

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

des Herrn P...,

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte Schilling und Kollegen,
Alleenstraße 11, 78532 Tuttlingen -

1. unmittelbar gegen

- a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 4. Februar 2010 - X R 52/08 -,
- b) das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23. Oktober 2008 - 3 K 266/06 -,
- c) die Einspruchsentscheidung des Finanzamts Tuttlingen vom 23. November 2006 - 21333/00405 SG: 2/5 -,
- d) den Einkommensteuerbescheid des Finanzamts Tuttlingen für 2005 vom 13. März 2006 - 21333/00405 -,

2. mittelbar gegen

§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) 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 angenommen.

G r ü n d e :

Mit der Verfassungsbeschwerde wendet sich der Beschwerdeführer gegen die Be-

steuerung 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 - AltEinkG - vom 5. Juli 2004 (BGBl I S. 1427).

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 Rentenbesteuerung (BVerfGE 105, 73) und der Neuregelung der Besteuerung der Altersbezüge durch das Alterseinkünftegesetz die hinreichende Aussicht auf Erfolg fehle. 5

II.

1. Der im Jahr 1944 geborene Beschwerdeführer war seit 1974 Beamter und trat zum 1. Januar 2005 in den Ruhestand. Er wird zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Aufgrund einer vorhergehenden rentenversicherungspflichtigen Tätigkeit war der Beschwerdeführer auch als Beamter berechtigt, freiwillige Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu leisten. In der Zeit von 1960 bis 2004 leistete er freiwillige Beiträge in Höhe von insgesamt 22.227,74 €. Ab dem 1. Januar 2005 bezog er als pensionierter Beamter neben Versorgungsbezügen in Höhe von 28.774,47 € eine Leibrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung in Höhe von 5.139 €. Von den Rentenleistungen beruhten 1.802,40 € auf Pflichtbeiträgen und 3.337,44 € auf freiwilligen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung. 6

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für 2005 beantragte der Beschwerdeführer, die Leibrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung mit einem Ertragsanteil von 22 % zu versteuern. Hiervon abweichend legte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für 2005 einen Besteuerungsanteil von 50 % der Besteuerung zugrunde. Der hiergegen eingelegte Einspruch des Beschwerdeführers blieb erfolglos. 7

2. Die dagegen erhobene Klage des Beschwerdeführers wurde vom Finanzgericht Baden-Württemberg durch Urteil vom 23. Oktober 2008 abgewiesen. 8

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und solchen aus einer privaten Rentenversicherung verstoße nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Beide Leistungen seien von ihrem Wesen her grundverschieden. Der Gesetzgeber sei nicht von Verfassungs wegen verpflichtet gewesen, auch solche Rententeile in die Ertragsanteilsbesteuerung einzubeziehen, die auf Beiträgen beruhten, die nicht die Voraussetzungen der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 EStG erfüllten. Die vom Beschwerdeführer gerügte Verletzung von Art. 14 Abs. 1 GG liege nicht vor, weil eine übermäßige, nicht mehr zumutbare Belastung bei einer Besteuerung von 50 % der zugeflossenen Renten nicht gegeben sei. 9

3. Mit Urteil vom 4. Februar 2010 wies der Bundesfinanzhof die Revision des Beschwerdeführers gegen das Urteil des Finanzgerichts als unbegründet zurück. 10

a) Der Gesetzgeber habe sich mit dem Alterseinkünftegesetz zulässigerweise von dem Gedanken gelöst, dass bei Leistungen durch Versorgungseinrichtungen, die auf dem Versicherungsprinzip beruhten, die Ertragsanteilsbesteuerung steuersystematisch gerechtfertigt sei. Dass eine Besteuerung von auf freiwilligen Beiträgen beruhenden Renteneinkünften mit dem Ertragsanteil gegebenenfalls auch weiterhin verfassungsrechtlich zulässig gewesen wäre, ändere nichts daran, dass der Gesetzgeber dem Konzept einer einheitlichen nachgelagerten Besteuerung den Vorzug geben können. Die unterschiedslose Besteuerung der Alterseinkünfte von vormaligen Arbeitnehmern und vormaligen Selbständigen im Gegensatz zu Renten aus privaten, nicht unter § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG fallenden Versicherungen 11

sei dadurch gerechtfertigt, dass jedenfalls nach Abschluss der Übergangsphase die Rentenanwartschaften in der aktiven Zeit eines Arbeitnehmers und eines Selbständigen - bei Nichtüberschreitung der Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG - aus nicht versteuertem Einkommen gebildet werden könnten.

