

# Urteil vom 06. April 2016, X R 2/15

## Verfassungsmäßigkeit des AltEinkG bestätigt

BFH X. Senat

GG Art 3, GG Art 100, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, BVerfGG § 31, EStG VZ 2009, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 29. Oktober 2014, Az: 15 K 1193/10

## Leitsätze

1. Die Besteuerung der Altersrenten mit dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ist verfassungsmäßig, sofern nicht gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen wird (Bestätigung der Senatsrechtsprechung).
2. Mit Vorbringen, das sich gegen die Richtigkeit des Urteils des BVerfG vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73) richtet, kann eine erneute verfassungsgerichtliche Prüfung des AltEinkG nicht erreicht werden.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 30. Oktober 2014 15 K 1193/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde im Streitjahr 2009 mit seiner im Jahr 2014 verstorbenen Ehefrau (E), deren Alleinerbe er ist, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Eheleute bezogen 2009 Renteneinkünfte aus der gesetzlichen Rentenversicherung, der Kläger in Höhe von 19.616 € und E in Höhe von 9.273 €. Der Kläger erzielte zudem Versorgungsbezüge aus einem Pensionsfonds und Einkünfte aus Kapitalvermögen, sodass der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) insgesamt ein zu versteuerndes Einkommen der Eheleute in Höhe von 56.973 € der Besteuerung zugrunde legte. Den steuerfreien Teil der Altersrenten ermittelte das FA gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 ff. des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Hiergegen erhoben der Kläger und E mit Zustimmung des FA Sprungklage, mit der sie begeherten, ihre Renteneinkünfte lediglich mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG in Höhe von 22 % (Kläger) bzw. von 20 % (E) zu besteuern.
- 2 Die Kläger machten geltend, der Gesetzgeber habe mit der Neuregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG durch das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) den ihm eingeräumten Gestaltungsspielraum zur Generalisierung, Typisierung und Vereinfachung überschritten, sodass die Norm wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verfassungswidrig sei und die Renten folglich auch weiterhin nur mit ihrem Ertragsanteil besteuert werden könnten. Für die Ermittlung der Höhe des Rentenbesteuerungsanteils während der Übergangsphase habe die vom Gesetzgeber beauftragte Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Sachverständigenkommission) Modellrechnungen auf der Grundlage von statistischen Angaben durchgeführt, die falsch übernommen oder fehlerhaft verwendet worden seien. Gegenstand der Berechnungen sowohl der Sachverständigenkommission als

auch des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) sei zudem nur eine mögliche Doppelbesteuerung, nicht aber die Überprüfung einer möglichen Ungleichbehandlung gewesen.

- 3 Bereits das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 6. März 2002 2 BvL 17/99 (BVerfGE 105, 73) habe zum Teil auf der Verwendung von falschen Daten beruht. Darüber hinaus habe der Gesetzgeber --ebenso wie das BVerfG-- bei der Neuregelung des AltEinkG nicht berücksichtigt, dass ein Arbeitnehmer in seiner Erwerbsphase durch die Besteuerung eines Teils seiner Vorsorgeaufwendungen zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung einen im Verhältnis zu einem Beamten nicht unerheblichen Progressionsnachteil erlitten habe. Den Pflichtversicherten sei es in der Ansparphase gerade nicht möglich gewesen, ihre Beiträge zur Renten- und Arbeitslosenversicherung vollständig von der Einkommensteuer abzuziehen. Damit seien bei diesen Steuerpflichtigen --im Gegensatz zu den Beamten-- die nichtabzugsfähigen Beitragsteile der Renten- und Arbeitslosenversicherung bei der Berechnung des Steuertarifs mit einbezogen worden, was im Ergebnis eine höhere Steuerbelastung der Angestelltenbezüge zur Folge gehabt habe. Die Nichtberücksichtigung dieser steuerlichen Mehrbelastung ohne eine entsprechende steuerliche Entlastung in der Nacherwerbsphase führe zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung der Rentner gegenüber den Pensionären. Ebenso sei vom Gesetzgeber nicht gewürdigt worden, dass die Vorsorgepauschale auch den Beamten zugutegekommen sei, bis zum Jahr 1982 sogar in der gleichen Höhe wie den Angestellten. Weiterhin sei nicht beachtet worden, dass der Grundpreis, d.h. der Preis pro Renteneinheit, bei einem unterschiedlichen Lohnniveau erheblich differiert habe. Die fehlende Berücksichtigung dieses Grundpreinsnachteils habe zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der Rentner geführt, die auch nicht durch das die Rentenversicherung prägende Solidaritätsprinzip gerechtfertigt sei.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1439 veröffentlichten Urteil abgewiesen.
- 5 Mit seiner Revision wiederholt und präzisiert der Kläger das bisherige Vorbringen. Er rügt die Verletzung des Verbots der Doppelbesteuerung und ist zudem der Auffassung, an der Begründetheit der Revision ändere sich auch nichts dadurch, dass die Erste Kammer des Zweiten Senats des BVerfG drei Verfassungsbeschwerden, in denen die Verfassungswidrigkeit des AltEinkG gerügt worden sei, nicht zur Entscheidung angenommen habe (Beschlüsse vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310; vom 30. September 2015 2 BvR 1066/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 72, und 2 BvR 1961/10, HFR 2016, 77). Das BVerfG habe zwar eine umfangreiche Prüfung vorgenommen; die Kernprobleme der derzeitigen Rentenbesteuerung, nämlich die Fehlerhaftigkeit des Rentenurteils in BVerfGE 105, 73 sowie die unzutreffenden Berechnungen der Sachverständigenkommission, seien hingegen nicht gesehen worden.
- 6 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 vom 22. Juli 2010 dahingehend zu ändern, dass die Renteneinkünfte nur mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG in Höhe von 22 % (Kläger) bzw. von 20 % (E) besteuert werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 Die Leibrenten des Klägers und der E aus der gesetzlichen Rentenversicherung können --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG besteuert werden, sondern nur mit dem Besteuerungsanteil, der sich aus der Anwendung von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 2 ff. EStG ergibt (unter 1.). Der erkennende Senat sieht die Übergangsregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 2 ff. EStG auch unter Berücksichtigung des Vorbringens des Klägers als verfassungsmäßig an (unter 2. und 3.). Er kann indes nicht abschließend beurteilen, ob im Streitfall gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen worden ist, da finanzgerichtliche Feststellungen insbesondere zur Höhe der vom Kläger und von E geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen sowie zum Umfang ihrer steuerlichen

