
Datum: 28.03.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 199/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0328.7K199.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob eine dem Kläger im Jahr 2006 zugeflossene Rentennachzahlung für die Jahre 2000 bis 2004 unter Anwendung der Neuregelung des Alterseinkünftegesetzes mit einem Ertragsanteil von 50% zu versteuern ist.

2

Die Kläger sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Versorgungsbezüge), Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie Einkünften aus Kapitalvermögen auch sonstige Einkünfte in Form einer gesetzlichen Altersrente (Leibrente) und aus einer privaten Rentenversicherung. Die Ehefrau erzielte gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte aus einer privaten Rentenversicherung.

3

Die dem Kläger im Jahr 2006 aus seiner gesetzlichen Altersrente zugeflossenen Zahlungen betrugen – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – insgesamt 27.367 Euro. Hiervon entfiel – was ebenfalls zwischen den Beteiligten unstreitig ist – ein Betrag von 5.276 Euro auf eine Rentennachzahlung für den Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2004 und ein Betrag von 1.175 Euro auf den Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2005.

4

Die Nachzahlung beruhte auf einem sogenannten „Vormerkungsbescheid“ des Rentenversicherungsträgers aus dem Jahr 1982, in dem die zu berücksichtigenden Anrechnungszeiten des Klägers wegen seiner Schul- und Hochschulausbildung für die

5

spätere Rentenzahlung verbindlich zugesagt worden waren.

Die an den Kläger ab dem 1. Juni 2000 erstmals geleistete Altersrente wurde von der Deutschen Rentenversicherung jedoch zunächst ohne die Berücksichtigung eines Teils der auf die oben genannten Anrechnungszeiten entfallenden bzw. hierfür im Bescheid aus dem Jahr 1982 festgestellten Entgeltbeträge ausbezahlt. Der Kläger legte daraufhin gegen seinen Rentenbescheid erfolglos Einspruch ein. Das daraufhin von ihm betriebene Klageverfahren wurde bis zum Abschluss einer in einem ähnlichen Verfahren im Ergebnis erfolglosen Verfassungsbeschwerde betreffend die Nichtberücksichtigung von zuvor (verbindlich) festgestellten Anrechnungszeiten ausgesetzt. 6

Im Jahr 2004 entschied das Bundessozialgericht in einem vergleichbaren Fall, dass die von der Deutschen Rentenversicherung im Rahmen der erstmaligen Rentenfestsetzung vorgenommene Kürzung bzw. Nichtberücksichtigung von zuvor verbindlich für die Schul- und Hochschulausbildung festgestellten Anrechnungszeiten ohne ausdrückliche Aufhebung des konkreten Anrechnungsbescheids rechtswidrig sei. 7

Daraufhin hob die Deutsche Rentenversicherung den ursprünglichen Anrechnungsbescheid des Klägers aus dem Jahr 1982 mit Bescheid vom 21. Juli 2006 ausdrücklich auf und gewährte dem Kläger die ihm unter Berücksichtigung des ursprünglichen Anrechnungsbescheids für den Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis zum 31. August 2006 zustehenden Rentennachzahlungen. 8

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer mit Steuerbescheid vom 6. September 2007 auf 3.810 Euro fest und berücksichtigte dabei unter anderem die Rentennachzahlung mit einem Betrag von 6.060 Euro, den er unter Anwendung eines Ertragsanteils von 50% mit 3.030 Euro einer nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigten Besteuerung unterwarf. Hiergegen wandten sich die Kläger mit ihrem Einspruch und machten neben weiteren – vorliegend nicht mehr streitigen – Punkten geltend, dass sich die Rentennachzahlung für mehrere Jahre tatsächlich auf 6.451 Euro belaufe und hiervon ein auf den Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2004 entfallender Teilbetrag von 5.276 Euro mit einem Ertragsanteil von 26% und ein auf den Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis zum 31. August 2006 entfallender Teilbetrag von 1.175 Euro mit einem Ertragsanteil von 50% – jeweils unter Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG – zu versteuern sei. Die rückwirkende Besteuerung der auf den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2004 entfallenden Nachzahlung mit einem Ertragsanteil von 50% sei verfassungsrechtlich unzulässig, zumal sie dem Rechtsstaatsprinzip und dem Grundsatz des Vertrauensschutzes widerspreche. In diesem Punkt komme zudem eine abweichende Besteuerung nach § 163 AO wegen sachlicher Unbilligkeit in Betracht. 9

