

---

**Datum:** 07.09.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 1500/05 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2011:0907.6K1500.05E.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Tatbestand**

1

Zu entscheiden ist, ob der der Klägerin (Klin.) gewährte Rentenanteil, der auf "Entgeltpunkten für Kindererziehungszeiten" beruht, zu versteuern ist.

2

Die Kläger (Kl.) sind unbeschränkt steuerpflichtig und werden gemeinsam zur Einkommensteuer (ESt) veranlagt. Im Streitjahr 2002 erzielte die im Juni 1938 geborene Klin. u.a. Einkünfte aus einer Leibrente, die mit einem Ertragsanteil von 29 v.H. (§ 22 Nr. 1a Einkommensteuergesetz in der für 2002 geltenden Fassung - EStG) versteuert wurde - die in 2002 bezogene Rente der Klin. beträgt nach ihren Angaben in der ESt-Erklärung insgesamt x.xxx EUR.

3

Ausweislich der Angaben der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte im Rentenbescheid für die Klin. vom 14.11.2001 wurde die Rente der Klin., wie in den dafür vorgesehenen gesetzlichen Regelungen bestimmt, nach sogenannten Entgeltpunkten für Beitragszeiten, Entgeltpunkten für beitragsfreie Zeiten und zusätzlichen Entgeltpunkten für beitragsgeminderte Zeiten berechnet. Insgesamt ergeben sich danach 21,2869 Punkte. Diese Punktzahl enthält 2,9727 Entgeltpunkte für Kindererziehungszeiten. Das entspricht einem

4

Anteil von (gerundet) 13,96 %. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf diesen Bescheid und die weiteren von den Klägern mit Schriftsatz vom 19.07.2011 eingereichten Rentenbescheide Bezug genommen.

Der Beklagte (Bekl.) folgte hinsichtlich der von der Klin. bezogenen Rente den in der Steuererklärung für das Jahr 2002 gemachten Angaben. In einem anderen, im vorliegenden Verfahren nicht mehr streitigen Punkt, wich der Bekl. von den Angaben in der Steuererklärung ab. Dementsprechend wurde mit Bescheid vom 07.07.2004 die ESt auf x.xxx EUR festgesetzt. 5

Der gegen diesen Bescheid gerichtete Einspruch, mit dem die Kl. sich u.a. gegen die steuerliche Erfassung der Rentenanteile der Klin. gerichtet hatten, die auf der Anrechnung von Kindererziehungszeiten beruhen, hatte keinen Erfolg. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 11.03.2005 als unbegründet zurückgewiesen. 6

Mit der daraufhin erhobenen Klage begehrt die Kl. neben der Steuerfreiheit für die Rentenanteile der Kindererziehungszeiten auch die Änderung der ESt-Festsetzung wegen eines anderen, inzwischen nicht mehr streitigen Punktes (Nutzungswertbesteuerung). Wegen des letztgenannten Punktes war durch Beschluss vom 08.08.2008 das Ruhen des Verfahrens angeordnet worden. Nachdem das dort genannte Musterverfahren zu Lasten der Kl. entschieden worden war und deshalb das Ruhen des Verfahrens beendet war, schränkten die Kl. ihr Klagebegehren auf die Frage der Versteuerung der Rentenanteile für Kindererziehungszeiten ein. Dazu wird im Wesentlichen folgendes vorgetragen: 7

