
Datum: 26.08.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1557/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0826.1K1557.08.00

Rechtskraft: VI R 83/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Pensionen und Renten nach der Neuregelung durch das Alterseinkünftegesetz, konkret um die Höhe der bei Versorgungsbezügen berücksichtigten Freibeträge.	2
Der mit seiner Ehefrau – der Klägerin – zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Kläger erhält seit 1998 Versorgungsbezüge aus einer früheren Tätigkeit als Wahlbeamter. In den Streitjahren beliefen sich diese auf 35.606,00 € (2005) bzw. 35.393,00 € (2006). Daneben erzielte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Rechtsanwalt. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.	3
In den Einkommensteuerfestsetzungen aufgrund der Bescheide für 2005 vom 25.04.2006 (Bl. 5 d.A.) und für 2006 vom 05.04.2007 (Bl. 8 d.A.) berücksichtigte der Beklagte die Versorgungsbezüge des Klägers nach Abzug eines – dem Höchstbetrag entsprechenden – Versorgungsfreibetrages in Höhe von jeweils 3.000,00 € sowie eines Zuschlags zu diesem von jeweils 900,00 € als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 31.604,00 € (2005) bzw. 31.391,00 € (2006).	4

Gegen die Einkommensteuerbescheide erhoben die Kläger Einspruch mit der Begründung, der Ansatz des Versorgungsfreibetrages samt Zuschlag sei zu gering bemessen. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe dem Gesetzgeber in seinem Urteil vom 06.03.2002 (2 BvL 17/99) aufgegeben, die Besteuerung von Pensionsbezügen und Renten dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) entsprechend auszugestalten. Diesen Vorgaben sei der Gesetzgeber mit der Neugestaltung der Rentenbesteuerung durch das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) vom 05.07.2004 (Bundesgesetzblatt -BGBl.- Teil I 2004, 1427; Bundessteuerblatt -BStBl.- Teil I 2004, 544) nicht hinreichend nachgekommen, denn auch die Neuregelung sei verfassungsrechtlich bedenklich, da eine Gleichbehandlung von Pensionen einerseits und Sozialversicherungsrenten andererseits hiernach erst im Jahre 2040 erfolge. Insofern verbleibe es über einen Zeitraum von weiteren 33 Jahren bei einer Ungleichbehandlung, die durch nichts anderes als durch politische Erwägungen gerechtfertigt werde. Politische Erwägungen seien jedoch für die Verfassungsmäßigkeit eines Gesetzes in aller Regel unbeachtlich.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 10.04.2008 (Bl. 13 d.A.) als unbegründet zurück. Mit der am 06.05.2008 hiergegen erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Zur Begründung trägt er vor, dass auch nach der Neuregelung durch das AltEinkG ab dem 01.01.2005 eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen Rentner und Pensionären vorläge. Denn danach unterlägen die Altersbezüge der sog. Bestandsrentner, d.h. der Rentner, deren Rentenbezug bis einschließlich 2005 begann, nur einem Besteuerungsanteil in Höhe von 50 % (§ 22 Nr. 1 Buchst. a) aa) Satz 3 Einkommensteuergesetzes –EStG–). Die Bestandsrentner erhielten somit einen individuellen Freibetrag von 50 %, der auf Dauer bis zum Ende des Rentenbezugs unverändert bleibe. Hingegen erhielten sog. Bestandspensionäre, die bis 2005 in die Phase des Bezugs der Versorgung eingetreten sind, nur ein Versorgungsfreibetrag samt Zuschlag in Höhe von insgesamt maximal 3.900 € (§ 19 Abs. 2 Satz 3 EStG). Erst ab 2040 werden die Alterseinkünfte aller Steuerpflichtigen voll besteuert. Die bis dahin geltende Übergangsregelung sei aber nicht folgerichtig im Hinblick auf die gesetzgeberische Entscheidung zur nachgelagerten Besteuerung ausgestaltet. Schließlich blieben für die Bestandsrentner und –pensionäre die 2005 geltenden Freibeträge bis zum Ende des Bezugs der Alterseinkünfte unverändert. Hierin sehen die Kläger einen Verstoß gegen das Gleichheitsgebot nach Art. 3 Abs. 1 GG, der nur dadurch behoben werden könne, dass auch Bestandspensionären ein Versorgungsfreibetrag in Höhe von 50 % der Bezüge gewährt wird (vgl. Bl. 24 ff. d.A.).

