

Urteil vom 13. April 2011, X R 1/10

AltEinkG gilt auch für Rentennachzahlung - Erwerbsminderungsrenten - Verfassungsmäßigkeit - Rechtsfortbildung im Wege der teleologischen Reduzierung

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 11 Abs 1, EStG § 52 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 163, AO § 227

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 17. November 2009, Az: 2 K 309/07

Leitsätze

1. Eine Rentennachzahlung der gesetzlichen Rentenversicherung, die dem Rentenempfänger nach dem 31. Dezember 2004 zufließt, wird mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG besteuert, auch wenn sie für einen Zeitraum gezahlt wird, der vor dem Inkrafttreten des AltEinkG liegt.
2. Die Anwendung des AltEinkG auf Nachzahlungen einer Rente, deren Beginn vor 2005 liegt, ist verfassungsgemäß.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Streitjahr 2005 erhielt die am 18. April 1951 geborene Klägerin aufgrund des Rentenbescheides vom 18. Februar 2005 eine Rente wegen voller Erwerbsminderung, die bis zum 31. Dezember 2006 befristet war. Ihr Rentenanspruch vom 5. Februar 2003 war zunächst abgelehnt worden; gegen die Ablehnung hatte die Klägerin Widerspruch eingelegt, über den durch den Abhilfebescheid vom 18. Februar 2005 positiv entschieden wurde. Die bis zum 31. Dezember 2004 entstandenen, aber erst 2005 ausgezahlten Renten betragen 10.691,84 € (16 x 668,42 €).
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) besteuerte die Nachzahlung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) mit einem Besteuerungsanteil von 50 %. Hiergegen wandten sich die Kläger. Sie sind der Auffassung, die Nachzahlung sei nach dem bis zum 31. Dezember 2004 geltenden Recht zu besteuern, und zwar mit einem Ertragsanteil in Höhe von 4 %. Zwar sei die Nachzahlung erst im Streitjahr zugeflossen, in dem das neue System der Alterseinkünftebesteuerung schon anzuwenden sei. Wirtschaftlich sei die Nachzahlung in Höhe von 10.691 € jedoch bereits vorher entstanden und wäre bei einem üblichen Verlauf des Bewilligungsverfahrens bis zum 31. Dezember 2004 ausgezahlt worden. Lediglich aufgrund der Ablehnung des Antrags der Klägerin und des hierdurch bedingten Widerspruchsverfahrens habe sich die Auszahlung bis ins Streitjahr verzögert. Daher sei die Nachzahlung nach dem Recht zu besteuern, das bei einer nicht verzögerten Auszahlung gegolten hätte. Anderenfalls hinge es vom Zufall ab, nach welcher Rechtslage die jeweilige Besteuerung von Nachzahlungen vorzunehmen sei.
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 719 veröffentlichten Urteil statt. Das FA habe den für die Jahre 2003 und 2004 nachgezählten Teil der Erwerbsminderungsrente zu Unrecht mit einem Besteuerungsanteil von 50 % der Besteuerung zugrunde gelegt. Der Anwendungsbereich des § 52 Abs. 1 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2005 geltenden Fassung sei im Wege einer teleologischen Auslegung dergestalt zu reduzieren, dass Nachzahlungen auf eine abgekürzte Leibrente für Zeiträume bis zum 31. Dezember 2004, die erst ab Veranlagungszeitraum 2005 ausgezahlt würden, jedenfalls dann noch der bisherigen Systematik der Rentenbesteuerung zu unterwerfen seien, wenn der Steuerpflichtige die Zahlung der Rente so rechtzeitig beantragt habe, dass eine Zahlung bis zum 31. Dezember 2004 zu erwarten gewesen sei.
- 4 Das FA begründet seine Revision damit, die Regelung des § 22 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG umfasse

