

**In dem Verfahren  
über  
die Verfassungsbeschwerde**

1. des Herrn Prof. Dr. R...,

2. der Frau R...,

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte Blaum, Dettmers, Rabstein,  
Am Wall 153 - 156, 28195 Bremen -

1. unmittelbar gegen

a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18. Mai 2010 - X R 29/09 -,

b) das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 5. Mai 2009 - 15 K 421/  
08 -,

c) den Einspruchsbescheid des Finanzamts Osterholz-Scharmbeck vom 1. Ok-  
tober 2008 - St. Nr. 36/135/01335 Rb-Nr. 423/07 -,

d) den Einkommensteuerbescheid des Finanzamts Osterholz-Scharmbeck vom  
21. Dezember 2006 - St. Nr. 36/135/01335 -,

2. mittelbar gegen

§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 des Einkom-  
mensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes (Alt-  
EinkG) vom 5. Juli 2004

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 30. September 2015 einstimmig beschlossen:

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

## **G r ü n d e :**

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde wenden sich die Beschwerdeführer gegen die Besteuerung einer Rente des Beschwerdeführers zu 1. aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung 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 nicht-selbständig 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 privaten Lebens- und Rentenversicherungen, 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

5

Rentenbesteuerung (BVerfGE 105, 73) und der Neuregelung der Besteuerung der Altersbezüge durch das Alterseinkünftegesetz die hinreichende Aussicht auf Erfolg fehle.

## II.

1. Der am 8. November 1938 geborene Beschwerdeführer zu 1. war seit 1975 als 6  
beamteter Chefarzt tätig und wurde im Jahr 2003 als Beamter in den Ruhestand ver-  
setzt. Aufgrund einer rentenversicherungspflichtigen Tätigkeit in den Jahren 1964 bis  
1974 war er auch als Beamter berechtigt, freiwillige Beiträge zur Rentenversicherung  
bei der Nordrheinischen Ärzteversorgung, Einrichtung der Ärztekammer Nordrhein  
(Ärzteversorgung), zu leisten. In der Zeit vom 1. Januar 1964 bis zum 31. Dezember  
1974 wurden für den Beschwerdeführer zu 1. Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Ren-  
tenversicherung in Höhe von 32.506,64 DM entrichtet, wobei der Arbeitnehmeranteil  
50 % betrug. In der Zeit vom 1. Januar 1975 bis zum 31. Januar 2000 leistete der Be-  
schwerdeführer zu 1. für einen Zeitraum von 301 Monaten freiwillige Beiträge in Höhe  
von insgesamt 104.433,50 DM.

Ab Februar 2000 erhielt der Beschwerdeführer zu 1. von der Ärzteversorgung eine 7  
Berufsunfähigkeitsrente, die mit einem Ertragsanteil von 4 % besteuert und im No-  
vember 2003 wegen Erreichens des 65. Lebensjahres in eine Altersruherente umge-  
wandelt wurde. Bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 2004 wurde diese Al-  
tersruherente mit einem Ertragsanteil von 27 % als Einnahmen aus sonstigen  
Einkünften besteuert. Ab dem Streitjahr 2005 wurde die Altersruherente des gemein-  
sam mit seiner Ehefrau, der Beschwerdeführerin zu 2., zur Einkommensteuer veran-  
lagten Beschwerdeführers zu 1. mit einem Besteuerungsanteil von 50 % nach § 22  
Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG besteuert. Im Jahr 2005 betrug  
die Leibrente aus der Ärzteversorgung 19.385 €; daneben bezog der Beschwerde-  
führer zu 1. als pensionierter Beamter Versorgungsbezüge in Höhe von 28.433 €.

Bei der Bemessung der auszahlenden Versorgungsbezüge wurde der Teil der 8  
Rentenbezüge nach § 55 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Beamtenversorgungsgesetzes -  
BeamtVG - angerechnet, der auf die in der Zeit vom 1. Januar 1964 bis zum 31. De-  
zember 1974 entrichteten Beiträge, zu denen der Arbeitgeber die Hälfte geleistet hat-  
te, entfiel. Nach Angaben der Beschwerdeführer belief sich die daraus resultierende  
Kürzung der Versorgungsbezüge auf monatlich 1.024,69 €. Die Rentenbezüge, die  
auf den freiwillig gezahlten Beiträgen des Beschwerdeführers zu 1. beruhten, wurden  
nach § 55 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 BeamtVG nicht berücksichtigt.