Die Kläger beantragen,

1. die mit Bescheid für 2005 vom 25.04.2006 festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 20.748,00 €, römisch katholische Kirchensteuer in Höhe von 1.534,68 € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von 937,86 € unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10.04.2008 auf denjenigen Betrag herabzusetzen, der bei Ansetzung eines Freibetrags für Versorgungsbezüge des Ehemannes in Höhe von 17.803,00 € zu zahlen ist;
2. die mit Bescheid für 2006 vom 05.04.2007 festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von 16.646,00 €, römisch katholische Kirchensteuer in Höhe von 1.165,50 € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von 712,25 € unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10.04.2008 auf denjenigen Betrag herabzusetzen, der bei Ansetzung eines Freibetrags für Versorgungsbezüge des Ehemannes in Höhe von 17.696,50 € zu zahlen ist;

hilfsweise rügen die Kläger die Verfassungswidrigkeit ihrer Besteuerung und beantragen
sinngemäß,

3. unter Aussetzung des Klageverfahrens dem Bundesverfassungsgericht die Frage
vorzulegen, ob die konkrete Ausgestaltung der Übergangsregelung durch das
Alterseinkünftegesetz und insbesondere die Regelung zum Versorgungsfreibetrag in § 19
Abs. 2 EStG verfassungsgemäß ist. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage als unbegründet zurückzuweisen. 13

Unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung vom 10.04.2008 führt er aus, dass der
durch das BVerfG ausgesprochene Auftrag zur Neuregelung der Besteuerung der
Alterseinkünfte verfassungskonform umgesetzt worden sei. Die Besteuerung von
Versorgungsbezügen entspreche bereits den Vorgaben des BVerfG und der
gesetzgeberischen Entscheidung für eine nachgelagerte Besteuerung. Eine weitere
Ungleichbehandlung in der Übergangsphase bis 2040 sei bewusst gebilligt worden, um den
Übergang in das neue Besteuerungssystem für die Steuerpflichtigen zu erleichtern. Der
Gesetzgeber habe die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit nicht
überschritten (vgl. Bl. 15 f. d.A). 14

Entscheidungsgründe 15

Die zulässige Klage ist unbegründet. 16

Die angefochtenen Bescheide über Einkommensteuer 2005 und 2006 sind rechtmäßig. 17

I. Die mit den angefochtenen Bescheiden festgesetzte Einkommensteuer basiert hinsichtlich
der hier streitigen Versorgungsbezüge jeweils auf der zutreffenden Anwendung von § 19
EStG, an den das erkennende Gericht nach Art. 20 Abs. 3 GG gebunden ist. Zugunsten des
Klägers, bei dem die Phase des Erhalts der Versorgungsbezüge vor 2005 begann, ist gemäß
§ 19 Abs. 2 Satz 1 und 3 EStG ein Versorgungsfreibetrag in Höhe von 40 % der
Versorgungsbezüge, maximal 3.000,00 €, sowie ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in
Höhe von 900,00 € zu berücksichtigen. Insoweit besteht auch kein Streit zwischen den
Beteiligten. 18

II. Der Senat kann auch in der Sache entscheiden, da das Verfahren nicht – dem
Hilfsbegehren der Kläger entsprechend – wegen möglicher Verfassungswidrigkeit der §§ 19,
22 EStG in der Fassung des AltEinkG und insbesondere im Hinblick auf den behaupteten
Verstoß der Übergangsregelung gegen Art. 3 Abs. 1 GG auszusetzen ist. 19

Nach Art. 100 Abs. 1 GG i.V.m. § 80 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes ist ein
Gerichtsverfahren dann auszusetzen und die Entscheidung des BVerfG einzuholen, wenn ein
Gericht das Gesetz, auf dessen Gültigkeit es bei seiner Entscheidung ankommt, für
verfassungswidrig hält. Voraussetzung für eine derartige Vorlage ist nach ständiger
Rechtsprechung, dass das vorlegende Gericht selbst von der Verfassungswidrigkeit der zur
Prüfung gestellten Norm überzeugt ist (vgl. z.B. Beschlüsse des BVerfG vom 19.02.1957, 1
BvL 13/54, BVerfGE 6, 222, 239 und vom 31.05.1983, 1 BvL 11/80, BVerfGE 64, 180, 187
sowie Jarass/Pieroth, GG Art. 100 Tz. 10). Zweifel oder bloße Bedenken im Sinne eines "Für-
möglich-Haltens" eines Verfassungsverstößes reichen nicht aus (Maunz in Maunz/Dürig, GG,
Art. 100 Rn. 35). Eine Vorlage darf danach nicht erfolgen, wenn das Gericht auch nur die 20

Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung sieht.

