalgedeckte Pensionskassen vorrangig nach § 3 Nr. 63 stfrei. Folglich unterliegen die späteren Leistungen, die auf stfreien Beiträgen beruhen, nunmehr der Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1. Bei umlagefinanzierten Pensionskassen kommt seit 2008 die StBefreiung nach § 3 Nr. 56 in Betracht, die eine nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1 zur Folge hat. Im Übrigen ist Satz 2 anzuwenden.

Direktversicherung: Der Begriff der Direktversicherung wird in § 1b Abs. 2 BetrAVG definiert (vgl. zur Anwendbarkeit im EStG BFH v. 6.9.2018 – X R 21/16, BStBl. II 2019, 157; BFH v. 16.3.2021 – X R 44/18, juris). Eine Direktversicherung liegt danach vor, wenn für die betriebliche Altersversorgung eine LV auf das Leben des ArbN durch den ArbG abgeschlossen wird und der ArbN oder seine Hinterbliebenen hinsichtlich der Leistungen des Versicherers ganz oder teilweise bezugsberechtigt sind.

Bis einschließlich VZ 2001 waren Beiträge zu Direktversicherungen stpfl. Arbeitslohn. Seit VZ 2002 besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, für individuell versteuerte Beiträge (zB aus Entgeltumwandlung oder für Eigenbeiträge iSd. § 1 Abs. 2 Nr. 4 BetrAVG) die Zulage nach Abschn. XI und den SA-Abzug nach § 10a in Anspruch zu nehmen. Seit VZ 2005 wird für Beiträge zu Direktversicherungen unter bestimmten Voraussetzungen auch die StFreiheit nach § 3 Nr. 63 gewährt. Beruhen die späteren Leistungen auf derart geförderten Beiträgen, sind die Leistungen nach Nr. 5 Satz 1 zu versteuern, anderenfalls nach Satz 2.

Ausländische Versorgungseinrichtungen: Nr. 5 differenziert nicht nach inländ. und ausländ. Versorgungseinrichtungen, wie nunmehr auch Satz 14 bestätigt. Die Begriffe „Pensionsfonds“, „Pensionskasse“ usw. beziehen sich zwar auf nationales Recht. Gleichwohl erscheint es sachgerecht, die Vorschrift auch auf ausländ. Einrichtungen anzuwenden, sofern die Einrichtungen nach ihrer Struktur und den von ihr im Versorgungsfall zu erbringenden Leistungen aufgrund einer rechtsvergleichenden Qualifizierung mit der Absicherung über eine inländ. Einrichtung vergleichbar sind (vgl. BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657; BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251; BFH v. 28.10.2020 – X R 29/18, BFH/NV 2021 858 unter Verweis auf das DBA-USA; vgl. auch *Weber-Grellet* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 170; zu Nr. 5 Satz 14 s. Anm. 540).

Einstweilen frei.

464–466

3. Ermittlung der Einkünfte

467

Überschusseinkünfte: Nr. 5 zählt zu den Überschusseinkünften iSv. § 2 Abs. 2 Nr. 2. Auch wenn Nr. 5 nur die „Leistungen ...“ und nicht die „Einkünfte aus Leistungen ...“, wie zB Nr. 1a, als Einkünfte qualifiziert, sind die Einkünfte auch hier der Überschuss der Einnahmen über die WK. §§ 8, 9, 9a sind anzuwenden. Auch ein Verlust ist erfasst. Dieser kann nach den allgemeinen Regeln ausgeglichen und nach § 10d im Wege des Verlustrück- bzw. Verlustvortrag abgezogen werden (vgl. auch BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 129).

Einnahmen: Welche Einnahmen im Einzelnen der Besteuerung nach Nr. 5 unterliegen, richtet sich nach den Einzelregelungen in den Sätzen 1 bis 6 und 8 bis 12. Es kommen auch Einmalzahlungen in Betracht. Diese können außerordentlichen Einkünften iSv. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 darstellen (vgl. BFH v. 20.9.2016 – X R 23/15, BStBl. II 2017, 347, hat § 34 Abs. 2 Nr. 4 allerdings wegen typischer Zusammenballung abgelehnt; BFH v. 5.11.2019 – X R 38/18, BFH/NV 2020, 673, zum Sterbegeld; BFH v. 6.5.2020 – X R 24/19, DStR 2010, 2778; BFH v. 6.5.2020 – X R 7/19, BFH/NV 2021, 298; BFH v. 23.4.2021 – IX R 3/20, DStR 2021, 1749 zur Auszahlung aus einem Aufbaukonto der betrieblichen Altersversorgung; vgl. auch Nds. FG v. 28.9.2016 – 4 K 254/15, EFG 2017, 1444, Rev. zurückgenommen, Az. BFH X R 36/16; FG Berlin-Brandenb. v. 13.6.2019 – 9 K 9119/17, juris, rkr.; Hess. FG v. 14.5.2020 – 4 V 312/20, juris, rkr.; BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/

10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 129; BMF v. 6.12.2017 – IV C 5-S 2333/17/10002, 2017/0989084, BStBl. I 2018, 147, Rz. 149). Zur Auszahlung von Kleinstbetragsrenten nach § 93 Abs. 3 vgl. Nr. 5 Satz 13, s. Anm. 535.

Werbungskosten: Als WK kommen alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen in Betracht (§ 9 Abs. 1). Beiträge sind keine WK. Dies gilt auch für die aus den Beiträgen geleisteten Abschluss-, Verwaltungs- und Depotgebühren (vgl. BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 192).

§ 3c kommt auch in den Fällen von Nr. 5 Satz 2 nicht zur Anwendung, und zwar unabhängig davon, ob für die Besteuerung der Einnahmen Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa oder bb bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 entsprechend anzuwenden ist. Weist der Stpfl. keine WK nach oder sind diese geringer als der Pauschbetrag, kommt der WK-Pauschbetrag iHv. 102 € gem. § 9a Satz 1 Nr. 3 zur Anwendung, allerdings für Einnahmen iSd. Nr. 1, 1a und 5 insgesamt nur einmal.

Der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 ist nicht anzuwenden (vgl. zB auch BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 128), da es sich um sonstige Einkünfte und nicht um Kapitaleinkünfte handelt.

468–470 Einstweilen frei.

II. Leistungen aufgrund von nicht begünstigten Beiträgen (Nr. 5 Satz 2)

471 1. Systematik des Satzes 2

Nicht begünstigte Beiträge: Die nachgelagerte volle Besteuerung der in Satz 1 genannten Leistungen scheidet aus, soweit die Leistungen auf Beiträgen bzw. Zuwendungen beruhen, die nicht durch die im Einzelnen aufgezählten StBefreiung, SA-Abzug oder Zulagengewährung begünstigt angesammelt wurden (nicht begünstigte Beiträge). Die Aufzählung der begünstigenden Vorschriften in Satz 2 ist abschließend. Für Leistungen, die nicht auf durch diese Vorschriften geförderten Beiträgen beruhen, bestimmt sich der Umfang der Besteuerung nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a bis c. Es gelten damit unterschiedliche Besteuerungsregeln, je nachdem, ob es sich um lebenslange Renten, Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten handelt (Nr. 5 Satz 2 Buchst. a), um andere Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen (Nr. 5 Satz 2 Buchst. b) oder um andere Leistungen aus anderen Verträgen (Nr. 5 Satz 2 Buchst. c).

Hintergrund der Regelung ist die idR vorhandene stl. Vorbelastung der nicht begünstigten Beiträge. Typisierend sollen daher in diesen Fällen nur die Bestandteile der Leistung der Besteuerung unterliegen, die nicht als (Eigen-)Kapitalrückzahlung anzusehen sind.