2. Die gegen die Besteuerung der Rente mit einem Anteil von 50 % nach erfolglo- 9  
sem Einspruchsverfahren erhobene Klage der Beschwerdeführer wurde vom Nieder-  
sächsischen Finanzgericht durch Urteil vom 5. Mai 2009 abgewiesen.

Das Finanzamt habe die von der Ärzteversorgung ausgezahlte Rente zu Recht in 10  
Höhe von 50 % als steuerpflichtige Einnahmen bei den sonstigen Einkünften des Be-  
schwerdeführers zu 1. angesetzt. Die Voraussetzungen der Öffnungsklausel des

§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG für Leibrenten, welche auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung beruhten, seien nicht erfüllt. Eine Rechtsverletzung der Beschwerdeführer durch eine Doppelbesteuerung liege nicht vor.

3. Mit Urteil vom 18. Mai 2010 wies der Bundesfinanzhof die Revision der Beschwerdeführer gegen das Urteil des Finanzgerichts als unbegründet zurück. 11

a) Das Finanzgericht habe die Rente des Beschwerdeführers zu 1. aus der Ärzteversorgung zu Recht gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG der Besteuerung unterworfen und die Anwendung der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG bei der Besteuerung seiner Renteneinkünfte abgelehnt. 12

Die Öffnungsklausel könne nicht in der Weise ausgelegt werden, dass bei der Berechnung der einzubeziehenden Beiträge neben den tatsächlich geleisteten auch fiktive Beiträge zur Beamtenversorgung zu berücksichtigen seien. Während der Gesetzgeber für Altersvorsorgeaufwendungen in § 10 Abs. 3 Sätze 3 bis 6 EStG eine Regelung geschaffen habe, die ausdrücklich auch die Beamtenvorsorge umfasse und - bezogen auf die Einnahmen aus dem Beamtenverhältnis - eine Einbeziehung eines fiktiven Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteils zur gesetzlichen Rentenversicherung vorsehe, fehle bei der Besteuerung der Alterseinkünfte im Rahmen der Öffnungsklausel ein entsprechender fiktiver Ansatz (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG). Dies sei ein starkes Indiz dafür, dass der Gesetzgeber deren Einbeziehung in die Höchstbetragsberechnung nicht gewollt habe, was durch die Gesetzesmaterialien bestätigt werde. Zweck der Öffnungsklausel sei - wie sich der Entstehungsgeschichte entnehmen lasse - die Vermeidung der Doppelbesteuerung in besonderen Fällen. Dabei habe der Gesetzgeber die steuerliche Situation der Selbständigen im Auge gehabt, die aus zwei Gründen als nachteilig angesehen worden sei. Zum einen habe der Vorwegabzug des § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG a.F. keine ausreichende Kompensation des fehlenden steuerfreien Arbeitgeberanteils dargestellt, zum anderen hätten die aufgrund der Satzungen der Versorgungswerke erhöhten Pflichtbeiträge wegen der Höchstbetragsbegrenzung des § 10 Abs. 3 EStG a.F. steuerlich nicht berücksichtigt werden können. 13

Art. 3 Abs. 1 GG gebiete nicht die Anerkennung von fiktiven Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen (eines Beamten) bei der Höchstbetragsberechnung. Die steuerliche Situation des Beschwerdeführers zu 1. als Beamter stelle sich anders dar als die eines Arbeitnehmers oder eines Selbständigen. Dies gelte unabhängig davon, welche Vergleichsperspektive man wähle: die Betrachtung allein der freiwilligen Beiträge des Beschwerdeführers zu 1. mit geleisteten Beiträgen eines Selbständigen beziehungsweise eines Angestellten zur freiwilligen Höherversicherung oder weitergehend die steuerliche Abziehbarkeit der gesamten Altersvorsorgeaufwendungen eines Angestellten, eines Selbständigen und eines Beamten. 14

b) Die Besteuerung der Leibrente des Beschwerdeführers zu 1. aus der Ärztever- 15

sorgung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG verstoße zudem nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung. Der Beschwerdeführer zu 1. habe für den Zeitraum von 1964 bis 2000 eigene Beitragszahlungen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen in Höhe von 120.687 DM erbracht. Die Summe der von ihm in den Jahren 2000 bis 2004 steuerfrei bezogenen Renteneinnahmen habe 200.672 DM betragen. Damit überstiegen die bereits vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes erhaltenen, nicht der Besteuerung unterworfenen Rentenanteile die Summe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträge bei weitem, selbst wenn - wie vom Finanzgericht zugunsten der Beschwerdeführer unterstellt - sämtliche Beiträge aus versteuertem Einkommen erbracht worden wären.