Der Beklagte gab dem Einspruch wegen vorliegend nicht mehr interessierender Punkte sowie hinsichtlich der Höhe der anzusetzenden Nachzahlung statt und lehnte ihn im Übrigen ab. Zur Begründung führte er aus, dass die zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstreitige, auf den Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2005 entfallende Rentennachzahlung von 6.451 Euro mit einem Ertragsanteil von 50% unter Berücksichtigung der Neuregelungen des Alterseinkünftegesetzes sowie des § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern sei. Eine Anwendung des bis zum 31. Dezember 2004 geltenden Ertragsanteils komme nicht in Betracht. Denn nach der gesetzlichen Neuregelung belaufe sich der Ertragsanteil bei einer vor dem Jahr 2005 begonnenen Rente auf 50%. Das sei vorliegend der Fall, da der Kläger seine Altersrente unstreitig ab dem Jahr 2000 bezogen habe. Unerheblich sei, dass die Nachzahlung solche Zeiträume betreffe, in denen ursprünglich ein anderer (geringerer) Ertragsanteil gegolten habe. Denn für die Ermittlung des anzuwendenden Ertragsanteils komme es maßgebend auf das Jahr des Zuflusses der Rentennachzahlung an. Eine 10

abweichende Entscheidung aus Billigkeitsgründen komme mit Blick auf die gesetzliche Neuregelung nicht in Betracht.

Mit ihrer Klage verfolgen die Kläger ihr ursprüngliches Begehren weiter und machen geltend, dass die auf den Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis 31. Dezember 2004 entfallenden Nachzahlungsbeträge lediglich mit einem Ertragsanteil von 26% zu versteuern seien. Eine Besteuerung mit einem Ertragsanteil von 50% sei verfassungswidrig. Die nachgelagerte Besteuerung der Renten unter Anwendung der aufgrund der Neuregelung des Alterseinkünftegesetzes vorgesehenen Ertragsanteile könne erst für Renten mit Rentenbeginn ab dem 1. Januar 2005 gelten. Zudem sei zu berücksichtigen, dass das Zuflussprinzip des § 11 EStG ausnahmsweise dann nicht anwendbar sei, wenn der Steuerpflichtige den Zeitpunkt des Zuflusses der Zahlungen nicht habe beeinflussen können. Das sei vorliegend aber gerade der Fall, da die Deutsche Rentenversicherung den aufgrund des Urteils des Bundessozialgerichts aus dem Jahr 2004 bestehenden Nachzahlungsanspruch erst im Jahr 2006 erfüllt habe. Auf den tatsächlichen Auszahlungszeitpunkt und die lange Bearbeitungsdauer durch die Rentenversicherung habe er – der Kläger – keinen Einfluss gehabt. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass § 11 EStG als rangniedrigere Norm die auf dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gewaltenteilung beruhende Durchsetzbarkeit eines Gerichtsurteils nicht aushebeln könne. Schließlich sei es mit Blick auf die „ganz erhebliche wirtschaftliche Schlechterstellung“ durch die Anwendung des um 24 Prozentpunkte höheren Ertragsanteils unbillig, wenn der Beklagte weiterhin an der von ihm vertretenen Auffassung festhalte und unter anderem mit dem Hinweis auf § 34 Abs. 1 EStG eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO ablehne. Das gelte insbesondere dann, wenn die höhere Besteuerung lediglich auf einer unzureichenden Terminusdisposition der Rentenversicherung beruhe. Auch sei die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme durch den Beklagten pflichtwidrig. Ferner sei zu berücksichtigen, dass der für die Rentennachzahlung maßgebliche Anrechnungsbescheid aus dem Jahr 1982 bereits vor dem Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes vorgelegen habe. Diese verbindliche und in einem vergleichbaren Fall von einem Gericht bestätigte Entscheidung einer Behörde sei insgesamt höher zu bewerten als ein bloßer „Nachzahlungsanspruch“ bzw. eine lediglich „aus anderen Gründen“ verfestigte Vermögensposition. Unabhängig davon, dass selbst eine vom Beklagten behauptete „unechte Rückwirkung“ nicht ohne weiteres zulässig sei, liege sogar eine unzulässige echte Rückwirkung vor. Denn der Tatbestand, der zur Nachzahlung der Rentenbeträge führe, sei bereits durch den Anrechnungsbescheid aus dem Jahr 1982 abgeschlossen gewesen. Würde man die Rentennachzahlung nunmehr nachträglich einer anderen steuergesetzlichen Würdigung unterwerfen und mit einem höheren als zum Zeitpunkt des Erlasses des Verwaltungsaktes geltenden Ertragsanteil besteuern, entzöge man dem Anrechnungsbescheid die verfassungsmäßige „Rechtsschutzgarantie des Art. 20 GG“. Aber selbst bei einem Anknüpfen an den tatsächlichen Zuflusszeitpunkt der Rentennachzahlung ergäbe sich kein anderes Ergebnis. Da es sich bei der Besteuerung mit dem höheren Ertragsanteil nicht mehr lediglich um die „Aufgabe fester Vermögenserwartungen“, sondern um die Zumutbarkeit einer zusätzlichen Vermögenseinbuße handelte, ginge das Vertrauen in die uneingeschränkte Durchsetzbarkeit des noch vor der Einführung des Alterseinkünftegesetzes rechtskräftig gewordenen Urteils des Bundessozialgerichts vor diesem Hintergrund verloren. Auch dieser Umstand führe zur Unzulässigkeit der Besteuerung der Nachzahlung mit dem höheren Ertragsanteil.