Mischfälle: Aus dem Wortlaut („soweit“) ergibt sich, dass in Fällen, in denen sowohl geförderte als auch nicht geförderte Beiträge eingezahlt wurden, die späteren Auszahlungen aufzuteilen sind, und zwar in einen Teil, der nach Nr. 5 Satz 1 in vollem Umfang nachgelagert zu besteuern ist, und in einen Teil, für den die Regelungen nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a-c greifen. Im Rahmen des Satzes 2 kann also nochmals eine Aufteilung erforderlich sein.

Solche Mischfälle ergeben sich zB, wenn

- Altverträge gem. § 1 Abs. 1 Satz 3 AltZertG zum 1.1.2002 oder zu einem späteren Zeitpunkt in zertifizierte Altersvorsorgeverträge umgewandelt werden, die den Voraussetzungen des AVmG entsprechen und damit förderfähig sind,
- höhere Beiträge – einschließlich der Zulagen – auf den Vertrag eingezahlt werden, als nach § 10a Abs. 1 begünstigt sind, oder
- ein begünstigter Altersvorsorgevertrag nicht in der gesamten Ansparphase gefördert worden ist, weil zB in einigen Jahren die persönlichen Fördervoraussetzungen nicht vorgelegen haben, aber weiterhin Beiträge eingezahlt worden sind.

Mit BMF v. 11.11.2004 (BMF v. 11.11.2004 – IV C 3 - S 2257b – 47/04, BStBl. I 2004, 1061; ergänzt durch BMF v. 14.3.2012 – IV C 3 - S 2257 – b/11/10003, BStBl. I 2012, 311) hat die FinVerw. nähere Festlegungen zur Aufteilung von Leistungen aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen getroffen. Zu Beispielen und Berechnungsweise s. auch BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 139 ff.

Tatsächliche Begünstigung bzw. Nichtbegünstigung: Ob Beträge begünstigt worden sind oder nicht, ist allein auf Grundlage der tatsächlich erfolgten Besteuerung/Förderung zu beurteilen. Unbeachtlich ist, ob die materiell-rechtl. Voraussetzungen der begünstigenden Vorschriften vorgelegen haben (BFH v. 20.9.2016 – X R 23/15, BStBl. II 2017, 347).

Einstweilen frei.

472–474

2. Abschließende Aufzählung der Begünstigungen

475

Nr. 5 Satz 2 zählt abschließend die im Folgenden dargestellten Begünstigungen auf. Mangels planwidriger Regelungslücke ist die Vorschrift weder einer Analogie noch einer teleologischen Extension zugänglich (BFH v. 28.10.2020 – X R 29/18, BFH/NV 2021, 858).

§ 3 Nr. 63 regelt die StFreiheit der vom ArbG gezahlten Beiträge an Direktversicherungen, Pensionsfonds und Pensionskassen zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersvorsorge (s. § 3 Nr. 63 Anm. 1 ff.).

§ 3 Nr. 63a: Die mW ab VZ 2018 eingeführte Vorschrift regelt die StFreiheit der Sicherheitsbeiträge des ArbG nach § 23 Abs. 1 BetrAVG, soweit sie nicht unmittelbar dem einzelnen ArbN gutgeschrieben oder zugerechnet werden (s. § 3 Nr. 63a Anm. 1 ff.).

§ 10a und Abschnitt XI: Die staatliche Förderung für den Aufbau einer zusätzlichen privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge oder für bestimmte Beiträge im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung (§ 82 Abs. 2) besteht aus zwei Elementen: zum einen aus der progressionsunabhängigen Altersvorsorgezulage nach Abschn. XI und zum anderen aus dem SA-Abzug nach § 10a. Es muss von Amts wegen geprüft werden, welche Förderung für den Stpfl. im Einzelfall günstiger ist. Kommt das FA im Rahmen der Veranlagung zu dem Erg., dass der SA-Abzug nach § 10a günstiger ist als die Altersvorsorgezulage, wird im Rahmen der EStVeranlagung zusätzlich der übersteigende StVorteil berücksichtigt. Unabhängig davon, ob nur die Altersvorsorgezulage gewährt wurde oder zusätzlich auch der SA-Abzug, unterliegen die geförderten Leistungen der nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 5.

Soweit in der Ansparphase über den Förderrahmen des § 10a hinaus Beiträge gezahlt worden sind, kommt Nr. 5 Satz 2 Buchst. a bis c zur Anwendung, soweit die Beiträge im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung nicht nach § 3 Nr. 63 oder 66 begünstigt worden sind.

Abschnitt XII: Der durch das BetriebsrentenStärkG mW ab VZ 2018 neu eingeführte § 100 sieht eine mittelbar über den ArbG gewährte direkte staatliche Subvention von kapitalgedeckten Altersvorsorgemaßnahmen zu Gunsten von Geringverdienern durch Einzahlungen in Pensionskassen, Pensionsfonds oder Direktversicherungen vor. Der vorgesehene Förderbetrag wird technisch durch eine Verrechnung mit der abzuführenden LSt an den ArbG gewährt (s. § 100 Anm. 1 ff.).

§ 92a Abs. 2 Satz 4 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 9 Nr. 2 („Wohnriester“): Hat der Stpfl. einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag zur Förderung selbstgenutzten Wohneigentums eingesetzt (Finanzierung der AK iSd. § 92a Abs. 1; Darlehenstilgung iSd. § 82 Abs. 1), kann es insoweit im Alter nicht zur Auszahlung von Leistungen kommen, da keine Rückzahlungsverpflichtung für die verwendeten Beträge besteht. Um dennoch eine aus systematischen Gründen erforderliche Besteuerung im Alter durchführen zu können, werden das entnommene geförderte Altersvorsorgevermögen und die geförderten Tilgungsleistungen durch den Vertragsanbieter auf einem sog. Wohnförderkonto erfasst. Dieses unterliegt grds. im Alter nach den Regelungen des § 92a Abs. 2 iVm. Nr. 5 Sätze 4 bis 6 der Besteuerung. Gemäß § 92a Abs. 2 Satz 4 Nr. 1 hat der Stpfl. jedoch jederzeit die Möglichkeit, Zahlungen zur Minderung des Wohnförderkontos zu leisten, aus denen dann in der Auszahlungsphase laufende Leistungen erbracht werden können. Da dieser Minderungsbetrag im Erg. der Wiedereinzahlung geförderter Beiträge gleichkommt, erfolgt eine Besteuerung der darauf beruhenden Leistungen nach Nr. 5 Satz 1. Gleiches gilt, wenn der Stpfl. Zahlungen zugunsten eines zertifizierten Altersvorsorgevertrags erbringt, um eine Versteuerung des Wohnförderkontos im Fall des Wegfalls der Eigennutzung zu vermeiden (§ 92a Abs. 3 Satz 9 Nr. 2; s. § 92a Anm. 1 ff.).

§ 3 Nr. 66 stellt im Fall einer Übertragung bestehender Versorgungszusagen (über eine UKasse oder direkt durch den ArbG) auf einen Pensionsfonds die dafür vom ArbG oder der UKasse an den Pensionsfonds erbrachten Leistungen beim ArbN stfrei, sofern der ArbG einen Antrag auf Verteilung der Leistungen gem. § 4d Abs. 3 bzw. § 4e Abs. 3 gestellt hat. Soweit die späteren Altersversorgungsleistungen des ArbN auf diesen stfreien Leistungen beruhen, werden sie nach Nr. 5 Satz 1 nachgelagert besteuert. Nr. 5 Satz 11 regelt ergänzend, in welchen Fällen ein Versorgungsfreibetrag und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) sowie ein WK-Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 in Betracht kommen (s. Anm. 525; s. § 3 Nr. 66 Anm. 1 ff.).

