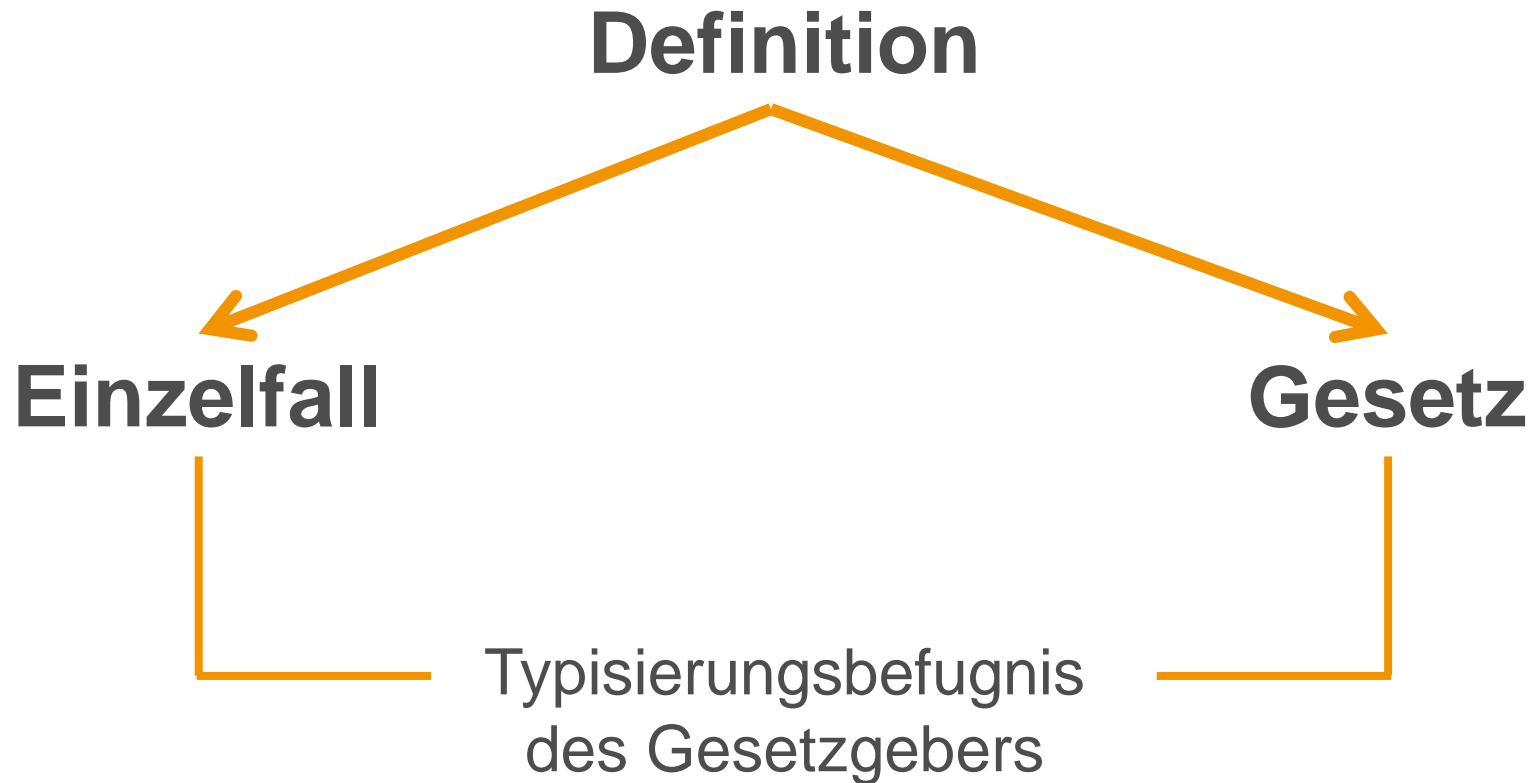


Ausgewählte Einzelfragen zur Definition verfassungswidriger doppelter Besteuerung