Die Kläger beantragen sinngemäß, 12

den Einkommensteuerbescheid vom 3. Dezember 2008 und die dazugehörige Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Rentennachzahlung für den 13

Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis 31. Dezember 2004 in Höhe von 5.276 Euro lediglich mit einem Ertragsanteil von 26% der Besteuerung unterworfen wird.

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Zur Begründung nimmt er auf seine Einspruchsentscheidung Bezug und führt ergänzend aus, 16
dass für die Berücksichtigung der Nachzahlung und zur Bestimmung der Höhe des
Ertragsanteils alleine auf den Zuflusszeitpunkt der Rentennachzahlung abzustellen sei. Da
der Kläger die Rente seit dem Jahr 2000 beziehe und die Rentennachzahlung im Jahr 2006
zugeflossen sei, belaufe sich der Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a)
Doppelbuchst. aa) EStG in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes auf 50%. Es liege eine
zulässige unechte Rückwirkung vor, da der für die Besteuerung relevante Gesamtsachverhalt
erst mit dem tatsächlichen Zufluss der nachgezahlten Rentenbeträge abgeschlossen sei. Zur
Abmilderung der Progression unterliege der Nachzahlungsbetrag der ermäßigten
Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG. Auf diese Weise werde der nachteiligen Auswirkung der
Gesetzesänderung mit Blick auf die Einbeziehung von Nachzahlungsbeträgen hinreichend
Rechnung getragen. Raum für eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO bestehe daneben
nicht mehr.

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. 18

Der Beklagte hat die vorliegend alleine streitige Rentennachzahlung für den Zeitraum vom 1. 19
Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2004 zu Recht mit einem Ertragsanteil von 50% der
Besteuerung unterworfen.

1. 20

Die Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gilt auch für 21
Renten, die im Jahr 2006 für die Jahre 2000 bis 2004 nachgezahlt wurden.

a) 22

Die Rentennachzahlungen, die der Kläger im Jahr 2006 erhalten hat, stammen aus der 23
gesetzlichen Rentenversicherung und sind damit Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3
Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Von dieser Vorschrift werden auch Nachzahlungen
erfasst, zumal die Konsequenzen von Nachzahlungen für die Berechnung des der
Besteuerung zugrunde zu legenden Besteuerungsanteils ebenfalls gesetzlich geregelt sind.
Denn wenn Rentennachzahlungen für vergangene Jahre zu einer Erhöhung des
Jahresbetrages der Rente führen, ist nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz
6 EStG eine Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente erforderlich.

Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG ist der der Besteuerung 24
unterliegende Anteil der Rente nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr
maßgebenden Prozentsatz aus der dort abgedruckten Tabelle zu entnehmen. Der
Besteuerungsanteil für alle Renten, bei denen – wie vorliegend – das Jahr des
Rentenbeginns vor 2005 liegt, beträgt hiernach 50 %.

Dieser Prozentsatz gilt auch für die erst im Jahr 2006 nachträglich für den Zeitraum vom 1. 25
Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2004 ausgezahlte und im Jahr 2000 begonnene Rente des

Klägers. Gemäß § 40 Abs. 1 des Sozialgesetzbuches Erstes Buch (SGB I) entstehen Ansprüche auf Sozialleistungen, sobald ihre im Gesetz oder auf Grund eines Gesetzes bestimmten Voraussetzungen vorliegen. Eine Rente wird grundsätzlich nach § 99 des Sozialgesetzbuches Sechstes Buch (SGB VI) von dem Kalendermonat an geleistet, zu dessen Beginn die Anspruchsvoraussetzungen für die Rente erfüllt sind, sofern die Rente bis zum Ende des dritten Kalendermonats nach Ablauf des Monats beantragt wurde, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt waren. Der Zeitpunkt des erstmaligen Zuflusses einer Rentenzahlung ist demgegenüber für den „Rentenbeginn“ im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG irrelevant (vgl. auch BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.).

b) 26

Die Neufassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG durch das Alterseinkünftegesetz ist trotz des rechtlich im Jahr 2000 liegenden Rentenbeginns auf die im Jahr 2006 nachgezählten Renten des Klägers anwendbar. Denn § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes bestimmt, dass „diese Fassung des Gesetzes erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden“ ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist. Eine anderweitige Regelung für den zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung für gesetzliche Altersrenten ist weder in § 52 Abs. 1 Satz 2 EStG noch in den folgenden Absätzen enthalten. 27

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahres nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Die Einkünfte aus einer Leibrente im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ergeben sich nach § 2 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 2 EStG aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Nach § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 25 EStG sind die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung jeweils für ein Kalenderjahr nach dem Zufluss und Abfluss von Gütern und nicht nach der Veränderung des Vermögensbestandes zu ermitteln. 28

Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen und Ausgaben nach dem Kalenderjahr bezogenen Zu- und Abflussprinzip zu erfassen, sofern nicht eine abweichende gesetzliche Ausnahmeregelung zur Anwendung kommt. Da Rentennachzahlungen keine regelmäßig wiederkehrenden Einnahmen sind, die einem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres zugeflossen sind, greift die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG insoweit nicht ein. Vor diesem Hintergrund sind die Rentennachzahlungen des Klägers für den Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2004 der Neuregelung des Alterseinkünftegesetzes zu unterwerfen (vgl. dazu insgesamt BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.). 29

c) 30

Eine teleologische Reduktion des § 52 Abs. 1 EStG in der ab dem Jahr 2005 geltenden Fassung dahingehend, dass bis zum 31. Dezember 2004 entstandene und erst ab dem 1. Januar 2005 ausbezahlte Rentenansprüche nach der bis dahin geltenden Rechtslage zu besteuern sind, kommt nicht in Betracht. 31

Denn Voraussetzung für eine Rechtsfortbildung im Wege der teleologischen Reduktion ist eine verdeckte Regelungslücke. Eine verdeckte Regelungslücke ist gegeben, wenn das Gesetz zwar eine Regelung enthält, diese aber ihrem Zweck nach auf eine bestimmte 32

Gruppe von Fällen nicht passt, weil sie deren für die Wertung relevante Besonderheiten außer Acht lässt (vgl. BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.). Eine solche Regelungslücke ist im vorliegenden Fall nicht erkennbar.