Die Rente der Klin. unterliege zwar grundsätzlich der Besteuerung. Maßgebend sei dafür der Ertragsanteil, der 29 % für das Jahr 2002 betrage. Bei der Steuerfestsetzung sei jedoch unberücksichtigt geblieben, dass die Rente auch Anteile enthalte, die auf Beitragszeiten wegen Kindererziehung zurückzuführen seien (§§ 56, 249 VI. Sozialgesetzbuches - SGB VI). Durch § 3 Nr. 67 EStG würden u.a. Leistungen für Kindererziehung an Müttern der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 bis 299 des SGB VI von der Steuer freigestellt. Auch wenn der Gesetzgeber in § 3 Nr. 67 EStG an den Begriff der "Leistung" anknüpfe, handele es sich aber gleichwohl auch um eine Rente. Ein prinzipieller Unterschied zu Rentenempfängern, bei denen die Kindererziehungszeiten sich in Form der Erhöhung einer Altersrente auswirkten, bestünde nicht. Es gebe keinen Grund, warum Mütter, die vor dem 01.01.1921 geboren seien, anders behandelt werden müssten, als Mütter, die nach dem 31.12.1920 geboren wurden - die Klin. gehört zur letztgenannten Gruppe. Beide Gruppen hätten gleiche Kindererziehungsleistungen erbracht und gleichfalls auch am Wiederaufbau Nachkriegs-Deutschlands teilgenommen. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung würde sich zu Lasten der Gruppe der später geborenen Mütter auch dadurch verschärfen, dass auch die Rentenanteile wegen Kindererziehung Teil der Bemessungsgrundlage für die Abzüge zur Sozialversicherung seien. Darüber hinaus würde auch in den Folgejahren ab 2005 durch die Umstellung der Rentenbesteuerung auf eine sogenannte nachgelagerte Besteuerung eine weitere Benachteiligung eintreten. Im Zuge dieser Änderung sei der Ertragsanteil für Renten mit Rentenbeginn bis 2005 auf 50 % erhöht worden. Für spätere Rentenbeginne werde schrittweise eine Vollversteuerung eingeführt. Um diese, der Sache nach nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung auszugleichen, sei daher die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 67 EStG auch anzuwenden auf Rentenanteile für Kindererziehungszeiten von Müttern, die nach dem 31.12.1920 geboren worden seien und bei denen der Rentenanspruch aus den §§ 56, 249 SGB VI abgeleitet werde. 8

Sofern eine entsprechende Anwendung des § 3 Nr. 67 EStG abgelehnt werde, werde angeregt, die Streitfrage dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorzulegen. Mit der 9

Besteuerung von Rentenanteilen für Kindererziehungszeiten der Mütter, die nach dem 31.12.1920 geboren worden sind, verstoße der Gesetzgeber gegen den Gleichheitssatz des Artikel 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG). Dem Gesetzgeber sei es untersagt, Normadressaten oder Normbetroffene unterschiedlich zu behandeln, wenn zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht seien, dass eine unterschiedliche Behandlung gerechtfertigt sein könnte. Hier seien keine Unterschiede feststellbar. Damit verstoße der Gesetzgeber auch gegen das Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeit, denn die später geborenen Mütter würden ohne hinreichenden Grund stärker belastet. Das Bundessozialgericht (BSG) habe in seinem Urteil vom 29.11.1990 (5/4a RJ 53/87, BSGE 68, 31) ausdrücklich festgestellt, dass die Geldleistungen eigener Art, die vor dem 01.01.1921 geborenen Müttern wegen ihrer Kindererziehungszeiten gewährt würden, auch Vorteile gegenüber der rentenversicherungsrechtlichen Leistung mit sich brächten. Zwar habe der Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum. Dieser werde jedoch dann verletzt, wenn Sachverhalte ungleich geregelt würden und wenn diese Ungleichbehandlung nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar sei bzw. mangels einleuchtender Gründe als willkürlich angesehen werden müsse. Dieser Gesichtspunkt werde auch von einer Entscheidung des Finanzgerichts (FG) München vom 26.07.2004 (6 K 1332/03, DStZ 2008, 88 und Juris) missachtet, auf die sich der Bekl. zur Rechtfertigung der uneingeschränkten Rentenbesteuerung berufe. Im Übrigen handele es sich bei der letztgenannten Entscheidung nicht um eine höchstrichterliche Entscheidung. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 11.04.2005, 30.06.2005, 01.08.2008, 02.02.2011, 07.04.2011, 20.06.2011 und 19.07.2011 Bezug genommen.

Die Kl. beantragen,	10
unter teilweise Aufhebung der EE vom 11.03.2005 und unter Änderung	11
des Bescheides vom 07.07.2004 die ESt für das Jahr 2002 in der Weise	12
herabzusetzen, dass der auf die Beitragszeiten wegen Kindererziehung	13
entfallende Rentenbetrag der Klin. gemäß § 3 Nr. 67 EStG von der ESt	14
freigestellt wird,	15
hilfsweise,	16
das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG zur Recht-	17
mäßigkeit der Besteuerung des Rentenanteils, der auf Beitragszeiten wegen	18
Kindererziehung entfällt, einzuholen,	19
hilfsweise,	20
die Revision zuzulassen.	21
Der Bekl. beantragt,	22
die Klage abzuweisen.	23
Er meint im Wesentlichen, dass eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 67 EStG nicht in Betracht	24
komme, da insoweit nur Leistungen für Kindererziehungszeiten an Mütter der	