ausdrücklich auch Renten mit einem Rentenbeginn vor 2005. Gemäß § 52 Abs. 1 EStG sei die für den Veranlagungszeitraum 2005 geltende Fassung des EStG auf sonstige Bezüge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 zufließen. Die maßgeblichen Regelungen seien nach ihrem Wortlaut und Regelungsgehalt derart eindeutig, dass sich eine Auslegung gegen den Wortlaut verbiete. Eine Regelungslücke bestehe nicht. Der Gesetzgeber habe mit dem AltEinkG einen Systemwechsel bei der Rentenbesteuerung vorgenommen und allein auf die Rechtslage zum Zeitpunkt des Zuflusses abgestellt. Der Gesetzgeber habe damit aus Vereinfachungsgründen in Kauf genommen, dass nicht nur laufende Zahlungen, sondern auch Nachzahlungen nach dem neuen Recht besteuert würden. Seinen weiten Gestaltungsspielraum habe er damit nicht überschritten. Die streitigen sonstigen Einkünfte gehörten zu den Überschusseinkünften, bei denen nicht Forderungen und Ansprüche, sondern tatsächliche Zuflüsse erfasst würden. Eine Besteuerung nach der Gesetzeslage zum Zeitpunkt des Entstehens eines Rentenanspruchs sei daher systemwidrig. Die Auffassung des FG, nach der Rentennachzahlungen jedenfalls dann noch nach altem Recht zu besteuern seien, wenn die Rente rechtzeitig beantragt und unverschuldet verspätet gezahlt worden sei, lasse den Schluss zu, dass das Gericht bei einer anderen Fallgestaltung --etwa bei Beantragung kurz vor dem 31. Dezember 2004 oder im Falle einer selbst verschuldeten Nachzahlung-- keine teleologische Auslegung vorgenommen hätte. Dies erscheine willkürlich.