§ 3 Nr. 56 regelt die der Höhe nach begrenzte StFreiheit der Zuwendungen des ArbG zugunsten seiner ArbN an eine Pensionskasse. Dabei muss es sich um Zahlungen im Rahmen einer umlagefinanzierten betrieblichen Altersversorgung handeln (s. § 3 Nr. 56 Anm. 1 ff.).

§ 3 Nr. 55b Satz 1 stellt die nach § 14 VersAusglG durchgeführte externe Teilung des Anrechts auf Versorgung stfrei, soweit für die Zeit des Versorgungsausgleichs Leistungen aus diesen Anrechten zu stpfl. Einkünften nach §§ 19, 20 und 22 führen würden. Damit wird erreicht, dass bei der ausgleichsberechtigten Person der Teil der Leistungen, der auf dem stfreien Ausgleichswert beruht, der nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1 unterworfen wird.

§ 3 Nr. 55c: Satz 1 regelt die StFreiheit der Übertragung von Altersvorsorgevermögen auf einen anderen auf den Namen des Stpfl. lautenden Altersvorsorgevertrag. Nach Satz 2 gilt die StFreiheit entsprechend bei Übertragung von Anwartschaften aus einer betrieblichen Altersversorgung und bei Übertragung im Todesfall. Damit wollte der Gesetzgeber erreichen, dass sich in den durch § 3 Nr. 55c abgedeckten Fällen die Besteuerungsmöglichkeiten nicht verschlechtern, die spätere Auszahlung aus dem aufnehmenden Altersvorsorgevertrag also nur insoweit der vollständigen Besteuerung unterliegt, wie sie auch ohne die Übertragung der Besteuerung unterlegen hätte (s. BTDrucks. 17/7524, 9). Ungeachtet der Frage, ob es sich nur um eine deklaratorische Regelung handelt (s. hierzu § 3 Nr. 55c Anm. 1), verfehlt die gesetzliche Regelung uE dieses Ziel. § 3 Nr. 55c betrifft seinem Wortlaut nach Altersvermögen, „soweit“ die Leistungen zu stpfl. Einkünften nach Nr. 5 führen würden. Dies schließt die Besteuerung sowohl nach Satz 1 als auch nach Satz 2 ein. Dies hat zur Folge, dass Anwartschaften, die auch auf nicht geförderten Beiträgen beruhen und daher in der Auszahlungsphase in Höhe des entsprechenden Anteils lediglich zu einer Besteuerung nach Nr. 5 Satz 2 geführt hätten, nunmehr voll nachgelagert zu besteuern sind.

Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die entsprechenden Kommentierungen verwiesen.

Einstweilen frei.

476–478

3. Besteuerung nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. a

479

Verweis auf die Rentenbesteuerung: Bei lebenslangen Renten, bei Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten, soweit sie nicht auf den aufgezählten geförderten Beiträgen beruhen, wird Nr. 1 Satz 3 Buchst. a entsprechend angewendet. Da der Verweis in Satz 2 Buchst. a sowohl Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa als auch Doppelbuchst. bb umfasst, ist grds. danach zu differenzieren, ob es sich bei den genannten Renten um eine Basisversorgung iSd. Doppelbuchst. aa handelt oder Doppelbuchst. bb Anwendung findet.

Basisversorgung: Leistungen aus gesetzlichen RV, der landwirtschaftlichen Alterskasse und den berufsständischen Versorgungseinrichtungen scheiden aus, da es sich hierbei nicht um Leistungen iSd. Nr. 5 handeln kann. In Betracht kommen daher nur RV iSv. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b. Dies betrifft nur Verträge, die nach dem 31.12.2004 geschlossen worden sind (s. auch BMF v. 24.5.2017 – IV C 3 - S 2221/16/10001:004, BStBl. I 2017, 820, Rz. 13). Dies erfordert uU eine komplizierte Aufteilung.

Beispiel:

Der ArbG A hat dem ArbN B im Juni 2005 eine Versorgungszusage über eine Pensionskasse erteilt, die ab 2015 Versorgungsleistungen in Form von Rentenzahlungen vorsieht. Unterstellt, die Voraussetzungen für die Basisversorgung iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b waren in 2005 erfüllt, ergibt sich folgende Beurteilung der Leistungen der Pensionskasse:

Soweit die Leistungen auf Beiträgen beruhen, die nach § 3 Nr. 63 stfrei sind, erfolgt eine nachgelagerte Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1. Soweit die Beiträge die in § 3 Nr. 63 enthaltenen Grenzen übersteigen und ein SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b geltend gemacht werden kann, erfolgt eine Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa.

Allerdings wird idR noch eine weitere Differenzierung erforderlich sein, da § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ab VZ 2010 voraussetzt, dass der Vertrag nach § 5a AltZertG zertifiziert ist. Waren die Beiträge mangels Zertifizierung danach ab VZ 2010 nicht mehr als SA abziehbar, erfolgt eine Besteuerung der Leistungen insoweit nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb.

Bei der Auszahlung sind die Leistungen folglich zunächst im Hinblick auf die Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1 und Satz 2 aufzuteilen. Im Bereich des Satzes 2 sind die Leistungen sodann nochmals zeitraumbezogen im Hinblick auf Beiträge aus den VZ 2005 bis 2009 (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa) und Beiträge aus VZ 2010 bis VZ 2015 (Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb) aufzuteilen.

Sonstige Leistungen: Im Übrigen erfolgt die Besteuerung nach Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb (zu einer privaten Berufsunfähigkeitsrente vgl. FG München v. 24.7.2018 – 2 K 493/17, juris, rkr.).

480–481 Einstweilen frei.

482 4. Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. b

Werden Leistungen aus einem zertifizierten Versicherungsvertrag oder aus einem Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder einer Direktversicherung, die nicht auf geförderten Beiträgen beruhen, in anderer Form als einer lebenslange Rente, Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- oder Hinterbliebenenrente ausgezahlt, ist gem. Nr. 5 Satz 2 Buchst. b § 20 Abs. 1 Nr. 6 in der jeweils für den Vertrag maßgebenden Fassung entsprechend anzuwenden.

Altverträge: Für vor dem 1.1.2005 geschlossene Verträge gilt § 20 Abs. 1 Nr. 6 aF fort, vgl. § 52 Abs. 28 Satz 5 (vgl. BFH v. 6.9.2018 – X R 21/16, BStBl. II 2019, 157). Dies gilt jedoch nicht, wenn der die Erträge vermittelnde Versicherungsvertrag als Direktversicherung ausgestaltet ist (vgl. BFH v. 16.3.2021 – X R 44/18, juris).

Besteuerung des (hälftigen) Unterschiedsbetrags: Bei nach dem 31.12.2004 abgeschlossenen Verträgen unterliegt der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der Besteuerung. Erfolgt die Auszahlung erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres des Stpfl. und hat der Vertrag im Zeitpunkt der Auszahlung mindestens zwölf Jahre bestanden, ist nur die Hälfte dieses Unterschiedsbetrags der Besteuerung zugrunde zu legen. Für nach dem 31.12.2011 abgeschlossene Verträge ist die Vollendung des 62. Lebensjahres maßgebend (§ 52 Abs. 28 Satz 7).

Beseitigung von Besteuerungslücken: Durch die Neuregelung in Nr. 5 Satz 2 Buchst. b hat der Gesetzgeber mW ab VZ 2007 die Verwaltungsregelung (BMF v. 17.11.2004 – IV C 4 - S 2222 - 177/04, BStBl. I 2004, 1065) abgesichert, mit der die FinVerw. wohl das umgesetzt hat, was der Gesetzgeber von Beginn an vorgesehen hatte, was sich aber zunächst aufgrund der Differenzierung zwischen Versicherungsverträgen (Satz 2 aF) und anderen Verträgen (Satz 3 aF) nicht aus dem Ges. ergab. Zur Rechtslage bis VZ 2006 s. Voraufgabe des § 22 EStG Anm. 499 – Stand September 2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

483–485 Einstweilen frei.