Geburtsjahrgänge vor 1921 steuerfrei gestellt werden sollten, die noch nicht in den Genuss einer rentenbegründenden bzw. rentensteigernden Anrechnung von Kindererziehungszeiten gekommen seien. Bei Müttern späterer Geburtsjahrgänge wirke sich die Anrechnung von Kindererziehungszeiten rentensteigernd aus. Die Besteuerung von Rentenanteilen von Kindererziehungszeiten von Müttern ab dem Jahrgang 1921 sei auch verfassungsrechtlich unbedenklich. Wie das Finanzgericht (FG) München in seinem Urteil vom 26.07.2004 (6 K 1332/03, DStZ 2008, 88 und juris) ausgeführt habe, habe das BVerfG eine rückwirkende Änderung der Rentenbesteuerung verneint und damit eine Anwendbarkeit der Regelungen für das Streitjahr gebilligt (BVerfG-Urteil vom 06.03.2002, 2 BvL, 17/99, BVerfGE 105, 73, BStBl. II 2002, 618). Es halte auch im Übrigen an der Entscheidung fest, dass grundsätzlich einkommensteuerbares Einkommen insoweit vorliege, als in den Rentenzahlungen auch staatliche Transferleistungen enthalten seien. Dieser Sachverhalt sei auch bei der Anrechnung von Kindererziehungszeiten zur Erhöhung einer Rente erfüllt. Die Kl. könnten sich daher nicht erfolgreich auf eine mögliche Ungleichbehandlung berufen. Darüber hinaus müsse berücksichtigt werden, dass das BSG durch sein Urteil vom 29.11.1990 (5/4a RJ 53/87, BSGE 68, 31) sich mit der Frage eines Gleichheitsverstoßes nach Artikel 3 Abs. 1 GG befasst habe und einen Verfassungsverstoß abgelehnt habe, weil die vom Gesetzgeber gebildeten Gruppen - einerseits, die vor dem 01.01.1921 geborenen Mütter und andererseits die nach dem 31.12.1920 geborenen Mütter - nicht vergleichbar seien. Für diese Gruppen bestünden unterschiedliche Ausgangslagen, denen auch durch unterschiedliche Regelungen Rechnung getragen werden könne. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 11.07.2005, 10.06.2008, 18.02.2011 und 23.05.2011 sowie auf die EE vom 11.03.2005 verwiesen.

Im Übrigen wird auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 07.09.2011 Bezug genommen. 25

## **Entscheidungsgründe** 26

Die Klage ist nicht begründet. 27

Zu Recht hat der Beklagte (Bekl.) den Ertragsanteil der Rente der Klin. auch insoweit der ESt 28  
unterworfen, als dieser auf den der Klin. gewährten Rentenanteil für ihre  
Kindererziehungszeiten entfällt. Eine Steuerfreiheit dieses Teils der Rente nach § 3 Nr. 67  
EStG scheidet aus, weil diese Fallgestaltung vom Gesetz nicht erfasst ist. Eine analoge  
Anwendung dieser Regelung entfällt mangels erkennbarer Regelungslücke. Entgegen der  
Auffassung der Kläger (Kl.) wird mit der Besteuerung des auf Kindererziehungszeiten  
entfallenden Rentenanteiles auch nicht gegen das Gleichheitsgebot des Artikel 3 Abs. 1 GG  
verstoßen, weil die Gruppe der Rentenbezieherinnen, der die Klin. angehört und die in § 3 Nr.  
67 EStG genannte Gruppe der Mütter, die vor dem 01.01.1921 geboren wurden, nicht  
gleichbehandelt werden müssen. Zwar kann ein Grundrechtsverstoß durch die fehlende  
Steuerfreiheit für Rentenanteile der Klägerin (Klin.) nicht schon mit Hinweis auf das Urteil des  
Bundesverfassungsgericht vom 06.03.2002 (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, BStBl. II 2002,  
618) verneint werden, wie der Bekl. meint, denn Gegenstand des dortigen Verfahrens waren  
weder § 3 Nr. 67 EStG noch die Frage der Besteuerung von Rentenanteilen aus  
Kindererziehungszeiten. Vielmehr befasste sich das Bundesverfassungsgericht allgemein mit  
der Besteuerung von Alterseinkünften aus verschiedenen Alterssicherungssystemen -  
Besteuerung von Beamtenpensionen nach § 19 EStG einerseits und von Renten nach § 22  
Nr. 1 Satz 3 EStG (Begrenzung auf den Ertragsanteil) andererseits. Den Verstoß der  
unterschiedliche Besteuerung dieser Einkünfte gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1  
GG hatte der Gesetzgeber bis zum 01.01.2005 zu beseitigen. Nach Auffassung des Senats