Die Besonderheit der steuerlichen Situation des Klägers liegt darin, dass er aufgrund des Zuflussprinzips eine Rentennachzahlung in einem Veranlagungszeitraum zu versteuern hat, dem sie wirtschaftlich nicht zuzuordnen ist. 33

Dem Gesetzgeber war jedoch bewusst, dass das Zuflussprinzip in Einzelfällen nicht immer zu einer interessengerechten Zuordnung der jeweils bezogenen Einnahmen bzw. Einkünfte führt. So hat er etwa in § 52 Abs. 1 Satz 2 EStG für den laufenden Arbeitslohn sowie in § 11 Abs. 1 Nr. 2 EStG für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurz vor oder nach dem Stichtag geleistet werden, vom Zuflussprinzip abweichende Sonderregelungen geschaffen. Das Fehlen einer entsprechenden Ausnahmeregelung für Rentennachzahlungen deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber eine solche nicht für notwendig hielt (vgl. BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.). 34

Sinn und Zweck des § 52 Abs. 1 EStG erfordern ebenfalls keine teleologische Reduktion für nachgezahlte Renten. § 52 Abs. 1 EStG schreibt den Systemwechsel der Rentenbesteuerung zum 1. Januar 2005 zeitlich fest. Ab diesem durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 6. März 2002 (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73; BStBl. II 2002, 618) vorgegebenen Zeitpunkt wollte der Gesetzgeber mit dem Alterseinkünftegesetz eine „steuerrechtssystematisch schlüssige und folgerichtige Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen“ erreichen (vgl. dazu nur Bundestagsdrucksache 15/2150, S. 1 und 22). Der Stufenplan zur Verwirklichung der nachgelagerten Besteuerung der Altersrenten sah vor, dass gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG Leibrenten und andere Leistungen aus der sog. Basisversorgung, die im Jahr 2005 beginnen bzw. bereits in zuvor liegenden Jahren begonnen haben, zu 50 % in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingehen. Der steuerbare Anteil der Rente für jeden neu hinzukommenden Rentnerjahrgang (Kohorte) steigt kontinuierlich, so dass erstmalig für die „Rentnerkohorte“ des Jahres 2040 die Leibrente in voller Höhe steuerpflichtig sein wird. Der sich ergebende steuerfrei bleibende Teil der Jahresbruttorente (d.h. der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente) wird für jeden Steuerpflichtigen auf die Dauer seines Rentenbezugs festgeschrieben, vgl. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 und 5 EStG (vgl. nur BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.). 35

Der Gesetzgeber hat damit im Bereich der Übergangsregelung den Anknüpfungspunkt zur Ermittlung des zu versteuernden Rentenanteils geändert. Er macht die Besteuerung nicht mehr von dem Lebensalter des Rentenberechtigten bei Beginn der Rente abhängig, sondern lediglich vom Jahr des Rentenbeginns. Dies gilt auch für Rentennachzahlungen, deren Besteuerungsanteil damit systemgerecht und ohne Probleme ermittelt werden kann. 36

Mit § 52 Abs. 1 EStG beabsichtigte der Gesetzgeber die vollständige Umstellung der Rentenbesteuerung auf das neue System. Konsequenterweise wurden alle ab dem Jahr 2005 zugeflossenen Rentenbezüge unterschiedslos der Übergangsregelung unterworfen und entsprechend dem Rentenbeginn einer Kohorte zugeordnet. Von dieser Übergangsregelung sind dann ebenfalls Rentennachzahlungen für frühere Jahre betroffen. Dass die Rentennachzahlungen für den Zeitraum 1. Juni 2000 bis 31. Dezember 2004 erst verspätet ausgezahlt worden sind, erfordert es nicht, die Besteuerung nur des tatsächlich verwirklichten 37

Sachverhalts als Grundprinzip des Einkommensteuerrechts gesetzlich einzuschränken (vgl. BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.).

d) 38

Die Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das Alterseinkünftegesetz ist auch in Bezug auf die Rentennachzahlungen für frühere Jahre verfassungsgemäß. Die Besteuerung der Rentennachzahlungen aus dem Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2004 gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verstößt insbesondere nicht gegen das Rückwirkungsverbot. 39

aa) 40

Der Bundesfinanzhof hatte bereits mehrfach entschieden, dass die geänderte Besteuerung der Renteneinkünfte aufgrund des Systems der nachgelagerten Besteuerung unter Aufgabe des Systems der Ertragsanteilsbesteuerung ab dem Jahr 2005 nicht gegen den rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes verstößt (vgl. BFH-Urteile vom 19. Januar 2010 X R 53/08, BFHE 228, 223; BStBl. II 2011, 567 und vom 4. Februar 2010 X R 58/08, BFHE 228, 326; BStBl. II 2011, 579 und X R 52/08, BFH/NV 2010, 1253). 41