- 5 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.
- 7 Die Auffassung des FA, die Besteuerung der Rentennachzahlungen richte sich ausschließlich nach der im Zuflusszeitpunkt geltenden Rechtslage, könne nicht damit begründet werden, dass die für den Veranlagungszeitraum 2005 geltende Fassung des EStG gemäß § 52 Abs. 1 EStG auf "sonstige Bezüge", die nach dem 31. Dezember 2004 zufließen, anzuwenden sei. Rentennachzahlungen seien keine "sonstigen Bezüge" i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 2 Alternative 2 EStG.
- 8 Nach Auffassung der Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. September 1980 VIII R 13/79, BFHE 132, 26, BStBl II 1981, 155, welches das Urteil des FG Hamburg vom 5. Dezember 1978 V 307/77, EFG 1979, 332 bestätigt habe) sowie der Finanzverwaltung (Erlasse des Hessischen Finanzministeriums vom 5. September 1997 und vom 26. März 1988 S 2255 A - 40 - II B 1 a, juris, und Verfügung der Oberfinanzdirektion --OFD-- Frankfurt vom 15. Mai 1998 - S 2255 A - 23 - St II 22, ESt-Kartei § 22 Karte 13) zur früheren Rechtslage sei für Nachzahlungen von Leibrenten i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. nicht der im Veranlagungszeitraum des Zuflusses geltende Ertragsanteil maßgeblich. Vielmehr seien die Ertragsanteile anzuwenden, die für diejenigen Veranlagungszeiträume gegolten hätten, für die die Nachzahlungen geleistet worden seien. Die Systematik der Rentenbesteuerung erfordere, dass bei Ansprüchen auf Rentennachzahlungen, die vor dem 1. Januar 2005 entstanden seien, in Bezug auf den Ertragsanteil nicht auf die im Zuflusszeitraum maßgebliche, sondern auf die zum Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs geltende Rechtslage abzustellen sei. Dieser Auslegung sei weder durch den Wortlaut des AltEinkG noch durch dessen Begründung die Grundlage entzogen worden. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG regle in erster Linie die Auszahlung der Rentenbezüge, für die der Zahlungsanspruch nach dem 31. Dezember 2004 entstehe und erfüllt werde. Einzig dem Wortlaut des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 EStG sei ein Hinweis auf die Besteuerung von Rentennachzahlungen zu entnehmen. Diese Vorschrift beziehe sich aber auf Rentenansprüche, die nach dem 31. Dezember 2004 entstanden seien, und enthalte keine Informationen darüber, wie mit Rentennachzahlungen verfahren werden müsse, die im Jahr 2005 für Zeiträume vor dem 1. Januar 2005 geleistet worden seien. Diese Nachzahlungen seien trotz des Zuflusses in 2005 nach den Regeln der Ertragsanteilsbesteuerung zu beurteilen. Nur diese auf die Systematik des EStG gestützte Auslegung werde dem verfassungsrechtlich geschützten Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bis zum 31. Dezember 2004 maßgebliche Rechtslage gerecht.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG wird aufgehoben und die Klage der Kläger abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 10** 1. Die von der Klägerin im Jahr 2005 bezogene Erwerbsminderungsrente ist zu Recht mit einem Besteuerungsanteil von 50 % der Besteuerung unterworfen worden. Erwerbsminderungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherung gehören zu den Leibrenten und sonstigen Leistungen, die gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern sind. Daher bestimmt sich der Besteuerungsanteil der Rente nach der Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG. Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Einbeziehung der Erwerbsminderungsrenten in die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG bestehen nicht (vgl. das Urteil des erkennenden Senats vom selben Tag in der Rechtssache X R 54/09, BFHE 233, 487).
- 11** 2. Die Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gilt auch für die Erwerbsminderungsrenten, die im Jahr 2005 für die Jahre 2003 und 2004 nachgezahlt wurden (unten a). Die Neufassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG durch das AltEinkG ist gemäß § 52 Abs. 1 EStG auf Nachzahlungen früherer Jahre anwendbar (unten b). Es bedarf keiner teleologischen Reduktion (unten c). Die Neuregelung des AltEinkG ist auch im Hinblick auf diese Nachzahlungen verfassungsgemäß und verstößt insbesondere nicht gegen das Verbot der unzulässigen Rückwirkung (unten d).
- 12** a) Sowohl die laufenden Rentenbezüge der Klägerin als auch die Rentennachzahlungen sind Leistungen i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, weil sie aus der gesetzlichen Rentenversicherung stammen. Es besteht kein Anlass anzunehmen, dass Nachzahlungen nicht von dieser Vorschrift umfasst sein sollen. So sind auch die Konsequenzen von Nachzahlungen für die Berechnung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Besteuerungsanteils gesetzlich geregelt: Führen Rentennachzahlungen für vergangene Jahre zu einer Erhöhung des Jahresbetrages der Rente, ist nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 EStG eine Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente notwendig (siehe auch Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 22 EStG Rz 288).
- 13** aa) Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG ist der der Besteuerung unterliegende Anteil nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden Prozentsatz aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen. Der Besteuerungsanteil für alle Renten, bei denen das Jahr des Rentenbeginns vor 2006 liegt, beträgt danach 50 %. Dieser Prozentsatz gilt auch für die im Jahr 2005 nachgezahlten Renten der Klägerin der Jahre 2003 und 2004, da deren Beginn im Jahr 2003 und damit vor 2006 liegt.
- 14** bb) 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. Bei einer Erwerbsminderungsrente ist gemäß § 43 SGB VI Voraussetzung, dass eine teilweise oder volle Erwerbsminderung sowie besondere versicherungsrechtliche Voraussetzungen vorliegen (vgl. dazu Gabke, in: Schlegel/Voelzke, SGB VI, § 43 Rz 46 und 56). Aufgrund der Sonderregelung des § 101 Abs. 1 SGB VI werden befristete Renten, wie z.B. eine Erwerbsminderungsrente, nicht vor Beginn des siebten Kalendermonats nach Eintritt der Erwerbsminderung geleistet. Ob mit dieser Vorschrift der Beginn und damit das Entstehen der Rente modifiziert wird (so Schmidt, in: Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 101 Rz 9) oder es sich lediglich um eine Fälligkeitsregelung i.S. des § 41 SGB I handelt (so Bundessozialgericht, Urteil vom 8. September 2005 B 13 RJ 10/04 R, BSGE 95, 112; Mrozynski, SGB I, Kommentar, 4. Aufl., § 41 Rz 9) kann dahinstehen, da nach beiden Auffassungen das Jahr des Beginns der Erwerbsminderungsrente der Klägerin das Jahr 2003 ist. Der Zeitpunkt des erstmaligen Zuflusses einer Rentenzahlung ist demgegenüber für den "Rentenbeginn" i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG irrelevant (so auch BFH-Urteil in BFHE 132, 26, BStBl II 1981, 155, zur bis 2004 geltenden Rechtslage).
- 15** b) Die Neufassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG ist trotz des rechtlich im Jahr 2003 liegenden Rentenbeginns auf die im Jahre 2005 nachgezahlten Renten der Klägerin anwendbar. § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des AltEinkG bestimmt, dass "diese Fassung des Gesetzes erstmals für den Veranlagungszeitraum 2005 anzuwenden" ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist.
- 16** aa) Die Einkommensteuer wird gemäß § 25 Abs. 1 EStG nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Die Einkünfte aus einer Leibrente i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ergeben sich nach § 2 Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. Abs. 2 Nr. 2 EStG aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Nach § 2 Abs. 7 Satz 2 i.V.m. § 25 EStG sind die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung jeweils für ein Kalenderjahr nach dem Zufluss und Abfluss von Gütern und nicht --wie bei Gewinneinkünften i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG-- nach der Veränderung

des Vermögensbestandes zu ermitteln. Nach § 11 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen und Ausgaben nach dem kalenderjahrbezogenen Zu- und Abflussprinzip zu erfassen, sofern nicht --wofür im Streitfall keine Anhaltspunkte bestehen-- eine abweichende gesetzliche Ausnahmeregelung zur Anwendung kommt.

