

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

des Herrn Dr. G...,

gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18. November 2011 - 14 K
1211/10 E -

hat die 1. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

den Präsidenten Voßkuhle,

den Richter Landau

und die Richterin Hermanns

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der
Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473)
am 29. September 2015 einstimmig beschlossen:

**Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenom-
men.**

G r ü n d e :

A.

Mit seiner Verfassungsbeschwerde wendet sich der Beschwerdeführer gegen die
Besteuerung seiner Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung im Jahr 2005
nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des Einkommensteuergesetzes - EStG - in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl I S. 1427).

1

I.

1. Das Bundesverfassungsgericht hat sich bereits mehrfach zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Besteuerung von Altersbezügen geäußert. Im Anschluss an seinen Beschluss vom 26. März 1980 (BVerfGE 54, 11) mahnte der Erste Senat mit Beschluss vom 24. Juni 1992 eine „dem Gleichheitssatz entsprechende umfassende Regelung der Besteuerung aller Altersbezüge“ an, wozu auch die Altersbezüge der Selbständigen gehörten (BVerfGE 86, 369 <379 f.>). Eine Frist zur Neuregelung wurde dem Gesetzgeber dabei nicht gesetzt (vgl. hierzu auch BVerfG, Beschlüsse der 3. Kammer des Ersten Senats vom 20. August 1997 - 1 BvR 1300/89 -, HFR 1997, S. 937, sowie vom 20. August 1997 - 1 BvR 1523/88 -, HFR 1998, S. 397).

2

2. Im Urteil vom 6. März 2002 (BVerfGE 105, 73) stellte der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts für das Streitjahr 1996 fest, dass die unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen nach § 19 EStG einerseits und der Renten nichtselbständig Tätiger aus der gesetzlichen Rentenversicherung nach § 22 EStG andererseits mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist. Dem Gesetzgeber wurde aufgetragen, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2005 eine verfassungskonforme Neuregelung zu schaffen. 3

3. Zur Vorbereitung der gesetzlichen Neuregelung wurde eine Sachverständigenkommission eingesetzt, die am 11. März 2003 ihren Abschlussbericht erstattete (vgl. Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, BMF-Schriftenreihe, Bd. 74, 2003). Auf dieser Grundlage wurde das Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen erarbeitet, das zum 1. Januar 2005 in Kraft getreten ist (Alterseinkünftegesetz - AltEinkG - vom 5. Juli 2004, BGBl I S. 1427). 4

4. Mit Beschluss vom 13. Februar 2008 (BVerfGE 120, 169) nahm der Zweite Senat Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung an, mit denen für Veranlagungszeiträume vor 2005 eine zu niedrige einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen, insbesondere von Beiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, privaten Lebens- und Rentenversicherungen sowie zu Berufsunfähigkeitsversicherungen, gerügt worden war. Der Senat sah die Annahmeveraussetzungen des § 93a Abs. 2 BVerfGG nicht als erfüllt an, weil den Verfassungsbeschwerden vor dem Hintergrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zur Rentenbesteuerung (BVerfGE 105, 73) und der Neuregelung der Besteuerung der Altersbezüge durch das Alterseinkünftegesetz die hinreichende Aussicht auf Erfolg fehle. 5

II.

1. Der 1931 geborene Beschwerdeführer, ein ehemaliger Wirtschaftsprüfer, bezieht seit dem 1. April 1996 eine Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Im Streitjahr 2005 erhielt er monatliche Rentenzahlungen in Höhe von 1.882,82 € sowie monatliche Zuschüsse zur Krankenversicherung in Höhe von 134,62 € bis zum 30. Juni 2005 sowie ab dem 1. Juli 2005 in Höhe von 125,21 €. 6

In der Zeit von Mai 1993 bis April 1996 war der Beschwerdeführer als angestellter Wirtschaftsprüfer nichtselbständig, im Übrigen stets selbständig tätig. Er zahlte im Jahr 1972 für den Zeitraum Januar 1956 bis Dezember 1967 Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung nach, die oberhalb der Höchstbeiträge lagen. Ausweislich eines Schreibens der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 8. März 2006 zahlte der Beschwerdeführer ferner ab 1968 in fünf Jahren Beiträge oberhalb der Höchstbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, nämlich in den Jahren 1968, 1985, 1987, 1989 und 1991. Im Zeitraum 1956 bis März 1996 summierten sich die Beiträge 7

zur gesetzlichen Rentenversicherung - einschließlich der Arbeitgeberanteile - auf insgesamt 291.111 DM.

In den Jahren 1996 bis 2005 bezog der Beschwerdeführer Rentenzahlungen in Höhe von insgesamt 438.911 DM. Der der Besteuerung unterliegende Anteil der Rentenzahlungen belief sich in diesem Zeitraum (ohne Berücksichtigung des Werbungskostenpauschbetrages) auf 128.665 DM. Steuerfrei blieben 310.246 DM.

8

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 erklärte der Beschwerdeführer Renteneinkünfte (einschließlich des Zuschusses zur Krankenversicherung) in Höhe von 24.143 € und beantragte, diese nach Maßgabe der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG nur in Höhe des Ertragsanteils von 18 % zu besteuern. Das Finanzamt Bochum-Mitte folgte diesem Antrag im Rahmen des Einkommensteuerbescheids 2005 vom 9. März 2006 nicht. Im Einspruchsverfahren gegen diesen Bescheid erließ es am 18. April 2006 einen Änderungsbescheid, in dem es die Zuschüsse zur Krankenversicherung als steuerfreie Zahlungen qualifizierte und den der Besteuerung unterliegenden Anteil an den Renteneinkünften mit 11.298 € ansetzte. Im Übrigen blieben die Einsprüche des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau ohne Erfolg.

9

2. Die hiergegen erhobene Klage des Beschwerdeführers wurde vom Finanzgericht durch Urteil vom 14. Oktober 2008 abgewiesen. Die Renteneinkünfte des Beschwerdeführers seien sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 1, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG, die zu 50 % der Besteuerung unterlägen. Die Voraussetzungen der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG lägen nicht vor. Der Beschwerdeführer habe einen Nachweis, dass der jeweilige Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung mindestens zehn Jahre überschritten worden sei, nicht erbracht. Bei nachgezahlten Beiträgen sei der Zahlungszeitraum maßgeblich und nicht der Zeitraum, für den die Nachzahlungen erbracht würden.

10

3. Auf die Revision des Beschwerdeführers hob der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19. Januar 2010 (- X R 53/08 -, BFHE 228, 223 = BStBl II 2011 S. 567) das Urteil des Finanzgerichts auf und verwies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.