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. 12

aa) Sie verletze den Beschwerdeführer nicht in seinen Grundrechten aus Art. 3 und Art. 14 GG. Der Senat habe bereits entschieden, dass ein vormals selbständig tätiger Rentner im Verhältnis zu vormals unselbständig Tätigen nicht in verfassungsrechtlich zu beanstandender Weise besteuert werde. Dass ihre Alterseinkünfte in einem zeitlich begrenzten Rahmen trotz unterschiedlicher steuerlicher Vorbelastung der entsprechenden Altersvorsorgeaufwendungen mit demselben Besteuerungsanteil besteuert würden, sei der Praktikabilität und Administrierbarkeit geschuldet. Dieselbe Interessenlage liege im Verhältnis zwischen Pflichtversicherten und freiwillig in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherten vor. 13

Würden für die vormals Selbständigen und/oder freiwillig gesetzlich Versicherten abweichende oder gar individuelle Besteuerungsanteile festgelegt, käme es auf die frühere steuerliche Behandlung von Beiträgen jedes einzelnen Steuerpflichtigen etwa der letzten 35 Jahre an. Eine derartige Ermittlungsarbeit sei von der Finanzverwaltung nicht zu leisten. Soweit der Beschwerdeführer dies bestreite, weil jeder Rentenbescheid bereits die notwendigen Angaben enthalte und es nur noch weniger Programmzeilen bedürfe, um die unversteuert gebliebenen Beiträge auszuweisen, dürfe bezweifelt werden, ob diese Einschätzung richtig sei, da dem Rentenbescheid nicht automatisch die steuerliche Vorbelastung der jeweiligen Rentenversicherungsbeiträge der letzten Jahrzehnte zu entnehmen sei, insbesondere bei zusammenveranlagten Steuerpflichtigen. Zudem müsse berücksichtigt werden, dass für den Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen sowie für den Vorwegabzug des § 10 Abs. 3 EStG a.F. eine Aufspaltung der Beiträge anhand der Beitragssätze für die als gleichrangig anzusehenden Zweige der Sozialversicherung vorzunehmen sei. Bei der Einschätzung des Verwaltungs- und Kontrollaufwands stehe dem Gesetzgeber eine Einschätzungsprärogative zu; es sei nicht erkennbar, dass er sie willkürlich ausgeübt hätte. 14

Auch in der Besteuerung der Leistungen der privaten Rentenversicherungen, die weiterhin der Ertragsanteilsbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG unterlägen, sei keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung zu Lasten des Beschwerdeführers zu sehen. Von den Rententeilen, die auf freiwilligen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung beruhten, seien die Leibrenten aus privaten Rentenversicherungen, die nicht die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG erfüllten, zu unterscheiden. Insoweit beruhe die Ertragsanteilsbesteuerung auf der folgerichtigen Umsetzung des dem Alterseinkünftegesetz 15

zugrundeliegenden Konzepts der intertemporalen Korrespondenz. Hätten sich die Beitragszahlungen nicht steuermindernd ausgewirkt, sei es gerechtfertigt, nur den Ertragsanteil der Besteuerung zu unterwerfen.

Der Gesetzgeber begünstige allerdings vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossene Altverträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b EStG, indem er sie weiterhin einer Ertragsanteilsbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG unterwerfe. Soweit die Bezieher solcher Renten die Beiträge in der Vergangenheit beziehungsweise im Rahmen der Höchstbetragsregelung des § 10 Abs. 4 EStG oder im Rahmen der Günstigerprüfung des § 10 Abs. 4a EStG hätten steuermindernd geltend machen können, habe ihre steuerliche Entlastung von der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 62 EStG bis zu einer fehlenden steuerlichen Berücksichtigung wegen eines anderweitigen Ausschöpfens der Sonderausgabenhöchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. gereicht. Diese Ausgangslage erfordere nicht zwingend die Gleichbehandlung der Rentenzuflüsse aus einer privaten und einer freiwilligen gesetzlichen Versicherung. Eine Übergangsregelung könne naturgemäß den bisherigen Rechtszustand nur nach und nach in das neue System übergehen lassen. Seien nach diesem neuen System die Rentenversicherungsbeiträge nicht beziehungsweise nur in einem geringeren Umfang steuerlich begünstigt, liege es im Rahmen des weiten gesetzgeberischen Spielraums, bei der Besteuerung der Rentenzuflüsse aus solchen Rentenverträgen die in der Vergangenheit gewährten Steuervorteile zu vernachlässigen und sich an der ab dem Jahr 2005 geltenden gesetzlichen Neukonzeption zu orientieren. Das gelte selbst dann, wenn die Beiträge für die privaten Rentenversicherungen in einem ähnlichen Ausmaß wie die Beiträge für die gesetzliche Rentenversicherung steuerwirksam gewesen oder immer noch seien. Die von dem Gesetzgeber aus Praktikabilitätsgründen gewählte Lösung, alle privaten Rentenversicherungen, die nicht unter § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG fielen, wegen des geringen Beratungs- und Kontrollaufwands pauschal (nur) mit dem Ertragsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG zu besteuern, sei eine zulässige pauschalierende Lösung. Die Grenze der gesetzlichen Typisierung, die realitätsgerechte Orientierung am typischen Fall, werde nicht überschritten, da der Gesetzgeber zu Recht habe davon ausgehen können, dass sich typischerweise die Beiträge zur privaten Rentenversicherung - vor allem wegen des Überschreitens der Sonderausgabenhöchstbeträge - nur in einem geringeren Maße steuerlich ausgewirkt hätten.

bb) Die Besteuerung der Renteneinkünfte des Beschwerdeführers ab dem Jahr 2005 verstoße nicht gegen den rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes. Zwar sei zugunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen, dass der verschärfte Steuerzugriff ihn genau in dem Moment getroffen habe, in dem er in die Rentenbezugsphase eingetreten sei, so dass er keine Möglichkeit gehabt habe, die Einbußen an Nettoeinkommen durch anderweitige Vermögensdispositionen im Vorfeld auszugleichen oder der negativen steuerlichen Entwicklung auszuweichen. Auf der anderen Seite müsse der Gesetzgeber gerade bei langfristig angelegten Alterssi-