David Rügamer, 14. Juni 2019





steuerfreie Rentenbezüge

<

**aus versteuertem Einkommen geleistete
Beiträge**

Folgerichtigkeitsgrundsatz

BVerfGE 105, 73: „Nach gegenwärtig geltendem Einkommensteuerrecht gilt grundsätzlich: Steuerbares Einkommen ist nur der erstmalige Zufluss [...] einer Vermögenmehrung, nicht dagegen der erfolgsneutrale Vermögenstausch‘ [...]. Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden.“



**aus versteuertem
Einkommen geleistete
Beiträge** **>** **steuerfreie Rentenbezüge**

Chirvi/Maiterth, StuW 2019, 130 (134):

$$M_{\text{System}} = \frac{\sum \text{steuerpflichtige Renten}}{\sum \text{adäquate steuerpflichtige Renten}}$$

Wenn $M_{\text{System}} > 1$, dann doppelte Besteuerung

Wenn $M_{\text{System}} < 1$, dann Minderbesteuerung

adäquate steuerpflichtige Rente =

Anteil steuerfreie Beiträge \times Rente

+ Anteil versteuerte Beiträge \times Rente \times Ertragsanteil

Probleme des Definitionsansatzes von *Chirvi/Maiterth*

- Erhebliche Abweichung vom Definitionsansatz der Rechtsprechung
- Keine Überprüfung des geltenden Rechts am Maßstab des GG, sondern abweichendes **Besteuerungsmodell** (vgl. auch BFH/NV 2015, 1369 (Rz. 23))

steuerfreie Rentenbezüge

<

**aus versteuertem Einkommen geleistete
Beiträge**



Umstritten: Konkretisierung der Vergleichsgrößen

- steuerfreier Teil der Rente iSv § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG
- Grundfreibetrag, § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG
- Sonderausgabenabzug für vom Steuerpflichtigen in der Versorgungsphase selbst getragene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, § 10 Abs. 1 Nr. 3 und 3a EStG
- Steuerbefreiung für vom Rentenversicherungsträger in der Versorgungsphase getragene Beiträge oder Zuschüsse zur gesetzlichen Krankenversicherung, § 3 Nr. 14 EStG
- Werbungskostenpauschbetrag für Einnahmen im Sinne des § 22 Nummer 1, 1a und 5 EStG, § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG
- Sonderausgaben-Pauschbetrag, § 10c EStG
- Bemessungsgrundlage oder tarifliche Belastung?

- Nichtberücksichtigung von Beiträgen, die kalkulatorisch nicht auf den Erwerb eines Anspruchs auf Altersrente entfallen
- Steuerbefreiung für von einem Arbeitgeber getragene Rentenversicherungsbeiträge bei Arbeitnehmern
- Sonderausgabenabzug für vom Steuerpflichtigen selbst getragene Rentenversicherungsbeiträge (Aufteilung des gemeinsamen Sonderausgabenabzugshöchstbetrages für Vorsorgeaufwendungen)
- Veranlagungszeiträume mit Steuerfestsetzung auf 0 €/ 0 DM

Bewirkt der Grundfreibetrag die Steuerfreiheit der Altersrente?

Vorgebrachte Argumente *gegen* Berücksichtigung

- ... kann keiner bestimmten Einkunftsart zugeordnet werden
- ... ist Bestandteil des Tarifs
- ... dient der Steuerfreistellung des Existenzminimums
- BVerfGE 120, 125 (158 f.) berücksichtigt Grundfreibetrag nicht
- Andernfalls doppelte Besteuerung praktisch ausgeschlossen

Vorgebrachte Argumente *für* Berücksichtigung

- Im Ergebnis keine oder zumindest niedrigere Steuerfestsetzung
- Aufteilung möglich, wenn weitere Einkünfte bezogen werden

Überlegungen zur Bewertung der Argumente

- Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Definition?
- Prüfungsmaßstab: Grundgesetz (Folgerichtigkeitsgrundsatz)!