Entlastung in der Beitragsphase fehlen. Um dem FG die Möglichkeit zu geben, die notwendigen Feststellungen nachzuholen, wird die Sache zurückverwiesen (unter 4.).

- 10** 1. Die vom Kläger beantragte Besteuerung der von ihm und E vereinnahmten Renteneinkünfte mit dem Ertragsanteil setzt gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG voraus, dass es sich um Leibrenten und andere Leistungen handelt, die nicht solche des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG sind.
- 11** Die Eheleute haben im Streitjahr Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogen; diese sind ausdrücklich in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG genannt. Eine Ertragsanteilsbesteuerung der Renten gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG scheidet daher im Streitfall aus.
- 12** 2. Die Besteuerung der Renteneinkünfte der Eheleute mit dem Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG ist verfassungsmäßig. Dies hat der erkennende Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung immer betont, so dass insoweit zur Vermeidung von Wiederholungen insbesondere auf seine Urteile vom 26. November 2008 X R 15/07 (BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710) sowie vom 19. Januar 2010 X R 53/08 (BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567) verwiesen werden kann. Das BVerfG hat die Senatsrechtsprechung bestätigt und die dagegen gerichteten Verfassungsbeschwerden mit drei ausführlich begründeten Beschlüssen nicht zur Entscheidung angenommen (Beschlüsse in BStBl II 2016, 310; in HFR 2016, 72, und in HFR 2016, 77).
- 13** 3. Die vom Kläger hiergegen vorgebrachten Argumente führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 14** a) Soweit der Kläger rügt, das BVerfG habe in seinem Urteil in BVerfGE 105, 73 zum einen unrealistische Renten- und Pensionshöhen zur Begründung einer steuerlichen Benachteiligung der Beamtenpensionen herangezogen, zum anderen den bei Pflichtversicherten eingetretenen Progressionsnachteil übersehen, zudem nicht berücksichtigt, dass auch Beamten die Vorsorgepauschale --bis zum Jahr 1982 sogar in derselben Höhe-- zugestanden habe, und letztlich den Bundeszuschuss zu Unrecht als steuerfreien Kapitalstrom angesehen, wendet er sich gegen die Richtigkeit dieser verfassungsgerichtlichen Entscheidung.
- 15** Hiermit kann er in diesem Revisionsverfahren jedoch nicht gehört werden, da die Entscheidungsformel des Urteils in BVerfGE 105, 73 im BGBl veröffentlicht wurde und gemäß § 31 Abs. 2 des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes (BVerfGG) Gesetzeskraft hat (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Mai 2000 II R 25/99, BFHE 191, 240, BStBl II 2000, 378). Die in BGBl I 2002, 1305 veröffentlichte Entscheidungsformel des Urteils in BVerfGE 105, 73 lautete:
- "1. § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Absatz 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für den Veranlagungszeitraum 1996 geltenden Fassung der Bekanntmachung vom 7. September 1990 (BGBl I 1990, 1898, berichtigt BGBl I 1991, 808), zuletzt geändert durch das Jahressteuer-Ergänzungsgesetz 1996 vom 18. Dezember 1995 (BGBl I 1996, 1959), einschließlich aller nachfolgenden Fassungen, ist mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit einerseits Versorgungsbezüge bis auf einen Versorgungs-Freibetrag von höchstens insgesamt 6.000 Deutsche Mark zu den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und andererseits Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung gemäß § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes in seinen jeweiligen Fassungen nur mit Ertragsanteilen besteuert werden, deren Höhe unabhängig davon festgesetzt ist, in welchem Umfang dem Rentenbezug Beitragsleistungen der Versicherten aus versteuertem Einkommen vorangegangen sind.
2. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2005 eine Neuregelung zu treffen. Soweit § 19 des Einkommensteuergesetzes gemäß Ziffer 1 mit dem Grundgesetz unvereinbar ist, bleibt die Vorschrift bis zum Inkrafttreten einer Neuregelung, längstens mit Wirkung bis zum 31. Dezember 2004, weiter anwendbar."
- 16** Hieran sind sowohl der erkennende Senat als auch der Kläger gebunden.
- 17** b) Der Kläger meint ferner, die Übergangsregelung beruhe auf fehlerhaften Berechnungen der Sachverständigenkommission. Sie habe willkürlich ignoriert, dass die Pflichtversicherten aufgrund der teilweisen steuerlichen Nichtberücksichtigung ihrer Renten- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge einen Liquiditätsnachteil erlitten hätten. Ebenso sei nicht beachtet worden, dass den Beamten eine Vorsorgepauschale zugestanden habe, wodurch das Ausmaß der Ungleichbehandlung erst verdeutlicht werde.
- 18** aa) Dem Kläger ist zwar zuzugeben, dass in den Berechnungen der Sachverständigenkommission die von ihm angesprochenen Punkte nicht berücksichtigt worden sind. Sie waren jedoch auch nicht Gegenstand des

