

Urteil vom 13. April 2011, X R 19/09

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 13.4.2011 X R 1/10 und mit BFH-Urteil vom 13.4.2011 X R 54/09 - Anwendbarkeit des AltEinkG auf nachgezahlte Erwerbsminderungsrenten - Verfassungsmäßigkeit - Rechtsfortbildung im Wege der teleologischen Reduzierung

BFH X. Senat

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

vorgehend FG Düsseldorf, 10. März 2009, Az: 7 K 3215/08 E

Leitsätze

NV: Die Neuregelung des Alterseinkünftegesetzes gilt auch für nachgezahlte Erwerbsminderungsrenten, die zwar bis zum 31. Dezember 2004 entstanden, jedoch erst nach der Systemumstellung dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Tatbestand

- 1** A. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin bezieht eine Rente wegen voller Erwerbsminderung aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Die Rentenbeträge für die Zeit ab dem 1. Juli 2004 erhielt sie erst im Streitjahr 2006. Von den in 2006 insgesamt zugeflossenen Rentenzahlungen in Höhe von 35.489 € entfielen 20.804 € auf die Nachzahlungen für 2004 und 2005. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) besteuerte die gesamten Rentenzahlungen mit dem Besteuerungsanteil von 50 %, da auch die Erwerbsminderungsrente zu den sonstigen Einkünften nach § 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) gehöre. In ihrer nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage machten die Kläger geltend, es liege eine abgekürzte Leibrente vor, deren der Besteuerung zu unterwerfender Ertragsanteil sich nach § 55 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) richte und 19 % betrage. Zudem sei ein Teil des Rentenbetrages für das Jahr 2004 nachgezahlt worden. Deshalb könnten später geänderte Vorschriften nicht zu Lasten der Klägerin angewandt werden.
- 2** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 1381 veröffentlichten Urteil ab.
- 3** Ihre Revision begründen die Kläger damit, der Begriff "Leibrente", wie er in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. und n.F. verwendet werde, umfasse nicht die abgekürzten Leibrenten. Die Besteuerung der abgekürzten Leibrente sei nach wie vor in § 55 Abs. 2 EStDV geregelt. Daraus, dass § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG im Gegensatz zu § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 4 EStG a.F. keinen Hinweis auf die Rechtsverordnung enthalte, könne nicht gefolgert werden, § 55 Abs. 2 EStDV sei auf abgekürzte Leibrenten nicht mehr anzuwenden.
- 4** Dass in der Begründung zum Gesetzentwurf des AltEinkG ausgeführt werde, der Regelungsgehalt des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG umfasse auch die Erwerbsminderungsrenten, ändere nichts daran, dass sich die Besteuerung der abgekürzten Leibrenten tatsächlich unverändert nach § 55 Abs. 2 EStDV richte, da der Gesetzgeber in § 22 EStG keine Formulierung aufgenommen habe, die dieses untermauere. Auch lasse die unverändert in § 51 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Bezug auf § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG erwähnte Rechtsverordnung erkennen, dass der Gesetzgeber die Anwendung des § 55 Abs. 2 EStDV gerade nicht einschränken wolle.
- 5** Zwischen einer abgekürzten Leibrente wegen verminderter Erwerbsfähigkeit und einer Leibrente wegen des Eintritts in das gesetzliche Rentenalter bestünden erhebliche Unterschiede. Die Leibrente nach Erreichen des gesetzlichen Rentenalters stelle trotz der geänderten Besteuerung nach wie vor den Rückfluss von eingezahltem Kapital einschließlich der erwirtschafteten Zinsen dar. Demgegenüber sichere die Erwerbsminderungsrente --vergleichbar mit einer Risikolebensversicherung-- ein besonderes Risiko ab. Trete im Einzelfall der

Versicherungsfall ein, sei die Erwerbsminderungsrente keine Kapitalrückzahlung, die Rente werde vielmehr aus dem besonderen Risikofonds für das Erwerbsminderungsrisiko gezahlt. Die Solidargemeinschaft der Versicherten finanziere das Risiko desjenigen, bei dem sich das Erwerbsminderungsrisiko realisiere. Vor diesem Hintergrund verstoße es gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, die Erwerbsminderungsrente wie eine Altersrente zu besteuern. Der Ertrags- oder Zinsanteil einer Erwerbsminderungsrente sei schon deshalb deutlich niedriger, weil diese regelmäßig vor Beginn des gesetzlichen Rentenalters bezogen werde. Dieser Anteil werde durch § 55 Abs. 2 EStDV zutreffend erfasst.