11

a) Der Gesetzgeber habe allerdings durch die endgültige Ausgestaltung der Besteuerung des gesamten Komplexes der Alterseinkünfte nach dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung eine folgerichtige und den Gleichheitssatz nicht verletzende Regelung geschaffen. Er habe die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 6. März 2002 (BVerfGE 105, 73) zutreffend so verstanden, dass eine gleichheitsgerechte Besteuerung der Altersbezüge nur möglich sei, wenn bei der Neuregelung die Besteuerung aller bestehenden Altersversorgungssysteme aufeinander abgestimmt werde. Bei der Besteuerung von auf Altersvorsorgeaufwendungen beruhenden Leibrenten habe sich der Gesetzgeber von dem Gedanken gelöst, dass bei Leistungen durch Versorgungseinrichtungen, die auf dem Versicherungsprinzip

12

beruhen, die Ertragsanteilsbesteuerung als steuersystematisch gerechtfertigt anzusehen sei. Nach der neuen gesetzgeberischen Konzeption könnten Rentenzuflüsse, auch soweit sie auf eigenen Beitragszahlungen des Steuerpflichtigen beruhen, über den Ertragsanteil hinaus der Besteuerung unterworfen werden. Die unterschiedslose, vollständige Besteuerung solcher Alterseinkünfte vormaliger Angestellter und vormalig selbständig Tätiger im Gegensatz zu Renten aus nicht von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG erfassten privaten Lebensversicherungen könne damit gerechtfertigt werden, dass - jedenfalls nach Abschluss der Übergangszeit - die Rentenanwartschaften in der aktiven Zeit eines Arbeitnehmers und eines Selbständigen unter vergleichbaren steuerlichen Bedingungen aus nicht versteuertem Einkommen gebildet werden könnten, sofern die Höchstbeträge nicht überschritten würden.

b) Auch die den Beschwerdeführer betreffende Ausgestaltung der Übergangsregelung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Sätze 3 und 4 EStG sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. 13

aa) Sie verletze den Beschwerdeführer nicht in seinem Grundrecht auf Gleichbehandlung. Der Umstand, dass die Alterseinkünfte vormalig selbständig Tätiger und vormaliger Arbeitnehmer während des Übergangszeitraums trotz der unterschiedlichen steuerlichen Vorbelastung der Altersvorsorgeaufwendungen mit demselben Anteil besteuert würden, sei der Administrierbarkeit und Praktikabilität der Neuregelung geschuldet. Der dem Gesetzgeber für die Neuregelung der Alterseinkünfte samt Übergangsregelung eröffnete weite gesetzgeberische Entscheidungsspielraum werde damit nicht überschritten. Da die steuerliche Situation der Arbeitnehmer, Selbständigen und Beamten im Bereich der Altersvorsorge und der Alterseinkünfte bis zur Neuregelung vollkommen unterschiedlich gewesen sei, sei es zwangsläufig, dass unterschiedliche Zwischenschritte notwendig seien, um zu der angestrebten Neuregelung zu gelangen, in der die Besteuerung aller bestehenden Altersversorgungssysteme aufeinander abgestimmt sei. 14

bb) Die geänderte Besteuerung der Renteneinkünfte des Beschwerdeführers aufgrund des Systems der nachgelagerten Besteuerung unter Aufgabe des Systems der Ertragsanteilsbesteuerung ab dem Jahr 2005 verstoße auch nicht gegen die rechtsstaatlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes. Es liege eine unechte Rückwirkung vor, weil sich die einkommensteuerliche Belastung des Beschwerdeführers aufgrund des Systemwechsels erst nach Verkündung des Alterseinkünftegesetzes, nämlich mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2005, erhöht habe, der Beschwerdeführer aber bereits in früheren Jahren aufgrund seines freiwilligen Beitritts zur gesetzlichen Rentenversicherung Altersvorsorgeaufwendungen getätigt und damit entsprechende Dispositionen abschließend vollzogen habe. Bei der gebotenen Abwägung überwiege jedoch das gesetzgeberische Änderungsinteresse gegenüber dem Interesse des Beschwerdeführers an einer Fortgeltung der früheren Ertragsanteilsbesteuerung. Zwar sei zugunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen, dass die von ihm geleisteten Altersvorsorgebeiträge einen wichtigen Baustein seiner Altersversorgung darstellten und der verschärfte Steuerzugriff ihn als Rentenempfänger 15

getroffen habe, so dass keinerlei Möglichkeit mehr bestanden habe, die Erhöhung der Steuerlast durch anderweitige Vermögensdispositionen auszugleichen. Auf der anderen Seite müsse der Gesetzgeber gerade auch bei notwendigerweise langfristig angelegten Alterssicherungssystemen die Befugnis haben, aus Gründen des Allgemeinwohls an früheren Entscheidungen nicht mehr festzuhalten. Der Bürger könne nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber Steuervergünstigungen, die er bisher gewährt habe, uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhalte. Die verfassungsrechtlich gebotene Beseitigung der Ungleichbehandlung der Alterseinkünfte bei gleichzeitiger Berücksichtigung der Finanzierbarkeit der Neuregelung für die öffentlichen Haushalte habe eine so hohe Bedeutung für das Gemeinwohl, dass das Interesse des Beschwerdeführers an einer fortbestehenden Ertragsanteilsbesteuerung seiner Renteneinkünfte dahinter zurücktreten müsse. Der Beschwerdeführer habe auch nicht davon ausgehen können, dass seine künftigen Rentenbezüge unverändert einer Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen würden, nachdem das Bundesverfassungsgericht bereits seit 1980 die Notwendigkeit einer Neuregelung der Besteuerung von Renten und Beamtenpensionen betont habe.

cc) Es sei schließlich auch das Verbot der Doppelbesteuerung eingehalten. Die Summe der vom Beschwerdeführer steuerfrei bezogenen Rentenanteile (310.246 DM) übersteige die Summe der von ihm geleisteten Beiträge (291.111 DM), selbst wenn man zugunsten des Beschwerdeführers unterstelle, dass er sämtliche Beiträge zur Rentenversicherung aus versteuertem Einkommen geleistet habe. Eine Doppelbesteuerung komme nur in Betracht, wenn bei der Berechnung der jeweiligen Steuerentlastung beziehungsweise -belastung nicht das Nominalwertprinzip zugrunde gelegt würde, sondern wenn man die zwischenzeitlich eingetretene Wertveränderung der Beitragszahlungen berücksichtige. Eine solche Abweichung vom Nominalwertprinzip sei indes nicht gerechtfertigt. Wie der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts in BVerfGE 105, 73 (93) dargelegt habe, entspreche es der ökonomischen Logik der Ertragsanteilsbesteuerung, wenn die nominellen Werte der geleisteten Beiträge in Relation zu den nominellen Werten der Rentenbezüge gesehen würden. Demgemäß seien auch die Sachverständigenkommission und ihr folgend der Gesetzgeber bei der Umsetzung des Doppelbesteuerungsverbots entsprechend der steuerlichen Grundsystematik vom Nominalwertprinzip ausgegangen und hätten keine Barwertberechnung vorgenommen. Vor dem Hintergrund der Inflationsentwicklung der letzten Jahrzehnte sei es hinnehmbar, dass bei der Anwendung des Nominalwertprinzips alle Wertsteigerungen der Renten - unabhängig davon, ob sie inflations- oder rentenpolitisch bedingt seien - besteuert würden.

c) Das Finanzgericht habe aber im Hinblick auf einen Teil der Renteneinkünfte des Beschwerdeführers zu Unrecht die Anwendung der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG abgelehnt. Für die Beantwortung der Frage, ob durch nachgezahlte Beiträge die Höchstbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung überschritten worden seien, sei nicht auf das Jahr der Zahlung der Beiträge abzustellen. Da rentenrechtlich Nachzahlungen für einzelne Jahre mög-

16

17

lich seien, müssten diese im Rahmen der Öffnungsklausel entsprechend steuerlich berücksichtigt werden. Die in der Bescheinigung der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 8. März 2006 ausgewiesenen Jahre seien daher um die Beitragsjahre 1956 bis 1967 zu ergänzen.

4. Gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs erhob der Beschwerdeführer Verfassungsbeschwerde, die mit Beschluss vom 8. April 2011 (2 BvR 844/10) mangels Erschöpfung des Rechtswegs nicht zur Entscheidung angenommen wurde. 18

5. Infolge der im Urteil des Bundesfinanzhofs angeordneten Berücksichtigung von Beitragszahlungen für die Dauer von 17 Jahren oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung errechnete die Deutsche Rentenversicherung Bund, dass 4,05 % der vom Beschwerdeführer erzielten Renteneinkünfte der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG unterfielen. Dementsprechend erließ das Finanzamt am 22. Februar 2011 einen Einkommensteueränderungsbescheid, mit dem es diesen Rentenanteil in Höhe des Ertragsanteils von 18 % besteuerte. 19

6. Im zweiten Rechtszug wies das Finanzgericht die Klage - nunmehr gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid vom 22. Februar 2011 - mit Urteil vom 18. November 2011 erneut als unbegründet ab. Die Revision ließ es nicht zu. Der der Besteuerung unterliegende Anteil der Renteneinkünfte des Beschwerdeführers sei nach Maßgabe des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG sowie unter Berücksichtigung der Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG zutreffend ermittelt und besteuert worden. Im Übrigen folge der Senat der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 19. Januar 2010, an die er gebunden sei (§ 126 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 20

III.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts im zweiten Rechtszug richtet sich die mit Schriftsatz vom 12. Dezember 2011 erhobene Verfassungsbeschwerde. Unter Bezugnahme auf sein Vorbringen im Verfahren 2 BvR 844/10 hält der Beschwerdeführer an seiner Auffassung fest, dass die Besteuerung der Rentenbezüge vormals Selbständiger, die freiwillige Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet hätten, im Verhältnis zur Besteuerung der Renten vormals nichtselbständig Tätiger gleichheitswidrig sei. Zum einen habe für Selbständige kaum eine Möglichkeit bestanden, die freiwilligen Beitragszahlungen als Sonderausgaben steuermindernd geltend zu machen. Zum anderen seien nichtselbständig Tätige durch den hälftigen Arbeitgeberbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung steuerlich privilegiert gewesen. Der Arbeitgeberbeitrag habe den Vorwegabzug für Selbständige regelmäßig überschritten und daher zu einer höheren Steuerentlastung geführt. Die höhere steuerliche Vorbelastung bei Selbständigen in der Erwerbsphase habe - auch aus Gründen des Vertrauensschutzes - eine Fortgeltung der günstigeren Ertragsanteilsbesteuerung in der Rentenbezugsphase erfordert. Zudem sei nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei der Prüfung einer Doppelbesteuerung ein 21

reiner Nominalwertvergleich unzulässig.

B.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen, weil die Annahmeveraussetzungen nicht vorliegen (§ 93a Abs. 2 BVerfGG). Die in der Verfassungsbeschwerde aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen sind durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geklärt oder lassen sich ohne Weiteres auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung beantworten (BVerfGK 9, 174 <186>; 17, 390 <395>). Die Annahme der Verfassungsbeschwerde ist auch nicht zur Durchsetzung der Grundrechte des Beschwerdeführers angezeigt, weil sie jedenfalls unbegründet ist (vgl. BVerfGE 90, 22 <25 f.>).

22

I.

Die Verfassungsbeschwerde ist zulässig, obwohl der Beschwerdeführer es unterlassen hat, das angegriffene Urteil des Finanzgerichts im Wege der Nichtzulassungsbeschwerde nach § 116 FGO erneut zur Überprüfung durch den Bundesfinanzhof zu stellen, bevor er seine Verfassungsbeschwerde erhoben hat. Eine wiederholte Anrufung des Revisionsgerichts ist zur Erschöpfung des Rechtswegs (§ 90 Abs. 2 Satz 1 BVerfGG) jedenfalls dann entbehrlich, wenn nach der gefestigten Rechtsprechung des Revisionsgerichts keine abweichende Entscheidung zu erwarten ist (vgl. BVerfGE 18, 224 <231>) oder die maßgeblichen Rechtsfragen im Zurückverweisungsbeschluss mit Bindungswirkung für das weitere Verfahren entschieden worden sind (vgl. BVerfGE 78, 58 <67>; Sperlich, in: Umbach/Clemens/Dollinger, BVerfGG, 2. Aufl. 2005, § 90 Rn. 119). So liegt der Fall hier. Der Bundesfinanzhof hat die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen des Alterseinkünftegesetzes in seinem Grundsatzurteil vom 26. November 2008 (- X R 15/07 -, BFHE 223, 445 = BStBl II 2009 S. 710) bejaht und sowohl in dem den Beschwerdeführer betreffenden Revisionsurteil als auch in der Folgezeit (vgl. Beschluss vom 5. Juni 2014 - X B 102/13 -, BFH/NV 2014, S. 1367 m.w.N.) an dieser Rechtsprechung festgehalten, so dass im Streitfall nicht mit einer abweichenden verfassungsrechtlichen Beurteilung zu rechnen war.

23

II.

Die Verfassungsbeschwerde ist jedoch unbegründet.

24

Die der angegriffenen Entscheidung des Finanzgerichts zugrundeliegenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl I S. 1427) verletzen den Beschwerdeführer nicht in Grundrechten oder grundrechtsgleichen Rechten. Sie führen weder zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung des Beschwerdeführers als Selbständigem im Verhältnis zu nichtselbständig Tätigen (1.) noch zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung des Beschwerdeführers (2.). Der mit dem Alterseinkünftegesetz vollzogene Übergang zur nachgelagerten Besteuerung von Renteneinkünften ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Rückwirkungsverbots verfassungsrechtlich

25

zu beanstanden (3.).

1. Soweit sich der Beschwerdeführer dagegen wendet, dass seine Renteneinkünfte ebenso wie die ehemals nichtselbständig Tätiger trotz der unterschiedlichen steuerlichen Vorbelastung in der Aufbauphase mit einem Besteuerungsanteil von 50 % statt mit dem Ertragsanteil von 27 % besteuert werden, liegt ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor. 26

a) Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Das hieraus folgende Gebot, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln, gilt für ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfGE 121, 108 <119>; 121, 317 <370>; 126, 400 <416>). Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Dabei gilt ein stufenloser am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierter verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab, dessen Inhalt und Grenzen sich nicht abstrakt, sondern nur nach den jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen (vgl. BVerfGE 75, 108 <157>; 93, 319 <348 f.>; 107, 27 <46>; 126, 400 <416>; 129, 49 <69>; 132, 179 <188>). Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Anforderungen an den die Ungleichbehandlung tragenden Sachgrund ergeben sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die von gelockerten auf das Willkürverbot beschränkten Bindungen bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen reichen können (stRspr; vgl. BVerfGE 117, 1 <30>; 122, 1 <23>; 126, 400 <416>; 129, 49 <68>). 27

aa) Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum (vgl. BVerfGE 93, 121 <136>; 107, 27 <47>; 117, 1 <30>; 122, 210 <230>; 123, 1 <19>). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit (BVerfGE 105, 73 <125>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 117, 1 <30>; 122, 210 <231>; 126, 400 <417>; vgl. auch BVerfG, Urteile des Ersten Senats vom 5. November 2014 - 1 BvF 3/11 -, juris, Rn. 41, und vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, juris, Rn. 123). 28

(1) Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit (vgl. BVerfGE 84, 239 <268 ff.>) darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss 29

(vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 246 <260>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 122, 210 <231>). Bei der Ausgestaltung eines steuerrechtlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne einer Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfGE 99, 88 <95>; 99, 280 <290>; 105, 73 <126>; 107, 27 <47>; 116, 164 <180 f.>; 117, 1 <31>; 122, 210 <231>).