Nach diesen Grundsätzen ist das vorliegende Verfahren nicht auszusetzen, da das erkennende Gericht eine Verfassungswidrigkeit des § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG oder des § 22 Nr. 1 Buchst. a) aa) Satz 3 EStG in der Neufassung durch das Alterseinkünftegesetz nicht erkennen kann. Die Besteuerung von Pensionen und v.a. die Höhe des Besteuerungsanteils für Bestandspensionäre erscheint insbesondere auch im Vergleich zur Regelung für Bestandsrentner nicht verfassungswidrig. Der Senat hält § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG in der für die Veranlagungsjahre 2005 und 2006 geltenden Fassung für noch mit dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar. Die Neuregelung der Besteuerung von Alterseinkünften durch das AltEinkG bewirkt zwar weiterhin eine Ungleichbehandlung von Rentnern und Pensionären, soweit diese jeweils bis zum Jahre 2005 in die Auszahlungsphase eingetreten sind (Bestandsrentner und Bestandspensionäre). Diese Ungleichbehandlung ist jedoch durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Jedenfalls hat der Gesetzgeber den ihm zustehenden Entscheidungs- und Gestaltungsspielraum nicht überschritten. In der weiteren Folge ist es auch nicht geboten, in verfassungskonformer Auslegung des § 19 Abs. 2 EStG für Bestandspensionäre einen höheren Versorgungsfreibetrag als gesetzlich vorgesehen zu berücksichtigen.

21

1. Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Im Steuerrecht wird – als Ausfluss des Gleichheitsgebots – die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers unter anderem durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit begrenzt. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch besteuert werden (BVerfG vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 125 f., BStBl. II 2002, 618; BFH vom 01.07.2009, I R 76/08, BFHE 225, 566, 573). Eine gesetzgeberische Entscheidung kann aber mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG nur daraufhin überprüft werden, ob die gleiche oder ungleiche Behandlung der geregelten Sachverhalte mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise unvereinbar ist, ob also ein sachlicher Grund für die Gleichbehandlung oder Ungleichbehandlung fehlt (vgl. BFH vom 08.11.2006, I R 69, 70/05, BFHE 215, 491, 502 m.w.N. zur Rechtsprechung des BVerfG).

22

2. Auch unter der durch das AltEinkG geschaffenen Neuregelung der §§ 19 und 22 EStG werden sog. Bestandsrentner und Bestandspensionäre in der überwiegenden Zahl der Fälle weiterhin ungleich besteuert.

23

Die Streitgegenständliche Fassung der §§ 19 und 22 EStG beruht auf der gesetzlichen Neuregelung, die notwendig geworden war durch das Urteil des BVerfG vom 06.03.2002 (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, BStBl. II 2002, 618), in dem dieses die unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nach § 22 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 EStG seit dem Jahr 1996 als mit dem Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt hat, da eine unterschiedliche Besteuerung von Versorgungsbezügen und Renten nicht weiter gerechtfertigt erschien. Die Sozialversicherungsrenten unterlagen in der Auszahlungsphase lediglich einer Besteuerung mit dem sog. Ertragsanteil, welcher sich bei einem typischen Renteneintrittsalter von 65 Jahren zuletzt auf 27 % belief, während Versorgungsbezüge gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG voll besteuert wurden. Der verminderte Steuersatz für Renten wurde bis dahin v.a. damit gerechtfertigt, dass die Rentner – anders als Pensionäre – ihre Rentenbeiträge in der Erwerbsphase aus bereits versteuertem Einkommen geleistet hatten. Ist aber das Rentenrecht unter Einsatz bereits versteuerten Einkommens erworben

24

worden, so würde eine erneute Besteuerung in der Auszahlungsphase zu einer unzulässigen Doppelbelastung führen.

Diesen Leitgedanken hat das BVerfG in der Entscheidung vom 06.03.2002 (2 BvL 17/99) 25 für nicht (mehr) überzeugend angesehen, da er seit 1996 nicht länger der Realität entsprach. So basierte die Finanzierung der Sozialversicherungsrenten gerade nicht ausschließlich auf Beiträgen aus bereits versteuertem Einkommen. Vielmehr flossen in Form der gemäß § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberbeiträge und des Bundeszuschusses auch nicht vorbelastete Beiträge in die Rentenfinanzierung ein. Die grundsätzlich vorbelasteten Arbeitnehmerbeiträge konnten zudem als Sonderausgaben steuermindern geltend gemacht werden. Je nach Berechnungsmethode und Erwerbsbiographie des Steuerpflichtigen ergab sich danach ein unbelasteter Anteil an den Rentenversicherungsbeiträgen von ca. 60 bis nahezu 90 % (vgl. BVerfGE 105, 73, 95 ff. und 108 f. sowie die Begründung des AltEinkG, Bundestagsdrucksache BT-Drs.- 15/2150, S. 40).