- 6** Die Auffassung, jede Rente, bei der der Rentenempfänger keine eigenen Beiträge aus versteuertem Einkommen geleistet habe, müsse voll versteuert werden, sei nicht richtig. Das zeige das Beispiel der Rente aus der gesetzlichen Unfallversicherung, die nach § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG von der Einkommensteuer freigestellt werde, obwohl der Rentenempfänger keine Beiträge geleistet habe. Der Gesetzgeber habe sich offensichtlich von der Erwägung leiten lassen, dass derjenige, der einen Unfall erleide, mit der Unfallrente ohnehin schlechter gestellt sei als mit einer gewöhnlichen Altersrente. Deshalb solle er nicht auch noch diese geringere Rente versteuern müssen. Erwerbsminderungsrenten dienen --ähnlich wie Unfallrenten-- zumindest teilweise dem Ausgleich für die erlittene Erwerbsminderung. Dies sei auch die sachliche Rechtfertigung dafür, weshalb sie nicht stärker besteuert werden dürften.
- 7** Die nachgezahlten Renten des Jahres 2004 könnten nur nach dem bis 2004 geltenden Recht besteuert werden. Eine Besteuerung nach den Regelungen des AltEinkG verstoße gegen Art. 3 des Grundgesetzes (GG). Insoweit werde auf die Argumentation des FG Niedersachsen in dessen Urteil vom 18. November 2009 2 K 309/07 (EFG 2010, 719), die man sich zu eigen mache, verwiesen.
- 8** Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 20. Juni 2007 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2008 insoweit zu ändern, als darin Einkünfte aus einer Erwerbsminderungsrente mit einem Ertragsanteil von mehr als 19 % erfasst werden.
- 9** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10** Im Gegensatz zur Auffassung der Kläger enthalte § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG den Hinweis auf eine Rechtsverordnung und zwar in dessen Doppelbuchst. bb Satz 5. Demgegenüber fehle die entsprechende Bezugnahme auf eine Rechtsverordnung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, weshalb Leibrenten und andere Leistungen, die unter diese Vorschrift fielen, eben nicht nach § 55 Abs. 2 EStDV als abgekürzte Leibrenten zu behandeln seien. Die Kläger übersähen bei ihrem Einwand, es liege ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor, dass das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73) insbesondere die Ertragsanteilsbesteuerung der Renten problematisiert habe. Die Ertragsanteilsbesteuerung sei zwar nicht grundsätzlich verworfen, aber nur insoweit als systemkonform angesehen worden, als sie Rentenzahlungen erfasse, die auf versteuerten Beiträgen des Rentenbeziehers basierten. Mit der Neuregelung durch das AltEinkG sei der Gesetzgeber der Verpflichtung des BVerfG nachgekommen, die bisherige verfassungswidrige unterschiedliche Besteuerung der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und der Besteuerung der Beamtenpensionen zu beseitigen. Aus diesem Grund habe der Gesetzgeber bewusst auch die Besteuerung von Erwerbsminderungsrenten unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG erfasst. Grund dafür sei die steuerliche Entlastung der Beiträge in der Ansparphase, da der Steuerpflichtige diese als Sonderausgaben nach § 10 EStG habe abziehen können. Da davon auszugehen sei, dass der Bezieher einer abgekürzten Leibrente (noch) weniger Beiträge als derjenige eingezahlt habe, der eine Altersrente erhalte, sei kein Grund ersichtlich, warum für den Bezieher einer Erwerbsminderungsrente davon ausgegangen werden müsse, dass bei ihm mehr als 50 % des Rentenbezugs aus versteuerten Beiträgen stamme. Nur dann könne von einer verfassungswidrigen Besteuerung ausgegangen werden. Die Logik der Neuregelung gebiete es geradezu, die Leibrenten und die abgekürzten Leibrenten gleich zu behandeln.
- 11** In Bezug auf die Nachzahlungen sei darauf hinzuweisen, dass der Wortlaut des § 52 Abs. 1 EStG der Auffassung des von den Klägern zitierten Urteils des Niedersächsischen FG widerspreche. Für eine teleologische Reduktion dieser Anwendungsvorschrift bestehe kein Bedürfnis.