(2) Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuergesetzlicher Belastungsentscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht vor allem außerfiskalische Förderungs- und Lenkungszwecke sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse anerkannt, nicht jedoch den rein fiskalischen Zweck staatlicher Einnahmenerhöhung (vgl. BVerfGE 122, 210 <231 ff.> m.w.N.).

Die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung beruht darauf, dass jede gesetzliche Regelung verallgemeinern muss. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (vgl. BVerfGE 11, 245 <254>; 78, 214 <227>; 84, 348 <359>; 122, 210 <232>; 133, 377 <412, Rn. 87>). Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfGE 84, 348 <359>; 113, 167 <236>; stRspr). Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 <185 f.>; 96, 1 <6>; 133, 377 <412, Rn. 87>).

bb) Muss der Gesetzgeber komplexe Regelungssysteme umgestalten, steht ihm grundsätzlich ein weiter Gestaltungsspielraum zu (vgl. BVerfGE 43, 242 <288 f.>; 58, 81 <121>; 67, 1 <15 f.>; 100, 1 <39 ff.>; 105, 73 <135>; stRspr). Eine erhebliche Ungleichbehandlung, die jeglichen sachlichen Grundes entbehrt, weil alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele auch unter Vermeidung der ungleichen Behandlung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile erreicht werden können, braucht von den Betroffenen jedoch nicht hingenommen zu werden (vgl. BVerfGE 125, 1 <23>). Zudem findet der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum bei der Neuordnung der Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und der Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen im Verbot der Doppelbesteuerung seine Grenze (vgl. BVerfGE 105, 73 <134>).

b) Gemessen an diesen Grundsätzen verstößt die Besteuerung der Leibrente des

Beschwerdeführers nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG ab dem Jahr 2005 nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

aa) Kernpunkt der Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Vorsorgeaufwendungen und Alterseinkünfte aus der sogenannten Basisversorgung - unter anderem den gesetzlichen Rentenversicherungen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG - ist der Übergang zur nachgelagerten Besteuerung mit dem steuerlichen Abzug der Altersvorsorgebeiträge bei den aktiv Erwerbstätigen bis zu einem Höchstbetrag von 20.000 € beziehungsweise 40.000 € und der Besteuerung der Alterseinkünfte in Form von Leibrenten und sonstigen Leistungen in voller Höhe nach Ablauf der Übergangsregelung. Der Bundesfinanzhof hat zu Recht angenommen, dass der Gesetzgeber mit dieser neuen Ausrichtung auf die nachgelagerte Besteuerung, soweit sie in der endgültigen Ausgestaltung zu einer die gesamten Renteneinkünfte umfassenden Besteuerung führt, grundsätzlich eine den Gleichheitssatz nicht verletzende Regelung geschaffen und auch die durch das Verbot der Doppelbesteuerung (vgl. BVerfGE 105, 73 <134 f.>) gezogenen Grenzen seines Gestaltungsspielraums nicht überschritten hat, solange und soweit die Beitragsleistungen „steuerfrei“ gestellt werden.

34

Die verfassungsrechtliche Prüfung muss sowohl die Aufbau- als auch die Auszahlungsphase von Alterseinkünften in den Blick nehmen, also veranlagungszeitraumübergreifend erfolgen (vgl. BVerfGE 120, 169 <170>), weil das Verbot doppelter Besteuerung entweder durch eine Steuerfreistellung von Altersvorsorgeaufwendungen (in der Aufbauphase) oder durch Nichtbesteuerung von Alterseinkünften, die aus versteuertem Einkommen stammen, (in der Auszahlungsphase) beachtet werden kann. Für den vorliegenden Fall bedarf keiner Entscheidung, ob und inwieweit die Begrenzung der steuerlichen Abzugsmöglichkeiten auf einen Höchstbetrag von 20.000 € beziehungsweise 40.000 € durch § 10 Abs. 3 EStG (i.d.F. des Alterseinkünftegesetzes) verfassungsrechtlichen Anforderungen gerecht wird, weil hier nur die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Renteneinkünften zu beurteilen ist, die auf Beitragsleistungen in der Zeit vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes beruhen. In der endgültigen Ausgestaltung führt die unterschiedslose Besteuerung der Alterseinkünfte von vormaligen Arbeitnehmern und vormalig selbständig Tätigen in keinem Fall zu einer Ungleichbehandlung dieser beiden Personengruppen, weil die Rentenanwartschaften beider in der aktiven Phase unter vergleichbaren Bedingungen aus nicht versteuertem Einkommen gebildet werden können. Dadurch unterscheiden sich beide gleichermaßen von den Renten aus privaten, nicht von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG erfassten Renten- oder Lebensversicherungen, die - aufgrund ihrer „vorgelagerten“ Besteuerung in der Aufbauphase - in der Auszahlungsphase nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG nur mit einem Ertragsanteil der Besteuerung unterliegen.

35

bb) Die den Beschwerdeführer treffende Übergangsregelung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG sieht allerdings vor, dass auch Leib-

36

renten und andere Leistungen aus der Basisversorgung, die vor dem Jahr 2005 oder im Jahr 2005 begonnen haben, mit einem einheitlichen Besteuerungsanteil in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage eingehen, obwohl in der Aufbauphase die korrespondierenden Altersvorsorgeaufwendungen je nach der Art der ausgeübten Erwerbstätigkeit in unterschiedlichem Maße steuerlich entlastet wurden. Diese - auch im Verhältnis zwischen Selbständigen und Arbeitnehmern bestehende - Gleichbehandlung bei der Besteuerung der Alterseinkünfte in der Rentenbezugsphase trotz unterschiedlicher Ausgangslage ist jedoch in der Übergangsphase verfassungsrechtlich hinzunehmen.

(1) Arbeitnehmer waren in der Aufbauphase bis zum 31. Dezember 2004 insoweit begünstigt, als die Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung nach § 3 Nr. 62 EStG in voller Höhe steuerfrei waren, während Selbständige ihre Altersvorsorgeaufwendungen vollständig aus eigenen Mitteln aufbringen mussten. Nach § 10 Abs. 3 Satz 2 Buchstabe a EStG in der bis zum 31. Dezember 2004 geltenden Fassung - EStG a.F. - wurde jedoch im Gegenzug bei Arbeitnehmern der Vorwegabzug gekürzt, während Selbständigen ein ungekürzter Vorwegabzug eingeräumt wurde. Letzteren sollte damit ein Ausgleich dafür gewährt werden, dass der Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung beim Arbeitnehmer nicht als beschränkt abziehbare Sonderausgabe, sondern als steuerfreier Arbeitslohn behandelt wurde (vgl. Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1961 vom 4. März 1961, BTDrucks 3/2573, S. 21). Eine relative Schlechterstellung von Selbständigen durch die Gleichbehandlung in der Auszahlungsphase ergibt sich dennoch, wenn und soweit die Arbeitgeberanteile im Sinne des § 3 Nr. 62 EStG den ungekürzten Vorwegabzug des § 10 Abs. 3 EStG a.F. überstiegen.