486 5. Leistungen aus anderen Verträgen iSd. Nr. 5 Satz 2 Buchst. c

Für Leistungen, die nicht von Nr. 5 Satz 2 Buchst. a und b erfasst werden, bestimmt Buchst. c, dass der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der Besteuerung unterliegt. Es handelt sich mithin um einen Auffangtatbestand. Darunter fallen zB zertifizierte Bank-

und Fondsparpläne oder zertifizierte Bausparverträge (vgl. BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 143).

Die StBefreiung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 ist dabei entsprechend anzuwenden. Erfolgt danach die Auszahlung erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres bzw. bei Vertragsabschluss nach dem 31.12.2011 nach Vollendung des 62. Lebensjahres (§ 52 Abs. 28 Satz 7) und nach Ablauf von zwölf Jahren seit Vertragsabschluss, ist nur der hälftige Unterschiedsbetrag anzusetzen.

Einstweilen frei.

487–499

III. Besteuerung bei schädlicher Verwendung nach § 93 (Nr. 5 Satz 3)

500

Systematik des Satzes: Die Vorschrift befasst sich mit der schädlichen Verwendung von gefördertem Altersvorsorgevermögen und stellt die systemgerechte Besteuerung des entgegen der Regelungen des AltZertG ausgezahlten Altersvorsorgevermögens sicher.

Schädliche Verwendung (§ 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2): Wird gefördertem Altersvorsorgevermögen nicht unter den in § 93 Abs. 1 Satz 1 genannten Voraussetzungen an den Zulageberechtigten ausgezahlt und damit schädlich verwendet, sind die auf das ausgezahlte geförderte Altersvermögen entfallenden Zulagen und die nach § 10a Abs. 4 gesondert festgestellten Beträge, also die über den Zulagenanspruch hinausgehende StErmäßigung, zurückzuzahlen. Nach Satz 2 gilt dies auch bei Auszahlung nach Beginn der Auszahlungsphase und bei Auszahlung im Todesfall (zu den tatbestandlichen Voraussetzungen des § 93 Abs. 1 Sätze 1 und 2 s. § 93 Anm. 3 ff.).

Bemessungsgrundlage: Satz 3 ordnet in diesen Fällen eine Besteuerung nach Satz 2 an und fingiert eine Leistung. Als Leistung gilt danach das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen abzgl. der Altersvorsorgezulagen nach Abschn. XI. Nicht abzuziehen ist damit die nach § 10a Abs. 4 festgestellte StErmäßigung. Dies ist folgerichtig, da die entsprechenden Beträge nicht im Vorsorgevermögen enthalten sind.

Für den sich danach ergebenden Betrag richtet sich die Besteuerung nach Satz 2 Buchst. a bis c. Da im Regelfall die Voraussetzungen der Buchst. a und b nicht vorliegen, ist weiter nach Buchst. c zu verfahren, dh., es sind die geleisteten Beiträge zum Abzug zu bringen. Zudem ist die hälftige StBefreiung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen zu berücksichtigen (s. Anm. 486). Zu Berechnungsbeispielen s. BMF v. 21.12.2017 – IV C 3 - S 2015/17/10001:005, BStBl. I 2018, 93, Rz. 226 ff.

Unter Umständen kommt zudem eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 in Betracht, sofern es sich um eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten iSv. § 34 Abs. 2 Nr. 4 handelt. Eine solche „Tätigkeit“ liegt bei Altersbezügen in der früheren Leistung von Beiträgen (BFH v. 11.6.2019 – X R 7/18, BStBl. II 2019, 583, zu Kapitalabfindungen von Kleinstbetragsrenten). Das Kriterium der „Außerordentlichkeit“ erfordert nach Auffassung des BFH (BFH v. 6.11.2019 – X R 39/17, BStBl. II 2020, 217), dass die Kapitalisierung laufender Ansprüche auf Altersbezüge für den betreffenden Lebens-, Wirtschafts- und Regelungsbereich atypisch ist.

Einstweilen frei.

501–504

505 IV. Besteuerung bei Eigenheimrentenverträgen (Nr. 5 Sätze 4 bis 6)

Systematik: Nr. 5 Sätze 4 bis 6 steht in Zusammenhang mit der Einf. der Eigenheimrente durch das EigRentG. Für bestimmte nach dem 31.12.2007 erfolgte wohnungswirtschaftliche Verwendungen kann der Zulageberechtigte angespartes gefördertes Altersvorsorgevermögen in Form eines Altersvorsorge-Eigenheimbetrags verwenden (§ 92a Abs. 1) oder auf bestimmte Darlehenstilgungen Altersvorsorgezulage nach Abschn. XI und den SA-Abzug nach § 10a in Anspruch nehmen (§ 82 Abs. 1). Diese geförderten Beträge werden nach Maßgabe des § 92a Abs. 2 auf einem sog. Wohnförderkonto festgehalten, um sicherzustellen, dass im Alter eine nachgelagerte Besteuerung erfolgen kann. Nr. 5 Sätze 4 bis 6 enthalten die entsprechenden Regelungen für diese nachgelagerte Besteuerung.

Verminderungsbeträge nach § 92a Abs. 2 Satz 5: Nach Satz 4 gilt zunächst der Verminderungsbetrag nach § 92a Abs. 2 Satz 5 als Einkünfte iSd. Nr. 5 Satz 1. Hiermit wird systemgerecht umgesetzt, dass auch bei einem Eigenheimrentenvertrag in der fiktiven Auszahlungsphase eine Besteuerung erfolgt. Erreicht wird dies, indem zu Beginn der Auszahlungsphase der Endbestand des Wohnförderkontos auf die Zeit bis zur Vollendung des 85. Lebensjahres gleichmäßig verteilt wird (vgl. § 92a Abs. 2 Satz 5 mit der neu eingefügten Ausnahmeregelung für Kleinstbetragsrenten). Der sich dabei ergebende jährliche Verminderungsbetrag unterliegt dann aufgrund der Regelung in Nr. 5 Satz 4 jeweils der Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1.

Auflösungsbetrag nach § 92a Abs. 3 Satz 5: Satz 4 erfasst darüber hinaus den Auflösungsbetrag nach § 92a Abs. 3 Satz 5. Gibt der Zulageberechtigte die Eigennutzung einer mit Altersvorsorge-Eigenheimbetrag (§ 92a Abs. 1) oder geförderten Tilgungsleistungen (§ 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Satz 3) finanzierten Wohnung nicht nur vorübergehend auf, ist das Wohnförderkonto gem. § 92a Abs. 3 Satz 5 aufzulösen und die dort erfassten Beträge gelten als zugeflossen, sofern keine Befreiung von der schädlichen Verwendung gem. § 92a Abs. 3 Satz 9 in Betracht kommt (s. § 92a Anm. 26ff.). Nr. 5 Satz 4 stellt auch für diesen Fall die nachgelagerte Besteuerung sicher. Für den Fall, dass die Eigennutzung der geförderten Wohnung nach Beginn der Auszahlungsphase endet, gilt dies entsprechend, wenn sich der Stpfl. für die Besteuerung von Verminderungsbeträgen entschieden und das 85. Lebensjahr noch nicht erreicht hat (s. § 92a Anm. 24).