Entscheidungsgründe

- 12** B. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- I.
- 13** Die Erwerbsminderungsrenten der Jahre 2005 und 2006, die die Klägerin im Jahr 2006 bezogen hat, sind 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; eine Ertragsanteilsbesteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.V.m. § 55 Abs. 2 EStDV ist nicht möglich (unten 1.). Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Einbeziehung der Erwerbsminderungsrenten in die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG bestehen nicht (unten 2.).
- 14** 1. Zu den sonstigen Einkünften des § 22 EStG gehören auch Leibrenten und andere Leistungen, die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG). Bemessungsgrundlage ist der Besteuerungsanteil, der nach den Vorgaben des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 2 bis 8 EStG errechnet wird.
- 15** a) Sozialversicherungsrenten sind Leibrenten i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. (Senatsurteil vom 8. März 1989 X R 16/85, BFHE 156, 432, BStBl II 1989, 551, unter 2.a). Solche Renten sind, wenn sie auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind oder zu einem früheren Zeitpunkt mit dem Tod des Versicherten enden, abgekürzte Leibrenten (Senatsurteile vom 4. Oktober 1990 X R 60/90, BFHE 162, 298, BStBl II 1991, 89, und vom 10. Juli 2002 X R 46/01, BFHE 199, 541, BStBl II 2003, 391). Daran hat sich durch die Neuregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG aufgrund des AltEinkG nichts geändert. Zu den Leibrenten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen gehören alle in § 33 des Sozialgesetzbuches Sechstes Buch (SGB VI) aufgezählten Rentenarten, die durch die gesetzliche Rentenversicherung gewährt werden, nämlich die Renten wegen Alters (§ 33 Abs. 2, §§ 35 ff. SGB VI), wegen verminderter Erwerbsfähigkeit (§ 33 Abs. 3, §§ 43 ff. SGB VI) sowie wegen Todes (§ 33 Abs. 4, §§ 46 ff. SGB VI).
- 16** b) Während die Erwerbsminderungsrenten als abgekürzte Leibrenten bis zum Inkrafttreten des AltEinkG nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 4 EStG a.F. i.V.m. § 55 Abs. 2 EStDV zu versteuern waren, fehlt der Neuregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ein Hinweis auf eine Ertragsanteilsbesteuerung aufgrund der Rechtsverordnung, so dass auch die Erwerbsminderungsrenten --ebenso wie die anderen in § 33 SGB VI genannten Renten-- mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 2 ff. EStG zu besteuern sind (so auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 4. November 2008 15 K 15099/08, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris; Niedersächsisches FG in EFG 2010, 719; FG Münster, Urteile vom 29. Oktober 2009 8 K 1745/07 E, EFG 2010, 329, und vom 24. März 2010 12 K 2243/08 E, EFG 2010, 1129; Fischer in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 22 Rz 38; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 30. Aufl., § 22 Rz 43; Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 22 EStG Rz 280; Lüscher in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 22 Rz 80; Lindberg in Frotzcher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 22 Rz 150; Jansen/Myßen/Killat-Risthaus, Renten, Raten, Dauernde Lasten, 14. Aufl., Rz 1255 f.).
- 17** Demgegenüber werden nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG die Leibrenten, "die nicht solche im Sinne des Doppelbuchstaben aa sind", mit dem in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG bestimmten Ertragsanteil besteuert. Sind diese Renten abgekürzte Leibrenten, wird der Ertragsanteil durch eine Rechtsverordnung bestimmt (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 5 EStG). Diese Vorschrift bildet i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Ermächtigungsgrundlage für die Regelung des § 55 Abs. 2 EStDV, in der die Ertragsanteile für abgekürzte Leibrenten festgelegt worden sind.
- 18** c) Der fehlende Hinweis in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG auf eine mögliche Ertragsanteilsbesteuerung beruht auf keinem Versehen des Gesetzgebers. Dieser hat vielmehr bewusst entschieden, abgekürzte und nicht abgekürzte Leibrenten der Basisversorgung gleich zu behandeln.
- 19** Dies zeigt die Begründung des Gesetzentwurfs zum AltEinkG, in der ausdrücklich darauf hingewiesen wird, der

Regelungsgehalt des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG umfasse sämtliche Rentenarten, insbesondere auch Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit und Hinterbliebenenrenten, die bisher als abgekürzte Leibrenten nach der Ertragsanteilstabelle in § 55 Abs. 2 EStDV besteuert worden seien. Begründet wird diese Entscheidung mit der steuerlichen Entlastung der zugrunde liegenden Beiträge (vgl. den Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, BTDrucks 15/2150, S. 40).