37

(2) Für die gleichheitsrechtliche Prüfung kommt es indes nicht allein auf einen Vergleich der steuerlichen Entlastungsbeträge in § 3 Nr. 62 EStG einerseits und § 10 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. andererseits an. Zum einen ist zu berücksichtigen, dass Selbständigen zusätzlich andere steuerliche Vergünstigungen offenstanden, die ihre Altersversorgung erleichtern konnten, so zum Beispiel Freibeträge im Falle einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Tarifiermäßigung in § 34 EStG (vgl. auch BFH, Urteil vom 11. Dezember 2002 - XI R 17/00 -, juris, Rn. 34). Zum anderen sind in die gleichheitsrechtliche Betrachtung unterschiedliche Grundstrukturen der Altersversorgung einzubeziehen, da bei einem Vergleich von Versicherten, die unterschiedlichen Versorgungssystemen angehören, auch die Strukturunterschiede dieser Systeme von Bedeutung sind (vgl. BVerfGE 120, 125 <148> für die gleichheitsrechtliche Würdigung von Beiträgen zur gesetzlichen und zu einer privaten Krankenversicherung).

38

Dabei sind - ungeachtet der im Einzelfall bestehenden Möglichkeit, dass auch Selbständige wie der Beschwerdeführer in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert sein können - insbesondere die Strukturunterschiede der gesetzlichen und der berufsständischen Versicherungssysteme in den Blick zu nehmen. Das Vergleichs-paar „Renten der gesetzlichen Rentenversicherung - Renten von berufsständischen

39

Versorgungswerken“ stimmt zwar, wie der hier zu entscheidende Fall zeigt, nicht stets mit dem Vergleichspaar „Renten vormals Angestellter - Renten vormals Selbständiger“ überein. Der Bundesfinanzhof hat jedoch durch einen Vergleich des Beitragsaufkommens von Arbeitnehmern und Selbständigen auf der einen Seite und Arbeitgebern auf der anderen Seite an die entsprechenden gesetzlichen und berufsständischen Altersversorgungseinrichtungen belegt, dass die Mitglieder der gesetzlichen Rentenversicherung zum weit überwiegenden Anteil aus Arbeitnehmern bestehen, während bei den Versorgungswerken nur circa ein Zehntel des Aufkommens aus Arbeitgeberanteilen resultiert, die nicht selbständig tätigen Mitglieder der Versorgungswerke also eher die Ausnahme bilden (vgl. Urteil vom 26. November 2008 - X R 15/07 -, juris, Rn. 58 ff.). Der selbständig Tätige mit einer Altersversorgung durch ein Versorgungswerk und der Angestellte mit einer Altersversorgung durch die gesetzliche Rentenversicherung stellen demnach in der Realität die typischen Fälle dar, an denen sich der Gesetzgeber im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis orientieren durfte.

Bei einem Vergleich der Grundstrukturen ist zu berücksichtigen, dass die Leistungen berufsständischer Versorgungswerke nicht wie bei der gesetzlichen Rentenversicherung ausschließlich umlagefinanziert sind, sondern jedenfalls auch auf dem Prinzip der Kapitaldeckung beruhen (vgl. Boecken, in: v. Maydell/Ruland/Becker, Sozialrechtshandbuch, 5. Aufl. 2012, § 22 Rn. 82 ff.). Die in einem berufsständischen Versorgungswerk versicherte Risikostruktur ist zudem wegen der im Verhältnis zur gesetzlichen Rentenversicherung homogeneren Gruppenstruktur als günstiger zu bewerten, was sich ebenfalls auf das Verhältnis zwischen Beiträgen und Leistungen auswirkt (vgl. Boecken, in: v. Maydell/Ruland/Becker, Sozialrechtshandbuch, 5. Aufl. 2012, § 22 Rn. 11). Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 26. November 2008 - X R 15/07 -, juris, Rn. 65) geht deshalb zu Recht davon aus, dass nominell gleich hohe Beiträge eines pflichtversicherten Arbeitnehmers (einschließlich der Arbeitgeberbeiträge) zur gesetzlichen Rentenversicherung einerseits und Beiträge eines Selbständigen zu seinem Versorgungswerk andererseits selbst bei typisierender Betrachtung keinen Rückschluss auf ein gleiches Versorgungsniveau zulassen (vgl. auch BVerfGE 120, 125 <150> zu Krankenversicherungsbeiträgen).

(3) Auch wenn die Strukturunterschiede zwischen den einzelnen Altersvorsorgeeinrichtungen nicht jede einkommensteuerliche Ungleichbehandlung von Altersvorsorgeaufwendungen ehemals selbständig und ehemals nichtselbständig Versicherter bei gleicher Besteuerung der Alterseinkünfte rechtfertigen, bewegt sich die Übergangsregelung noch innerhalb des weiten Gestaltungsspielraums, der dem Gesetzgeber bei der angestrebten umfassenden Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen zukommt (vgl. BVerfGE 105, 73 <134 f.>).

Der Gesetzgeber durfte (auch) für die Übergangszeit insbesondere die Notwendigkeit einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen in eine Abwägung mit den Erfordernissen einer folgerichtigen Ausrichtung der Einkommensbe-

40

41

42

steuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen einstellen (vgl. BVerfGE 105, 73 <135>). Er hat sich aus Gründen der Steuervereinfachung von Anfang an und unter Einbeziehung von Alterseinkünften, die ganz oder teilweise auf Vorsorgeaufwendungen aus der Zeit vor dem 1. Januar 2005 beruhen, für eine pauschale Besteuerung der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 1 EStG genannten Leibrenten entschieden, um eine Aufteilung der Leibrenten in einen nach Doppelbuchstabe aa und einen nach Doppelbuchstabe bb (Ertragsanteilsbesteuerung) zu steuernden Teil entbehrlich zu machen. Andernfalls müsste eine solche Aufteilung bei erstmaligem Bezug der Leibrente und bei jeder Änderung der im Kalenderjahr auszuzahlenden Leibrente vorgenommen werden, was einen erheblichen Verwaltungsaufwand und damit verbundene hohe Kosten bedeutet hätte (BTDrucks 15/2150, S. 40).

Der Gesetzgeber hat gerade bei der Ordnung von Massenerscheinungen und deren Abwicklung einen - wenn auch nicht unbegrenzten - Spielraum für generalisierende und typisierende Regelungen (vgl. BVerfGE 82, 126 <151 f.>; 84, 348 <359 f.>; 96, 1 <6>). Steuergesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen (BVerfGE 127, 224 <246>). Die steuerlichen Vorteile der Typisierung müssen allerdings im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfGE 110, 274 <292>; 117, 1 <31>; 127, 224 <246> sowie ferner 96, 1 <6>; 99, 280 <290>; 105, 73 <127>; 116, 164 <182 f.>; 120, 1 <30>).

Das ist in Bezug auf die Alterseinkünfte, die ganz oder teilweise auf Vorsorgeaufwendungen aus der Zeit vor dem 1. Januar 2005 beruhen, der Fall. Die Festlegung individueller Besteuerungsanteile für jeden einzelnen Steuerpflichtigen in Abhängigkeit vom Umfang oder der Dauer seiner früheren Tätigkeit hätte zur Folge gehabt, dass die frühere steuerliche Behandlung der eingezahlten Beiträge eines jeden Steuerpflichtigen hätte ermittelt werden müssen (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 41). Das wäre mit dem Erfordernis handhabbarer und administrierbarer Lösungen im Massenverfahren der Rentenbesteuerung nicht vereinbar gewesen.