Auf den Umstand, dass die Versorgungsbezüge des Beschwerdeführers zu 1. wegen seiner Renteneinkünfte gemäß § 55 BeamtVG gekürzt worden seien, komme es für die verfassungsrechtliche Würdigung der Normen des Einkommensteuergesetzes am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht an.

16

### III.

Mit der Verfassungsbeschwerde rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung ihrer Rechte aus Art. 3 Abs. 1 GG und meinen, dass es verfassungsrechtlich geboten sei, die Leibrente aus der Ärzteversorgung im Wege verfassungskonformer Auslegung nach der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG zu besteuern.

17

Sie vertreten die Auffassung, dass die Öffnungsklausel die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts aus seinem so genannten „Rentenurteil“ vom 6. März 2002 (BVerfGE 105, 73) nicht umsetze, da Beamte, Arbeitnehmer und Selbständige insoweit steuerlich ungleich behandelt würden. Sowohl der rentenversicherungspflichtige Angestellte als auch der Beamte unterlägen einer gesetzlich vorgeschriebenen Altersvorsorge. Leiste ein rentenversicherungspflichtiger Angestellter neben seinen Pflichtbeiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung freiwillige Beiträge an ein berufsständisches Versorgungswerk, würden die sich daraus später ergebenden Einnahmen durch die Öffnungsklausel in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG (zu Recht) steuerlich begünstigt. Leiste der Beamte - ebenfalls aus seinem bereits versteuerten Einkommen - die gleichen freiwilligen Zahlungen an das berufsständische Versorgungswerk, werde ihm diese Vergünstigung nach dem Wortlaut des Gesetzes verwehrt. Für diese unterschiedliche Belastung fehle ein rechtfertigender Grund.

18

Zugleich verstoße der Gesetzgeber damit gegen die seine Gestaltungsfreiheit begrenzende Leitlinie des Gebots der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und des Gebots der Folgerichtigkeit. Die Begünstigung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 4 EStG müsse wegen der vergleichbaren Versorgungssituation des rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers mit der des Beamten auch für aus versteuertem Einkommen erbrachte private Rentenversiche-

19

rungen von Beamten gelten.

Auf die Frage des Vorliegens einer Doppelbesteuerung komme es deshalb nicht an. Im Übrigen liege auch ein Fall doppelter Besteuerung vor. Eine etwaige Kompensation der geleisteten Beiträge durch später erhaltene Rentenzahlungen sei dafür unerheblich. Zu beachten sei vielmehr, dass die Renteneinkünfte besteuert würden, ohne dass die Aufwendungen für die Erzielung dieser Einnahmen steuermindernd hätten geltend gemacht werden können. Die Höhe der später erzielten Einkünfte sei lediglich eine Frage der Rendite. 20

Zu Unrecht lehne der Bundesfinanzhof eine verfassungskonforme erweiternde Auslegung der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG in dem Sinne ab, dass bei der Prüfung der Überschreitung der Beitragshöchstgrenze die von einem Beamten erdienten Pensionsanwartschaften fiktiv in Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung umgerechnet und bei der Überprüfung der Höchstgrenze zu den von diesem gegebenenfalls gezahlten freiwilligen Beiträgen addiert würden. Eine solche Auslegung richte sich nicht gegen den Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, den Gesamtzusammenhang und den Zweck der Norm, sondern sei vielmehr sachgemäß. Die Begründung des Entwurfs des Alterseinkünftegesetzes zur Besteuerung von Leibrenten aus privaten Rentenversicherungen (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 25, 41) mache deutlich, dass dem Gesetzgeber daran gelegen sei, dass Rentenzahlungen, die den Rückfluss des eingesetzten besteuerten Kapitals enthielten, nicht ein zweites Mal besteuert werden dürften. 21

#### IV.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen, weil die Annahmenvoraussetzungen 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 (vgl. BVerfGK 9, 174 <186>; 17, 390 <395>). Die Annahme der Verfassungsbeschwerde ist auch nicht zur Durchsetzung der Grundrechte der Beschwerdeführer angezeigt, weil sie jedenfalls unbegründet ist (vgl. BVerfGE 90, 22 <25 f.>). 22