hält der Gesetzgeber jedoch den ihm zustehenden zulässigen Gestaltungsspielraum ein, weil er den Ausgleich von Kindererziehungszeiten in zwei, inhaltlich nicht identischen Regelungssystemen vorgenommen hat, es für die Unterschiede dieser Regelungssysteme nachvollziehbare, einleuchtende Gründe gibt und speziell für die unterschiedliche steuerliche Behandlung auch weitere Rechtfertigungsgründe für die Regelung in § 3 Nr. 67 EStG erkennbar sind. Der Senat folgt dabei im Wesentlichen der Argumentation des Bundesverfassungsgerichts in seinen Entscheidungen vom 07.07.1992, (1 BvL 51/86, 50/87 und 1 BvR 873/90, 761/91, BVerfGE 87, 1) und vom 16.12.1997 (1 BvL 3/89, BVerfGE 102, 103). Die Kl. sind daher nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO).

Die von der Klin. ab Vollendung ihres 63. Lebensjahres bezogene Altersrente, die auch Anteile für ihre Kindererziehungszeiten enthält, zählt zu den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1 EStG, die im Streitjahr 2002 mit 29 v.H. ihres Anteils (Ertragsanteil) der Steuer unterliegt. Hiervon ist auch der Bekl. in dem angefochtenen ESt-Bescheid vom 07.07.2004 ausgegangen. 29

Gemäß § 3 Nr. 67 EStG sind u.a. "Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 - 299 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch" (SGB VI) steuerfrei - allenfalls diese Alternative der genannten Regelung kommt im Streitfall in Betracht. Die dafür erforderlichen Voraussetzungen sind hier jedoch nicht erfüllt. Die Klin. bezieht keine Leistungen für Kindererziehung im Sinne der genannten Regelung. Der Gesetzgeber hat mit dem Wortlaut des § 3 Nr. 67 EStG ausdrücklich darauf abgestellt, dass es sich um die Leistungen handelt, die an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 erbracht werden und die auf den §§ 294 bis 299 SGB VI beruhen. Bei den letztgenannten Regelungen handelt es sich um die seit dem 01.01.1992 geltenden Nachfolgeregelungen, mit denen Leistungen für Kindererziehungen an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921, die auf Grund des "Gesetzes über Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921" (Kindererziehungsleistungs-Gesetz - KLG - ) vom 12.07.1987 (BGBl. I 1987, 1585) stufenweise ab dem 01.10.1987, ab dem 01.10.1988, ab dem 01.10.1989 und ab dem 01.10.1990 - Beginn der Leistungen je nach Alter der Begünstigten - gewährt hat. Die Klin., die selbst nicht zu den Müttern der Geburtsjahrgänge vor 1921 zählt, erhält jedoch über ihre Altersrente keine derartige Leistung. Sie profitiert lediglich im Rahmen ihrer Altersrente von den durch sie erbrachten Kindererziehungszeiten durch die Regelung des § 56 SGB VI - diese übernimmt inhaltsgleich Regelungen des "Gesetzes zur Neuordnung der Hinterbliebenenrenten sowie zur Anerkennung von Kindererziehungszeiten in der gesetzlichen Rentenversicherung (Hinterbliebenenrenten- und Erziehungszeiten-Gesetz - HEZG) vom 11.07.1985 (BGBl. I 1985, 1450), das ab dem 01.01.1986 Geltung erlangt hat (zu den Regelungen im Einzelnen und ihre Überführung in das SGB VI vgl. BVerfG-Urteil vom 07.07.1992, 1 BvL 51/86, 50/87 und 1 BvR 873/90, 761/91, BVerfGE 87, 1 ff). Entgegen der Auffassung der Kl. kommt auch eine analoge Anwendung des § 3 Nr. 67 EStG nicht in Betracht, denn der Gesetzgeber hat die Anerkennung von Kindererziehungszeiten für vor 1921 geborene Mütter und nach 1921 geborene Mütter bewusst in den o.g. beiden unterschiedlichen Gesetzen geregelt. Damit fehlt es an einer Gesetzeslücke, die Grundvoraussetzung für eine analoge Anwendung des § 3 Nr. 67 EStG ist. 30