Kommissionsauftrags. Die Kommission hatte vielmehr den einkommensteuerlichen Handlungsrahmen zu analysieren, den das Urteil des BVerfG in BVerfGE 105, 73 dem Gesetzgeber zur Besteuerung von Renten und Pensionen eingeräumt hatte, und innerhalb dieses Spielraums einen umfassenden Lösungsvorschlag zu entwickeln (vgl. Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, Schriftenreihe des BMF, Bd. 74, 2003, 3). Die Berechnungen der Sachverständigenkommission beziehen sich daher auf die von ihr vorgeschlagene Lösung und umfassen infolgedessen nur die zukünftigen Zeiträume ab 2005. Für die Einbeziehung von Belastungsvergleichen verschiedener Gruppen von Steuerpflichtigen früherer Zeiträume bestand demgegenüber kein Anlass. Die vorherige steuerliche Belastung der Vorsorgeaufwendungen von Pflichtversicherten war von der Sachverständigenkommission lediglich insoweit zu berücksichtigen, als es galt, einen geeigneten Besteuerungsanteil festzulegen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (siehe dazu unten II.4.).

- 19** bb) Sofern die Sachverständigenkommission in ihren Berechnungen in den Anlagen 3 bis 5 des Abschlussberichts die steuerlichen Auswirkungen ihrer Reformvorschläge in Bezug auf die Renten- und Versorgungsbezüge dargestellt und in den Tabellen auch Bezüge zugrunde gelegt hat, deren jeweilige Höhen --so der Kläger-- teilweise unrealistisch sind, sollte nach Ansicht des Senats durch diese Vergleichszahlen lediglich verdeutlicht werden, welche unterschiedlichen Besteuerungsfolgen sich bei gleich hohen Einkünften aus unterschiedlichen Einkunftsarten bei Zugrundelegung eines Besteuerungsanteils von 50 % der Sozialversicherungsrenten ergeben können.
- 20** c) Dem Vorbringen des Klägers kann ebenfalls der Vorwurf entnommen werden, der Gesetzgeber habe sich bei der Neuregelung der Besteuerung der Alterseinkünfte durch das AltEinkG zu Unrecht an die Aussagen des --seiner Meinung nach fehlerhaften-- Urteils des BVerfG gehalten, da die Regierungsfractionen in ihrem Entwurf des AltEinkG ausdrücklich darauf hingewiesen hatten, mit diesem Gesetzentwurf solle der Auftrag des BVerfG aus seinem Urteil in BVerfGE 105, 73 erfüllt werden (BTDrucks 15/2150, S. 1).
- 21** aa) Sollten die Vorwürfe des Klägers gegen die endgültige Regelung mit dem Übergang zur nachgelagerten Besteuerung aller Alterseinkünfte gerichtet sein, die ab 2040 greifen wird, bestehen keine Zweifel, dass sich der Gesetzgeber --selbst bei Zugrundelegung der Bedenken des Klägers-- im Rahmen des ihm zustehenden weiten Gestaltungsspielraums gehalten hat.
- 22** Der erkennende Senat hat bereits mehrfach entschieden, dass der Gesetzgeber mit dieser neuen Ausrichtung auf die nachgelagerte Besteuerung, soweit sie in der endgültigen Ausgestaltung zu einer die gesamten Renteneinnahmen umfassenden Besteuerung führt, grundsätzlich eine den Gleichheitssatz nicht verletzende Regelung geschaffen und auch die durch das Verbot der Doppelbesteuerung gezogenen Grenzen seines Gestaltungsspielraums nicht überschritten hat, solange und soweit die Beitragsleistungen "steuerfrei" gestellt werden (siehe u.a. Senatsurteile in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.a, und in BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, unter B.I.2.), sodass zur Vermeidung von Wiederholungen auf diese Urteile verwiesen wird. Die Senatsrechtsprechung wurde vom BVerfG jüngst in seinen Beschlüssen in BStBl II 2016, 310 (Rz 34) und in HFR 2016, 72 (Rz 34) gebilligt und bestätigt.
- 23** bb) Sollte der Kläger hingegen rügen, der Gesetzgeber habe das Urteil des BVerfG in BVerfGE 105, 73 zur Rechtfertigung der von ihm normierten Übergangsregelung herangezogen, ohne dessen Richtigkeit hinterfragt bzw. überprüft zu haben, verkennt der Kläger, dass es dem Gesetzgeber unbenommen ist, seiner Tätigkeit die Rechtsprechung des BVerfG zugrunde zu legen.
- 24** (1) Die unter II.3.a dargestellte Unvereinbarkeitserklärung führt zu einer Pflicht des Gesetzgebers zur Herstellung einer der Verfassung entsprechenden Rechtslage (Beschluss des BVerfG vom 8. Oktober 1980 1 BvL 122/78, 1 BvL 61/79, 1 BvL 21/77, BVerfGE 55, 100, unter C.I., siehe auch Bethge in Maunz/ Schmidt-Bleibtreu/Klein/Bethge, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 47. Erg.Lfg., § 31 Rz 238). Zwar enthält § 31 Abs. 1 BVerfGG keine explizite Bindungswirkung für den Gesetzgeber, so dass er durch die Rechtskraft normverwerfender verfassungsgerichtlicher Entscheidungen nicht daran gehindert wäre, z.B. eine inhaltsgleiche oder inhaltsähnliche Neuregelung zu beschließen (siehe Beschluss des BVerfG vom 6. Oktober 1987 1 BvR 1086/82, 1 BvR 1468/82, 1 BvR 1623/82, BVerfGE 77, 84, unter C.II.). Der Grundsatz der Verfassungsorgantreue bedingt aber, dass der Gesetzgeber die vom BVerfG festgestellten Gründe der Verfassungswidrigkeit des ursprünglichen Gesetzes nicht einfach übergehen darf. Es bedarf vielmehr besonderer Gründe, die sich vor allem aus einer wesentlichen Änderung der für die verfassungsrechtliche Beurteilung maßgeblichen tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse oder der ihr zugrunde liegenden Anschauungen ergeben können (siehe z.B. BVerfG-Entscheidungen vom 15. Juli 1997 1 BvL 20/94, 1 BvL 6/96, BVerfGE 96, 260, unter B.I.1., und vom 26. Februar 2014 2 BvE 2/13, 2 BvE 5/13, 2 BvE 6/13,