Vor diesem Hintergrund hat sich der Gesetzgeber für einen Systemwechsel, nämlich für 26 die Aufgabe der Ertragsanteilsbesteuerung der Renten entschieden. Statt dessen werden Renten und Pensionen nunmehr gleich behandelt, d.h. beide werden erst in der Bezugsphase, d.h. nachgelagert besteuert; dafür werden in der Erwerbsphase die hierfür aufgebrachten Vorsorgeaufwendungen steuerlich nicht belastet. Diese Zielvorgabe soll durch das AltEinkG ab 2040 verwirklicht sein. Bis dahin gilt aufgrund einer Übergangsregelung die nur teilweise Besteuerung von Renten noch – in eingeschränktem Umfang – in der Weise fort, dass der Besteuerungsanteil der Renten beginnend mit 50 % schrittweise angehoben wird, bis für ab 2040 beginnende Rentenbezüge der volle Besteuerungsanteil von 100 % gilt (vgl. § 22 Nr. 1 Buchst. a) aa) Satz 3 EStG).

Der mithin für die Bestandsrentner seit dem 01.01.2005 normierte Steuersatz von 50 % 27 schränkt die vom BVerfG festgestellte Ungleichbehandlung nunmehr ein, beseitigt sie aber nicht gänzlich. Angesichts eines Anteils steuerlich nicht belasteter Beiträge von ca. 60 bis 90 % verbleibt bei nachgelagerter hälftiger Besteuerung weiterhin ein Anteil von 10 bis 30 % der Rentenauszahlungen endgültig steuerfrei. Die Pensionen sind hingegen weiterhin in voller Höhe zu versteuern. Auch der den Bestandspensionären nach § 19 Abs. 2 Satz 1 und 3 EStG gewährte Versorgungsfreibetrag samt Zuschlag von jährlich insgesamt maximal 3.900,00 € dürfte in der Regel nicht zu einer vollständigen Abschmelzung dieser Divergenz und zur Herstellung einer identischen Steuerbelastung im Vergleich zu Rentnern führen.

3. Diese für Bestandsrentner und –pensionäre in abgemilderter Form als bisher fortgeltende 28 Ungleichbehandlung ist jedoch wegen des Anpassungsbedarfs der komplexen und lange Zeit praktizierten unterschiedlichen Besteuerungsregelungen und damit durch sachliche Gründe gerechtfertigt. Die vom Kläger für verfassungswidrig erachtete Übergangsregelung ist nach Ansicht des Senats sowohl dem Grunde nach als auch in der konkreten Ausgestaltung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

a) Zunächst ist nicht erkennbar, dass die Neuregelung durch das AltEinkG 29 verfassungswidrig ist, weil nicht sogleich ab 2005 auch für alle Rentenbezüge die nachgelagerte Besteuerung eingeführt, sondern eine Übergangsregelung geschaffen wurde, um die gleichheitswidrige Besteuerung der Renten schrittweise und allmählich zu beseitigen und die bestehenden unterschiedlichen Altersvorsorge- und Alterseinkünftesysteme in ein einheitliches System nachgelagerter Besteuerung zu überführen. Damit bewegt sich der Gesetzgeber in den Grenzen des ihm zustehenden Gestaltungsspielraums, da er auf diese Weise – für den erkennenden Senat nachvollziehbar – einen gleichmäßigen Abbau der

altersspezifischen Vergünstigungen verfolgt und neben der Vermeidung untragbarer Haushaltsrisiken v.a. auch den Vertrauensschutz der Rentner wahren und die Sozialverträglichkeit der Umgestaltung für die bislang begünstigten Rentenbezieher sicherstellen wollte (vgl. BT-Drs. 15/2150, S. 25, 37, 38).

Der grundsätzlich weite gesetzgeberische Entscheidungsspielraum ist durch die 30
Abwägung zwischen den Erfordernissen folgerichtiger Ausrichtung der Einkommensbesteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und den Notwendigkeiten einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen gekennzeichnet. Nach den Vorgaben des BVerfG ist der Gestaltungsspielraum allerdings nicht unbegrenzt, sondern wird insofern eingeschränkt, als bei der Ausgestaltung der Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und der Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen in jedem Fall eine doppelte Besteuerung zu vermeiden ist (vgl. BVerfG vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 135). Bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung dieser Übergangsregelung ist zu berücksichtigen, dass es sich um die Regelung komplexer Lebenssachverhalte handelt, bei denen dem Gesetzgeber gröbere Typisierungen und Generalisierungen zugestanden werden müssen, ähnlich wie sie ihm bei den komplexen Regelungen, bei denen ihm eine angemessene Zeit zur Sammlung von Erkenntnissen und Erfahrungen eingeräumt werden sollen, zugestanden werden (vgl. BFH vom 26.11.2008, X R 15/07, BFHE 223, 445, 456 m.w.N. zur ständigen Rechtsprechung des BVerfG).