bb) 42

In Bezug auf die Besteuerung der nachgezählten Renten des Klägers liegt – ebenso wie auch bei den laufenden Rentenzahlungen – eine unechte Rückwirkung bzw. eine tatbestandliche Rückanknüpfung vor, da die belastenden Rechtsfolgen der Norm – hier: die insoweit nachteilige Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ab dem 1. Januar 2005 – erst nach ihrer Verkündung eingetreten sind. Tatbestandlich sind sie aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt, nämlich den bereits seit dem Jahr 2000 entstandenen Rentenansprüchen, ausgelöst worden (vgl. auch BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.). 43

cc) 44

Eine unechte Rückwirkung ist nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht grundsätzlich unzulässig. Die Gewährung vollständigen Schutzes zu Gunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage würde ansonsten den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen. Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, den Staatsbürger vor jeder Enttäuschung zu bewahren. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen erhöhten verfassungsrechtlichen Schutz. Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen des Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen. Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes daher nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer 45

Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (so z. B. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BFH/NV 2010, 1976; 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, BFH/NV 2010, 1959 und 2 BvL 1/03, 57/06, 58/06, BFH/NV 2010, 1968, jeweils m.w.N.).

dd) 46

Unter Berücksichtigung dieser verfassungsrechtlichen Grundsätze ist bei der Gesamtabwägung der Interessen auf Seiten des Klägers zu berücksichtigen, dass die bereits im Jahr 2000 entstandene Rente eine unter Geltung des alten Einkommensteuerrechts erworbene Rechtsposition darstellt. Es handelt sich damit nicht mehr lediglich um eine vertrauensrechtlich nicht besonders geschützte Erwartung, z.B. von künftigen Renteneinnahmen. Vielmehr ist bereits ein „Vermögensbestand im grundrechtlich geschützten Verfügungsbereich“ konkret vorhanden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, DStR 2010, 1727; BFH/NV 2010, 1959).

47

Diese konkret verfestigte Vermögensposition wird durch die Anwendung der Neuregelung der Rentenbesteuerung erheblich entwertet, da die Rentenzahlungen für den Zeitraum vom 1. Juni 2000 bis zum 31. Dezember 2004 nicht mehr mit einem geringeren Ertragsanteil, sondern einem Besteuerungsanteil von 50 % besteuert werden. Die nachträgliche Entwertung der bereits im Jahr 2000 verfestigten Rechtsposition des Klägers durch das Alterseinkünftegesetz führt zu einem erhöhten Rechtfertigungsbedarf (vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2/04, 13/05, DStR 2010, 1727; BFH/NV 2010, 1959). Hierfür reichen die Gründe, die die generelle Einbeziehung bereits laufender Renten in die gesetzliche Neuregelung rechtfertigen, allein noch nicht aus (vgl. auch BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.).

48

ee) 49

Rechtfertigungsgrund für die Einbeziehung auch von Rentennachzahlungen in die Neuregelungen ist jedoch das dem EStG für Überschusseinkünfte zugrunde liegende Zuflussprinzip (vgl. zum Nachstehenden etwa auch BFH-Urteile vom 14. April 2011 X R 19/09, BFH/NV 2011, 1489 und X R 17/10 BFH/NV 2011, 1501 m.w.N.).

50

Denn § 11 EStG ermöglicht die Abschnittsbesteuerung, indem er die Entscheidung darüber trifft, wann eine Einnahme anzusetzen ist. Es ist offensichtlich, dass der Gesetzgeber gewisse Härten, die sich notwendigerweise aus der Abschnittsbesteuerung und dem Zuflussprinzip im Einzelfalle ergeben können, bewusst in Kauf genommen hat (vgl. BFH-Urteil vom 5. März 1981 IV R 101/78, nicht veröffentlicht). Mit dieser Grundentscheidung für die Anwendung des Zuflussprinzips bei den Überschusseinkünften, zu denen auch die Renteneinkünfte gehören, geht eine Verwaltungsvereinfachung einher, die ebenfalls als Rechtfertigungsgrund heranzuziehen ist. Der Notwendigkeit einer im Rentenbesteuerungsverfahren als Massenverfahren einfachen, praktikablen und gesamtwirtschaftlich tragfähigen Lösung hat der BFH bereits in einer früheren Entscheidung eine entscheidende Bedeutung zugebilligt (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445; BStBl. II 2009, 710).