2 BvE 7/13, 2 BvE 8/13, 2 BvE 9/13, 2 BvE 10/13, 2 BvE 12/13, 2 BvR 2220/13, 2 BvR 2221/13, 2 BvR 2238/13, BVerfGE 135, 259, unter C.I.1.; siehe dazu auch Lechner/Zuck, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 7. Aufl. 2015, § 31, Rz 35; Lenz/Hansel, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 2. Aufl., 2015, § 31, Rz 37; Burkiczak/ Dollinger/Schorkopf, Bundesverfassungsgerichtsgesetz, 2015, § 31, Rz 62).

- 25** (2) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze konnte und musste der Gesetzgeber bei der Schaffung des AltEinkG das Urteil des BVerfG mit dessen Unvereinbarkeitserklärung zugrunde legen.
- 26** Zunächst fehlte es an einer neuen Rechts- oder Entscheidungslage, aufgrund derer es angezeigt gewesen wäre, von der Einschätzung des BVerfG abzuweichen, die Beamtenpensionen würden verfassungswidrig besteuert.
- 27** Vor allem aber war bei der Schaffung des AltEinkG die Besonderheit zu beachten, dass das BVerfG nicht erst in dem Urteil in BVerfGE 105, 73 eine Benachteiligung der Beamten erkannt hatte. Es hatte sich vielmehr bereits im Jahr 1980 dezidiert mit der ungleichen steuerlichen Behandlung der Alterseinkünfte aus Renten und Pensionen auseinandergesetzt (Beschluss des BVerfG vom 26. März 1980 1 BvR 121/76, 1 BvR 122/76, BVerfGE 54, 11). Als Ergebnis hatte das BVerfG zwar einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz für die dortigen Streitjahre 1969/1970 verneint, gleichzeitig aber darauf hingewiesen, eine verfassungsrechtliche Überprüfung des Umfangs der steuerlichen Begünstigung der Rentner gegenüber den pensionierten Beamten führe zu dem Ergebnis, dass die inzwischen veränderten Verhältnisse ein Ausmaß erreicht hätten, welches eine Korrektur notwendig mache. Auch in seinem Beschluss vom 24. Juni 1992 1 BvR 459/87, 1 BvR 467/87 (BVerfGE 86, 369, BStBl II 1992, 774) sah das BVerfG zwar die dem Gesetzgeber für die Angleichung der Vorschriften über die steuerliche Behandlung von Renten und Ruhegehältern zur Verfügung stehende Zeit als noch nicht abgelaufen an, da durch sein Zögern die verfassungsrechtlichen Fristen noch nicht überschritten worden seien. An seiner verfassungsrechtlichen Einschätzung der steuerlichen Benachteiligung der Pensionäre hat das BVerfG aber auch in dieser Entscheidung keinen Zweifel gelassen.
- 28** Angesichts dieser Ausgangslage ist es nicht zu beanstanden, dass der Gesetzgeber den Auftrag des BVerfG erfüllen wollte und eine Regelung geschaffen hat, die zu einer schrittweisen Beseitigung der vom BVerfG gesehenen Benachteiligung der Beamten im Hinblick auf die Besteuerung ihrer Pensionen geführt hat. Dies gilt umso mehr, als die fehlende Beseitigung der vom BVerfG erkannten steuerlichen Nachteile bis zum 31. Dezember 2004 zur Folge gehabt hätte, dass die Beamtenpensionen ab 2005 nicht mehr hätten besteuert werden dürfen.
- 29** d) Sofern der Kläger der Auffassung ist, der erkennende Senat habe sich zur Rechtfertigung der Verfassungsmäßigkeit der Übergangsregelung in seiner ständigen Rechtsprechung zu Unrecht auf die Beseitigung der vom BVerfG festgestellten und vom Kläger bezweifelten verfassungswidrigen Ungleichbehandlung der Beamtenpensionen berufen, übersieht er, dass der erkennende Senat nicht nur gemäß § 31 Abs. 2 BVerfGG an die Entscheidungsformel des Urteils in BVerfGE 105, 73 gebunden ist (siehe oben II.3.a), sondern seiner Rechtsprechung auch § 31 Abs. 1 BVerfGG zugrunde zu legen hat, wonach Entscheidungen des BVerfG die Verfassungsorgane des Bundes und der Länder sowie alle Gerichte und Behörden binden.
- 30** aa) Diese Bindungswirkung entfaltet sich über den entschiedenen Einzelfall hinaus insofern, als die sich aus dem Tenor und den tragenden Gründen der Entscheidung ergebenden Grundsätze für die Auslegung der Verfassung von den Gerichten in allen künftigen Fällen beachtet werden müssen (vgl. z.B. Beschluss des BVerfG vom 8. September 2010 2 BvL 3/10, BFH/NV 2010, 2217, unter II.1., m.w.N.). Die den Tenor tragenden Entscheidungsgründe sind jene Rechtssätze, die nicht hinweggedacht werden können, ohne dass das konkrete Entscheidungsergebnis nach dem in der Entscheidung zum Ausdruck gekommenen Gedankengang entfällt (Beschluss des BVerfG vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97).
- 31** Damit war und ist der erkennende Senat an die Feststellung des BVerfG gebunden, dass in der Besteuerung der Pensionen im Verhältnis zur Ertragsanteilsbesteuerung der Sozialversicherungsrenten ab dem Veranlagungszeitraum 1996 eine verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigende Benachteiligung liegt. Die Zweifel des Klägers an der materiellen Richtigkeit des Urteils des BVerfG ändern an dessen Bindungswirkung nichts.
- 32** bb) Die Rechtskraft sowie die Bindungswirkung einer gerichtlichen Entscheidung bezieht sich indes stets auf den Zeitpunkt, in dem sie ergeht. Unberührt bleiben damit solche Veränderungen, die erst später eintreten. Eine erneute Befassung des BVerfG aufgrund einer Richtervorlage nach Art. 100 GG --das für den erkennenden Senat einzig mögliche Vorgehen, sollte er die Auffassung des Klägers teilen-- wäre damit nicht ausgeschlossen, wenn tatsächliche oder rechtliche Veränderungen eingetreten wären, die die Grundlage der früheren Entscheidung berührten und deren Überprüfung nahe legten. Ausgehend von der Entscheidung des BVerfG wäre darzulegen und