- 20** d) Die grundsätzliche Entscheidung des Gesetzgebers, bei der Besteuerung der Sozialversicherungsrenten nicht nach abgekürzten und lebenslangen Leibrenten zu differenzieren, entspricht dem Sinn und Zweck der durch das AltEinkG eingeführten nachgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte.
- 21** aa) Die Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte war notwendig geworden, weil das BVerfG im Urteil in BVerfGE 105, 73 die unterschiedliche Besteuerung von Beamtenpensionen und Sozialversicherungsrenten für gleichheitswidrig erklärt hatte. Es hatte für die steuerliche Entlastungswirkung der Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten im Vergleich zur Besteuerung von Versorgungsbezügen der Ruhestandsbeamten keine hinreichenden sachlichen Gründe gesehen. Dem für die Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten maßgeblichen Leitbild einer entgeltlich erworbenen Leibrente entspreche allenfalls ein Anteil der Rentenzahlung, der weniger, in vielen Fällen auch deutlich weniger als die Hälfte der Rentenzahlungen ausmache. Dies beruhe vor allem auf dem gemäß § 3 Nr. 62 EStG steuerfreien Arbeitgeberanteil und dem Bundeszuschuss (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73, unter C.V.1.b und c).
- 22** Dieser Befund des BVerfG kann nicht auf die Altersrenten beschränkt werden; er gilt vielmehr in gleichem Maße für die Erwerbsminderungsrenten. Deswegen bedurfte es auch in Bezug auf die Besteuerung der sozialversicherungsrechtlichen Erwerbsminderungsrenten einer Neuregelung, um die verfassungswidrige Ungleichbehandlung im Verhältnis zur Besteuerung entsprechender (beamtenrechtlicher) Versorgungsbezüge zu beenden.
- 23** bb) Das AltEinkG umfasst den gesamten Komplex des von der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Bd. 74) erarbeiteten Drei-Schichten-Modells. Die erste Schicht stellt die Basisversorgung durch die gesetzliche Rentenversicherung, die landwirtschaftlichen Alterskassen, die berufsständischen Versorgungseinrichtungen sowie die kapitalgedeckte Altersversorgung, die sog. Rürup-Rente dar. Die zweite Schicht dient der Zusatzversorgung (betriebliche Altersvorsorge und Riester-Rente) und die dritte Schicht umfasst Kapitalanlageprodukte, die der Alterssicherung dienen können, aber nicht müssen.
- 24** Die Besteuerung der Basisversorgung beruht auf dem Konzept der nachgelagerten Besteuerung (siehe dazu Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710). Rentenzuflüsse, also die zeitlich gestreckte Auszahlung der Versicherungssumme, können jetzt, auch soweit sie auf eigenen Beitragszahlungen des Steuerpflichtigen zur Rentenversicherung beruhen, über den Ertragsanteil hinaus der Besteuerung unterworfen werden, zumindest solange die Beitragsleistungen "steuerfrei" gestellt werden. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das Senatsurteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710 verwiesen.
- 25** Dies gilt gleichermaßen für die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten: Sie beruhen ebenfalls auf den Beiträgen, die der Steuerpflichtige in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt hat und die, soweit sie nicht bereits nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei waren, von ihm zumindest teilweise steuermindernd geltend gemacht werden konnten und können.
- 26** 2. Die gesetzliche Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte ist --auch soweit sie die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung betrifft-- verfassungsgemäß.
- 27** Der erkennende Senat hat in ständiger Rechtsprechung bei der Besteuerung der Altersrenten den Übergang zur nachgelagerten Besteuerung grundsätzlich als verfassungskonform angesehen, sofern nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen wird (Senatsurteile in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710; vom 19. Januar 2010 X R 53/08, BFHE 228, 223; vom 4. Februar 2010 X R 58/08, BFHE 228, 326 und X R 52/08, BFH/NV 2010, 1253; vom 18. Mai 2010 X R 1/09, BFH/NV 2010, 1803 und X R 29/09, BFHE 229, 309). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf diese Entscheidungen verwiesen.
- 28** Auch gegen die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