Auflösungsbetrag nach § 92a Abs. 2 Satz 6: Satz 5 erfasst den Auflösungsbetrag nach § 92a Abs. 2 Satz 6. Statt das Wohnkonto bis zur Vollendung des 85. Lebensjahres jährlich in Form gleichmäßiger Verminderungsbeträge zu versteuern, kann sich der Zulageberechtigte danach zu Beginn der Auszahlungsphase gem. § 92a Abs. 2 Satz 6 dafür entscheiden, die Auflösung des Wohnförderkontos zu verlangen. Für diesen Fall sieht Nr. 5 Satz 5 vor, dass der Auflösungsbetrag zu 70 % nach Nr. 5 Satz 1 nachgelagert zu besteuern ist. Hinsichtlich der restlichen 30 % wird – zunächst – auf eine Besteuerung verzichtet. Hier greift Nr. 5 Satz 6 ein:

- ▶ **Wegfall der Eigennutzung:** Nutzt der Zulageberechtigte die geförderte Wohnung innerhalb eines Zeitraums bis zum zehnten Jahr nach dem Beginn der Auszahlungsphase nicht nur vorübergehend nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken, erfolgt eine Nachversteuerung des zunächst zu Beginn der Auszahlungsphase unversteuert gebliebenen Teils iHv. 30 % des Wohnförderkontos mit dem Eineinhalbfachen (Satz 6 Buchst. a). Fällt die Eigennutzung innerhalb eines Zeitraums zwischen dem zehnten und 20. Jahr nach dem Beginn der Auszahlungsphase weg, erfolgt eine Nachversteuerung der restlichen 30 % mit dem

Einfachen (Satz 6 Buchst. b). Diese Nachversteuerung soll nach der Gesetzesbegründung einen Ersatz für die ansonsten bei Riester-Verträgen im Fall der Fehlverwendung einsetzende Rückforderung von Förderungen (schädliche Verwendung, §§ 93, 94) darstellen (vgl. BRDrucks. 239/08, 39). Dieses aufwendige Verfahren wollte der Gesetzgeber für die Eigenheimrente wohl vermeiden.

- ▶ *Anzeigepflicht für den Fall der Nachversteuerung:* Der Zulageberechtigte hat gegenüber demjenigen, der das Wohnförderkonto führt (Anbieter, § 80, oder zentrale Stelle, § 81) gem. § 92a Abs. 3 Satz 1 eine Anzeigepflicht über den Wegfall der Eigennutzung, damit die FinVerw. die Nachversteuerung auch sicherstellen kann (s. § 92a Anm. 23).
- ▶ *Tod des Zulageberechtigten nach Auflösung des Wohnförderkontos:* Die Nachversteuerung allerdings tritt nicht ein, wenn die Eigennutzung der geförderten Wohnung durch den Tod des Zulageberechtigten entfällt. Nr. 5 Satz 6 regelt insoweit ausdrücklich, dass die Rechtsfolgen dieser Vorschrift nur eintreten, wenn die Eigennutzung zu Lebzeiten des Zulageberechtigten wegfällt.
- ▶ *Ausnahme von der Nachversteuerung:* Nr. 5 Satz 6 Halbs. 2 stellt durch den Verweis auf § 92a Abs. 3 Satz 9 sicher, dass die Folgen der Nachversteuerung unter den gleichen Voraussetzungen vermieden werden können wie bei Wegfall der Eigennutzung in der Ansparphase. Zu Einzelheiten s. § 92a Anm. 26 ff.

Einstweilen frei.

506–509

V. Bescheinigungspflichten der Anbieter (Nr. 5 Satz 7)

510

Systematische Stellung: Damit die Besteuerung nach Maßgabe der Nr. 5 in der Praxis auch umgesetzt werden kann, sind Bescheinigungen des Anbieters (§ 80) über die erbrachten Leistungen erforderlich. Dies regelt Nr. 5 Satz 7.

Bescheinigungsfälle: Der Anbieter hat nach Ablauf des Kj. dem Stpfl. nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck den Betrag der im abgelaufenen Kj. zugeflossenen Leistungen iSv. Nr. 5 Sätze 1 bis 3 – also auch die fingierten Leistungen im Fall der schädlichen Verwendung – je gesondert in folgenden Fällen mitzuteilen:

- erstmaliger Leistungsbezug,
- schädliche Verwendung iSd. § 93 Abs. 1,
- Änderung der im Kj. auszahlenden Leistung.

Aussteller: Die Pflicht zur Ausstellung der Bescheinigung richtet sich an die Anbieter. Dies sind nach der Definition des § 80 die in § 1 Abs. 2 AltZertG aufgeführten Anbieter (insbes. Lebensversicherungsunternehmen sowie bestimmte Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute) sowie die in § 82 Abs. 2 genannten Versorgungseinrichtungen (also Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen).

Amtlich vorgeschriebenes Muster: Im Rahmen des AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554) hat der Gesetzgeber nachträglich in § 99 Abs. 1 mW zum 1.1.2005 klargestellt, dass die dort geregelte Ermächtigung zur Bestimmung von Vordrucken auch für den Vordruck in Nr. 5 Satz 7 gilt. Das aktuelle Bescheinigungsmuster wird jeweils im BStBl. veröffentlicht (für VZ ab 2014 mit BMF v. 14.8.2014 – IV C 3 - S 2257 – b/07/10002, BStBl. I 2014, 1168; für VZ 2018 vgl. BMF v. 10.4.2018 – IV C 3 - S 2257 – b/07/10002:018, BStBl. I 2018, 616; für VZ 2019 vgl. BMF v. 2.10.2019 – IV C 3 - S 2257 – b/19/10005:001, BStBl. I 2019, 978;

für VZ ab 2020 vgl. BMF v. 9.11.2020 – IV C 3 - S 2257 – b/19/10005:002, BStBl. I 2020, 1061).

Elektronische Bereitstellung: Mit dem 3. BürokratieEntlG v. 22.11.2019 (s. Anm. 4) wurde mW ab VZ 2020 die Möglichkeit der elektronischen Bereitstellung der Bescheinigung geschaffen. Anbieter und Stpfl. sollen die Vorteile der elektronischen Datenübermittlung nutzen können (BTDrucks. 454/19, 31). Voraussetzung ist lediglich das Einverständnis des Stpfl. Besondere formale Anforderungen an die elektronische Bereitstellung stellt das Ges. nicht. Also ist weder eine elektronische Signatur noch ein besonderer Übertragungsweg erforderlich. Die elektronische Form der Bescheinigung richtet sich – ebenso wie die Papierform – nach amtlichem Muster.

Mitteilungspflicht des Arbeitgebers: Der Anbieter ist verpflichtet, die im abgelaufenen KJ. zugeflossenen Leistungen iSv. Nr. 5 Sätze 1–3 je gesondert mitzuteilen. Dies kann in der Praxis mit Problemen verbunden sein, weil der Anbieter dafür auch rechtl. Beurteilungen vornehmen muss, um die Zuordnung zu den einzelnen Tatbeständen der Sätze 1–3 treffen zu können. Handelt es sich bei den zu bescheinigenden Leistungen um solche aus der betrieblichen Altersversorgung (Pensionsfonds, Pensionskasse, Direktversicherung) kann der Anbieter (Versorgungsträger) seiner Pflicht nach Nr. 5 Satz 7 nur nachkommen, wenn er vom ArbG entsprechende Informationen über die stl. Behandlung der Beiträge bekommt, denn er selbst hat hierüber im Regelfall keine Informationen. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber mit der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung (AltVDV v. 28.2.2005, BStBl. I 2005, 487, zuletzt geändert durch Art. 12 DigRentÜG v. 11.2.2021, BGBl. I 2021, 154) eine entsprechende Verpflichtung für den ArbG zur Mitteilung der Daten gegenüber dem Versorgungsträger geschaffen (vgl. § 6 AltVDV). Eine bestimmte Form für die Erfüllung der Mitteilungspflichtung des ArbG (zB Datenfernübertragung) ist nicht vorgeschrieben. Die Mitteilungspflicht des ArbG kann auch durch einen Auftragnehmer (zB Steuerberater) erfüllt werden. Unter bestimmten in § 6 Abs. 2 AltVDV genannten Voraussetzungen kann die Mitteilung unterbleiben (zB weil der Versorgungsträger bereits über die notwendigen Daten verfügt).