zu begründen, inwieweit sich die für die verfassungsrechtliche Beurteilung maßgebliche Lage verändert hat (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. Beschluss vom 16. November 1992 1 BvL 31/88 u.a., BVerfGE 87, 341).

- 33** Demzufolge kann die vom Kläger behauptete Unrichtigkeit des Urteils in BVerfGE 105, 73 nicht nochmals Gegenstand einer Richtervorlage sein. Der Kläger bezieht sich mit seinem Vorbringen nämlich nicht auf eine veränderte Sach- oder Rechtslage, er beanstandet vielmehr die --seiner Meinung nach fehlerhafte-- verfassungsgerichtliche Beurteilung der Besteuerung der Pflichtversicherten und Rentner sowie der Beamten und Pensionäre in den Zeiträumen, die schon dem BVerfG-Urteil zugrunde lagen. Da bereits eine Sachentscheidung des BVerfG zur damals geltenden Rechtslage ergangen ist, begehrt der Kläger vom erkennenden Senat im Kern, dass dieser das BVerfG zu einem Überdenken seiner Entscheidung veranlasst, mit dem Ziel, dass das Gericht seine damalige Einschätzung aufgibt, die Beamten würden im Verhältnis zu den Pflichtversicherten in verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigender Weise benachteiligt. Hierfür gibt es indes keine verfahrensrechtliche Handhabe (vgl. auch BFH-Beschluss vom 24. November 2010 II B 9/10, BFH/NV 2011, 441, Rz 3).
- 34** Der Senat konnte infolgedessen --ebenso wie das BVerfG in seinen Beschlüssen in BStBl II 2016, 310, in HFR 2016, 72 und in HFR 2016, 77-- die Verfassungsmäßigkeit der Einschränkung des Vertrauensschutzes durch die Übergangsregelung damit rechtfertigen, dass die vom Gesetzgeber gewählte Ausgestaltung der Übergangsregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 3 ff. EStG notwendig sei, um die verfassungswidrige Ungleichbehandlung der Pensionsbezüge nicht fortauern zu lassen (vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, Rz 53; z.B. BVerfG-Beschlüsse in BStBl II 2016, 310, Rz 63, und in HFR 2016, 72, Rz 69).
- 35** e) Auch unter Berücksichtigung der weiteren Bedenken des Klägers bleibt der Senat bei seiner Rechtsprechung, die inhaltliche Ausgestaltung der Übergangsregelung sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 36** aa) Aufgabe der Übergangsregelung war und ist es, die bestehenden unterschiedlichen Altersvorsorge- und Alterseinkünfte systeme in das verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende System der nachgelagerten Besteuerung zu überführen, um eine einheitliche Besteuerung der Alterseinkünfte zu erreichen.
- 37** Da die verschiedenen Alterseinkünfte bis zu dieser Neuregelung vollkommen unterschiedlich besteuert wurden, waren zur Verwirklichung einer einkommensteuerrechtlichen Gleichbehandlung jeweils unterschiedliche Zwischenschritte notwendig. Dabei erforderte die gleitende Überführung der Besteuerung von Sozialversicherungsrenten wie der bisherigen Ertragsanteilsbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG a.F. hin zur vollständigen nachgelagerten Besteuerung steigende Besteuerungsanteile, wohingegen Versorgungsbezüge bereits dem tragenden Element des AltEinkG entsprechend nachgelagert besteuert wurden (so BFH-Urteil vom 7. Februar 2013 VI R 83/10, BFHE 240, 549, BStBl II 2013, 573, Rz 16).