Die Beschwerdeführer werden durch die angegriffenen Entscheidungen nicht in ihren Grundrechten verletzt. 23

1. Eine Besteuerung der Rente des Beschwerdeführers zu 1. aus der Ärzteversorgung nach der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG ist verfassungsrechtlich nicht geboten. 24

a) Die Auslegung und Anwendung des einfachen Rechts liegt grundsätzlich in der Verantwortung der Fachgerichte (vgl. BVerfGE 18, 85 <92 f.>; 85, 248 <258>; 110, 226 <270>). Diese haben die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG dahingehend ausgelegt, dass sie ihrem Wortlaut entsprechend nur Leibrenten erfasst, die auf bis zum 31. Dezember 2004 tatsächlich 25

oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung geleisteten Beiträgen beruhen, und dass „fiktive“ Beiträge zur Beamtenversorgung bei der Berechnung nicht zu berücksichtigen sind. Es ist nicht ersichtlich und wird von den Beschwerdeführern auch nicht geltend gemacht, dass diese Auslegung mit allgemeinen Auslegungsgrundsätzen unvereinbar oder gar willkürlich wäre.

b) Die Nichteinbeziehung fiktiver Beiträge eines Beamten zu seiner Altersversorgung in die Höchstbeitragsberechnung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG, so dass sich die Frage nach der Zulässigkeit einer erweiternden Auslegung der Regelung zur Erreichung ihrer Verfassungskonformität nicht stellt.

26

aa) 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

(1) 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 (vgl. 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

(a) Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lasten-

29

gleichheit (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 (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>).

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

30

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>).

31

(2) Muss der Gesetzgeber komplexe Regelungssysteme umgestalten, steht ihm grundsätzlich ein weiter Gestaltungsspielraum zu (vgl. BVerfGE 43, 242 <288 f.>; 58, 81 <110 f.>; 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

32

Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen im Verbot der Doppelbesteuerung seine Grenze (vgl. BVerfGE 105, 73 <134>).

bb) Gemessen an diesen Grundsätzen liegt ein Gleichheitsverstoß durch die Nicht-einbeziehung fiktiver Beiträge eines Beamten zu seiner Altersversorgung in die Höchstbeitragsberechnung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG nicht vor. Es fehlt bereits an der erforderlichen Vergleichbarkeit einer auf freiwilligen Beiträgen eines Beamten zur berufsständischen Versorgung beruhenden zusätzlichen Rente mit einer Leibrente aufgrund von Beiträgen, die oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet worden sind.

33

(1) Im Gesetzesentwurf zum Alterseinkünftegesetz (BTDrucks 15/2150, S. 9) war die sogenannte Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG zunächst nicht enthalten. Der Bundesrat wies in seiner Stellungnahme (BTDrucks 15/2563, S. 8) darauf hin, dass der Entwurf bei bestimmten Gruppen von Selbständigen das vom Bundesverfassungsgericht ausgesprochene Verbot der Doppelbesteuerung missachte. Deren in der Vergangenheit geleisteten Beiträge zur Altersvorsorge seien in weitaus geringerem Umfang von der Einkommensbesteuerung freigestellt gewesen, als dies in den Berechnungen der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen für die Festlegung des vorgesehenen Besteuerungsanteils zum Ausdruck gekommen sei. Der Finanzausschuss des Bundestages schlug daraufhin die Einfügung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG vor, um der Gefahr einer drohenden doppelten Besteuerung auch in außergewöhnlichen Fällen zu begegnen (BTDrucks 15/2986, S. 21, und BTDrucks 15/3004, S. 20). Als einen derartigen Ausnahmefall definierte der Finanzausschuss typisierend die Situation, dass für einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren Beiträge oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze geleistet worden seien.