- 29** a) Die nachgelagerte Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung verstößt nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG.
- 30** aa) Die Ungleichbehandlung der Erwerbsminderungsrente der Klägerin im Vergleich zu Erwerbsminderungsrenten, deren Besteuerung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG geregelt ist und die lediglich mit dem Ertragsanteil besteuert werden, ist dadurch gerechtfertigt, dass die Beiträge zu den Versicherungen der Basisversorgung steuerlich geltend gemacht werden können.
- 31** Dagegen sind die Beitragszahlungen zu privaten Leibrentenversicherungen, sofern es sich nicht um Altversicherungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b EStG (jetzt § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG) handelt, nicht als Sonderausgaben steuerlich abziehbar. Sie konnten auch in der Vergangenheit wegen der Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. in einer Vielzahl von Fällen steuerlich nicht berücksichtigt werden. Die Beiträge wurden und werden damit aus versteuertem Einkommen gezahlt. Haben sich die Beitragszahlungen aber nicht steuermindernd ausgewirkt, so ist es gerechtfertigt, nur den Teil der Rente steuerlich zu erfassen, der zusätzlich zum angesparten Rentenkapital als Zinsanteil ausgezahlt wird.
- 32** Dass in der Vergangenheit die Beiträge zur privaten Rentenversicherung unter Umständen in einem vergleichbaren Umfang wie Beiträge zu den Basisversorgungssystemen steuerlich berücksichtigt werden konnten, ändert daran nichts. Die von dem Gesetzgeber seinerzeit gewählte Lösung, alle privaten Rentenversicherungen, die nicht unter § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG fallen, (nur) mit dem Ertragsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu besteuern (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 41 f.), ist unter dem Gesichtspunkt der Vereinfachung und Pauschalierung zulässig. Der Gesetzgeber konnte bei Schaffung des AltEinkG zu Recht davon ausgehen, dass sich Beiträge zur privaten Rentenversicherung --vor allem wegen des Überschreitens der Sonderausgabenhöchstbeträge-- nur in einem geringeren Maße steuerlich auswirken konnten. Die Besteuerung des Ertragsanteils der korrespondierenden Rentenzahlungen war daher insoweit eine folgerichtige gesetzliche Lösung (siehe Senatsurteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.b cc).
- 33** bb) Ein Verstoß gegen Art. 3 GG liegt auch nicht darin, dass Renten aus der gesetzlichen Unfallversicherung gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG steuerfrei sind. Aus Art. 3 Abs. 1 GG ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber. Für die Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen kommt es wesentlich darauf an, in welchem Maß sich die Ungleichbehandlung auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, siehe z.B. den Beschluss vom 26. Juli 2010 2 BvR 2227, 2228/08, BFH/NV 2010, 1983, m.w.N.). Der Grund für die Beschränkung der Steuerfreiheit in § 3 Nr. 1 Buchst. a EStG auf Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung ist sozialpolitischer Natur. Es sollen nur Leistungen an einen Personenkreis von der Steuer freigestellt werden, der dem Gesetzgeber auch bei der Regelung der Versicherungspflicht als schutzwürdig erschienen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. März 1972 VIII R 26/67, BFHE 105, 136, BStBl II 1972, 536).
- 34** b) Entgegen der Auffassung der Kläger verstößt die Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten der Basisversorgung mit dem Besteuerungsanteil nicht gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Leistungsfähigkeitsprinzip).
- 35** aa) Das Argument, durch die Erwerbsminderung wachse den Betroffenen keine zusätzliche Leistungsfähigkeit zu (so Bauschatz in Korn, § 22 EStG Rz 95, und Korn/Strahl, Kölner Steuerdialog 2004, 14360, 14365), kann einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht begründen. Bei der Einkommensteuer zeigt sich die Leistungsfähigkeit in der individuellen Zahlungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (BVerfG-Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Diese Zahlungsfähigkeit wird durch die vom Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte begründet, unabhängig davon, ob es Einkünfte aus aktiver Erwerbstätigkeit oder Rentenbezüge sind, und unabhängig davon, ob es sich um Alters- oder Erwerbsminderungsrenten handelt. Das EStG berücksichtigt die (ggf. nur geringe) Höhe der Einkünfte durch den Grundfreibetrag und den progressiven Tarifverlauf (§ 32a EStG).
- 36** bb) Falls die Kläger meinen, eine Erwerbsminderung bedinge erhöhte Aufwendungen und führe damit zu einer geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit, ist darauf hinzuweisen, dass im Einkommensteuerrecht diesen zusätzlichen Belastungen durch Regelungen wie § 33 und § 33b EStG Rechnung getragen wird.
- 37** cc) Bedeutet der Hinweis dagegen, durch die erhöhte Besteuerung der Erwerbsminderungsrenten sei keine

