

FG Bremen  
6.11.2008  
4 K 54/08 (6)

**Verfassungsmäßigkeit der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a DBuchst. b Satz 2 EStG und der Besteuerung von Renten mit einem Rentenbeginn vor 2005 mit 50% - Sachdienlichkeit einer Teileinspruchsentscheidung**

1. Die Anwendung der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. b Satz 2 EStG enthaltenen Öffnungsklausel, wonach mindestens zehn Jahre lang über dem Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung liegende Beträge in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt sein müssen, damit die Rente mit den geringeren Ertragsanteilen nach Satz 4 dieser Vorschrift zu versteuern ist, ist verfassungsgemäß ausgeschlossen, wenn nur in sieben Jahren über dem Höchstbeitrag liegende Beträge entrichtet wurden.

2. Die aufgrund des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. a EStG i.d.F. des AltEinkG ab 2005 erfolgende Besteuerung von Altersrenten mit einem Rentenbeginn bis zum Jahr 2005 zu einem Anteil von 50 v.H. ist nicht verfassungswidrig.

3. Die Sachdienlichkeit einer Teil-Einspruchsentscheidung muss nicht deshalb ausscheiden, weil das BVerfG die Verfahren, aufgrund derer das Einspruchsverfahren gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO zum Teil ruhte, noch vor Erlass der Teil-Einspruchsentscheidung entschieden hat.

## EStG § 22

Revision (Az. des BFH: X R 1/09).

In dem Rechtsstreit...

wegen Einkommensteuer 2005

hat das Finanzgericht Bremen - 4. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 6. November 2008 für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

...

### Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Beklagte die von der Deutschen Rentenversicherung gezahlte Altersrente des Klägers im Streitjahr 2005 zu Recht zu einem Anteil von 50 von Hundert zu den sonstigen Einkünften des Klägers i.S.d. § 22 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zählte.

Der im Jahre 1924 geborene Kläger war bis Ende November 1972 nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert. Er war ab dem 1. Januar 1956 selbständig tätig und ab 1971 als Kaufmann. Ab dem 1. Dezember 1972 war der Kläger in der Rentenversicherung der Angestellten als selbständig tätiger Kaufmann antragspflichtversichert. Mit seinem Antrag auf Versicherung in der Rentenversicherung der Angestellten einhergehend beantragte der Kläger bei der Bundesver-

sicherungsanstalt für Angestellte (BfA), ihm die Möglichkeit zur Nachentrichtung freiwilliger Beiträge zur Angestelltenversicherung nach Art. 2 § 49a des Angestelltenversicherungs-Neuregelungsgesetzes zu gewähren. Die BfA entsprach diesem Antrag.

Im Einzelnen entrichtete der Kläger folgende Rentenversicherungsbeiträge:

Laufende Pflichtbeiträge:

...

Die BfA stellte dem Kläger für die Jahre 1949 bis 1972 Beitragsbescheinigungen über die Nachzahlung von Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung aus, aus denen sich folgende Nachzahlungen des Klägers ergeben:

...

Die Höchstbeiträge der gesetzlichen Rentenversicherung der Angestellten beliefen sich von 1949 bis 1989 auf folgende Beträge:

1949	588 00 DM
1950	720 00 DM
1951	720 00 DM
1952	780 00 DM
1953	900 00 DM
1954	900 00 DM
1955	967 50 DM
1956	990 00 DM
1957	1 215 00 DM
1958	1 260 00 DM
1959	1 311 00 DM
1960	1 428 00 DM
1961	1 512 00 DM
1962	1 596 00 DM
1963	1 680 00 DM
1964	1 818 00 DM
1965	2 016 00 DM
1966	2 181 00 DM
1967	2 352 00 DM
1968	2 880 00 DM
1969	3 261 00 DM
1970	3 672 00 DM
1971	3 876 00 DM

1972	4 281 00 DM
1973	4 968 00 DM
1974	5 400 00 DM
1975	6 018 00 DM
1976	6 696 00 DM
1977	7 311 00 DM
1978	7 992 00 DM
1979	8 610 00 DM
1980	9 072 00 DM
1981	9 768 00 DM
1982	10 152 00 DM

1983	10 000 00 DM
1984	11 511 00 DM
1985	12 306 60 DM
1986	12 002 10 DM
1987	12.790.80 DM
1988	13 161 00 DM
1989	13 688 10 DM

Ab August 1989 bezog der Kläger eine Altersrente der gesetzlichen Rentenversicherung, deren Höhe im Jahr 2005 € ..., - betrug. Der Kläger gab die Altersrente in voller Höhe in seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2005, Anlage R, an. Mit Schreiben an den Beklagten vom 23. Juni 2006 beantragte der Kläger die Anwendung der Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 EStG und überreichte dem Beklagten gleichzeitig eine Mitteilung der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 30. Mai 2006 zur Vorlage beim Finanzamt, in welcher die oben dargestellten laufenden Pflichtbeiträge aufgeführt sind. Für den Zeitraum von 12/1949 bis 11/1972 (ausgenommen 3/1954 bis einschließlich 12/1955) enthielt die Bescheinigung zwar einen Zahlungsvermerk über die Rentenversicherungsbeiträge. Die Höhe der entrichteten Beiträge und der Zahlungszeitpunkt waren dagegen nicht angegeben. Im Hinblick auf die Höhe der laufenden Pflichtbeitragszahlungen des Klägers enthielt die Bescheinigung die Angabe, dass die Beitragszahlungen des Klägers den Höchstbeitrag in der gesetzlichen Rentenversicherung im Jahr 1985 um DM 2,40 und im Jahr 1987 um DM 1,20 überschritten hätten.