Da die steuerliche Situation der Arbeitnehmer, Selbständigen und Beamten im Bereich 31
der Altersvorsorge und der Alterseinkünfte bis zur Neuregelung im Jahr 2005 vollkommen unterschiedlich war, ist es zwangsläufig, dass unterschiedliche Zwischenschritte notwendig sind, um zu der angestrebten Neuregelung zu gelangen, in der die Besteuerung aller bestehenden Altersversorgungssysteme aufeinander abgestimmt ist (BFH v. 18.11.2009, X R 45/07, BFH/NV 2010, 421). Die von einem nur allmählich ansteigenden Besteuerungsanteil der Renten charakterisierte Übergangsregelung ist – wie auch dementsprechend die der begrenzten und allmählich ansteigenden steuerliche Abzugsmöglichkeit der Vorsorgeaufwendungen bis zu deren voller Berücksichtigung ab dem Jahr 2025 (§ 10 Abs. 3 Satz 4 und 6 EStG) – erklärt sich dadurch, dass eine mit der vollständigen Besteuerung einhergehende sofortige Abziehbarkeit der Beiträge zu Leibrentenversicherungen für die öffentlichen Haushalte wegen der damit verbundenen Mindereinnahmen nicht finanzierbar gewesen wäre (BT-Drs. 15/2150, S. 22). Derartige fiskalischen Gesichtspunkte dürfen jedenfalls dann berücksichtigt werden, wenn wie hier ausgehend von einer nicht systemgerechten Regelung eine nunmehr verfassungskonforme Ausgestaltung der steuerlichen Berücksichtigung der Altersvorsorge und Alterseinkünfte erreicht werden soll (BFH v. 18.11.2009, X R 45/07, BFH/NV 2010, 421).

Bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der Übergangsregelung ist im Hinblick auf 32
die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung ferner zu beachten, dass es sich um Regelungen für einen begrenzten Zeitraum bzw. eine vorläufige Maßnahme handelt (vgl. hierzu auch BFH vom 04.02.2010, X R 52/08, BFH/NV 2010, 1253, 1255). Der Senat verkennt dabei nicht, dass die Einordnung als Bestandspensionär für den Kläger definitiv ist und damit für ihn zu einer dauerhaften Ungleichbehandlung im Vergleich zu den Bestandsrentnern führt. Zu beachten ist jedoch, dass es sich bei der heute existenten Altersversorgung um ein über Generationen gewachsenes soziales Sicherungssystem handelt, welches in eine einheitliche vollumfänglich nachgelagerte Besteuerung überführt werden musste. Insofern ist es nahezu zwangsläufig, dass unterschiedliche Zwischenschritte notwendig und auch eine längere Übergangsphase mit fortbestehenden

Ungleichbehandlungen unvermeidbar sind, um zu einer sozial und unter Gleichheitsgesichtspunkten ausgewogenen Regelung zu gelangen. Hinzu kommt, dass ungeachtet der unterschiedlichen steuerlichen Situation der Arbeitnehmer, Selbständigen und Beamten im Bereich der Altersvorsorge und der Alterseinkünfte sich über die Jahre hinweg ein Nettogleichgewicht gebildet hat, indem sich die Höhen der Renten und Versorgungsbezüge den steuerlichen Rahmenbedingungen angepasst haben. So wurde der Versorgungsfreibetrag bereits durch das Steueränderungsgesetz 1965 vom 14.05.1965 (BGBl. I 1965, 377) eingeführt, um die Ungleichbehandlung von Rentnern und Versorgungsempfängern abzumildern. Auch wenn es für die verfassungsrechtliche Würdigung der Alterseinkünftebesteuerung am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG ausschließlich auf die einkommensteuerliche Belastung ankommt und Be- und Entlastungswirkungen, die erst aus dem Zusammenspiel mit den Normen des Dienst-, Besoldungs-, Versorgungs- und Sozialversicherungsrechts resultieren, außerhalb der verfassungsrechtlich maßgeblichen Vergleichsperspektive liegen (vgl. dazu BVerfG vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 111), kann dieser Aspekt für Zwecke der Übergangsregelung nicht außer Betracht bleiben.

b) Nach diesen Grundsätzen ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber vorliegend bei der 33 konkreten Ausgestaltung der danach grundsätzlich gebotenen, jedenfalls nicht zu beanstandenden Übergangsregelung die Grenzen seines Gestaltungsspielraums überschritten hat, indem er bei der Neuausgestaltung der Besteuerung von Alterseinkünften für sämtliche Bestandsrentner einen einheitlichen Steuersatz festgelegt hat, denn diese Entscheidung erscheint verfassungskonform, auch wenn ein einheitlicher Besteuerungsanteil für alle Bestandsrentner eine grob pauschalierende Regelung darstellt. Hinsichtlich der Gleichbehandlung aller Bestandsrentner nach § 22 Nr. 1 Buchst. a) aa) Satz 3 EStG ungeachtet deren unterschiedlicher Tätigkeit im Erwerbsleben (selbständige und nichtselbständige Tätigkeit) kann der Senat nicht von einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG ausgehen.