16

17

cherungssystemen die Möglichkeit haben, aus Gründen des Allgemeinwohls frühere Entscheidungen aufzugeben und Neuregelungen zu treffen. Der Einzelne könne nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber Steuervergünstigungen unbegrenzt für die Zukunft aufrechterhalte. Die Verpflichtung des Gesetzgebers, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2005 eine verfassungskonforme Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte zu treffen, und die gleichzeitige Berücksichtigung der Finanzierbarkeit der Neuregelung für die öffentlichen Haushalte hätten eine so hohe Bedeutung für das Gemeinwohl, dass das Interesse des Beschwerdeführers am Fortbestand der Ertragsanteilsbesteuerung seiner Renteneinkünfte dahinter zurücktreten müsse. Der Einzelne könne sich zudem nicht auf Vertrauensschutz berufen, wenn sein Vertrauen auf den Fortbestand einer ihm günstigen Regelung eine Rücksichtnahme durch den Gesetzgeber billigerweise nicht beanspruchen dürfe. Für den Beschwerdeführer sei aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bereits seit dem Jahr 1980 erkennbar gewesen, dass die für ihn günstige Ertragsanteilsbesteuerung seiner künftigen Rentenleistungen rechtlich umstritten gewesen sei.

cc) Die Besteuerung der Renten des Beschwerdeführers mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG anstelle des Ertragsanteils verstoße nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung. Bei der vom Finanzgericht zu Recht angenommenen statistischen Lebenserwartung des Beschwerdeführers von 20 Jahren überstiegen die ihm steuerfrei zufließenden Rententeile die Summe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträge selbst dann, wenn zu seinen Gunsten unterstellt würde, er hätte sämtliche Beiträge aus versteuertem Einkommen erbracht.

18

Ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelbesteuerung könnte allenfalls dann bejaht werden, wenn man - wie der Beschwerdeführer - der Berechnung der jeweiligen Steuerentlastung beziehungsweise Steuerbelastung nicht das Nominalwertprinzip, sondern die zwischenzeitlich eingetretenen Wertveränderungen der Beitragszahlungen zugrunde legen würde. Der Gesetzgeber sei jedoch bei der rechnerischen Überprüfung, ob eine doppelte Besteuerung vorliege, entsprechend der steuerlichen Grundsystematik vom Nominalwertprinzip ausgegangen und habe keine Barwertrechnung vorgenommen. Im System einer modernen Volkswirtschaft, die notwendig eine Geldwirtschaft sei, stelle das Nominalwertprinzip ein tragendes Ordnungsprinzip der geltenden Währungsordnung und Wirtschaftspolitik dar. Vor dem Hintergrund der Inflationsentwicklung der letzten Jahrzehnte sei es hinnehmbar, dass bei Anwendung des Nominalwertprinzips alle Wertsteigerungen der Renten - unabhängig davon, ob inflations- oder rentenpolitisch bedingt - besteuert werden könnten.

19

III.

Mit seiner gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs gerichteten Verfassungsbeschwerde rügt der Beschwerdeführer einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 14 Abs. 1 GG sowie eine Verletzung des Vertrauensschutzgrundsatzes und einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot.

20

Art. 3 Abs. 1 GG sei dadurch verletzt, dass zum einen er seine freiwillig entrichteten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung aus versteuertem Einkommen entrichtet habe und die daraus resultierenden Renteneinkünfte - anders als Renten aus einer privaten Rentenversicherung - nicht lediglich der Ertragsanteilsbesteuerung unterlägen und zum anderen Renten aus vom Versicherten vollständig selbst bezahlten Beiträgen gleich hoch besteuert würden wie Renten von abhängig Beschäftigten, die nur den halben Beitragssatz zu zahlen hätten. Selbstständige und freiwillig Versicherte trügen im Vergleich zu abhängig Beschäftigten nicht nur die doppelte Beitragslast, sondern auch die höhere Steuerlast. 21

Mit der Beitragsentrichtung habe er eine Rentenanwartschaft aufgebaut, die eigentumsrechtlich geschützt sei. Der Kapitalanteil der Rentenzahlungen stelle daher kein Einkommen, sondern eine nicht steuerbare Umschichtung von Vermögen dar, dessen Wert erst im Zeitpunkt des Rentenbeginns feststehe. Der Beschwerdeführer habe seine freiwilligen Beiträge aus bereits versteuertem Einkommen aufgebracht. Konsequenterweise dürften die hierauf beruhenden Rentenleistungen auch nur einer reinen Ertragsanteilsbesteuerung unterworfen werden. 22

Mit der ab dem 1. Januar 2005 erhöhten Besteuerung der Rentenleistungen, die auf vor diesem Stichtag geleisteten Beiträgen beruhen, werde die einkommensteuerrechtliche Behandlung dieser Beiträge in verfassungswidriger Weise rückwirkend aufgehoben. Da die entlastende Wirkung des Alterseinkünftegesetzes erst für Beiträge ab dem 1. Januar 2005 bestehe, könne die nachgelagerte steuerliche Belastung nicht schon für Renten aus vor diesem Zeitpunkt aufgebrauchten Beiträgen gelten. 23

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 (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.>). 24

Die den angegriffenen Entscheidungen zugrundeliegenden Regelungen des Alterseinkünftegesetzes verletzen den Beschwerdeführer nicht in seinen Grundrechten. Sie führen weder zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung der Alterseinkünfte des Beschwerdeführers im Verhältnis zu Pflichtversicherten oder den Beziehern einer privaten Rente (unten 1.) noch zu einer Verletzung der Eigentumsgarantie (unten 2.). Der mit dem Alterseinkünftegesetz vollzogene Übergang zur nachgelagerten Besteuerung ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Verbotes der doppelten Besteuerung (unten 3.) oder des rechtsstaatlich (Art. 20 Abs. 3 GG) gebotenen Vertrauensschutzes zu beanstanden (unten 4.). 25

1. 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>).