- 38** Im Rahmen der Ausgestaltung der Übergangsregelung war der Gesetzgeber bestrebt, bei der Besteuerung aller Alterseinkünfte die spezifischen Steuervergünstigungen der jeweiligen Einkunftsarten, die den Steuerpflichtigen im Laufe der Zeit zum Ausgleich gewährt worden waren, schrittweise abzusenken. So ist bei der Beamtenversorgung der Versorgungsfreibetrag gemäß § 19 Abs. 2 EStG ab 2005 über einen Zeitraum von 35 Jahren abgesenkt worden, wobei wie bei den Renten die Umstellung nach dem sog. Kohortenprinzip erfolgt, d.h. für den einzelnen Bezieher von Versorgungsbezügen wird die Besteuerungssituation jeweils in dem Zustand "eingefroren", der im Jahr des Renten- oder Pensionseintritts gegeben ist (vgl. BTDrucks 15/2150, S. 38). Zudem ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag für die Versorgungsbezüge von 920 € auf 102 € abgesenkt worden. Um zu vermeiden, dass durch die ab 2005 wirkenden Absenkungen vor allem die Bezieher niedrigerer Beamten- und Werkspensionen überproportional benachteiligt werden, ist ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag von 900 € eingeführt worden, der ebenfalls bis zum Jahr 2040 auf 0 € abgeschmolzen sein wird.
- 39** bb) Der BFH hat sowohl die Verfassungsmäßigkeit dieser Maßnahmen in Bezug auf die Besteuerung der Beamtenpensionen bestätigt (Urteile in BFHE 240, 549, BStBl II 2013, 573, Rz 14 ff., und vom 16. September 2013 VI R 67/12, BFH/NV 2014, 37, Rz 14 f.) als auch entschieden, dass eine Ungleichbehandlung zu Lasten der Sozialversicherungsrentner in deren Übergangsregelung nicht gesehen werden kann, sofern gewährleistet ist, dass Rentenzahlungen, die auf Beiträgen beruhen, die sich nicht steuermindernd ausgewirkt haben, nicht erneut der Besteuerung unterworfen werden (z.B. Senatsurteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.b bb; siehe zu letzterem unten II.4.).
- 40** cc) Das Vorbringen des Klägers ändert an dieser Beurteilung nichts.
- 41** (1) Die von ihm beanstandeten Beispiele und Tabellen des Urteils in BVerfGE 105, 73 sowie die seiner Meinung nach

fehlende Berücksichtigung der auch den Beamten gewährten Vorsorgepauschale spielten im Gesetzgebungsverfahren keine Rolle. Dieses hatte lediglich die künftige Ausgestaltung zum Inhalt. Dasselbe gilt für die Kritik des Klägers an den verfassungsgerichtlichen Erwägungen in Bezug auf den Bundeszuschuss. Der Senat weist im Übrigen darauf hin, dass dem BVerfG die teilweise Finanzierung der Sozialversicherungsrenten durch den Bundeszuschuss lediglich als ein weiteres Argument zur Begründung der ungleichen Besteuerung gedient hat und auch nur "soweit die Rentenzahlungen auf dem Bundeszuschuss beruhen" (siehe Urteil in BVerfGE 105, 73, unter C.V.1.c).