Bei der Zusammenführung der Besteuerungssysteme von Versorgungsleistungen und 34 Sozialversicherungsrenten musste der Gesetzgeber einerseits darauf achten, die entstandenen Ungleichbehandlungen abzubauen, andererseits aber vermeiden, neue Benachteiligungen für andere zu schaffen (vgl. hierzu BVerfG vom 26.03.1980, 1 BvR 121, 122/76, BVerfGE 54, 11, 38 f.). Im Hinblick auf die vom Gesetzgeber zu treffende Abwägungsentscheidung und dem ihm zustehenden weiten Gestaltungsspielraum ergibt sich die verfassungsrechtliche Akzeptanz des einheitlichen Steuersatzes maßgeblich aus dem Bedürfnis der Praktikabilität und Verifizierbarkeit der steuerlichen Vorschriften. So sah der Gesetzgeber sich bei der Neugestaltung der Alterseinkünftebesteuerung auch bei grob vereinfachender Betrachtung mit einer Vielzahl unterschiedlicher Rentnererwerbsbiographien konfrontiert, die je nach vormaliger Tätigkeit des Steuerpflichtigen und dem Zeitraum, in dem dieser seine Rentenbeiträge geleistet hat, eine unterschiedliche steuerliche Vorbelastung aufwiesen. Um in sämtlichen Fällen zu einer vollen nachgelagerten Besteuerung zu gelangen, hätten demnach für jeden Bezieher einer Sozialversicherungsrente entsprechend der früheren steuerlichen Behandlung seiner Beiträge individuelle Besteuerungsanteile festgelegt werden müssen. Angesichts der zu erwartenden Schwierigkeiten bei der Ermittlung solcher individueller Besteuerungsanteile durch die Finanzverwaltung ist die Entscheidung für eine pauschalierende Lösung nachvollziehbar und vom gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum gedeckt (so im Ergebnis auch BFH vom 26.11.2008, X R 15/07, BFHE 223, 445, 462 f.; v. 18.11.2009, X R 45/07, BFH/NV 2010, 421; vom 04.02.2010, X R 52/08, BFH/NV 2010, 1253, 1256).

Auf keine Bedenken stößt des Weiteren, dass sich der Besteuerungsanteil der Renten nach dem sog. Kohortenprinzip, also für alle Rentner einheitlich nach dem Jahr des Beginns ihrer Rente, bestimmt und im Gegensatz zu der stufenweisen Anpassung der steuerlich berücksichtigungsfähigen Vorsorgeaufwendungen für den jeweiligen Rentenjahrgang keine Anpassung mehr erfolgt. Denn dieser pauschalierende Anknüpfungspunkt steht in der Tradition der bisherigen Ertragsanteilsbesteuerung, die ebenfalls von einem einheitlichen Ertragsanteil für den gesamten Rentenbezug ausging, und ermöglicht eine praktikable und verifizierbare Besteuerung der Alterseinkünfte (BFH v. 18.11.2009, X R 45/07, BFH/NV 2010, 421).

c) Der Senat hat auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den für die Bestandsrentner normierten Steuersatz von 50 % (§ 22 Nr. 1 Buchst. a) aa) Satz 3 EStG). Diese konkrete Bemessung des Besteuerungsanteils hält sich auch im Vergleich zur vorliegend vom Kläger beanstandeten nahezu vollen Besteuerung der Versorgungsbezüge nach § 19 Abs. 2 EStG noch im Rahmen des weiten gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums. Auch insoweit ist kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz zu erkennen und keine Vorlage an das BVerfG geboten. 36

(1) Der Senat verkennt nicht, dass die Voraussetzungen für eine zulässige Typisierung im Hinblick auf die konkrete Höhe des für alle Bestandsrentner zum 01.01.2005 geltenden Besteuerungsanteils – worauf auch der Kläger abstellt – hier angezweifelt werden könnten. Nach der Gesetzesbegründung des Alterseinkünftegesetzes orientiert sich der für die Bestandsrentner gewählte Besteuerungsanteil von 50 % am typischen Fall des rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmers, bei dem in der Erwerbsphase bis 2004 mindestens die Hälfte der Altersvorsorgeaufwendungen (Arbeitgeberanteil) steuerunbelastet waren. Eine Zweifachbesteuerung werde damit typisierend ausgeschlossen (vgl. BT-Drs. 15/2150, S. 40 f.). Als Vereinfachungszwecknormen sollen Typisierungen eine Durchschnittsnormalität fixieren (Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 4 Rn. 32). Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG setzt eine zulässige Typisierung zum einen voraus, dass die aus ihr erwachsene wirtschaftliche Ungleichbehandlung ein gewisses Maß nicht übersteigt, die steuerlichen Vorteile der Typisierung also im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Zum anderen darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren (vgl. BVerfG vom 07.10.1969, 2 BvR 555/67, BVerfGE 27, 142, 150; vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1, 31; vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, 30; vom 09.12.2008, 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, 232 f.). 37