Auf der anderen Seite durfte der Gesetzgeber im Rahmen seiner Befugnis zur Typisierung und Vereinfachung (vgl. BVerfGE 112, 268 <280 f.>; 117, 1 <31>; 126, 268 <279>; 127, 224 <246>) annehmen, dass auch überwiegend selbständig Tätige regelmäßig gemischte Erwerbsbiographien aufweisen (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 41), also zeitweilig - wie der Beschwerdeführer - als Arbeitnehmer gearbeitet haben und nicht während der gesamten Erwerbsphase ein Einkommen in Höhe der Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung erzielt haben, bei dem die geringsten Möglichkeiten des Sonderausgabenabzugs bestanden. Dadurch wird das Ausmaß der Ungleichbehandlung mit ehemaligen Arbeitnehmern jedenfalls reduziert. Zudem haben Selbständige häufig eine ergänzende private Altersvorsorge in Form von Lebensversicherungen betrieben, die auch nach dem 1. Januar 2005 nur einer sehr ge-

43

44

45

ringen Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Sätze 1 und 4).

Eine weitere Grenze ist der durch die Typisierung eintretenden Ungleichbehandlung durch das strikte Verbot der doppelten Besteuerung gezogen (s. dazu unten unter 2.). Im Hinblick darauf hat der Gesetzgeber den Besteuerungsanteil für den Renteng Jahrgang 2005 einheitlich nur auf 50 % festgelegt, obwohl nach seiner Auffassung bei anderen Steuerpflichtigen auch ein höherer Prozentsatz gerechtfertigt gewesen wäre (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 41; vgl. auch BVerfGE 105, 73 <91 ff.>). Ferner hat er einem Sonderfall, in dem typischerweise für Selbständige die Gefahr einer übermäßigen Besteuerung besteht, durch die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG ausdrücklich Rechnung getragen, die für den Fall, dass vom Steuerpflichtigen bis zum 31. Dezember 2004 in mindestens zehn Jahren Vorsorgeaufwendungen jenseits des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet worden sind, für die darauf beruhenden Einkünfte eine Besteuerung nur mit dem Ertragsanteil ermöglicht (vgl. Stellungnahme des Bundesrates, BTDrucks 15/2563, S. 8, sowie Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Bundestages, BTDrucks 15/2986, S. 21, BTDrucks 15/3004, S. 20).

46

Bei einer Gesamtbetrachtung erweist sich deshalb die Erwägung des Gesetzgebers, die Unterschiede zwischen Selbständigen und Arbeitnehmern fielen nicht derart ins Gewicht, dass sie einer aus Gründen der Steuervereinfachung erforderlichen typisierenden Gleichbehandlung zwischen beiden Personengruppen in dem notwendigen Übergangszeitraum grundsätzlich entgegenstehen könnten, als vertretbar (vgl. auch Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006 <Stand: Juli 2015>, § 10 Rn. 345). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die für Arbeitnehmer und Selbständige einheitliche Übergangsregelung trotz ungleicher Ausgangslage zugleich bewirkt, dass die verfassungswidrige steuerliche Ungleichbehandlung von Versorgungsbezügen im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Verhältnis zu den Alterseinkünften ehemals Selbständiger schneller beseitigt wird.

47

2. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers liegt im vorliegenden Fall auch keine verfassungswidrige Doppelbesteuerung vor.

48

a) Der Gestaltungsspielraum, den das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Neuregelung der Vorschriften zur Besteuerung von Alterseinkünften eingeräumt hat, ist nicht unbegrenzt. In jedem Fall sind die Besteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Bezüge aus dem Ergebnis dieser Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird (BVerfGE 105, 73 <134 f.>).

49

b) Nach den Feststellungen des Finanzgerichts in Bezug auf die vom Beschwerdeführer bezogene Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung ist dies der Fall. Die Beitragszahlungen des Beschwerdeführers betragen im Zeitraum 1956 bis März 1996 insgesamt 291.111 DM. Im Zeitraum 1996 bis 2005 bezog der Beschwerdeführer

50

rer demgegenüber Renteneinkünfte in Höhe von insgesamt 438.911 DM, wobei sich der der Besteuerung unterliegende Teil der Rente auf insgesamt 128.665 DM belief, so dass 310.246 DM steuerfrei blieben. Damit übersteigt bereits die Summe der vom Beschwerdeführer steuerfrei bezogenen Renteneinkünfte die Summe der geleisteten Beiträge, und zwar selbst dann, wenn man die nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteile unberücksichtigt lässt und zugunsten des Beschwerdeführers annimmt, dass diesem für sämtliche seiner Altersvorsorgeaufwendungen kein steuermindernder Sonderausgabenabzug zugutegekommen ist.

c) Anders als der Beschwerdeführer meint, begegnet die Anwendung des Nominalwertprinzips bei der Gegenüberstellung der Beitragszahlungen mit dem nicht steuerbaren Rentenzufluss keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Es ist mit dem Gleichheitsgebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar, dass bei der Berechnung einer Doppelbesteuerung die zwischenzeitliche Geldentwertung unberücksichtigt bleibt. Das Bundesverfassungsgericht hat bereits wiederholt entschieden, dass es aus Gründen der Klarheit und Handhabbarkeit des Rechts wie auch aus währungspolitischen Gründen nicht zu beanstanden ist, dass das Einkommensteuerrecht vom Nominalwertprinzip ausgeht, das ein tragendes Ordnungsprinzip der geltenden Währungsordnung und Wirtschaftspolitik darstellt (vgl. BVerfGE 50, 57 <77 ff.>; 105, 73 <93>; 127, 1 <31>).

51

Aus der vom Beschwerdeführer angeführten Entscheidung des Ersten Senats vom 26. März 1980 (BVerfGE 54, 11) folgt für den vorliegenden Fall nichts anderes. Der Erste Senat hat damals die Beschränkung der Besteuerung der Renten auf einen Teil durch die Tatsache gerechtfertigt angesehen, dass die Versicherten der gesetzlichen Rentenversicherung aus ihrem Arbeitsverdienst Beiträge für ihre Altersversorgung entrichten, während das bei den Empfängern von beamtenrechtlichen Versorgungsbezügen nicht der Fall ist. Zweck der Beschränkung der Besteuerung der Leibrenten auf den Ertragsanteil sei es, den - wirtschaftlich betrachtet - aus dem eigenen Vermögen des Steuerpflichtigen herrührenden Kapitalzufluss nicht zu versteuern. In diesem Zusammenhang hat der Erste Senat ausgeführt, der in jeder Rentenzahlung anteilig enthaltene Betrag, der wirtschaftlich gesehen nur den Gegenwert der früher eingezahlten Beiträge darstelle, könne nicht mit dem nominellen Wert der Beiträge bemessen werden. Eine solche Berechnung berücksichtige nicht, dass sich die Aussicht des Versicherten auf eine Altersrente von der ersten Beitragsleistung an zu einem durch die Erfüllung der Wartezeit und das Erreichen der Altersgrenze bedingten Rechtsanspruch entwickle, der im Laufe anrechnungsfähiger Zeiten höher werde und einen dem Rentenversicherten zugeordneten Vermögenswert darstelle (BVerfGE 54, 11 <26 f.>). Anhaltspunkt für die richtige Bewertung der Arbeitnehmerbeiträge sei vielmehr der wirtschaftliche Wert, den diese Beiträge für die Rentenversicherungsträger hätten (BVerfGE 54, 11 <30>). Der Unterschied zum nominellen Beitrag sei als - einkommensteuerlich nicht in Erscheinung getretene - Wertsteigerung eines im Privatvermögen befindlichen Vermögensobjekts anzusehen (vgl. BVerfGE 54, 11 <31>).