511–514 Einstweilen frei.

515 VI. Erstattung von Abschluss- und Vertriebskosten (Nr. 5 Satz 8)

Systematische Einordnung: Im Rahmen des JStG 2009 hat der Gesetzgeber die Vorschrift um eine Regelung ergänzt, wonach Abschluss- und Vertriebskosten eines Altersvorsorgevertrags, die dem Stpfl. erstattet werden, nach Satz 1 nachgelagert zu besteuern sind (Nr. 5 Satz 8). Diese Fiktion mag zwar gemessen an der Rspr. des BFH nicht systemgerecht sein, kann jedoch uE im Hinblick auf die damit verbundene Vereinfachung hingenommen werden.

Rechtliche Qualifikation als Beitragserstattung: Nach Rspr. des BFH mindert die Erstattung von Abschluss- und Vertriebskosten an den Stpfl. wie eine Beitragserstattung die Summe der entrichteten Versicherungsbeiträge (vgl. BFH v. 2.3.2004 – IX R 68/02, BStBl. II 2004, 506). Bei einer Übertragung auf Altersvorsorgeverträge würde dies bedeuten, dass die geleisteten Altersvorsorgebeiträge zu mindern wären. Dies kann uU zu Problemen im Hinblick auf Mindesteigenbeitrag nach § 86 führen. Darüber hinaus werden Abschluss- und Vertriebskosten idR nicht

durch den Anbieter selbst, sondern durch Vermittler erstattet. Hat der Anbieter keine Kenntnis von der Provisionserstattung, wären möglicherweise die Angaben im Antrag auf Altersvorsorgezulage, den er für den Anleger bei der zentralen Stelle (§ 81) stellt, fehlerhaft. Gleiches gilt für die Datenübermittlung nach § 10a Abs. 5 über die geleisteten Altersvorsorgebeiträge. Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber sich wohl für die systematisch unzutreffende Lösung entschieden, indem er Einkünfte iSd. Nr. 5 Satz 1 annimmt.

Praktische Handhabung: Allerdings verbleibt das Risiko eines praktischen Vollzugsdefizits, soweit die FinVerw. keine Kenntnis von den Provisions- und Vertriebskostenerstattungen erhält. Der Vermittler selbst ist nicht mitteilungspflichtig. Die Mitteilungspflicht des Anbieters nach Satz 7 umfasst uE zudem keine Leistungen Dritter. Dies gilt umso mehr, als der Anbieter wohl keinen Anspruch gegenüber dem Vermittler auf Offenlegung der Erstattung hat.

Einstweilen frei.

516–519

VII. Zuordnung der steuerpflichtigen Einkünfte in Übertragungsfällen (Nr. 5 Sätze 9 und 10)

520

Systematische Stellung: Nr. 5 Sätze 9 und 10 regeln systematisch zutr. die Zuordnung der Auszahlungen aus einem zertifizierten Altersvorsorgevertrag, einer Pensionskasse, einem Pensionsfonds oder einer Direktversicherung zu Nr. 5 Satz 1 und Satz 2, wenn es während der Ansparphase zur stfreien Übertragung von Altersvorsorgevermögen aufgrund einer internen Teilung im Rahmen des Versorgungsausgleichs, einer Übertragung des Übertragungswerts iSd. § 4 Abs. 2 Nr. 2 BetrAVG im Zusammenhang mit einem ArbG-Wechsel oder einer Übertragung von Werten von Anrechten auf Altersversorgung aufgrund eines Abkommens mit einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung gekommen ist. In den genannten Fällen stellen § 3 Nr. 55a (Versorgungsausgleich), Nr. 55 (ArbG-Wechsel) und Nr. 55e (Abkommen mit einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung) die Übertragungsvorgänge stfrei. Die Normen enthalten zwar bereits die Regelung, dass die späteren Leistungen aus dem neu begründeten Anrecht zu den Einkünften gehören, zu denen die Leistungen gehören würden, wenn die stfreie Übertragung von Altersvorsorgevermögen nicht stattgefunden hätte. Mit der Klarstellung in Nr. 5 Sätze 9 und 10 wurde jedoch nunmehr sämtlichen Bedenken, ob die gesetzliche Zuordnung der Regelungen zur späteren Besteuerung zu den StBefreiungsnormen für die Ansparphase tatsächlich Wirkung für die Auszahlungsphase entfalten kann, der Boden entzogen.

Nr. 5 Satz 9 nimmt auf § 3 Nr. 55a Bezug und bestimmt im Erg. uE übereinstimmend mit § 3 Nr. 55a Satz 2, dass sich die Zuordnung zu Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichsberechtigten Person danach richtet, wie eine nur auf die Ehezeit bezogene Zuordnung der sich aus dem übertragenen Anrecht ergebenden Leistung zu Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichspflichtigen Person im Zeitpunkt der Übertragung ohne die Teilung vorzunehmen gewesen wäre.

Nr. 5 Satz 10 nimmt auf § 3 Nr. 55 und Nr. 55e Bezug und bestimmt, dass in diesen Fällen Satz 9 entsprechend angewendet wird.

Einstweilen frei.

521–524

525 **VIII. Übertragung einer Versorgungsverpflichtung auf einen Pensionsfonds (Nr. 5 Satz 11)**

Regelungszusammenhang: Wird eine Versorgungsverpflichtung des ArbG unter Inanspruchnahme der StBefreiung des § 3 Nr. 66 auf einen Pensionsfonds übertragen, unterliegen die Versorgungsleistungen, die der Versorgungsberechtigte vom Pensionsfonds bezieht, der Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1 und nicht – wie Versorgungsleistungen, die der ArbG unmittelbar erbracht hätte – der Besteuerung nach § 19. Die Übertragung hat damit grds. zur Folge, dass dem Versorgungsberechtigten zB kein Versorgungsfreibetrag und kein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag mehr zustehen (§ 19 Abs. 2). Um Schlechterstellungen für die Fälle zu vermeiden, in denen der Versorgungsberechtigte bereits im Zeitpunkt der Übertragung auf den Pensionsfonds Versorgungsleistungen bezieht, sieht Nr. 5 Satz 11 vor, dass in diesen Fällen auf die Leistungen aus dem Pensionsfonds die Beträge nach § 9a Satz 1 Nr. 1 und § 19 Abs. 2 entsprechend anzuwenden sind (zur Abgrenzung zwischen § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b s. Hess. FG v. 14.5.2020 – 4 V 312/20, juris, rkr., unter Verweis auf BMF v. 6.12.2017 – IV C 5 - S 2333/17/10002, BStBl. I 2018, 147, Rz. 160f.; zur Aufteilung des Versorgungsfreibetrags bei mehreren Versorgungsleistungen vgl. FG Köln v. 26.6.2019 – 14 K 2436/18, EFG 2020, 440, rkr.).

Zeitpunkt der Übertragung: Seinem Wortlaut nach setzt Nr. 5 Satz 11 voraus, dass der Stpfl. vor der Übertragung bereits Leistungen aufgrund der Versorgungsverpflichtung erhalten hat. Unseres Erachtens ist die Vorschrift unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck der Regelung dahin auszulegen, dass es ausreicht, dass Übertragung und erstmaliger Leistungsbezug im gleichen Monat erfolgen. Es wäre reiner Formalismus zu fordern, dass der ArbG zunächst eine erste Rentenzahlung an den Versorgungsberechtigten erbringt und erst dann auf den Pensionsfonds überträgt, um den Versorgungsfreibetrag und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag bzw. den Pauschbetrag gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 für den Versorgungsberechtigten sicherzustellen.

526–529 Einstweilen frei.