- 42** (2) Die vom Kläger berechneten und gerügten Progressionsnachteile sind das Ergebnis der teilweisen Nichtabziehbarkeit der Altersvorsorgeaufwendungen der Eheleute in der Beitragsphase. Die fehlende Abziehbarkeit ist im Rahmen der Prüfung des Verbots der Doppelbesteuerung zu berücksichtigen (siehe unten II.4.). Zudem beruhen die Nachteile auf der Annahme des Klägers, Pflichtversicherte erhielten ein höheres Bruttoeinkommen als vergleichbare Beamte; die höhere steuerliche Belastung ist demzufolge die Konsequenz des insoweit verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden progressiven Einkommensteuertarifs (siehe hierzu z.B. Beschluss des BVerfG vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164, unter C.I.2.).
- 43** (3) Der vom Kläger geltend gemachte sog. Grundpreisnachteil kann ebenfalls nicht dazu führen, dass der Senat zur Auffassung gelangen könnte, die Übergangsvorschrift verstoße gegen den Gleichheitssatz.
- 44** (a) Nach dem Vorbringen des Klägers beruht der sog. Grundpreisnachteil darauf, dass ein Pflichtversicherter, der einen Lohn in Höhe der Beitragsbemessungsgrenze bezogen hat, für 1.000 € seiner monatlichen Erstrente Rentenversicherungsbeiträge in Höhe von 42.349 € aus versteuertem Einkommen zu entrichten gehabt habe, während ein Vergleichsrentner, der nur einen Lohn in Höhe eines Viertels der Beitragsbemessungsgrenze bezogen habe, lediglich 2.010 € aus versteuertem Einkommen habe entrichten müssen.
- 45** Der Senat kann zwar nicht im Einzelnen nachvollziehen, wie der Kläger diese Zahlen ermittelt hat, und daher auch nicht beurteilen, ob die Berechnungen letztlich zwingend sind. Erkennbar ist aber, dass die unterschiedliche steuerliche Belastung der Beiträge darauf beruht, dass der erstgenannte Rentner, ebenso wie der Kläger, aufgrund des zugrunde liegenden Lohns in Höhe von mindestens der Beitragsbemessungsgrenze einen Teil seiner Rentenversicherungsbeiträge steuerlich nicht geltend machen konnte, während bei dem Vergleichsrentner zum einen seine niedrigeren Rentenversicherungsbeiträge fast vollständig steuerlich abziehbar waren und dieser zum anderen wegen des damit verbundenen unterstellten geringeren steuerpflichtigen Einkommens weniger Einkommensteuern zu zahlen hatte.
- 46** (b) Unabhängig davon hat der erkennende Senat bereits in Bezug auf die insofern vergleichbare Interessenlage der vormals Selbstständigen im Verhältnis zu den früheren Pflichtversicherten entschieden, dass die unterschiedliche steuerliche Vorbelastung der Altersvorsorgeaufwendungen nicht daran hindert, die darauf beruhenden Alterseinkünfte in einem Übergangszeitraum mit demselben Besteuerungsanteil zu besteuern (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, Rz 32 ff.). Mit der unterschiedslosen Einbeziehung aller Basisversorgungssysteme in die Übergangsregelung mit einem Besteuerungsanteil, der sich am Beginn der Rente orientiert, hat der Gesetzgeber dem Gesichtspunkt Rechnung getragen, dass es im Rahmen der Rentenbesteuerung und damit in einem Massenverfahren einer einfachen, praktikablen und gesamtwirtschaftlich tragbaren Lösung bedarf. Bei der gebotenen Abwägung mit dem Aspekt der Besteuerung des Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und insbesondere seines Anspruchs darauf, nicht willkürlich anders besteuert zu werden als andere gleich leistungsfähige Steuerpflichtige, konnte der Gesetzgeber dem Gebot einer praktikablen und administrierbaren Lösung die entscheidende Bedeutung beimessen, ohne dass dies verfassungsrechtlich zu beanstanden ist. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in den Senatsurteilen in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.b und in BFHE 228, 223, BStBl II 2011, 567, Rz 35 verwiesen. Diese Senatsrechtsprechung ist vom BVerfG ebenfalls gebilligt worden (vgl. Beschlüsse des BVerfG in BStBl II 2016, 310, Rz 36 ff., und in HFR 2016, 72, Rz 39) und auch auf das Verhältnis zwischen vormaligen Beamten und Arbeitnehmern ausgeweitet worden (Beschluss des BVerfG in HFR 2016, 72, Rz 42).
- 47** In Bezug auf die unterschiedliche steuerliche Vorbelastung der Altersvorsorgebeiträge der Pflichtversicherten der gesetzlichen Rentenversicherung untereinander kann infolgedessen nichts anderes gelten. Es ist kein Gesichtspunkt erkennbar, warum der Gesetzgeber nicht auch hier --ebenso wie bei Selbstständigen und Beamten-- dem Gesichtspunkt der einfachen und praktikablen Handhabbarkeit der Übergangsregelung die maßgebliche Bedeutung beimessen konnte.
- 48** (4) Soweit der Kläger das unterschiedliche Versorgungsniveau der Rentner und Pensionäre rügt, ist auf die BVerfG-

Rechtsprechung zu verweisen, wonach es für die verfassungsrechtliche Würdigung der hier einschlägigen Normen des EStG am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG ausschließlich auf die einkommensteuerliche Belastung ankommt, die diese Normen (gegebenenfalls 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 (Entscheidungen in BVerfGE 105, 73, unter C.II., und in HFR 2016, 77, Rz 47). Für die verfassungsrechtliche Würdigung der unterschiedlichen Besteuerung von Versorgungsbezügen der Ruhestandsbeamten und von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung kommt es damit allein auf den Vergleich einkommensteuerlicher Be- und Entlastung der jeweiligen Bruttobezüge der Steuerpflichtigen an, nicht aber auf einen Vergleich der Nettoversorgung (so ausdrücklich BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73, unter C.II.).