26

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).

27

(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 (vgl. BVerfGE 82, 60 <89>; 99, 246 <260>; 107, 27 <46 f.>; 116, 164 <180>; 122, 210 <231>).

28

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

29

<231>).

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

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>). 32

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. 33

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 34

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 Renteneinnahmen umfassenden Besteuerung führt, grundsätzlich eine folgerichtige und 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.

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, 177>), 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 ab dem Veranlagungsjahr 2005 bestehenden steuerlichen Abzugsmöglichkeiten bis zu einem Höchstbetrag von 20.000 € beziehungsweise 40.000 € in § 10 Abs. 3 EStG (i.d.F. des Alterseinkünftegesetzes) verfassungsrechtlich ausreichend sind, weil hier nur die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Renteneinkünften zu beurteilen ist, die auf Beitragsleistungen in der Zeit vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes beruhen. In keinem Fall führt in der endgültigen Ausgestaltung die unterschiedslose Besteuerung der Alterseinkünfte von vormals Pflichtversicherten und vormals freiwillig gesetzlich Versicherten zu einer Ungleichbehandlung dieser beiden Personengruppen, weil die Rentenanwartschaften beider in der aktiven Phase unter vergleichbaren Bedingungen aus nicht versteuertem Einkommen gebildet werden können. Das gilt für Beamte, die freiwillig Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichten, im Verhältnis zu Pflichtversicherten nicht anders als für Selbständige (vgl. dazu BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des 2. Senats vom 29. September 2015 - 2 BvR 2683/11 - unter B. II. 1. b) aa)). So hätte der Beschwerdeführer die von ihm vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes erbrachten freiwilligen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung nach neuem Recht bis zu 40.000 €, gekürzt um einen Betrag, der bezogen auf die Einnahmen aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau dem Gesamtbeitrag zur allgemeinen Rentenversicherung entspricht (§ 10 Abs. 3 Sätze 2 und 3 EStG), steuerlich geltend machen können.

35

Das unterscheidet seine freiwilligen Beiträge nach dem Ende der Übergangsphase von Beiträgen zu privaten, nicht von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG erfassten Renten- oder Lebensversicherungen. Im Rahmen der Neuregelungen durch das Alterseinkünftegesetz hat der Gesetzgeber Beitragszahlungen zu solchen privaten

36

Leibrentenversicherungen aus dem Bereich der begünstigten Altersvorsorgeaufwendungen ausgenommen; entsprechend wird bei diesen Leibrentenversicherungen nur der Teil der Rente steuerlich erfasst, der zusätzlich zum angesparten Rentenkaptal als Ertragsanteil zur Auszahlung gelangt (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 1 EStG).

bb) Der Beschwerdeführer wird auch durch die Übergangsregelung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG nicht in seinem Gleichheitsrecht verletzt. 37

(1) § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG sieht allerdings vor, dass alle Leibrenten und andere Leistungen aus der Basisversorgung, die vor dem Jahr 2005 oder - wie im Fall des Beschwerdeführers - im Jahr 2005 begonnen haben, unterschiedslos mit demselben Besteuerungsanteil in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage eingehen, obwohl in der Aufbauphase die korrespondierenden Altersvorsorgeaufwendungen in unterschiedlichem Maße steuerlich entlastet wurden. 38

(a) Im Verhältnis zwischen vormaligen Arbeitnehmern und Selbständigen ist die Gleichbehandlung in der Auszahlungsphase trotz - vor allem im Hinblick auf den steuerfreien Arbeitgeberanteil nach § 3 Nr. 62 EStG - unterschiedlicher steuerlicher Vorbelastung der geleisteten Beiträge in der Ansparphase vor dem Hintergrund bestehender Strukturunterschiede zwischen der typischen Altersvorsorge Selbständiger und derjenigen vormaliger Arbeitnehmer aus Gründen der Praktikabilität und der Administrierbarkeit der Rentenbesteuerung in der Phase des Übergangs zur vollständigen nachgelagerten Besteuerung verfassungsrechtlich hinzunehmen. Sie ist von dem weiten Gestaltungsspielraum, der dem Gesetzgeber bei der Neuordnung der Besteuerung der Alterseinkünfte zukommt, gedeckt (BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des 2. Senats vom 29. September 2015 - 2 BvR 2683/11 - unter B. II. 1. b) bb) (3)). Der Gesetzgeber durfte für die Übergangszeit die Notwendigkeit einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen in eine Abwägung mit den Erfordernissen einer folgerichtigen Ausrichtung der Einkommensbesteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen einstellen (BVerfGE 105, 73 <135>). 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 (BTDrucks 15/2150, S. 41). Das hielt der Gesetzgeber mit dem Erfordernis handhabbarer und administrierbarer Lösungen im Massenverfahren der Rentenbesteuerung nicht für vereinbar. 39