34

(2) Eine vergleichbare typischerweise bestehende Gefahr doppelter Besteuerung war und ist bei Beamten nicht gegeben. Entschieden sich Beamte während ihrer aktiven Dienstzeit zur Erweiterung ihrer Altersversorgung dafür, freiwillige Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung oder eine berufsständische Versorgungseinrichtung einzubezahlen, stellte sich die Rechtslage bis zum Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes folgendermaßen dar: Genauso wie Arbeitnehmer und Selbständige konnten Beamte sonstige Vorsorgeaufwendungen, die nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG a.F. unter anderem auch Beiträge zu Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen sowie zu gesetzlichen Rentenversicherungen umfassten, in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG a.F. als Sonderausgaben abziehen. Ihnen standen damit grundsätzlich dieselben steuerlichen Abzugsmöglichkeiten wie rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern zu (vgl. BVerfGE 105, 73 <100>). Bei Arbeitnehmern blieb zwar der Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, konnte und musste aber der Arbeitnehmeranteil in den Grenzen des § 10 Abs. 3 EStG a.F. steuermindernd zum Abzug gebracht werden, so dass nicht nur die oberhalb der Beitragsbemessungsgrenze geleisteten Beiträge oh-

35

ne steuerliche Entlastungswirkung blieben, sondern - anders als bei Beamten - typischerweise auch ein Teil ihres Arbeitnehmerbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung. Selbständigen, die für ihre Altersvorsorge keinen nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Rentenversicherung erhielten, stand demgegenüber für ihre gesamte Altersvorsorge nur der beschränkte Sonderausgabenabzug des § 10 Abs. 3 EStG a.F. zur Verfügung. Auch unter Berücksichtigung des einem Selbständigen eingeräumten ungekürzten Vorwegabzugs konnte dieser bei Zugrundelegung eines gleich hohen Bruttolohns oder Bruttogewinns (vor Steuern) einen prozentual geringeren Betrag seiner Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben geltend machen als ein Arbeitnehmer oder Beamter (vgl. Killat-Risthaus, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006 <Stand: Juli 2015>, § 22 Rn. 311).

Vor diesem Hintergrund war der Gesetzgeber nicht von Verfassungs wegen verpflichtet, fiktive Altersvorsorgeaufwendungen bei Beamten als Beitragsbemessungsgrenze im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG zu definieren, um den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG zu entsprechen. 36

2. Auch die Ungleichbehandlung der Rente des Beschwerdeführers zu 1. aus der Ärzteversorgung mit solchen privaten Rentenversicherungen, die nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 1 EStG nur einer Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen, ist sachlich gerechtfertigt. 37

Im Rahmen der endgültigen Neuregelung durch das Alterseinkünftegesetz hat der Gesetzgeber Beitragszahlungen zu privaten Leibrentenversicherungen, die nicht von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG erfasst sind, - anders als Beiträge zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG - aus dem Bereich der begünstigten Altersvorsorgeaufwendungen ausgenommen; entsprechend wird bei diesen Leibrentenversicherungen gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 1 EStG nur der Teil der künftigen Rente steuerlich erfasst, der zusätzlich zum angesparten Rentenskapital als Ertragsanteil zur Auszahlung gelangt. In der endgültigen Ausgestaltung der Neuregelung unterscheidet sich danach diese private Rente von der berufsständischen Altersvorsorge des Beschwerdeführers zu 1. dadurch, dass sie in der Ansparphase generell - und nicht lediglich wegen der Ausschöpfung von Höchstbeträgen - steuerlich nicht begünstigt ist, also vorgelagert und nicht nachgelagert besteuert wird. 38

Soweit in der Übergangsphase Rentenzahlungen aus vor dem Jahr 2005 abgeschlossenen Leibrentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG a.F. (Altversicherungen) ebenfalls nur einer Ertragsanteilsbesteuerung unterliegen, obwohl die hierfür aufgewendeten Beiträge in der Vergangenheit und nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b EStG auch weiterhin im Rahmen der Höchstbetragsregelung des § 10 Abs. 4 EStG oder im Rahmen der von Amts wegen vorzunehmenden Günstigerprüfung nach § 10 Abs. 4a EStG steuerlich geltend gemacht werden konnten und können, ist diese Ungleichbehandlung innerhalb des weiten Gestaltungs- 39

spielraums, der dem Gesetzgeber bei der angestrebten umfassenden Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen zukommt (vgl. BVerfGE 105, 73 <134 f.>), noch von dessen Typisierungsbefugnis gedeckt. Das gilt für die berufsständische Versorgung im Verhältnis zur privaten Leibrente nicht anders als für die gesetzliche Rentenversicherung (vgl. dazu BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 30. September 2015 - 2 BvR 1066/10 - unter IV. 1. b) bb) (2) (c)).

3. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer liegt im vorliegenden Fall keine Doppelbesteuerung vor. 40

a) Der Gestaltungsspielraum, den das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber bei der Neuregelung der Vorschriften zur Besteuerung von Alterseinkünften eingeräumt hat, ist nicht unbegrenzt. So hat das Bundesverfassungsgericht gefordert, dass die Besteuerung der Altersvorsorgeaufwendungen und der Bezüge aus dem Ergebnis dieser Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen sind, dass „in jedem Fall“ eine doppelte Besteuerung vermieden wird (vgl. BVerfGE 105, 73 <134 f.>). Nach geltendem Einkommensteuerrecht gilt grundsätzlich: Steuerbares Einkommen ist nur der erstmalige Zufluss (die erstmalige Realisierung) einer Vermögenmehrung, nicht dagegen der „erfolgsneutrale Vermögenstausch“ (etwa Austausch von Forderung gegen Bargeld) oder der Vermögenskonsum. Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine „spätere“ steuerliche Erfassung einer Vermögenmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem - möglichen - früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder „aufgeschoben“ wurde (vgl. BVerfGE 105, 73 <122 f.>). 41

b) Bei einem Vergleich der nominellen Werte (vgl. zur Geltung des Nominalwertprinzips BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 29. September 2015 - 2 BvR 2683/11 - unter B. II. 2. c)) der vom Beschwerdeführer zu 1. bezogenen, nicht der Besteuerung unterliegenden Rentenzahlungen aus der Ärzteversorgung mit den von ihm geleisteten Beiträgen liegt eine Doppelbesteuerung nicht vor. Die von dem Beschwerdeführer zu 1. erbrachten freiwilligen Beiträge an die Ärzteversorgung in der Zeit vom 1. Januar 1975 bis zum 31. Januar 2000 betragen insgesamt 104.433,50 DM. Rechnet man allein seine Arbeitnehmeranteile zur Rentenversicherung für die Zeit von 1964 bis 1974 in Höhe von 16.253 DM hinzu - die diesbezüglichen Arbeitgeberanteile waren nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei -, ergeben sich eigene Beiträge zur Rentenversicherung in Höhe von 120.687 DM. Selbst wenn man zugunsten der Beschwerdeführer annähme, dass dem Beschwerdeführer zu 1. für all diese Beträge kein steuermindernder Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 3 EStG a.F. zugute gekommen wäre, wären diese Belastungen damit bereits durch die nicht steuerbaren Rentenzahlungen in den Jahren 2000 bis 2004 in Höhe von 200.672 DM mehr als kompensiert worden. 42

c) Dem steht der Vortrag der Beschwerdeführer, die Renteneinkünfte des Beschwerdeführers zu 1. seien zu 50 % besteuert worden, ohne dass der Beschwerde- 43

fürer zu 1. die Aufwendungen für die Erzielung dieser Einkünfte habe steuermin-  
dernd geltend machen können, nicht entgegen. Denn allein hieraus lassen sich keine  
Rückschlüsse auf eine Doppelbesteuerung ziehen.

Soweit die Beschwerdeführer meinen, dass - für eine Prüfung, ob eine unzulässige  
Doppelbesteuerung vorliege - die Höhe der später erzielten Renteneinkünfte uner-  
heblich und dies lediglich eine Frage der Rendite sei, verkennen sie das Finanzia-  
rungsverfahren der berufsständischen Versorgungseinrichtungen. Dieses beruht  
nicht auf einer reinen Kapitaldeckung wie bei einer privaten Lebensversicherung, bei  
der die vom Versicherten eingezahlten Versicherungsbeiträge rentierlich angelegt  
und im Versicherungsfall nach Abzug der angefallenen Verwaltungskosten wieder an  
den Versicherungsnehmer ausgezahlt werden, sondern beinhaltet auch Elemente ei-  
nes Umlageverfahrens, bei dem ein Beitragszahler nicht die eigene Rente finanziert,  
sondern nur einen Beitrag zur Finanzierung der laufenden Renten leistet (vgl. Lessel,  
Die berufsständische Versorgung der klassischen verkammerten Freien Berufe und  
das Problem der Kindererziehungszeiten, 2007, S. 107; vgl. auch Papier, in: Fest-  
schrift für Franz Ruland, 2007, S. 455 <461>).