ausreichende Versorgung mehr gewährleistet, kann dies ebenfalls nicht zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip führen. Für die verfassungsrechtliche Würdigung der einschlägigen Normen des EStG am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG kommt es ausschließlich auf die einkommensteuerliche Belastung an, die diese Normen (ggf. im Verbund mit anderen Normen des Einkommensteuerrechts) bei verschiedenen Steuerpflichtigen bewirken. Außerhalb der verfassungsrechtlich maßgeblichen Vergleichsperspektive liegen dagegen Be- und Entlastungswirkungen, die sich jenseits der einkommensteuerlichen Belastung erst aus dem Zusammenspiel mit den Normen des Besoldungs-, Versorgungs- und Sozialversicherungsrechts ergeben (BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73, unter C.II.).

- 38** c) In dem erheblichen Anstieg der steuerlichen Belastung der Erwerbsminderungsrenten durch das AltEinkG liegt kein Verstoß gegen den Vertrauensschutzgrundsatz.
- 39** aa) Der erkennende Senat hat --zu den Altersrenten-- bereits entschieden, dass die geänderte Besteuerung der Renteneinkünfte aufgrund des Systems der nachgelagerten Besteuerung unter Aufgabe des Systems der Ertragsanteilsbesteuerung nicht gegen den rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes verstößt (so die Senatsurteile in BFHE 228, 223; in BFHE 228, 326, und in BFH/NV 2010, 1253, m.w.N.). 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 GG) 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.
- 40** Die Abwägung in Bezug auf die Besteuerung von Erwerbsminderungsrenten führt zu demselben Ergebnis. Zwar ist --wie im Streitfall-- von einem erheblichen Anstieg der individuellen steuerlichen Belastung des betroffenen Steuerpflichtigen auszugehen. Dieses ist aber kein entscheidender Unterschied zur Besteuerung der Altersrenten, die durch das AltEinkG ebenfalls teilweise gravierend stärker steuerlich belastet wurden.
- 41** bb) Das Ergebnis wird durch die jüngste Rechtsprechung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit der Rückwirkung einiger Vorschriften des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (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) gestützt. Auch in den diesen Beschlüssen zugrunde liegenden Sachverhalten ergaben sich durch die Neuregelungen erhebliche Verschlechterungen der Rechtspositionen des Steuerpflichtigen, sei es durch die Kürzung der Entlastung von Entschädigungszahlungen, sei es durch die Verlängerung der Haltefristen bei Grundstücksveräußerungsgeschäften oder durch die Absenkung der Beteiligungsquote bei der Besteuerung von Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Die damit verbundenen steuerlichen Mehrbelastungen, teilweise sogar erstmaligen Steuerbelastungen, sind mit den Verschlechterungen, denen die Kläger ausgesetzt sind, vergleichbar.
- 42** Das BVerfG hat in allen drei Beschlüssen nochmals klargestellt, dass der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz den Staatsbürger nicht vor jeder Enttäuschung bewahren kann. Soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1959, unter C.II.1.c, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG).
- 43** Im Falle der Veräußerungsfrist gemäß § 23 EStG hat das BVerfG ausdrücklich erkannt, dass deren Verlängerung so lange keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegne, wie die Frist noch nicht abgelaufen sei, da die bloße Möglichkeit, Gewinne später steuerfrei vereinnahmen zu können, keine (vertrauens-)rechtlich geschützte Position begründe (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2010, 1959, unter C.II.2.a). Hinzu komme, dass angesichts langjähriger Auseinandersetzungen und verschiedener gescheiterter Reformversuche zur Erweiterung der Besteuerung privater Veräußerungsgewinne mit der Möglichkeit einer Realisierung derartiger Vorhaben seit langem zu rechnen gewesen sei.
- 44** Diese Erwägungen gelten entsprechend für die Erwartung des Steuerpflichtigen bei Eintritt in die gesetzliche Rentenversicherung, seine Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung nur mit dem Ertragsanteil

versteuern zu können. Auch im Fall der Rentenbesteuerung war bereits seit dem BVerfG-Beschluss vom 26. März 1980 2 BvR 121, 122/76 (BVerfGE 54, 11), spätestens aber seit dem BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73 bekannt, dass die Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten zu verfassungsrechtlichen Problemen führte, so dass mit einer Neuregelung der Besteuerung von Renten gerechnet werden musste.