(b) Im Verhältnis zwischen vormaligen Pflichtversicherten und Beamten, die - wie der Beschwerdeführer - zusätzlich zu ihrer Beamtenversorgung freiwillig Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet haben, gilt im Ergebnis nichts anderes. 40

(aa) Die Betrachtung der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der Altersvor- 41

sorgeaufwendungen in der Aufbauphase kann nicht allein darauf beschränkt werden, dass die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zur Hälfte in Gestalt des steuerfreien Arbeitgeberbeitrags nach § 3 Nr. 62 EStG geleistet wurden, während Beiträge eines Beamten im Rahmen einer freiwilligen gesetzlichen Versicherung vollständig aus eigenen Mitteln aufzubringen waren. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung in der Aufbauphase war vor allem dadurch gekennzeichnet, dass einerseits zwar die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung für Arbeitnehmer teilweise, jedoch nicht vollständig steuerbefreit waren oder als Sonderausgaben steuermindernd geltend gemacht werden konnten, dass aber andererseits die nicht für ihre Altersvorsorge beitragsbelasteten Beamten in weitergehendem Umfang als die Pflichtversicherten sonstige Vorsorgeaufwendungen von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen konnten (vgl. hierzu: BVerfGE 105, 73 <95 f.>). Ungeachtet der aufgrund des Alimentationsprinzips fehlenden Belastung mit Beiträgen für die Altersvorsorge hatten Beamte dieselben einkommensteuerrechtlichen Abzugsmöglichkeiten für ihre Vorsorgeaufwendungen wie rentenversicherungspflichtige Arbeitnehmer. Der Höchstbetrag, bis zu dem Vorsorgeaufwendungen steuerlich geltend gemacht werden konnten, errechnete sich in gleicher Weise, nämlich über eine Kürzung des Vorwegabzugs nach § 10 Abs. 3 Satz 2 Buchstabe a EStG a.F., wie bei rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern, obwohl letztere regelmäßig einen Teil ihrer Pflichtbeiträge aus versteuertem Einkommen aufbringen mussten (vgl. BVerfGE 105, 73 <100>). Freiwillige Beiträge eines Beamten zur gesetzlichen Rentenversicherung konnten daher als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a in Verbindung mit Abs. 3 EStG a.F. im Rahmen der jeweiligen Höchstbeträge steuerlich geltend gemacht werden. Ob und inwieweit diese Beiträge tatsächlich steuermindernd in die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage einfließen, bestimmte sich nach dem Umfang der Kürzung des Vorwegabzugs und der Gesamthöhe der geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen.

(bb) Soweit bis zum 31. Dezember 2004 geleistete freiwillige Beiträge eines Beamten zur gesetzlichen Rentenversicherung im Einzelfall nicht in demselben Maße wie Pflichtbeiträge eines Arbeitnehmers steuerentlastet waren, die daraus resultierenden Alterseinkünfte aber gleichwohl ab Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes mit demselben Anteil besteuert werden, durfte der Gesetzgeber - ebenso wie bei Selbständigen (vgl. oben unter (a) und BVerfG, Beschluss vom 29. September 2015 - 2 BvR 2638/11 - unter B. II. 1. b) bb) (3)) - dem Gesichtspunkt der einfachen und praktikablen Handhabbarkeit der Übergangsregelung eine maßgebliche Bedeutung zusprechen.

42

Der Beschwerdeführer hält dem mit seiner Verfassungsbeschwerde entgegen, dass der Aufwand für die Aufteilung der Rente in einen Vermögensanteil und einen Einkommensanteil unter Nutzung der Möglichkeiten der EDV „vertretbar“ sei, weil im Versicherungsverlauf des Rentenbescheids alle erheblichen Zeiten für die Rentenberechnung enthalten seien. Damit setzt er jedoch lediglich seine Einschätzung an die

43

Stelle derjenigen des in erster Linie dazu berufenen Gesetzgebers. Mit der Argumentation des Bundesfinanzhofs, dem Rentenbescheid sei, insbesondere bei zusammenveranlagten Steuerpflichtigen, nicht automatisch die steuerliche Vorbelastung der jeweiligen Rentenversicherungsbeiträge der letzten Jahrzehnte zu entnehmen und es müsse berücksichtigt werden, dass es für den Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen sowie für den Vorwegabzug des § 10 Abs. 3 EStG a.F. einer Aufspaltung der Beiträge anhand der Beitragssätze für die als gleichrangig anzusehenden Zweige der Sozialversicherung bedürfe, setzt er sich nicht auseinander. Dass alle vom Gesetzgeber angestrebten Regelungsziele - eine steuerrechtssystematisch schlüssige und folgerichtige Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen zu erreichen, die in die Konsolidierungspolitik eingebettet, gesamtwirtschaftlich und sozial tragfähig ist und sowohl der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen als auch der Notwendigkeit einfacher und praktikabler Handhabung Rechnung trägt (BTDrucks 15/2150, S. 1) - auch unter Vermeidung der ungleichen Behandlung und ohne Inkaufnahme anderer Nachteile erreicht werden könnten (vgl. BVerfGE 125, 1 <23>), legt er nicht dar und ist auch sonst nicht ersichtlich.