530 **IX. Vertragsabschluss in Fällen des Versorgungsausgleichs (Nr. 5 Satz 12)**

Regelungsgehalt: Wird aufgrund einer internen Teilung nach § 10 VersAusglG oder einer externen Teilung nach § 14 VersAusglG ein Versorgungsanrecht zugunsten der ausgleichsberechtigten Person begründet, so sind die Versorgungsleistungen, die die ausgleichsberechtigte Person daraus bezieht, nach Nr. 5 Satz 1 oder nach Satz 2 zu besteuern. Für letztgenannten Fall kann der Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags von zentraler Bedeutung sein. So stellt sich zB im Rahmen der Nr. 5 Satz 2 Buchst. b die Frage, ob § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 zur Anwendung kommt (s. Anm. 482). Um diesbezüglich Schlechterstellungen für die ausgleichsberechtigte Person zu vermeiden, regelt Nr. 5 Satz 12, dass der Vertrag zur Begr. des Versorgungsrechts der ausgleichsberechtigten Person zum gleichen Zeitpunkt als abgeschlossen gilt wie der Vertrag der ausgleichspflichtigen Person, wenn die aus dem Vertrag der ausgleichspflichtigen Person ausgezahlten Leistungen zu einer Besteuerung nach Nr. 5 Satz 2 führen. Das heißt allerdings im Umkehrschluss, dass bei der Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1 – soweit von Relevanz – der Zeitpunkt des Versorgungsausgleichs maßgebend ist.

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Da es sich bei Nr. 5 um eine Spezialvorschrift handelt, die die Besteuerung betrifft, hat Satz 12 uE keinerlei Auswirkungen auf die Anwendung der Übergangsvorschriften nach § 14 AltZertG.

Einstweilen frei.

531–534

X. Ermäßigte Besteuerung der Kleinstbetragsrentenabfindungen (Nr. 5 Satz 13) 535

Mit Wirkung ab VZ 2018 (s. Anm. 4) ist Satz 13 angefügt worden, wonach auf Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen nach § 93 Abs. 3 § 34 Abs. 1 entsprechend anzuwenden ist.

Ergibt sich bei einem Riester-Vertrag, dass bei gleichmäßiger Verteilung des zu Beginn der Auszahlungsphase zur Verfügung stehenden geförderten Altersvorsorgekapitals die monatliche Rente 1 % der monatlichen Bezugsgröße nach § 18 SGB IV nicht erreicht, kann die Rente gem. § 93 Abs. 3 förderunschädlich abgefunden werden. In diesen Fällen ist ab VZ 2018 § 34 Abs. 1 anzuwenden.

Für die VZ vor 2018 kommt eine Anwendung des § 34 Abs. 1 nicht in Betracht (vgl. FG Köln v. 12.8.2020 – 5 K 3136/16, juris, rkr, Nachfolgeentscheidung zu BFH v. 11.6.2019 – X R 7/18, BStBl. II 2019, 583). Es liegt keine Entschädigung iSv. § 34 Abs. 2 Nr. 2 vor (BFH v. 6.11.2019 – X R 39/17, BStBl. II 2020, 217). Es handelt sich zwar um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit (BFH v. 11.6.2019 – X R 7/18, BStBl. II 2019, 583), allerdings ist, wie das FG Köln (v. 12.8.2020 – 5 K 3136/16, juris, rkr.) uE zu Recht festgestellt hat, die Zusammenballung nicht als atypisch und damit als außerordentlich anzusehen (in diese Richtung wohl auch BFH v. 11.6.2019 – X R 7/18, BStBl. II 2019, 582, der jedoch die Sache zur weiteren Sachverhaltsermittlung an des FG zurückverwiesen hat; s. im Nachgang FG Berlin-Brandenbg. v. 26.10.2020 – 7 K 7032/16, EFG 2021, 277, rkr.).

Einstweilen frei.

536–539

XI. Ausländische Versorgungseinrichtungen (Nr. 5 Satz 14) 540

Leistungen ausländ. Versorgungseinrichtungen fallen ebenfalls unter Nr. 5, sofern die Einrichtungen nach ihrer Struktur und den von ihnen im Versorgungsfall zu erbringenden Leistungen aufgrund einer rechtsvergleichenden Qualifizierung mit der Absicherung über eine inländ. Einrichtung vergleichbar sind (vgl. BFH v. 26.11.2014 – VIII R 38/10, BStBl. II 2016, 657; BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251; BFH v. 28.10.2020 – X R 29/18, BFH/NV 2021, 160; vgl. auch *Weber-Grellet in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 22 Rz. 170; zu Nr. 5 Satz 14 s. Anm. 463).

Aus systematischen Gründen hat die FinVerw. bisher schon die Auffassung vertreten, dass Leistungen aus ausländ. Versorgungseinrichtungen voll nachgelagert zu besteuern sind, wenn die Beiträge zwar nicht explizit durch Anwendung einer deutschen StBefreiungsnorm wie zB § 3 Nr. 63 stfrei gestellt worden sind, aber nach einer vergleichbaren Regelung. Der Gesetzeswortlaut gab dies bislang nicht her, da die ausdrückliche Anwendung einer deutschen StBefreiungsnorm gefordert war (vgl. BFH v. 28.10.2020 – X R 29/18, BFH/NV 2021, 160). Nunmehr hat der Gesetzgeber gesetzlich klargestellt, dass Leistungen aus ausländ. Versorgungseinrichtungen auch dann voll nachgelagert besteuert werden dürfen, wenn sie auf an-

dere Weise als durch konkrete Anwendung der deutschen StBefreiungsnormen in der Ansparphase stfrei gestellt worden sind.

Soweit Begünstigungen, die mit denen in Satz 2 vergleichbar sind, bei der deutschen Besteuerung gewährt wurden, gelten die darauf beruhenden Leistungen daher ebenfalls als Leistung nach Satz 1.

541–544 Einstweilen frei.

545 XII. Teilfreistellung bei schädlicher Verwendung von Riester-Vermögen (Nr. 5 Satz 15)

Mit der Investmentsteuerreform in 2016 hat der Gesetzgeber für fondsgebundene LV eine Teilfreistellung von der Besteuerung eingeführt (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9), die einen Ausgleich schaffen soll für die Besteuerung auf Fondsebene. Dies kann im Rahmen der Nr. 5 Satz 2 von Bedeutung sind. Da Riester-Verträge aber nach §§ 8 bis 12 InvStG von der Besteuerung auf Fondsebene ausgenommen sein können, ist bei Anwendung dieser Normen aus systematischen Gründen auch die Anwendung der Teilfreistellung nicht gerechtfertigt. Damit es bei schädlicher Verwendung von Riester-Vermögen, das bei Auszahlung der Besteuerung nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und damit den Regeln des § 20 Abs. 1 Nr. 6 unterliegen kann, nicht zu einer doppelten Begünstigung kommt (Ausnahme von der Besteuerung auf Fondsebene und Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9) regelte Nr. 5 Satz 15 von VZ 2018 bis VZ 2020, dass die Teilfreistellung nur dann greift, wenn auf Fondsebene eine Besteuerung stattgefunden hat.

Die Regelung erforderte eine differenzierte Betrachtung von Erträgen, für die auf Fondsebene eine StBefreiung nach §§ 8 bis 12 InvStG tatsächlich erfolgt ist, und Erträgen, für die eine solche Befreiung nicht gewährt wurde. Nachdem man festgestellt hat, dass eine derartige Aufteilung sehr aufwendig und letztlich nur für eine sehr geringe Anzahl von Anlegern von Bedeutung ist (vgl. BTDrucks. 19/22850, 100), ist mit dem JStG 2020 mW ab VZ 2021 (s. Anm. 4) die Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 bei zertifizierten Altersvorsorgeverträgen generell ausgeschlossen worden.