Die fehlende Steuerfreiheit von Rentenanteilen, die auf Kindererziehungszeiten zurückzuführen sind, verstößt zur Überzeugung des Senats auch nicht gegen verfassungsmäßige Rechte der Klin.. Die fehlende Steuerfreiheit und damit die Erfassung des Ertragsanteils der Rentenanteile bei den Einkünften nach § 22 Nr. 1 EStG ist vielmehr mit 31

dem GG vereinbar.

Artikel 6 Abs. 1 GG verpflichtet den Staat, Eingriffe in die Familie zu unterlassen. Aus diesem Freiheitsrecht ist jedoch nicht abzuleiten, dass der Staat gehalten ist, jegliche, die Familie betreffende Belastung auszugleichen oder jeden Unterhaltsverpflichteten zu entlasten. Die aus dieser Regelung ableitbare Verpflichtung des Staates zur Familienförderung auch durch finanzielle Leistungen "steht unter dem Vorbehalt des Möglichen". Neben der Familienförderung sind im Interesse des Gemeinwohls auch andere Gemeinschaftsbelange, wie etwa die der Haushaltswirtschaft zu berücksichtigen. Aus diesem Grunde lassen sich aus Artikel 6 Abs. 1 GG keine Ansprüche der Bürger auf "konkrete Folgerungen für die einzelnen Rechtsgebiete und Teilsysteme, in denen der Familienausgleich zu verwirklichen ist" ableiten. Vielmehr steht dem Gesetzgeber grundsätzlich eine Gestaltungsfreiheit zu (vgl. BVerfG-Urteil vom 07.07.1992, BVerfGE 87, 1, 35f).

Die von den Kl. gerügte fehlende Steuerfreiheit verstößt auch nicht gegen den Gleichheitssatz des Artikel 3 Abs. 1 GG. 33

Nach Artikel 3 Abs. 1 GG ist der Staat gehalten, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Das bedeutet allerdings nicht, dass differenzierende Regelungen generell unzulässig wären. Vielmehr soll durch den Gleichheitsgrundsatz lediglich ausgeschlossen werden, dass eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie eine ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten. Aus dem Umstand, dass es sich um einen Vergleich von Lebenssachverhalten handelt, die häufig nicht in allen, sondern stets nur in einzelnen Elementen gleich sein könnten, ergibt sich auch, dass der Gesetzgeber mitbestimmen kann, welche der zu regelnden Elemente maßgebend für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung sein sollen und welche nicht maßgebend sind. Der Gesetzgeber hat eine gewisse Gestaltungsfreiheit. Entscheidend ist daher nicht, ob das Gericht die vom Gesetzgeber gefundene Lösung für die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung hält. Diese Gestaltungsfreiheit ist durch das Willkürverbot und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit begrenzt. Nur dann, wenn sich einer aus der Sache ergebender einleuchtender Grund für eine Ungleichbehandlung nicht finden lässt, ist das Gleichheitsgebot verletzt. Zu beachten ist auch, dass der Gesetzgeber bei der Regelung von Lebenssachverhalten typisierende und pauschalierende Regelungen vornehmen darf (vgl. in diesem Sinne BVerfG-Urteile vom 07.07.1992, BVerfGE 87, 1, 36f und vom 06.03.2002, 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73).