Zumindest am Vorliegen letzterer Voraussetzung sind Zweifel durchaus berechtigt. So lässt die Begründung des AltEinkG außer Betracht, dass auf Seiten der ehemals nichtselbständig tätigen Rentner – welche die deutliche Mehrheit dieser Erwerbsgruppe ausmachen dürften – nicht nur der Arbeitgeberanteil in der Erwerbsphase steuerlich unbelastet war. Vielmehr sind auch der Bundeszuschuss sowie die Abzugsfähigkeit des Arbeitnehmeranteils als Sonderausgaben in die typisierende Betrachtung einzubeziehen. Unter Zugrundelegung der Durchschnittsnormalität müsste sich damit ein deutlich über 50 % liegender Besteuerungsanteil ergeben. Bestätigung findet diese Erwägung auch im Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen vom 11.03.2003 (Seite 49, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de), wonach selbst im Fall eines Gehalts in Höhe der Beitragsbemessungsgrenze eines Alleinstehenden mit einem durch die Deckelung 38

der steuerlich zu berücksichtigen Vorsorgeaufwendungen ungünstigen Verhältnis von tatsächlichen, vom Steuerpflichtigen getragenen Vorsorgeaufwendungen und deren steuerlicher Berücksichtigung ab sofort noch mehr als 80 % der Rente besteuert werden könnten, ohne dass es zu einer Zweifachbesteuerung auf Seiten der ehemaligen Arbeitnehmer käme.

2. Vor dem Hintergrund der Komplexität der zu regelnden Materie ist die 39
Typisierungsentscheidung des Gesetzgebers im Ergebnis dennoch nicht zu beanstanden. Um die Vorgaben des BVerfG in einer praktisch administrierbaren Art und Weise umsetzen zu können, war vorliegend ausnahmsweise auch der Ansatz eines unterhalb der Durchschnittsnormalität liegenden Besteuerungsanteils vom gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum mitumfasst. Insbesondere war er gehalten, die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird (vgl. BVerfG v. 06.03.2002 (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 134). Der hälftigen Besteuerung nach § 22 Nr. 1 Buchst. a) aa) Satz 3 EStG unterfallen jedoch nicht nur ehemals nichtselbständig Tätige, sondern auch solche Bestandsrentner, die als ehemals Selbständige Leistungen aus einem berufsständischen Versorgungswerk beziehen sowie Nicht-Pflichtversicherte, denen in der Beitragsphase kein steuerfreier Arbeitgeberanteil zustand. Für diese Steuerpflichtigen hätte sich – isoliert betrachtet – ein geringerer steuerlich unbelasteter Anteil an den Vorsorgeaufwendungen ergeben mit der Folge, dass in der Erwerbsphase der steuerpflichtige Anteil der Rentenbezüge geringer ausfallen müsste. Auch bezüglich dieser Steuerpflichtigen war der Gesetzgeber gehalten, eine Zweifachbesteuerung zu vermeiden, was mit der Regelung des § 22 Nr. 1 Buchst. a) aa) Satz 3 EStG und der Fixierung eines 50 %-igen Besteuerungsanteils umgesetzt wurde.

Die Entscheidung des Gesetzgebers, für alle Bestandsrentner einen einheitlichen 40
Besteuerungsanteil in Höhe von 50 % anzunehmen, erscheint darüber hinaus auch deshalb gerechtfertigt, weil neben der gebotenen Gleichbehandlung der Bezieher von Alterseinkünften auch das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Fortbestand des bislang geltenden Rechts der Altersbezüge mit der Ertragsanteilsbesteuerung von Renten zu beachten ist. Für diejenigen Rentner, die bei Inkrafttreten des AltEinkG (oder kurz danach) in den Ruhestand eingetreten waren, durften aufgrund der lange Zeit – unter Umständen während ihres gesamten Erwerbslebens – geltenden steuerrechtlichen Regelungen von einem – angesichts der tatsächlichen steuerlichen Belastung der Vorsorgeaufwendungen zu geringen – niedrigeren Ertragsanteil, der der Besteuerung unterlag, ausgehen. Wenn auch das BVerfG mit dem Rentenurteil diese Gesetzeslage zu Recht beanstandete, würde eine Besteuerung der Alterseinkünfte von Bestandsrentnern zu weit mehr als den vom Gesetzgeber letztendlich angenommenen 50 % aus Vertrauensschutzgründen ebenfalls auf verfassungsrechtliche Bedenken stoßen, zumal auch das BVerfG das Bedürfnis nach einer vertrauensschützenden Übergangsregelung dem Grunde nach anerkannt hat (vgl. BVerfG v. 06.03.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, 134).