- 17** bb) 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. Zwar gilt nach § 52 Abs. 1 Satz 2 EStG beim Steuerabzug vom Arbeitslohn Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2004 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2004 zufließen. Diese sonstigen Bezüge umfassen aber --worauf die Kläger zu Recht hingewiesen haben-- nicht die sonstigen Einnahmen i.S. des § 22 EStG, sondern erfassen, wie sich auch aus dem Zusammenhang der Regelung ergibt, die lohnsteuerlichen sonstigen Bezüge i.S. des § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG.
- 18** c) § 52 Abs. 1 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 2005 geltenden Fassung ist --im Gegensatz zur Auffassung der Kläger und des FG-- nicht im Wege einer teleologischen Auslegung so zu reduzieren, dass Nachzahlungen von Renten --dazu gehören sowohl Erwerbsminderungsrenten als auch Altersrenten--, die bis zum 31. Dezember 2004 entstanden und erst ab dem Veranlagungszeitraum 2005 ausgezahlt worden sind, nach der bisherigen Systematik besteuert werden.
- 19** Eine Rechtsfortbildung im Wege der teleologischen Reduzierung setzt eine verdeckte Regelungslücke voraus. Diese ist gegeben, wenn das Gesetz zwar eine Regelung enthält, diese aber ihrem Zweck nach auf eine bestimmte Gruppe von Fällen nicht passt, weil sie deren für die Wertung relevante Besonderheiten außer Acht lässt (Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 352). Eine solche Regelungslücke ist nicht erkennbar.
- 20** aa) Die relevante Besonderheit der steuerlichen Situation der Klägerin liegt darin, dass sie Rentennachzahlungen aufgrund des Zuflussprinzips in einem Veranlagungszeitraum zu versteuern hat, dem sie wirtschaftlich nicht zuzuordnen sind.
- 21** aaa) Dem Gesetzgeber war bewusst, dass das Zuflussprinzip in Einzelfällen nicht immer zu einer interessengerechten Zuordnung führt. So hat er in § 52 Abs. 1 Satz 2 EStG für die Situation des laufenden Arbeitslohns sowie in § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurz vor oder nach dem Stichtag geleistet werden, Sonderregelungen geschaffen, die vom Zuflussprinzip abweichen. Das Fehlen einer entsprechenden Ausnahmeregelung für Rentennachzahlungen deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber eine solche nicht für notwendig hielt.
- 22** bbb) Sinn und Zweck des § 52 Abs. 1 EStG erfordern keine teleologische Reduktion für den Fall nachgezahlter Erwerbsminderungsrenten.
- 23** Durch § 52 Abs. 1 EStG wird der Systemwechsel der Rentenbesteuerung zum 1. Januar 2005 zeitlich festgeschrieben. Ab diesem Zeitpunkt, der im Übrigen durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73) vorgegeben war, wollte der Gesetzgeber mit dem AltEinkG eine "steuerrechtssystematisch schlüssige und folgerichtige Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen" erreichen (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 1 und 22). Der Stufenplan zur Verwirklichung der nachgelagerten Besteuerung der Altersrentenbezüge 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 des Rentenbezugs festgeschrieben (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 und 5 EStG).
- 24** 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. Der Besteuerungsanteil auch von Rentennachzahlungen kann damit systemgerecht und ohne Probleme ermittelt werden.