(2) Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung des Beschwerdeführers bedeutet die Übergangsregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG ferner nicht deshalb, weil bestimmte Renten aus privaten Leibrentenversicherungen im Gegensatz zu auf freiwilligen Beiträgen beruhenden Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung übergangsweise weiterhin nur einer Ertragsanteilsbesteuerung unterworfen bleiben, obwohl die Vorsorgeaufwendungen dafür in der Ansparphase steuerlich begünstigt waren oder noch sind.

44

(a) Rentenzahlungen aus vor dem Jahr 2005 abgeschlossenen Leibrentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG a.F. (Altversicherungen) unterliegen - wie Neuverträge, die nicht von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG erfasst, also in der Ansparphase nicht begünstigt sind - nur einer Ertragsanteilsbesteuerung, obwohl die hierfür aufgewendeten Beiträge als Vorsorgeaufwendungen in der Vergangenheit und nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe b EStG 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.

45

(b) Private Leibrentenversicherungen werden zu unterschiedlichen Zwecken abgeschlossen; sie dienen regelmäßig nicht allein der Altersvorsorge, sondern werden auch zum Zwecke der allgemeinen Risikoabsicherung oder Kapitalanlage abgeschlossen. Dementsprechend reichte ihre steuerliche Entlastung von der vollständigen Steuerfreiheit (z.B. nach § 3 Nr. 62 Satz 2 Buchstabe a EStG) über einen teilweisen Sonderausgabenabzug bis zu einer vollständig fehlenden steuerlichen Berücksichtigung, weil die Sonderausgabenhöchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. bereits anderweitig (z.B. durch Pflichtbeiträge) ausgeschöpft waren (BTDrucks 15/2150, S. 41 f.).

46

Obwohl ein Steuerpflichtiger damit im Einzelfall seine Beitragszahlungen in der Vergangenheit steuermindernd geltend machen konnte und sie weiterhin noch für Altverträge nach § 10 Abs. 4 und Abs. 4a EStG geltend machen kann, so dass insoweit auch eine nachgelagerte Besteuerung der hieraus resultierenden Renten in Betracht gekommen wäre, hielt es der Gesetzgeber wegen der disparaten Ausgangslage für sachgerechter und für die Steuerpflichtigen wie auch für die Finanzverwaltung wegen des geringeren Beratungs- und Kontrollaufwands praktikabler, diese Leibrenten nicht nach Doppelbuchstabe aa, sondern pauschal mit ihrem Ertragsanteil zu besteuern (BTDrucks 15/2150, S. 42). 47

(c) Das ist auch im Verhältnis zu freiwillig in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherten gerechtfertigt, selbst wenn die freiwilligen Beiträge ungeachtet ihrer grundsätzlichen Abzugsfähigkeit als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG a.F. im Einzelfall aufgrund des Überschreitens der Sonderausgabenhöchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. nur eine geringe oder keine steuermindernde Wirkung entfalten konnten. Die Entscheidung des Gesetzgebers, nur Leistungen aus privaten, nicht von § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG erfassten Leibrentenversicherungen nicht in die Übergangsregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG einzubeziehen, sondern weiterhin einer Ertragsanteilsbesteuerung zu unterwerfen, bewegt sich noch innerhalb des ihm bei der Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen eröffneten weiten Entscheidungsspielraums. 48

(aa) Die Übergangsregelung dient dazu, einen schrittweisen Übergang vom bisherigen Recht in das neue steuerliche System der nachgelagerten Besteuerung zu bewerkstelligen. Vor diesem Hintergrund war es folgerichtig, Leistungen aus solchen Leibrentenversicherungen nicht in das neue System zu überführen, die nach neuem Recht - abgesehen von der Übergangsphase (vgl. § 10 Abs. 4 und Abs. 4a EStG) - nicht durch einen Sonderausgabenabzug steuerlich begünstigt sind und daher auch nicht einer nachgelagerten Besteuerung unterworfen werden können (vgl. Förster, DStR 2009, S. 141 <143>). Das unterscheidet sie von auf freiwilligen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung beruhenden Leibrenten, die auch nach neuem Recht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG steuerlich geltend gemacht werden können. 49

(bb) Ferner ist fraglich, ob private Leibrenten und auf freiwilligen Beiträgen beruhende Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung überhaupt als gleichartig betrachtet werden können. Allein die vergleichbare Ausgangslage bei der steuerlichen Behandlung der in der Zeit vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes getätigten Vorsorgeaufwendungen genügt dafür noch nicht, weil beide erhebliche Strukturunterschiede aufweisen (vgl. zur Bedeutung unterschiedlicher Grundstrukturen für die gleichheitsrechtliche Würdigung BVerfGE 120, 125 <148 ff.> zur gesetzlichen und zur privaten Krankenversicherung), auch wenn sie aus der Sicht des Steuerpflichtigen im Einzelfall gleichwertige Alternativen für eine (zusätzliche) Altersvorsorge darstellen mögen. 50