d) Die gesetzliche Ausgestaltung des Übergangs hin zu vollen nachgelagerten 41
Besteuerung enthält auch deshalb keine über das zumutbare Maß hinausgehende Ungleichbehandlung zu Lasten der Bestandpensionäre, weil der Gesetzgeber den Gedanken des Vertrauensschutzes nicht nur einseitig zu Gunsten der Bestandsrentner angewendet hat. Vielmehr sind zu Gunsten der Bestandpensionäre auch der Versorgungsfreibetrag von maximal 3.000,00 € sowie – als Kompensation für den von 1.044 € auf 102 € reduzierten Werbungskosten-Pauschbetrag des § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG (vgl. BT-Drs. 15/2150, S. 38) –

ein Zuschlag zu diesem in Höhe von 900,00 € dauerhaft festgeschrieben worden (§ 19 Abs. 2 Satz 1 und 3 EStG). Diese – der angestrebten Abschaffung des Versorgungsfreibetrages gegenläufige – Begünstigung der Bestandsrentner erklärt sich ebenfalls aus dem verfassungsrechtlich gebotenen Gedanken des Vertrauensschutzes und führt dazu, dass die verbleibende Ungleichbehandlung zwischen Bestandsrentnern und -pensionären auf ein im Vergleich zur alten Gesetzeslage vor dem AltEinkG reduziertes und aus den dargelegten Gründen, die für das Erfordernis einer Übergangszeit sprechen, noch hinnehmbares Maß zurückgeführt wird.

- e. Gleichfalls ist unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten keine weitere Erhöhung des Versorgungsfreibetrages der Bestandsrentner – wie sie im Wesentlichen von den Klägern begehrt wird – geboten. Die Entscheidung, den bislang bestehenden Versorgungsfreibetrag beizubehalten, ist nach Ansicht des Senats nicht zu beanstanden. Sie ist vom gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum gedeckt, wonach auch das Bedürfnis nach einer gesamtwirtschaftlich tragfähigen Lösung zu berücksichtigen war (vgl. BVerfGE 105, 73, 134 f.). Durch die Beibehaltung des Versorgungsfreibetrages in seiner bisherigen Höhe hat der Gesetzgeber eine gesamtwirtschaftlich angemessene Regelung in diesem Sinne getroffen und nicht zuletzt auch zur Sicherung der Einnahmen der öffentlichen Haushalte auf eine Ausdehnung der Versorgungsfreibeträge für Zwecke der Übergangsregelung verzichtet. Hierbei ist des Weiteren zu berücksichtigen, dass die zwischen Bestandsrentnern und Bestandsrentnern ursprünglich bestehende Ungleichbehandlung durch die Neuordnung der §§ 19 und 22 EStG deutlich reduziert wurde. Denn angesichts des für die Bestandsrentner auf 50 % angehobenen Steuersatzes verbleibt eine im Vergleich zur bisherigen Regelung deutlich geringere Besteuerungsdivergenz. In die Abwägung einzubeziehen ist ferner die Existenz des Nettogleichgewichts, welches sich unter Anpassung an die bisherigen steuerlichen Rahmenbedingungen über Jahre hinweg herausgebildet hat. Denn dieses führt dazu, dass – was bei der Gestaltung der Übergangsregelung durchaus berücksichtigt werden darf – aus der verbleibenden Ungleichbehandlung allenfalls eine zu vernachlässigende gesamtwirtschaftliche Schlechterstellung der Bestandsrentner resultiert. Das Begehren der Kläger auf Anhebung des Versorgungsfreibetrages würde dazu führen, dass die Besteuerung von Pensionen, die bereits weitgehend der Zielvorgabe des Gesetzgebers hin zur vollen nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte entspricht, gegenläufig, d.h. unter Herabsetzung des Besteuerungsanteils, ausgestaltet würde, was einen neuerlichen Systembruch, nämlich die vertiefte Fortgeltung des Rechts, das auslaufen soll, bedeuten würde (ebenso BFH v. 18.11.2009, X R 45/07, BFH/NV 2010, 421).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 43

Der Senat hat die Revision im Hinblick auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung). 44