- 25** 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 ihrem Beginn einer Kohorte zugeordnet. Von dieser Übergangsregelung sind auch Rentennachzahlungen für frühere Jahre betroffen (so auch FG Münster, Urteil vom 22. April 2010 8 K 783/07 E, EFG 2010, 1685; OFD Frankfurt/M., Verfügung vom 4. August 2006 - S 2255 A - 23 - St 218, Der Betrieb --DB-- 2006, 1925; Fischer in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 22 Rz 37; Lüscher in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 22 Rz 108).
- 26** bb) Eine weitere Besonderheit des Streitfalls besteht darin, dass die Klägerin nach eigener Aussage zwar alles getan hatte, um noch im Jahr 2004 die Rentenzahlungen zu erhalten, es aber auf Grund von Umständen, die --wie sie behauptet-- nicht von ihr zu beeinflussen waren, nicht zu einer rechtzeitigen Auszahlung vor dem 1. Januar 2005 gekommen ist. Ein besonders gelagerter Einzelfall erfordert jedoch keine gesetzliche Einschränkung des generellen Anwendungsbereichs eines Grundprinzips der Einkommensbesteuerung, nämlich der Besteuerung des tatsächlich verwirklichten und nicht des gewünschten Sachverhalts.
- 27** aaa) Die Finanzverwaltung hat zwar vor der Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das AltEinkG die Auffassung vertreten, bei Nachzahlungen von Leibrenten sei in Fällen einer zwischenzeitlichen Änderung der gesetzlichen Ertragsanteile nicht der im Veranlagungszeitraum des Zuflusses geltende Ertragsanteil maßgeblich, sondern derjenige, der für die Veranlagungszeiträume gegolten habe, für die die Nachzahlungen geleistet worden seien (vgl. dazu die Erlasse des Hessischen Finanzministeriums vom 5. September 1997 und vom 26. März 1998, a.a.O. und Verfügung der OFD Frankfurt vom 15. Mai 1998, a.a.O.).
- 28** Nach Inkrafttreten des AltEinkG hat die Finanzverwaltung demgegenüber ausdrücklich entschieden, die Besteuerung der Rentennachzahlungen richte sich nach der im Zuflusszeitpunkt geltenden Fassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG (OFD Frankfurt in DB 2006, 1925). Damit hat sie eine generelle Billigkeitsmaßnahme in Bezug auf die Rentennachzahlungen früherer Zeiträume abgelehnt.
- 29** bbb) Für eine auf §§ 163, 227 der Abgabenordnung gestützte selbständig anfechtbare und von der Rechtmäßigkeitsprüfung unabhängige einzelfallbezogene Billigkeitsentscheidung ist in diesem sich auf die Rechtmäßigkeitsprüfung des finanzgerichtlichen Urteils und des Steuerbescheides beschränkenden Revisionsverfahren kein Raum (vgl. Senatsbeschluss vom 7. Juli 2004 X B 63/03, BFH/NV 2004, 1653).
- 30** d) Die Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das AltEinkG ist --auch in Bezug auf die Rentennachzahlungen früherer Jahre-- verfassungsgemäß. Die Besteuerung der Rentennachzahlungen der Jahre 2003 und 2004 gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verstößt insbesondere nicht gegen das Rückwirkungsverbot.
- 31** aa) Bereits in den Urteilen vom 19. Januar 2010 X R 53/08 (BFHE 228, 223) und vom 4. Februar 2010 X R 52/08 (BFH/NV 2010, 1253) und X R 58/08 (BFHE 228, 326) hat der erkennende Senat 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. Die Abwägung zwischen dem Ausmaß des durch die Gesetzesänderung verursachten Vertrauensschadens und der Beeinträchtigung der geschützten Grundrechtspositionen des Einzelnen (insbesondere Art. 2 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes) einerseits und der Bedeutung des gesetzgeberischen Anliegens für das Gemeinwohl andererseits führe zu dem Ergebnis, dass die verfassungsrechtlich geforderte Beseitigung der steuerlichen Ungleichbehandlung der Alterseinkünfte --bei gleichzeitiger Berücksichtigung der Finanzierbarkeit der Neuregelung für die öffentlichen Haushalte-- das Interesse des Steuerpflichtigen am Fortbestand der Ertragsanteilsbesteuerung seiner Renteneinkünfte überwiege. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in den Senatsurteilen jeweils unter B.II.2. Bezug genommen.
- 32** Diese Abwägung führt auch bei der Besteuerung von laufenden Erwerbsminderungsrenten zu demselben Ergebnis, selbst wenn dadurch die individuelle steuerliche Belastung des betroffenen Steuerpflichtigen erheblich ansteigt (vgl. dazu das Senatsurteil in dem Verfahren X R 54/09, BFHE 233, 487, vom heutigen Tage).
- 33** bb) In Bezug auf die Besteuerung von nachgezahlten Erwerbsminderungsrenten ist --ebenso wie bei laufenden Rentenzahlungen-- von einer unechten Rückwirkung oder tatbestandlichen Rückanknüpfung auszugehen, da belastende Rechtsfolgen der Norm erst nach ihrer Verkündung eingetreten sind, hier die insoweit nachteilige Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ab dem 1. Januar 2005. Tatbestandlich sind sie aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt --hier den bereits im Jahr 2003 entstandenen Rentenansprüchen-- ausgelöst worden.