Im Streitfall ist unter Beachtung dieser Grundsätze kein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz gegeben. 35

Zwar verweisen die Kl. zu Recht darauf, dass sowohl mit den Neuregelungen in dem HEZG als auch mit der im KLG und im Folgenden mit den Regelungen in § 56 SGB VI und in den §§ 294 bis 299 SGB VI eine einheitliche Zielrichtung durch den Gesetzgeber verfolgt wurde und wird, die darin liegt, durch die Kindererziehung bedingten Nachteile in der Altersversorgung auszugleichen - im Folgenden werden aus Gründen einer klareren Kennzeichnung und begrifflichen Trennung der unterschiedlichen Regelungen zum Ausgleich von Kindererziehungszeiten die Gesetzeskürzel "KLG" und "HEZG" genannt; dabei steht das KLG für die Regelungen der §§ 294 bis 299 SGB VI (= Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921) und das HEZG für die Regelungen in §§ 56, 249 SGB VI (= u.a. Eltern der Geburtsjahrgänge nach 1920). Dennoch verlässt der Gesetzgeber mit den unterschiedlichen Regelungen im KLG für Mütter der Jahrgänge vor 1921 einerseits und andererseits im HEZG für Eltern (u.a. Mütter und Väter) der Jahrgänge nach 1920, zu denen auch die Kl. gehört, nicht den ihm 36

zustehenden Gestaltungsspielraum, denn die unterschiedlichen Regelungen beruhen auf nachvollziehbaren, einleuchtenden Gründen.

Hierzu zählt zunächst der Umstand, dass bei Inkrafttreten des HEZG die Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 die Altersgrenze von 65 Jahren bereits erreicht hatten. Diese Gruppe, zu der die Klin. nicht gehört, hatte zu diesem Zeitpunkt bereits eine abgeschlossene Rentenbiografie. Diese hätte wieder aufgerollt werden müssen, wenn auch die Geburtsjahrgänge vor 1921 in die Regelung des HEZG eingezogen worden wären. Eine derartige systemische Gleichbehandlung durch die Schaffung einer einheitlichen Regelung zum Ausgleich von Kindererziehungszeiten für beide Gruppen wäre zwar grundsätzlich möglich gewesen. Der Gesetzgeber hat aber in der dann notwendigen Wiederaufröllung bereits abgeschlossener Rentenbiografien bei der Gruppe der älteren Betroffenen (= Geburtsjahrgänge vor 1921) für das Rentenrecht einen unvertretbar hohen Aufwand gesehen. Mit dem Bundesverfassungsgericht (Urteil vom 07.07.1992, BVerfGE 87, 1) sieht auch der Senat u.a. diesen Umstand als sachgerechten Grund dafür an, zum Ausgleich von Kindererziehungszeiten zwei unterschiedliche Regelungssysteme zu schaffen. Der zulässige Rahmen gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit wird dadurch nicht verlassen.

Unterschiedliche Regelungssysteme werden auch dadurch gerechtfertigt, dass Frauen mit Geburtsjahrgängen ab 1921 - zu dieser Altersgruppe gehört auch die Klin. - zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Regelung im HEZG auch noch Lücken in ihrer Rentenbiografie ausgleichen konnten, etwa durch die Entrichtung freiwilliger Beiträge, denn nach dem HEZG kommt eine Mutter nur dann in den Genuss der rentenerhöhenden Wirkung von Kindererziehungszeiten, wenn auch die übrigen Voraussetzungen für eine Rente, insbesondere die Voraussetzung der Erfüllung der Mindestwartezeit, erfüllt sind. Bei der Gruppe der Jahrgänge vor 1921 wäre dagegen eine größere Zahl von Müttern mangels Nachversicherungsmöglichkeit gar nicht in den Genuss der Renten steigernden Wirkung der Anrechnung von Kindererziehungszeiten nach dem HEZG gekommen, weil sie auch nach Anrechnung von Kindererziehungszeiten nicht die Mindestwartezeit für eine Rente erfüllt hätten. Hinzu kommen Fragen der Finanzierbarkeit. Wie vom BVerfG in seinem Urteil vom 07.07.1992 (BVerfGE 87,1) ausgeführt, wäre eine einheitliche Regelung für alle auch aus Haushaltswirtschaftsgründen nicht durchführbar gewesen. Bei den damals veranschlagten Mitteln hätte nur die Möglichkeit bestanden, nach dem "Gießkannenprinzip", lediglich geringfügige Leistungen zu gewähren, konkret einen Betrag von 1,13 DM pro Monat. Dieser Betrag wäre auch in den Folgejahren nur wenig gestiegen. Durch die zeitlich gestufte Regelung im KLG konnte dagegen ein Betrag pro Kind von zunächst monatlich 27,10 DM erreicht werden, der "rechnerisch der Begünstigung jüngerer Mütter nach dem HEZG entsprach" (BVerfG-Urteil vom 07.07.1992, BVerfGE 87, 1, 9 und BVerfG-Beschluss vom 16.12.1997, 1 BvL 3/89, BVerfGE 97, 103, 105f.). Aus diesen Gründen hat sich der Gesetzgeber dazu entschlossen, die Kindererziehungszeiten in zwei getrennten Systemen für die Alterssicherung der Mütter (nach dem KLG) bzw. u.a. der Mütter und Väter (nach dem HEZG) zu regeln.