- 45 Entsprechendes gilt für die Erwerbsminderungsrenten der gesetzlichen Rentenversicherungen, da auch diese Renten im Vergleich zu einer entsprechenden Beamtenversorgungsleistung steuerlich erheblich geringer belastet wurden. Das Vertrauen der Kläger auf den Nichteintritt eines deutlichen Anstiegs der Steuerbelastung der Renteneinkünfte war daher nur noch eingeschränkt schützenswert. Die verfassungsrechtlich geforderte Beseitigung der Ungleichbehandlung von Renten und Beamtenpensionen überwiegt infolgedessen das Interesse der Kläger an dem dauerhaften Fortbestehen der Ertragsanteilsbesteuerung der Erwerbsminderungsrente der Klägerin.

II.

- 46 Auch die Erwerbsminderungsrente der Klägerin, die im Jahr 2006 für das Jahr 2004 nachgezahlt wurde, ist mit dem Besteuerungsanteil in Höhe von 50 % zu besteuern.
- 47 Die Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gilt auch für Rentennachzahlungen (unten 1.). Die Neufassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG durch das AltEinkG ist gemäß § 52 Abs. 1 EStG auch auf Nachzahlungen früherer Jahre anwendbar (unten 2.). Es bedarf keiner teleologischen Reduktion dieser Vorschrift (unten 3.). Die Neuregelung des AltEinkG ist auch im Hinblick auf die Nachzahlungen verfassungsgemäß und verstößt insbesondere nicht gegen das Verbot der unzulässigen Rückwirkung (unten 4.).
- 48 1. Die Rentennachzahlungen, die die Klägerin im Jahr 2006 erhalten hat, stammen aus der gesetzlichen Rentenversicherung und sind damit Leibrenten i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass Nachzahlungen nicht von dieser Vorschrift umfasst sein sollen. So sind auch die Konsequenzen von Nachzahlungen auf 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 HHR/Risthaus, § 22 EStG Rz 288).
- 49 Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG ist der der Besteuerung unterliegende Anteil der Rente 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 2006 nachgezahlte Erwerbsminderungsrente der Klägerin für das Jahr 2004, da deren Beginn im Jahr 2004 und damit vor 2006 liegt.
- 50 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 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 2004 ist. Der Zeitpunkt des erstmaligen Zuflusses einer Rentenzahlung ist dagegen für den "Rentenbeginn" i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG irrelevant (so auch BFH-Urteil vom 30. September 1980 VIII R 13/79, BFHE 132, 26, BStBl II 1981, 155, zur bis 2004 geltenden Rechtslage).
- 51 2. Die Neufassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG ist trotz des rechtlich im Jahr 2004 liegenden Rentenbeginns auf die im Jahr 2006 nachgezahlte Erwerbsminderungsrente 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.

- 52** a) 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.
- 53** b) 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, Abs. 2 Nr. 2 EStG aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Nach § 2 Abs. 7 Satz 2 EStG i.V.m. § 25 EStG sind die Grundlagen für die Einkommensbesteuerung jeweils für ein Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) nach dem Zufluss und Abfluss von Gütern und nicht --wie die Gewinneinkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG-- nach der Veränderung des Vermögensbestandes zu ermitteln.
- 54** Nach § 11 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen und Ausgaben nach dem kalenderjahrbezogenen Zu- und Abflussprinzip zu erfassen, sofern nicht eine abweichende gesetzliche Ausnahmeregelung anzuwenden ist. Da Rentennachzahlungen keine regelmäßig wiederkehrende Einnahmen sind, die einem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres zugeflossen sind, kann die Ausnahmeregelung des § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht greifen, wonach diese Zahlungen als in dem Kalenderjahr bezogen gelten, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Damit sind die Rentennachzahlungen für das Jahr 2004 der Neuregelung des AltEinkG zu unterwerfen.
- 55** 3. § 52 Abs. 1 EStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2005 geltenden Fassung ist --im Gegensatz zur Auffassung der Kläger und des Niedersächsischen FG in EFG 2010, 719-- nicht im Wege einer teleologischen Auslegung so zu reduzieren, dass Nachzahlungen von Renten, die bis zum 31. Dezember 2004 entstanden und erst ab dem Veranlagungszeitraum 2005 ausgezahlt worden sind, nach der Systematik der alten Rechtslage zu besteuern sind.
- 56** 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.
- 57** a) 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.
- 58** aa) 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.
- 59** bb) Sinn und Zweck des § 52 Abs. 1 EStG erfordern nicht dessen teleologische Reduktion im Falle nachgezahlter Renten. 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 BVerfG in 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 seines Rentenbezugs festgeschrieben (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 und 5 EStG).
- 60** 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.