- 34** aaa) 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 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 die jüngsten 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 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BFH/NV 2010, 1959 und 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BFH/NV 2010, 1968, jeweils mit weiteren Nachweisen).
- 35** bbb) Diese verfassungsrechtlichen Grundsätze zugrunde gelegt ist bei der Gesamtabwägung der Interessen auf Seiten der Kläger zu berücksichtigen, dass die gemäß §§ 43, 99 und 101 Abs. 1 SGB VI i.V.m. § 40 SGB I im Jahr 2003 entstandene Erwerbsminderungsrente 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 in BFH/NV 2010, 1959, unter C.II. 2.b aa). Diese konkret verfestigte Vermögensposition wird durch die Anwendung der Neuregelung der Rentenbesteuerung erheblich entwertet, da die Rentenzahlungen für 2003 und 2004 nicht mehr mit einem Ertragsanteil von 4 %, sondern einem Besteuerungsanteil von 50 % besteuert werden. Die nachträgliche Entwertung der bereits im Jahr 2003 verfestigten Rechtsposition der Klägerin durch die Einbeziehung der Nachzahlungen früher entstandener Renten in die Neuregelung des AltEinkG führt zu einem erhöhten gesetzgeberischen Rechtfertigungsbedarf (vgl. BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1959, unter C.II.2.b aa). Hierfür reichen die Gründe, die die generelle Einbeziehung bereits laufender Renten in die gesetzliche Neuregelung rechtfertigen (vgl. dazu oben aa), allein noch nicht aus.
- 36** ccc) Rechtfertigungsgrund für die Einbeziehung auch von Rentennachzahlungen in die Neuregelungen ist das dem EStG für Überschusseinkünfte zugrunde liegende Zuflussprinzip. § 11 EStG ermöglicht die Abschnittsbesteuerung, indem er die Entscheidung darüber trifft, wann eine Einnahme anzusetzen ist (vgl. HHR/Birk/Kister, § 11 EStG Rz 3). 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 (siehe auch BFH-Urteil vom 5. März 1981 IV R 101/78, nicht veröffentlicht).
- 37** 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 Senat bereits in seinem Urteil vom 26. November 2008 X R 15/07 (BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710) eine entscheidende Bedeutung zugebilligt.
- 38** Dem Hinweis des FG, eine Komplizierung des Verfahrens sei bei der steuerlichen Beurteilung von Rentennachzahlungen nicht zu befürchten, da die zeitliche Zuordnung der Rentenzahlungen ohne Weiteres möglich sei, ist entgegenzuhalten, dass zur Einschätzung des Verwaltungs- und Kontrollaufwands einer gesetzlichen Regelung der Gesetzgeber aufgerufen ist, der eine Einschätzungsprärogative besitzt (siehe auch Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1253). Dafür, dass er diese willkürlich ausgeübt hätte, ist vorliegend kein Anhaltspunkt erkennbar.
- 39** Hinzu kommt, dass selbst nach Auffassung des FG Nachzahlungen einer Erwerbsminderungsrente für Zeiträume bis zum 31. Dezember 2004, die erst ab dem Veranlagungszeitraum 2005 ausgezahlt werden, nur dann der bisherigen Systematik der Rentenbesteuerung zu unterwerfen sind, "wenn der Steuerpflichtige die Zahlung der Rente so rechtzeitig beantragt hat, dass eine Zahlung bis zum 31.12.2004 hätte erfolgen müssen". Diese Einschränkung, die dem Billigkeitsgedanken entspringt, würde aber dazu führen, dass die Finanzverwaltung das Verfahren der

Rentenantragstellung zu überprüfen und zu bewerten hätte, um im Einzelfall zu entscheiden, ob es bei der Besteuerung mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verbleibt oder ob ausnahmsweise der Ertragsanteil der Rente der Besteuerung zugrunde zu legen ist.

- 40** Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Grundzüge der Neuregelung der Rentenbesteuerung, die auch die entsprechende steuerliche Behandlung von nachgezahlten Erwerbsminderungsrenten beinhalteten, bereits seit dem Entwurf des AltEinkG vom 9. Dezember 2003 (BTDrucks 15/2150) bekannt waren. Die Steuerpflichtigen konnten sich spätestens ab Verkündung des AltEinkG am 5. Juli 2004 auf die ab dem 1. Januar 2005 geltende Neuregelung einstellen und ggf. auf eine Beschleunigung des Rentenbewilligungsverfahrens hinwirken.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de