Entgegen der Auffassung der Kl. und unabhängig von der steuerlichen Seite sind die Regelungen nach dem HEZG und dem KLG auch nicht vollständig, sondern nur teilweise deckungsgleich. Für die Prüfung der Frage, ob ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG gegeben ist, kann damit auch nicht von der Regelung gleicher Lebenssachverhalte in den genannten Gesetzen ausgegangen werden. Während nach dem HEZG Mütter und Väter einschließlich Adoptiv-, Stief- und Pflegeeltern begünstigt sind, sind nach dem KLG lediglich die leiblichen Mütter begünstigt. Nach dem HEZG muss der Elternteil, der Kindererziehungszeiten für sich beansprucht, das Kind während des ersten Jahres oder der ersten drei Jahre auch tatsächlich erzogen haben. Nach dem KLG kommt es

dagegen auf Fragen der Erziehung gar nicht an. Abgestellt wird hier lediglich auf den Umstand, dass die Begünstigte leibliche Mutter ist. Tragender Grund dieses Unterschiedes ist die auf Grund der Kriegsergebnisse nicht selten schwierigere Nachweissituation der Gruppe der älteren Mütter. Die Mütter ab dem Geburtsjahrgang 1921, für die die Regelungen des HEZG gelten, profitieren auch nur dann von den Kindererziehungszeiten, wenn die weiteren versicherungsrechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind, denn die Kindererziehungszeiten sind Rentenbestandteil. Dagegen werden, aus den bereits genannten Gründen, Leistungen nach dem KLG unabhängig davon an leibliche Mütter gewährt, ob sie ansonsten auch eine Altersrente beziehen würden. Kindererziehungszeiten, die über das HEZG in die Rente einfließen, sind darüber hinaus "hinterbliebenenfähig". Die Witwe oder der Witwer des bzw. der Berechtigten profitiert daher von diesen Zeiten auch, wenn der /die ursprünglich Berechtigte verstorben ist. Die Leistungen nach dem KLG entfallen dagegen mit dem Tod der Berechtigten.

Die genannten Gründe, insbesondere der Umstand, dass die Rentenbiografie für Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 bereits abgeschlossen war und der Haushaltswirtschaftsgesichtspunkt stellen gewichtige Gründe für eine unterschiedliche Ausgestaltung der Leistungssysteme für Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 (KLG) und der Berechtigten (u.a. Mütter und Väter) der Geburtsjahrgänge nach 1920 (HEZG) dar. Sie rechtfertigen die unterschiedlichen Regelungen. 39

Wenn aber nach den Rechtsprechungsgrundsätzen des Bundesverfassungsgerichts, denen der Senat folgt, unterschiedliche Regelungssysteme für teilweise gleichartige Sachverhalte oder gleichartige Zwecke generell gerechtfertigt sind, ist eine isolierte verfassungsrechtliche Prüfung ausgeschlossen, mit der, wie von den Kl. im Ergebnis angestrebt, nach einzelnen Begünstigungen und Benachteiligungen losgelöst vom jeweiligen Regelungssystem differenziert werden soll (vgl. in diesem Sinne BVerfG-Urteile vom 07.07.1992, BVerfGE 87, 1, 36f und vom 06.03.2002, BVerfGE 105, 73). 40