- 61** 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 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, a.a.O., § 22 Rz 37; Lüscher in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 22 Rz 108).
- 62** b) Dass Rentennachzahlungen möglicherweise unter Umständen, die vom Steuerpflichtigen nicht zu beeinflussen sind, erst verspätet gezahlt werden und deswegen in den Anwendungsbereich des AltEinkG gelangen, erfordert nicht, ein Grundprinzip der Einkommensbesteuerung, nämlich die Besteuerung des tatsächlich verwirklichten Sachverhalts, gesetzlich einzuschränken. Die Finanzverwaltung hat zwar bis zur 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 diejenigen 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 S 2255 A - 40 - II B 1a, juris, und die Verfügung der OFD Frankfurt vom 15. Mai 1998 - S 2255 A - 23 - St II 22, ESt-Kartei § 22 Karte 13). Nach Inkrafttreten des AltEinkG ist die Finanzverwaltung demgegenüber der Auffassung, 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).
- 63** 4. Die Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das AltEinkG ist --auch in Bezug auf die Rentennachzahlungen früherer Jahre-- verfassungsgemäß. Die Besteuerung der Rentennachzahlungen des Jahres 2004 gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG verstößt insbesondere nicht gegen das Rückwirkungsverbot.
- 64** a) In Bezug auf die Besteuerung der nachgezahlten Renten ist ebenfalls von einer unechten Rückwirkung oder tatbestandlichen Rückanknüpfung auszugehen, da belastende Rechtsfolgen einer 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, dem bereits im Jahr 2004 entstandenen Rentenanspruch ausgelöst worden.
- 65** Unter Anwendung der vom BVerfG entwickelten verfassungsrechtlichen Grundsätze zur Rückwirkung von Steuergesetzen (siehe oben unter B.I.2.c; vgl. BVerfG-Beschlüsse in BFH/NV 2010, 1976; in BFH/NV 2010, 1959 und in BFH/NV 2010, 1968) ist bei der Gesamtabwägung der Interessen auf Seiten der Kläger zu berücksichtigen, dass die gemäß §§ 43, 99 und 101 Abs. 4 SGB VI i.V.m. § 40 SGB I bereits im Jahr 2004 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 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 2004 nicht mehr mit einem Ertragsanteil von 19 %, sondern einem Besteuerungsanteil von 50 % besteuert werden. Die nachträgliche Entwertung der bereits im Jahr 2004 verfestigten Rechtsposition der Klägerin durch das 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 Erwerbsminderungsrenten in die gesetzliche Neuregelung rechtfertigen (siehe oben unter B.I.2.c bb), allein noch nicht aus.
- 66** b) Rechtfertigungsgrund für die Einbeziehung auch von Nachzahlungen in die Neuregelungen des AltEinkG 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, n.v.).
- 67** 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 in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710 eine entscheidende Bedeutung zugebilligt.

- 68** Dem Hinweis der Kläger, 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.
- 69** Hinzu kommt, dass selbst nach Auffassung der Kläger Rentennachzahlungen für Zeiträume bis zum 31. Dezember 2004 nur dann nach der bisherigen Systematik der Rentenbesteuerung zu unterwerfen sind, wenn der Steuerpflichtige die Zahlung der Rente so rechtzeitig beantragt hat, dass er die Rente ohne Schwierigkeit bis zum 31. Dezember 2004 hätte erhalten können. Diese Einschränkung, die dem Billigkeitsgedanken entspringt, würde aber dazu führen, dass die Finanzverwaltung das Verfahren der Rentenantragstellung zu prüfen und zu bewerten hätte, um zu entscheiden, ob bei einem rechtzeitigen und vollständigen Antrag im Einzelfall eine Ertragsanteilsbesteuerung durchzuführen wäre.
- 70** Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Grundzüge der Neuregelung der Rentenbesteuerung 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 bis zum Ende des Jahres 2004 auf die ab dem 1. Januar 2005 geltende Neuregelung einstellen und ggf. auf eine Beschleunigung des Rentenbewilligungsverfahrens hinwirken.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de