51

Für die den Zeitraum vom 1. Januar 2005 bis zum 31. Dezember 2005 betreffende Nachzahlung gilt – wovon beide Beteiligte zutreffend ausgehen – nichts Abweichendes.

52

2. 53

Zu Recht hat der Beklagte überdies die als Ermessensentscheidung gerichtlich nur in den Grenzen des § 102 FGO überprüfbare Anwendung von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO abgelehnt. 54

Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre. Die Entscheidung über eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen ist eine Ermessensentscheidung, bei der Inhalt und Grenzen des Ermessens durch den Begriff der Unbilligkeit bestimmt werden (vgl. BFH-Urteil vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269). Eine abweichende Steuerfestsetzung aus sachlichen Gründen kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit Sinn und Zweck des Steuergesetzes nicht vereinbar ist und dadurch ein Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers besteht (vgl. dazu insgesamt etwa BFH-Urteile vom 6. September 2011 VIII R 55/10, BFH/NV 2012, 269 und vom 21. August 1997 V R 47/96, BFHE 183, 104; BStBl. II 1997, 781 m.w.N.). 55

Der Beklagte hat die Voraussetzungen für eine auf sachlichen Gründen beruhende Billigkeitsmaßnahme ermessensfehlerfrei verneint. Er ist in seiner Einspruchsentscheidung unter Bezugnahme auf die Neuregelung des Alterseinkünftegesetzes sowie das entsprechende Anwendungsschreiben des BMF sinngemäß davon ausgegangen, dass es dem (bewussten) gesetzgeberischen Willen entspreche, die einem Steuerpflichtigen ab dem 1. Januar 2005 zugeflossenen Rentennachzahlungen für Zeiträume vor dem 31. Dezember 2004 unter Berücksichtigung des mit der Neuregelung verbundenen Systemwechsels mit dem ab dem 1. Januar 2005 geltenden Ertragsanteil zu besteuern. Diese zutreffenden Erwägungen (siehe oben) können die Ablehnung der Billigkeitsmaßnahme im vorliegenden Fall rechtfertigen. Im Übrigen steht dem Gesetzgeber im Rahmen von Gesetzesänderungen – unter anderem auch im Fall einer unechten Rückwirkung – ein weiter Spielraum hinsichtlich der Einführung und Ausgestaltung von Übergangsregelungen zu. Es ist dabei ausdrücklich dem Gesetzgeber überlassen, die verfassungsrechtlich gegebenenfalls erforderlichen Übergangsregelungen zu treffen. Das Fehlen einer solchen Übergangsregelung – wie etwa für den Fall der steuerlichen Behandlung von Rentennachzahlungen – deutet daher regelmäßig nicht auf eine Gesetzeslücke, sondern auf einen bewussten Verzicht des Gesetzgebers hin. Solche Gesetzeslücken können vor diesem Hintergrund nicht im Wege einer Billigkeitsentscheidung geschlossen werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 5. März 1981 IV R 101/78, nicht veröffentlicht; Rüsen, in: Klein, AO, 10. Auflage 2009, § 163 Rn 55b). Zwar ist dem Kläger zuzugeben, dass er wegen der verspäteten (Nach-)Zahlung durch die Rentenversicherung und der damit verbundenen Anwendung des höheren Ertragsanteils einen Nachteil erleidet. Gleichwohl ist diese Konsequenz für den Fall der Rentennachzahlungen im Hinblick auf das Prinzip der Zuflussbesteuerung vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen worden (siehe oben). Vor diesem Hintergrund sowie unter Berücksichtigung der vom Beklagten zudem zur Abmilderung der Progressionswirkungen durch die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG vorgenommenen ermäßigten Besteuerung der Nachzahlungen sind für den Senat keine durchgreifenden Gründe für das Vorliegen einer sachlichen Unbilligkeit erkennbar. Persönliche Billigkeitsgründe sind weder vorgetragen noch ersichtlich und waren daher vom Beklagten bei seiner Entscheidung auch nicht heranzuziehen. 56

3. 57

58

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