Speziell für die Unterschiede bei der Besteuerung - Steuerfreiheit für Leistungen nach dem KLG und Besteuerung über die Erfassung der Rente als Einkünfte nach § 22 Nr. 1 EStG für Leistungen nach dem HEZG - ist außerdem noch zu berücksichtigen, dass das KLG 21 Monate später in Kraft trat als das HEZG. Insoweit bestand für den Personenkreis nach dem KLG, zu dem die Klin. nicht gehört, auch eine entsprechende Leistungslücke. Diese Wirkung trat für die Geburtsjahrgänge vor 1921 (KLG) insoweit ein, als ein gestuftes Inkrafttreten über vier Jahre für die Jahrgänge von 1907 bis 1920 angeordnet wurde. Nach Feststellungen des BVerfG begannen die Leistungen nach dem KLG für die ältesten Berechtigten erst mit Beginn ihres 80. Lebensjahres und für die jüngsten Berechtigten erst ab dem 70. Lebensjahr. Die Mütter der Jahrgänge vor 1921 (KLG) haben daher im Verhältnis zu den Müttern der Jahrgänge ab 1920 (HEZG) auch lediglich einen zeitlich verkürzten Gesamtanspruch erhalten. Die Anordnung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 67 EStG ist daher, ebenso wie die Nichtanrechnung von Leistungen nach dem KLG bei der Inanspruchnahme von Sozialhilfe, auch als Ausgleich dafür zu sehen, dass ein derart verkürzter Leistungsanspruch gewährt wurde (vgl. in diesem Sinne BVerfG-Beschluss vom 16.12.1997, 1 BvL 3/89, BVerfGE 97, 103ff, mit dem das BVerfG keinen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz angenommen hat, weil die Leistungen nach dem KLG nicht auf Leistungen der Sozialhilfe angerechnet werden). Die Klin. hat keine derartige "Leistungslücke", weil ihre Kindererziehungszeiten ab Beginn ihrer Rentenberechtigung Renten erhöhend wirken. 41

Bei dieser Sach- und Rechtslage liegt auch in der Zusatzbelastung der anteiligen Rente aus Kindererziehungszeiten mit möglichen anteilig höheren Sozialabgaben kein Verstoß gegen 42

den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, denn die obigen Gründe rechtfertigen auch diese Mehrbelastung. Abgesehen davon handelt es sich hierbei auch um eine Frage, die - trotz obiger, einen Gleichheitsverstoß ausschließender Ausführungen noch einen Prüfungsbedarf unterstellt - nicht zwingend im Rahmen der Besteuerung zu lösen wäre.

Die von den Kl. angesprochenen Fragen zur Umstellung der Rentenbesteuerung auf eine sog. nachgelagerte Besteuerung (ab 2005) vermögen ebenfalls keinen Verstoß gegen verfassungsrechtliche Normen zu begründen, denn die nachvollziehbaren und einleuchtenden Gründe zur Schaffung zweier unterschiedlicher Systeme zum Ausgleich von Kindererziehungszeiten entfallen dadurch nicht. Gleiches gilt auch für die insbesondere das Steuer- und Sozialrecht betreffenden Rechtfertigungsgründe ("Leistungslücke") zur Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 67 EStG und zur Anrechnungsfreiheit beim Bezug von Sozialleistungen. Auch diese Rechtfertigungsgründe werden durch den Gesichtspunkt der nachgelagerten Besteuerung nicht gegenstandslos. Abgesehen davon, betreffen diese Fragen nicht das Streitjahr 2002, über das der Senat zu entscheiden hat, sondern spätere Jahre. 43

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 44

Die Revision ist nicht zuzulassen. Zwar ist zu der von den Kl. aufgeworfenen Frage noch keine höchstrichterliche Entscheidung ergangen. Der Senat sieht aber die Streitfrage der Verfassungsmäßigkeit als geklärt an, weil das BVerG in den genannten Entscheidungen die Leistungsunterschiede und die unterschiedliche Ausgestaltung der Berücksichtigung von Kindererziehungszeiten nach dem HEZG und dem KLG in zwei Entscheidungen als mit dem Grundgesetz vereinbar angesehen hat. Zudem ist die Sachlage im Steuerrecht - Steuerfreiheit oder Besteuerung der Rentenanteile - mit der Sachlage im Sozialrecht - Anrechnung bzw. Nichtanrechnung auf Sozialleistungen - vergleichbar. Aus diesem Grunde meint der Senat, dass die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat. Auch die Fortbildung des Rechtes oder die Sicherung der einheitlichen Rechtsprechung erfordert keine Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO). 45