- 49** Der vom Kläger zitierte Beschluss des BVerfG vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06 (BVerfGE 120, 125) zur Abziehbarkeit der Beiträge zur Krankenversicherung steht dem nicht entgegen. Das BVerfG bezieht sich in diesem Beschluss explizit auf das Urteil in BVerfGE 105, 73 (BVerfGE 120, 125, unter C.I.2.), so dass nicht davon ausgegangen werden kann, das BVerfG habe in der späteren Entscheidung die bisherigen Kriterien für die Gleichheitsprüfung in Bezug auf die Besteuerung von Renten und Pensionen aufgeben wollen.
- 50** 4. Der erkennende Senat kann indes nicht beurteilen, ob durch die Besteuerung der Sozialversicherungsrenten der Eheleute mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG im Einzelfall gegen das Verbot der Doppelbesteuerung verstoßen wird.
- 51** a) In seinem Urteil in BVerfGE 105, 73 (unter D.II.) hat das BVerfG den Gesetzgeber aufgefordert, die steuerliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen "in jedem Fall" so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird. Auch aktuell sieht das BVerfG das Verbot der Doppelbesteuerung als einen, vielleicht sogar den unverzichtbaren Bestandteil der Neuregelung an. Dies zeigen seine Erwägungen zur Gleichbehandlung der Renten trotz unterschiedlicher steuerlicher Berücksichtigung der zugrunde liegenden Beiträge sowie zur Zulässigkeit der unechten Rückwirkung, in denen das BVerfG ausdrücklich das Verbot der Doppelbesteuerung als nicht zu überschreitende Regelungsgrenze nennt (Beschlüsse in BStBl II 2016, 310, Rz 32 und Rz 66 ff.; in HFR 2016, 72, Rz 32 und Rz 72 ff., und in HFR 2016, 77, Rz 32).
- 52** Das BVerfG hat bislang darauf verzichtet, den Begriff "doppelte Besteuerung" zu konkretisieren. Der Senat hat zwischenzeitlich --wenn auch noch nicht abschließend-- bestimmte, vom BVerfG inzwischen gebilligte Kriterien herausgearbeitet, wie die doppelte Besteuerung zu errechnen ist. Dabei unterscheiden sich seine Berechnungen erheblich von denen des Klägers.
- 53** aa) Anders als der Kläger meint, ist den Berechnungen das Nominalwertprinzip zugrunde zu legen. Dieses hat das BVerfG in seinen Beschlüssen aus dem Jahr 2015 ausdrücklich bestätigt (Beschlüsse in BStBl II 2016, 310, Rz 51 ff.; in HFR 2016, 72, 60, und in HFR 2016, 77, Rz 42). Die Anwendung des Nominalwertprinzips bei der Gegenüberstellung der aus versteuertem Einkommen geleisteten Beitragszahlungen mit dem nicht steuerbaren Rentenzufluss begegnet danach keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Es ist mit dem Gleichheitsgebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar, dass bei der Berechnung einer Doppelbesteuerung die zwischenzeitliche Geldentwertung unberücksichtigt bleibt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der erkennende Senat auf die Ausführungen des BVerfG in BStBl II 2016, 310, Rz 51 ff.
- 54** bb) Nach Ansicht des Senats, die vom BVerfG gebilligt worden ist (siehe Beschlüsse in BStBl II 2016, 310, Rz 49 ff.; in HFR 2016, 72, Rz 58 ff., und in HFR 2016, 77, Rz 41 ff.), liegt eine doppelte Besteuerung vor, wenn die steuerliche Belastung der Vorsorgeaufwendungen höher ist als die steuerliche Entlastung der darauf beruhenden Altersrenten (vgl. z.B. Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, Rz 52).
- 55** Bei der Ermittlung der steuerlichen Belastung der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung ist zunächst zu berücksichtigen, dass die Arbeitgeberbeiträge gemäß § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei waren (siehe Senatsurteil in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.c bb). Bei der Ermittlung des Ausmaßes der steuerlichen Berücksichtigung als Sonderausgaben der von den Versicherten getragenen Altersvorsorgeaufwendungen sind die Höchstbeträge des § 10 Abs. 3 EStG a.F. bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2004 anhand der Beitragssätze der gesetzlichen Sozialversicherung aufzuspalten (Senatsurteile in BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, unter II.2.c cc, und vom 23. Oktober 2013 X R 11/12, BFH/NV 2014, 328, Rz 23). In Bezug auf die von E in den Jahren seit 2005 geleisteten

freiwilligen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung sind hingegen die tatsächlich abziehbaren Beiträge gemäß § 10 Abs. 3 EStG n.F. zugrunde zu legen.

- 56** In die Berechnung der steuerlichen Entlastung der Renten sind die bislang vereinnahmten sowie die zum Zeitpunkt des Bezugsbeginns der Rente der statistischen Wahrscheinlichkeit nach zu erwartenden Leistungen einzubeziehen (z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2014, 328, Rz 23). Dies gilt auch im Hinblick auf die bereits verstorbene E. Der Senat hat in ständiger Rechtsprechung entschieden, es stelle eine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung dar, wenn die Rentenzahlungen mit dem gesetzlich festgelegten Anteil der Besteuerung unterworfen werden, auch wenn der Steuerpflichtige vor Erreichen der statistischen Lebenserwartung verstirbt. In einem solchen Fall verwirklichte sich das typische Rentenrisiko; während bei einem Teil der Steuerpflichtigen die Lebenszeit die statistische Lebenserwartung unterschreite, werde diese bei anderen überschritten (Senatsbeschlüsse vom 18. August 2010 X B 50/09, BFH/NV 2010, 2270, Rz 15, und vom 4. Dezember 2012 X B 152/11, BFH/NV 2013, 375, Rz 14).
- 57** b) Da Feststellungen des FG zur Höhe der steuerfrei bezogenen Renteneinnahmen des Klägers und der E seit dem jeweiligen Rentenbeginn sowie insbesondere zur Höhe der jeweiligen Vorsorgeaufwendungen und deren steuerlicher Berücksichtigung in der Beitragsphase fehlen, wird das Urteil aufgehoben und dem FG Gelegenheit gegeben, die erforderlichen Feststellungen nachzuholen.
- 58** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)