44

Außerdem lassen die Beschwerdeführer außer Acht, dass sich der Gesetzgeber mit  
dem Alterseinkünftegesetz von dem bislang geltenden steuersystematischen Ansatz  
gelöst hat, dass für Vorsorgeleistungen, die auf dem Versicherungsprinzip beruhen,  
lediglich eine Ertragsanteilsbesteuerung in Betracht kommt. Nach dem bis zum  
31. Dezember 2004 geltenden Recht war die Rentenbesteuerung orientiert am Leit-  
bild des Kaufs einer im Zeitablauf konstanten Leibrente durch eine aus versteuertem  
Einkommen geleistete einmalige Zahlung. Soweit dieses Leitbild trägt, hat die Er-  
tragsanteilsbesteuerung ihre Berechtigung als eine systemkonforme Erfassung von  
Einkünften (vgl. BVerfGE 105, 73 <123>). Das neue Konzept der nachgelagerten Be-  
steuerung beruht dagegen darauf, dass nicht die Erträge des Rentenstammrechts,  
sondern die tatsächlichen Rentenzuflüsse als Einkommen besteuert werden, auch  
soweit sie aus eigenen Beitragsleistungen des Steuerpflichtigen resultieren. Das ist  
verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit die Rentenansprüche aus unver-  
steuertem Einkommen aufgebaut werden konnten oder nur der Teil der Rentenbezü-  
ge besteuert wird, der nicht auf Beiträgen beruht oder mit Beiträgen korreliert, die aus  
versteuertem Einkommen geleistet worden sind.

45

d) In die Überprüfung, ob bei den Beschwerdeführern eine verfassungsrechtlich un-  
zulässige Doppelbesteuerung vorliegt, haben die Fachgerichte auch zu Recht nicht  
die Anrechnung und Kürzung der Versorgungsbezüge nach § 55 Abs. 1 und 2 Be-  
amtVG einbezogen. Durch diese Vorschrift soll eine Doppelversorgung verhindert  
werden, wenn der Versorgungsempfänger in seinem Erwerbsleben sowohl in einem  
Angestelltenverhältnis als auch in einem Beamtenverhältnis tätig war. Der Regelung  
liegt die Erwägung zugrunde, dass die Beamtenversorgung eine volle auf die Le-  
bensarbeitszeit ausgerichtete Alimentation gewährleistet. Wer durch seine zeitweise  
Beamten-tätigkeit bereits den Höchstsatz der Versorgungsbezüge verdient hat, soll ge-  
genüber einer Person, die nur als Beamter tätig war, nicht dadurch bessergestellt

46

werden, dass er vorher noch in einem Angestelltenverhältnis stand (vgl. Brinktrine, in: Kugele, Kommentar zum BeamtVG, 1. Aufl. 2011, § 55 Rn. 2; vgl. auch BVerfGE 76, 256 <310 ff.>; BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 16. März 2009 - 2 BvR 1003/08 -, NVwZ-RR 2010, S. 118).

Die Anrechnung und Kürzung der Versorgungsbezüge des Beschwerdeführers zu 1. ist somit Ausfluss eines beamtenrechtlichen Regelungsmotivs und nicht durch das Einkommensteuerrecht, insbesondere nicht durch die Vorschriften des Alterseinkünftegesetzes, veranlasst. Derartige Belastungen außerhalb des Einkommensteuerrechts können nicht zum Gegenstand einer verfassungsrechtlichen Prüfung gemacht werden, wenn Normen des Einkommensteuergesetzes - wie vorliegend § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa sowie Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG - auf ihre Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG untersucht werden sollen (vgl. BVerfGE 105, 73 <111>). Denn außerhalb der verfassungsrechtlich maßgeblichen Vergleichsperspektive liegen Be- und Entlastungswirkungen, die sich jenseits der einkommensteuerrechtlichen Belastung erst aus dem Zusammenspiel mit Normen des Besoldungs-, Versorgungs- oder Sozialversicherungsrechts ergeben (vgl. BVerfGE 105, 73 <111>).

47

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

48

Voßkuhle

Landau

Hermanns

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 30. September 2015 - 2 BvR 1961/10**

**Zitiervorschlag** BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 30. September 2015 - 2 BvR 1961/10 - Rn. (1 - 48), [http://www.bverfg.de/e/rk20150930\\_2bvr196110.html](http://www.bverfg.de/e/rk20150930_2bvr196110.html)

**ECLI** ECLI:DE:BVerfG:2015:rk20150930.2bvr196110