52

Die Neuregelung durch das Alterseinkünftegesetz beruht demgegenüber auf einem anderen Regelungskonzept des Gesetzgebers. Ihr liegt der Gedanke zugrunde, dass Rentenzuflüsse - auch soweit sie aus eigenen Beitragsleistungen des Steuerpflichtigen resultieren - besteuert werden dürfen, soweit hierdurch nicht eine Doppelbesteuerung bewirkt wird. Dabei ist der Gesetzgeber von der Anwendung des Nominalwertprinzips ausgegangen (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 23). Das Konzept der nachgelagerten Besteuerung behandelt daher dem Grunde nach sämtliche Rückflüsse in der Auszahlungsphase, das heißt sowohl Rückflüsse aus dem Vermögen, das aus Beiträgen aufgebaut wurde, als auch die mit diesem Vermögen verbundenen Wertsteigerungen als steuerbar (vgl. BFH, Urteil vom 4. Februar 2010 - X R 58/08 -, juris, Rn. 37). Die Besteuerung des Wertzuwachses (auch) bei Vermögensgegenständen im Privatvermögen ist unter dem Gesichtspunkt einer Ausrichtung der Besteuerung an der Leistungsfähigkeit von Verfassungen wegen grundsätzlich nicht zu beanstanden (vgl. BVerfGE 127, 1 <29>). Im Rahmen der Rentenbesteuerung werden etwaige in den Rentenzahlungen enthaltene reale oder nominelle Wertsteigerungen der Beitragsleistungen erstmals steuerlich erfasst, so dass es keinen Verstoß gegen das Verbot der Doppelbesteuerung bedeutet, wenn sie in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen.

53

d) Wie das Verbot der doppelten Besteuerung im Übrigen auf der Beitrags- und auf der Rentenbezugsseite im Einzelnen zu konkretisieren ist, insbesondere welche Frei- und Pauschbeträge bei der Berechnung zu berücksichtigen sind (vgl. zum Streitstand Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006 <Stand: Juli 2015>, § 10 Rn. 341), bedarf im vorliegenden Verfahren angesichts der vom Finanzgericht festgestellten und vom Beschwerdeführer nicht beanstandeten Zahlen keiner Entscheidung.

54

3. Die Anhebung des Besteuerungsanteils von einer Ertragsanteilsbesteuerung in Höhe von 27 % auf 50 % sämtlicher Rückflüsse in der Auszahlungsphase verletzt auch nicht die rechtsstaatlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und des Rückwirkungsverbots.

55

a) Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bedarf es vor dem Rechtsstaatsprinzip einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolgen eines der Vergangenheit zugehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Der Bürger wird in seinem Vertrauen auf die Verlässlichkeit der Rechtsordnung als einer Grundbedingung freiheitlicher Verfassungen enttäuscht, wenn der Gesetzgeber an bereits abgeschlossene Tatbestände im Nachhinein ungünstigere Folgen knüpft als diejenigen, von denen der Bürger bei seinen Dispositionen ausgehen durfte (BVerfGE 30, 272 <285>; 45, 142 <168>). Belastende Steuergesetze, zu denen auch solche Gesetze gehören, die eine Vergünstigung einschränken oder aufheben, dürfen ihre Wirksamkeit daher grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken (vgl. BVerfGE 13, 261 <271>) oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen (vgl. BVerfGE 72, 200 <254>). Es ist in jedem Einzelfall zu ermitteln, inwieweit und mit welchem Gewicht

56

das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen (BVerfGE 105, 17 <37>).

Wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden („tatbestandliche Rückanknüpfung“), liegt eine unechte Rückwirkung vor, die nicht grundsätzlich unzulässig ist. Die unechte Rückwirkung ist mit den grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Grundsätzen des Vertrauensschutzes jedoch nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (vgl. BVerfGE 127, 1 <17 f.>; 131, 20 <39 f.>; 132, 302 <318, Rn. 43>).

57

b) Diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen tragen die Regelungen des Alterseinkünftegesetzes hinreichend Rechnung. Sie führen zu einer unechten Rückwirkung (aa), sind aber zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich (bb) und wahren die Grenze der Zumutbarkeit, weil das Gewicht und die Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe das Interesse des Beschwerdeführers an einem Fortbestand der ihm günstigen früheren Rechtslage überwiegen (cc).

58

aa) Die für den Beschwerdeführer belastenden Rechtsfolgen des Alterseinkünftegesetzes treten erst nach der Verkündung ein. Die einkommensteuerliche Belastung, die sich aus der Anhebung des Besteuerungsanteils auf 50 % ergibt, betrifft die im Veranlagungszeitraum 2005 zugeflossenen Renteneinkünfte. Das Alterseinkünftegesetz regelt weder die Besteuerung der vor dem 1. Januar 2005 ausgezahlten Renten rückwirkend neu noch verändert es die steuerliche Behandlung bereits vor seinem Inkrafttreten getätigter Altersvorsorgeaufwendungen. Es greift damit nicht ändernd in die Rechtslage ein, die vor seiner Verkündung für Rentenempfänger und Versorgungsbezieher bestand.

59

Das Alterseinkünftegesetz erfasst aber Tatbestände, die bereits vor Verkündung in Gang gesetzt worden sind, und wirkt auf diese für die Zukunft ein. So werden die aktuell zu steuernden Rentenbezüge des Beschwerdeführers im Streitfall bestimmt durch bereits seit 1968 geleistete freiwillige Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung und gehen damit auf Dispositionen zurück, die bereits abschließend vollzogen waren und nicht mehr geändert werden konnten.

60

bb) Die sofortige Anhebung des Besteuerungsanteils auf 50 % war zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich.

61

Der Gesetzgeber hat den ihm vom Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 105, 73 <134 f.>) erteilten Regelungsauftrag zutreffend so verstanden, dass eine gleichheitsgerechte Besteuerung der Altersbezüge nur möglich ist, wenn bei der Neuregelung die Besteuerung aller bestehenden Altersvorsorgesysteme aufeinander abgestimmt

62

wird (BVerfGE 120, 169 <176>). Sein Ziel war es, eine steuerrechtssystematisch schlüssige und folgerichtige Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen zu erreichen (BTDrucks 15/2150, S. 1, 22). Als tragendes Element der Neuordnung hat er alle Basisversorgungssysteme unterschiedslos der nachgelagerten Besteuerung unterworfen. Das Alterseinkünftegesetz enthält auf der Grundlage dieses Konzepts Neuregelungen sowohl für die Aufbauphase (vgl. insb. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a i.V.m. § 10 Abs. 3 EStG) als auch für die Versorgungsphase (wie in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG).

Die Regelungen für die Versorgungsphase gelten wie dargestellt (s. oben unter 1.) - eingeschränkt durch die Übergangsregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG - auch für solche Renten, die ganz oder teilweise auf vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen beruhen, deren steuerliche Behandlung in der Aufbauphase also noch nicht dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung entsprochen hat und für die deshalb zumindest zum Teil Aufwendungen aus versteuertem Einkommen geleistet worden sind. Ihre anteilige, bis zur Grenze der doppelten Besteuerung erfolgende (s. dazu oben unter 2.) sofortige Einbeziehung in die nachgelagerte Besteuerung war zur Erreichung des Gesetzeszwecks einer gleichheitsgerechten Besteuerung sämtlicher Altersbezüge aus den Basisversorgungssystemen gleichwohl geeignet und auch erforderlich, weil nur dadurch eine sofortige und fortschreitende Angleichung der steuerlichen Behandlung von Renten und Pensionsbezügen erreicht werden konnte, deren vorherige verfassungswidrige Ungleichbehandlung andernfalls für einen langen Übergangszeitraum fortgedauert hätte. Dies gilt für die Renten von freiwillig gesetzlich Versicherten und anderen vormals selbständig Tätigen nicht anders als für Renten ehemaliger Arbeitnehmer.