Beide Versicherungsformen unterscheiden sich bereits im Grundansatz dadurch, dass die freiwillige gesetzliche Rentenversicherung auf dem Umlageprinzip basiert, während private Leibrentenversicherungen den Grundsätzen der Kapitaldeckung folgen. Da freiwillige Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung in ihrer rechtlichen Wirkung den Pflichtbeiträgen grundsätzlich gleichstehen (vgl. von Koch, in: BeckOK SozR, SGB VI, § 7, Rn. 3), profitiert die freiwillige gesetzliche Versicherung zudem von den Zuschüssen des Bundes (§ 213 SGB VI) und der Anpassung der Renten durch Veränderung des aktuellen Rentenwerts infolge einer Veränderung der Bruttolöhne (§ 68 Abs. 1 Satz 3 SGB VI). Mit freiwilligen Beiträgen werden auch die versicherungsrechtlichen Voraussetzungen für Leistungen zur Teilhabe (z.B. Leistungen der medizinischen Rehabilitation) erfüllt (§ 11 SGB VI). Ein freiwillig in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherter nimmt überdies weder, wie bei einem privaten Leibrentenversicherungsvertrag, am Risiko außerrechnungsmäßiger Erfolge der Anlage eingezahlter Beiträge teil, noch ist ersichtlich, dass - und wie - die in der gesetzlichen Rentenversicherung möglichen beitragsfreien Ausfall- und Ersatzzeiten (§ 54 Abs. 4, § 58, §§ 250 ff. SGB VI) auch bei einer privaten Leibrentenversicherung in die Rentenberechnung einfließen können.

51

(cc) Schließlich durfte der Gesetzgeber, wie der Bundesfinanzhof hervorgehoben hat, davon ausgehen, dass sich typischerweise die Beiträge zur privaten Rentenversicherung, vor allem wegen des Überschreitens der Sonderausgabenhöchstbeträge, nur in einem geringeren Maße steuerlich auswirken konnten als Beiträge zu den Basisversorgungssystemen wie der gesetzlichen Rentenversicherung und der berufsständischen Versorgung. Es ist deshalb folgerichtig, sie - typisierend - von Anfang an ebenso zu behandeln wie die (nach der Übergangszeit) in der Aufbauphase nicht steuerlich begünstigten und deshalb in der Versorgungsphase lediglich mit dem Ertragsanteil besteuerten Leibrenten.

52

Das stellt zwar einige Rentenbezieher besser, nämlich innerhalb der Gruppe der Bezieher einer privaten Leibrente diejenigen, deren Aufwendungen sich schon in der Aufbauphase steuermindernd ausgewirkt haben, im Verhältnis zu denjenigen, bei denen das nicht der Fall war, und ferner die Bezieher einer privaten Rente im Verhältnis zu Beziehern einer gesetzlichen Rente, bei denen die freiwilligen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung ungeachtet ihrer grundsätzlichen Abzugsfähigkeit als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG a.F. aufgrund des Überschreitens der Sonderausgabenhöchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. im Einzelfall ebenfalls nur eine geringe oder keine steuermindernde Wirkung entfalten konnten. Angesichts des dem Gesetzgeber bei der Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen - auch für die Abwägung zwischen den Erfordernissen folgerichtiger Ausrichtung der Einkommensbesteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und den Notwendigkeiten einfacher praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen - eröffneten weiten Entscheidungsspielraums (BVerfGE 105, 73 <134 f.>) ist diese Ungleichbehandlung jedoch vor dem Hintergrund der oben dargestellten Unter-

53

schiede zwischen der privaten Altersvorsorge und der freiwilligen gesetzlichen Rentenversicherung von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers noch gedeckt.

2. Die Besteuerung der Renteneinkünfte des Beschwerdeführers mit dem sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG ergebenden Besteuerungsanteil verstößt auch nicht gegen Art. 14 Abs. 1 GG. 54

a) Dabei kann offen bleiben, ob und inwieweit das Rentenstammrecht oder die tatsächlich gezahlten Renten als wiederkehrende Bezüge, soweit sie auf eigenen Beiträgen beruhen, überhaupt durch Art. 14 GG vor dem Zugriff des Steuergesetzgebers geschützt sind (vgl. BVerfGE 93, 121 <137>; 95, 267 <300>; 115, 97 <112 f.>; BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 14. Oktober 2010 - 2 BvR 367/07 -, juris, Rn. 12). Dass die Besteuerung nach dem Alterseinkünftegesetz erdrosselnde Wirkung hätte (vgl. BVerfGE 95, 267 <300>; BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 14. Oktober 2010 - 2 BvR 367/07 -, juris, Rn. 12), ist nicht ersichtlich. Sie ist aber auch im Übrigen nach den Maßstäben des Eigentumsgrundrechts jedenfalls eine verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Inhalts- und Schrankenbestimmung (Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG). 55

b) Mit dem Alterseinkünftegesetz hat sich der Gesetzgeber von dem bislang geltenden steuersystematischen Ansatz gelöst, 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 Leitbild des Kaufs einer im Zeitablauf konstanten Leibrente durch eine aus versteuertem Einkommen geleistete einmalige Zahlung. Soweit dieses Leitbild trägt, hat die Ertragsanteilsbesteuerung ihre Berechtigung als eine systemkonforme Erfassung von Einkünften (BVerfGE 105, 73 <123>). Das neue Konzept der nachgelagerten Besteuerung 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 unversteuertem Einkommen aufgebaut werden konnten oder nur der Teil der Rentenbezüge besteuert wird, der nicht auf Beiträgen beruht oder mit Beiträgen korreliert, die aus versteuertem Einkommen geleistet worden sind. Der Gesetzgeber war von Verfassungs wegen nicht daran gehindert, eine solche steuersystematisch grundlegend neue Zuordnungsentscheidung zu treffen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers war er insbesondere berechtigt, damit auch Wertsteigerungen des aus den Beiträgen aufgebauten Vermögens, die mit den Rentenzuflüssen (erstmalig) realisiert werden und werden können, der Besteuerung zu unterwerfen (vgl. BVerfGE 127, 1 <29>). 56