546–549 Einstweilen frei.

550 XIII. Zurechnung der Einkünfte im Erbfall (Nr. 5 Satz 16)

Mit dem JStG 2020 wurde die spezialgesetzliche Zurechnungsregelung (vgl. BTDrucks. 19/22850, 90) geschaffen, wonach Rentenzahlungen für den Sterbemann noch der verstorbenen Person zuzurechnen sind (s. Anm. 189). Diese gilt entsprechend auch für Renten, die der Nr. 5 unterliegen.

551–599 Einstweilen frei.

600 I. ABC zu sonstigen Einkünften

Abfindungen: Siehe Anm. 10, 157, 161, 412, 460, 535; s. auch Einmalzahlungen.

Abgekürzte Leibrenten: Siehe Anm. 146, 225, 228.

- Abschluss- und Vertriebskosten:** Siehe Anm. 4.
- Altersrente für Landwirte:** Siehe. Anm. 158).
- Amtsausstattung:** Siehe Anm. 412, 429.
- Aufgabe eines Wohnrechts oder Mietrechts:** Siehe Anm. 351.
- Außerordentliche Einkünfte:** Siehe Anm. 10, 20, 117, 161, 442, 467, 500.
- Bausperre:** Siehe. Anm. 345.
- Beschränkte Steuerpflicht:** Siehe. Anm. 13 und 16).
- Beschränkung der Grundstücksnutzung:** Siehe Anm. 352.
- Bestechungsgelder:** Siehe Anm. 347).
- Bettler:** Siehe Anm. 93.
- Bindende Kaufs- und Verkaufsangebote:** Siehe Anm. 352.
- Bonuszahlungen** einer gesetzlichen Krankenkasse: Siehe Anm. 347.
- Break Fee:** Siehe Anm. 347 und 352.
- Bürgschaftsprovisionen:** Siehe Anm. 347.
- Container-Leasing-Modell:** Siehe Anm. 362.
- Dauernde Lasten:** Siehe Anm. 20, 116, 279.
- Dienstbarkeiten:** Siehe Anm. 352.
- Dienstwagen:** Siehe Anm. 403.
- Direktzusage:** Siehe Anm. 20, 463.
- Duldung von Bauvorhaben:** Siehe Anm. 352.
- Edelmetall-Pensionsgeschäfte (Spreads):** Siehe Anm. 347.
- Ehrenamt:** Siehe Anm. 347.
- Eigenprovisionen:** Siehe Anm. 362.
- Einmalzahlungen:** Siehe Anm. 149, 171, 197, 217.
- Erpressung:** Siehe Anm. 347.
- Fernsehshow:** Siehe Anm. 347.
- Fraktionsvorsitzende:** Siehe Anm. 403.
- Gemeinde- und Stadträte:** Siehe Anm. 13, 65.
- Gleichmäßigkeit der Leistungen** ist Voraussetzung dafür, dass wiederkehrende Bezüge Leibrenten iSd. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb sind; s. Anm. 144.
- Geschicklichkeitsspiele:** Siehe „Spielgewinne“.
- Glücksspiele:** Siehe „Spielgewinne“.
- Grenzabstand:** Zu Verzicht auf Einhaltung des Grenzabstands s. Anm. 352.
- Herabsetzung von Leibrenten:** Siehe Anm. 233.
- Höchstzeitrenten:** Siehe „Abgekürzte Leibrenten“.
- Hochzeitsfeier:** Siehe Anm. 406.
- Kinderbetreuungskosten:** Siehe Anm. 429.
- Kinderzuschüsse:** Siehe Anm. 149, 157.
- Kleinbetragsrenten:** Siehe Anm. 535.
- Kommunalpolitiker:** Siehe „Gemeinde- und Stadträte“.

Kryptowährung: Siehe Anm. 347.
Kündigung: Siehe Anm. 460.
Lebensversicherungsrenten: Siehe Anm. 105, 149, 159, 160, 194.
Liquidationszahlungen: Siehe. Anm. 134, 347.
Lotteriegewinne: Siehe. Anm. 347.
Mehrbedarfsrenten: Siehe „Schadensersatz“.
Mietrecht: Siehe Anm. 351 und 352.
Mindestzeitrenten: Siehe. Anm. 116, 146 und 228.
Mitfahrvergütung: Siehe Anm. 347.
Nachbarschaftshilfe: Siehe Anm. 333.
Nachversicherungsbeiträge: Siehe Anm. 442.
Nießbrauch: S. Anm. 93, 243.
Pachtzahlungen: Siehe „Mietzahlungen“.
Parlamentarische Geschäftsführer: Siehe Anm. 403.
Private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23: Siehe. Anm. 300 ff.
Provisionen: Siehe. Anm. 362.
Reallast: Siehe Anm. 271 ff.).
Realsplitting: Siehe. Anm. 276 ff.
Regelaltersrente: Siehe Anm. 154 ff.
Rennwettgewinne: Siehe Anm. 347 sowie § 2 Anm. 80.
Schadensersatz: Siehe Anm. 93, 96, 108, 157, 194, 345.
Schenkkreis: Siehe Anm. 347.
Schmiergelder: Siehe „Bestechungsgelder“.
Schneeballsystem: Siehe Anm. 347.
Siegprämien: Siehe Anm. 347.
Sonderbeiträge: Siehe Anm. 403.
Sozialversicherungsrenten: Zur Besteuerung ab VZ 2005 s. Anm. 154 ff.
Sparerpauschbetrag: Siehe Anm. 70, 134, 467.
Spekulationsgeschäfte: Siehe „Private Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23“.
Spreads: Siehe „Edelmetall-Pensionsgeschäfte“.
Sterbegeld: Siehe Anm. 20, 28, 149, 157, 217, 412, 460, 463, 467.
Stiftungen: Siehe Anm. 131, 134, 137, 347 f.
Stillhalterprämien: Siehe Anm. 4.
Stipendium: Siehe Anm. 243, 333.
Streikgelder: Siehe Anm. 111.
Tage- und Sitzungsgelder: Siehe Anm. 400, 429.
Teilrenten sind selbständige Leibrenten.
Untergrundbahn: Zur Duldung des Baus einer Untergrundbahn s. Anm. 352.
Veräußerungen: Siehe Anm. 350.
Veräußerungsähnliche Vorgänge: Siehe Anm. 350 ff.

- Verlängerte Leibrenten:** Siehe „Mindestzeitrenten“.
- Vermietungen:** Siehe Anm. 362.
- Vermittlungen:** Siehe Anm. 362.
- Versorgungsausgleich:** Siehe Nr. 1a, Anm. 271 ff., 530.
- Veruntreuungen:** Siehe Anm. 347.
- Vorkaufsrecht:** Zur Einräumung eines Vorkaufsrechts gegen Entgelt s. Anm. 352.
- Vormietrecht:** Zur Einräumung eines Vormietrechts gegen Entgelt s. Anm. 352.
- Wahlkampfkosten:** Siehe Anm. 437.
- Wahlprüfungsverfahren:** Siehe Anm. 437.
- Waisenrenten:** Siehe Anm. 157, 186.
- Weitergabe von Informationen:** Siehe „Whistleblower“.
- Wertsicherungsklauseln** schließen nicht aus, dass bei Rentenzahlungen das Merkmal der Gleichmäßigkeit erfüllt ist; s. Anm. 144.
- Wettbewerbsverbot:** Siehe Anm. 345.
- Whistleblower:** Siehe Anm. 347.
- Wiederkehrende Bezüge:** Zum Begriff s. Anm. 90 ff.
- Witwen- und Witwerrenten:** Zur Besteuerung ab VZ 2005 s. Anm. 154 ff.
- Wohnriester:** Siehe Anm. 475.
- Zuschüsse:** Siehe Anm. 243.