63

cc) Die unechte Rückwirkung der Regelungen des Alterseinkünftegesetzes wahrt auch die Grenze der Zumutbarkeit, weil das Gewicht und die Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe das Interesse des Beschwerdeführers an einem Fortbestand der für ihn günstigen vormaligen Ertragsanteilsbesteuerung überwiegen.

64

(1) Es ist schon fraglich, ob der rückwirkenden Änderung der Rentenbesteuerung überhaupt ein schutzwürdiges Vertrauen des Beschwerdeführers in eine Fortgeltung der früheren Rechtslage entgegensteht. Denn es war bereits seit dem Jahr 1980 erkennbar, dass die für ihn günstige Ertragsanteilsbesteuerung rechtlich angreifbar war. Das Bundesverfassungsgericht hatte in seinem Beschluss vom 26. März 1980 (BVerfGE 54, 11 <34 ff.>) festgestellt, dass die steuerliche Begünstigung der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung gegenüber den Versorgungsbezügen ein Ausmaß erreicht hatte, das von Verfassungs wegen eine Korrektur erforderlich machte. Auch in seinem Beschluss vom 24. Juni 1992 (BVerfGE 86, 369 <380>) hatte das Bundesverfassungsgericht das Erfordernis einer gesetzlichen Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Renten und Versorgungsbezügen betont, wenngleich es im Zeitpunkt seiner Entscheidung die Frist für eine Neuregelung als noch

65

nicht abgelaufen ansah. Vor diesem Hintergrund stellt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 6. März 2002 (BVerfGE 105, 73), die unterschiedliche Besteuerung der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und der Versorgungsbezüge für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG zu erklären, eine konsequente Fortführung seiner früheren Rechtsprechung dar. Dabei hat das Bundesverfassungsgericht schon 1992 angenommen, dass es Aufgabe des Gesetzgebers sein würde, eine dem Gleichheitssatz entsprechende umfassende Regelung der Besteuerung aller Altersbezüge zu schaffen (BVerfGE 86, 369 <379>), so dass der Beschwerdeführer auch nicht annehmen konnte, dass er als freiwillig Versicherter in der gesetzlichen Rentenversicherung von der Neuregelung nicht betroffen sein würde.

(2) Selbst wenn man im Hinblick darauf, dass der Beschwerdeführer als freiwillig Versicherter nicht zu der Gruppe der gesetzlich Rentenversicherungspflichtigen gehört, deren steuerliche Begünstigung Anlass für die verfassungsrechtliche Beanstandung des Systems der Ertragsanteilsbesteuerung durch das Bundesverfassungsgericht war, das Vertrauen des Beschwerdeführers an einer Fortgeltung der Ertragsanteilsbesteuerung seiner auf freiwilligen Beiträgen beruhenden Renteneinkünfte als grundsätzlich schutzwürdig erachtet, rechtfertigt der dadurch entstandene Änderungsbedarf die nachträgliche Belastung der Einkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung mit einem höheren Besteuerungsanteil.

66

Für den Bereich der Rentenversicherung ist es allerdings typisch, dass der Versicherte Dispositionen mit langfristigen Auswirkungen trifft und dabei besonders auf den Fortbestand der Rechtslage vertraut (vgl. BVerfGE 51, 356 <363>; 69, 272 <309>; 76, 256 <348>). Der Beschwerdeführer hat erhebliche Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung gezahlt, konnte aber seine Dispositionen nicht mehr (auch nicht teilweise) an die gesetzlichen Neuregelungen des Alterseinkünftegesetzes anpassen, da der Wechsel von der Ertragsanteilsbesteuerung zur nachgelagerten Besteuerung erst in einem Veranlagungszeitraum erfolgte, in dem er bereits Rentenleistungen bezog.

67

Auf der anderen Seite muss der Gesetzgeber im Bereich langfristig angelegter Sozialversicherungssysteme wie dem der Alterssicherung Neuregelungen treffen können, die sich wechselnden Erfordernissen anpassen. Dabei muss er gesellschaftlichen Veränderungen und damit verbundenen wechselnden Interessenlagen, insbesondere auch der Belastbarkeit der Solidargemeinschaft aller Versicherten, Rechnung tragen können (vgl. BVerfGE 51, 356 <363>; 69, 272 <309 f.>; 76, 256 <348 f.>). Ein vollständiger Systemwechsel, zu dem der Steuergesetzgeber kraft der ihm zustehenden Gestaltungsfreiheit von Verfassungen wegen befugt ist, ohne durch die Grundsätze der Folgerichtigkeit an frühere Grundentscheidungen gebunden zu sein (vgl. BVerfGE 122, 210 <242>), kann es gerade im Bereich der Alterssicherung wegen des regelmäßig langen Zeitraums zwischen Beitragsleistung und Rentenbezug erforderlich machen, auch bereits „ins Werk gesetzte“ Sachverhalte in die Neuregelung einzubeziehen. Der Einzelne kann sich demgegenüber nicht auf Vertrauensschutz berufen, wenn sein Vertrauen auf den Fortbestand einer bestimmten

68

gesetzlichen Regelung eine Rücksichtnahme durch den Gesetzgeber billigerweise nicht beanspruchen kann (vgl. BVerfGE 51, 356 <363>; 69, 272 <310>).

Gegenüber dem Vertrauen des Beschwerdeführers in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage fällt hier entscheidend ins Gewicht, dass der Gesetzgeber mit der Verabschiedung des Alterseinkünftegesetzes dem verfassungsrechtlichen Auftrag nach einer Neuordnung der Regelungen zur Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Alterseinkünften nachgekommen ist (BVerfGE 105, 73 <74 ff.>). Eine Neuordnung nur für die Zukunft, also eine nachgelagerte Besteuerung erst solcher Renten, die ganz oder überwiegend auf Beitragsleistungen in der Zeit nach Inkrafttreten der Neuordnung beruhen, hätte bedeutet, dass die verfassungswidrige Ungleichbehandlung von Versorgungsempfängern über einen erheblichen Zeitraum fortgedauert hätte. Der steuerlichen Vorbelastung der Vorsorgeaufwendungen in den Altfällen, insbesondere bei ehemals selbständig Tätigen, hat der Gesetzgeber durch die Übergangsregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG und die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG Rechnung getragen. Soweit damit - wie im vorliegenden Fall - sichergestellt ist, dass der Steuerpflichtige keiner doppelten Besteuerung unterliegt, wahren diese Regelungen im Hinblick auf das Gewicht des mit der Änderung verfolgten Regelungszwecks die Grenzen der Zumutbarkeit.

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

Voßkuhle

Landau

Hermanns

69

70

Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 29. September 2015 - 2 BvR 2683/11

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 29. September 2015 - 2 BvR 2683/11 - Rn. (1 - 70), http://www.bverfg.de/e/rk20150929_2bvr268311.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2015:rk20150929.2bvr268311