3. Ein Verstoß gegen das Verbot der doppelten Besteuerung liegt nicht vor. 57

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, 58

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 (BVerfGE 105, 73 <134 f.>). Nach geltendem Einkommensteuerrecht gilt grundsätzlich: Steuerbares Einkommen ist nur der erstmalige Zufluss (die erstmalige Realisierung) einer Vermögensmehrung, 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 Vermögensmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem - möglichen - früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder „aufgeschoben“ wurde (BVerfGE 105, 73 <122 f.>).

b) Der Beschwerdeführer hat freiwillige Beitragszahlungen zur gesetzlichen Rentenversicherung in Höhe von insgesamt 22.227,74 € erbracht. Nach den Feststellungen der Fachgerichte werden ihm hieraus unter Zugrundelegung einer statistischen Lebenserwartung von 20 Jahren ab Renteneintritt Rentenleistungen in Höhe von insgesamt 66.748,80 €, mithin - bei einem Besteuerungsanteil von 50 % - mindestens 33.374,40 € steuerfrei zufließen. Damit übersteigt die Summe der nicht der Besteuerung unterliegenden Rentenzahlungen die Summe der vom Beschwerdeführer geleisteten Rentenversicherungsbeiträge selbst dann, wenn sämtliche dieser Beiträge aus bereits versteuertem Einkommen geleistet worden sind. Wie das Verbot der doppelten Besteuerung im Einzelnen auf der Beitrags- und auf der Rentenbezugsseite zu konkretisieren ist, insbesondere welche Frei- und Pauschbeträge bei der Berechnung berücksichtigt werden können (vgl. zum Streitstand Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Aufl. 2006 <Stand: Juli 2015>, § 10, Rn. 341), bedarf angesichts dieser vom Finanzgericht festgestellten und vom Beschwerdeführer nicht beanstandeten Zahlen keiner Entscheidung.

59

c) Soweit sich der Beschwerdeführer mit seiner Rüge, der Kapitalanteil der Rente, dessen Wert erst bei Eintritt in die Rentenbezugsphase feststehe, dürfe keiner Besteuerung unterliegen, inzident gegen die Anwendung des Nominalwertprinzips bei der Ermittlung der Doppelbesteuerung wendet, hat sie keinen Erfolg. 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>). Das gilt auch für den Ausschluss einer Doppelbesteuerung in Folge der Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte (BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 29. September 2015 - 2 BvR 2683/11 - unter B. II. 2. c)).

60

4. Die Anhebung des Besteuerungsanteils von der früheren Ertragsanteilsbesteuerung auf 50 % sämtlicher Rückflüsse in der Auszahlungsphase verletzt nicht die rechtsstaatlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und des Rückwirkungsverbots.

61

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

62

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>).

63

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).

64

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.

65

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 1960 geleistete freiwillige Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung und gehen damit auf Dispositionen zurück, die bereits abschließend vollzogen waren und nicht mehr geändert werden konnten. 66

bb) Die sofortige Anhebung des Besteuerungsanteils auf 50 % war zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich. 67

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 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). 68

Die Regelungen für die Versorgungsphase gelten wie dargestellt (s. oben unter 1. b) bb)) - 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 3.) 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, gleich ob sie vormals selbständig Tätige (vgl. BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 29. September 2015 - 2 BvR 2683/11 - unter B. II. 3. b) bb)) oder Beamte waren, nicht anders als für Renten ehemaliger Arbeitnehmer. 69

cc) Die unechte Rückwirkung der Regelungen des Alterseinkünftegesetzes wahrt auch die Grenze der Zumutbarkeit, weil das Gewicht und die Dringlichkeit der die 70

Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe das Interesse des Beschwerdeführers an einem Fortbestand der für ihn günstigen vormaligen Ertragsanteilsbesteuerung überwiegen.

(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 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.

71

(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.

72

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 f.>). 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 genau für den Veranlagungszeitraum erfolgte, in dem er erstmals

73

Rentenleistungen bezog.

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

74

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 Neuregelung 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 und bei sonstigen freiwillig in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherten wie dem Beschwerdeführer, der als Beamter vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes geleistete Beiträge im Rahmen einer freiwilligen gesetzlichen Rentenversicherung in gleicher Weise wie Arbeitnehmer ihre Pflichtbeiträge als Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG a.F. innerhalb der jeweiligen Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. steuerlich geltend machen konnte, 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.

75

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

76

Voßkuhle

Landau

Hermanns

Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 30. September 2015 - 2 BvR 1066/10

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Zweiten Senats vom 30. September 2015 - 2 BvR 1066/10 - Rn. (1 - 76), http://www.bverfg.de/e/rk20150930_2bvr106610.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2015:rk20150930.2bvr106610