Mit Einkommensteuerbescheid vom ...2007, geändert mit Bescheid vom ...2008, veranlagte der Beklagte den Kläger für den VZ 2005 zur Einkommensteuer. Der Beklagte zählte die Hälfte des Jahresbetrages der Rente (€ ..., -) abzüglich des Werbungskosten-Pauschbetrages von € 102,-, mithin € ..., - zu den sonstigen Einkünften des Klägers nach § 22 EStG und berücksichtigte diesen Betrag dementsprechend bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens. Der Beklagte wandte die Öffnungsklausel im Fall des Klägers nicht an. Er begründete dies damit, dass der Kläger nach der Bescheinigung der Deutschen Rentenversicherung nicht mindestens zehn Jahre lang Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet habe.

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG vorläufig fest.

Am ... 2007 legte der Kläger Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 ein und überreichte dem Beklagten die oben dargestellten Beitragsbescheinigungen der BfA über die Nachzahlungen der Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung für die Jahre 1949 bis 1972. Er begründete seinen Einspruch damit, dass der Beklagte die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) EStG zu Unrecht nicht angewandt habe. Er - der Kläger - habe nach seinem Beitritt zur gesetzlichen Rentenversicherung im Jahr 1972 255 über die jeweiligen Höchstbeiträge hinausgehende Monatsbeiträge (insgesamt DM ...) zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt. Dies gehe auch aus der Bescheinigung der Deutschen Rentenversicherung hervor. Die Zahlungen habe er aus seinem bereits versteuerten Einkommen vorgenommen. Lediglich die Höhe der damals gezahlten Raten und die Zahlungstermine seien ihm nicht mehr bekannt, da sie von einem Firmenkonto erfolgt seien und die Buchhaltungs- und Bankbelege nach Ablauf der Aufbewahrungsfristen nicht mehr vorhanden seien. Nach den den Beitragsbescheinigungen zu entnehmenden Daten und den beiden von der BfA festgestellten Überschreitungen der Höchstbeiträge habe er in insgesamt neun Jahren über den Jahreshöchstbeiträgen liegende Beiträge gezahlt.

Für die Beibringung der genauen Daten und die genaue Anzahl der Überschreitungen könne er - der Kläger - nicht verantwortlich sein. Er habe vor 30 Jahren nicht voraussehen können, dass der Gesetzgeber die Besteuerung der Renten verschärfen und ihm die Beweislast für die Höhe und Daten der Nachzahlungsraten auferlegen werde. Die diese Beweislast bestimmende Regelung in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) EStG sei verfassungswidrig. Sie verstoße gegen den Gleichbehandlungs-

grundsatz in Art. 3 GG, gegen den Grundsatz von Treu und Glauben in Art. 20 GG und das Verbot der Doppelbesteuerung in Art. 14 GG. Zudem müsse der Staat als Verursacher der neuen Gesetzeslage nach Treu und Glauben das Risiko der Sachaufklärung tragen.

Im vorliegenden Fall sei die Anwendung der Beweislastregel auch unbillig, da diese Daten der Deutschen Rentenversicherung aller Wahrscheinlichkeit nach bekannt seien.

Die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) EStG sei nicht mit dem Gleichheitsgrundsatz vereinbar. Denn während bereits eine minimale Überschreitung des Höchstbeitrages, sofern sie mindestens zehn Mal stattgefunden habe, zu einer Anwendung der Öffnungsklausel und damit zur Heranziehung eines prozentual niedrigeren Ertragsanteils führe, bliebe eine einmalige oder gar neunmalige (ggf.) erhebliche Überschreitung des Höchstbeitrages bei der Anwendung der Öffnungsklausel außer Betracht.

Darüber hinaus wandte sich der Kläger mit seinem Einspruch gegen die Besteuerung von Kapitaleinkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Er nahm Bezug auf die damals beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) anhängigen Verfahren 2 BvR 2077/05 und 2 BvL 14/05.

Der Kläger lehnte den Vorschlag des Beklagten, das Einspruchsverfahren über die Rechtmäßigkeit der Besteuerung seiner Altersrente bis zu einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Revisionsverfahren X R 15/07 abzuwarten, welches ebenfalls § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG betreffe, ab und erbat eine Entscheidung im Wege einer Teil-Einspruchsentscheidung zur Beschleunigung des Verfahrens.

Mit Teil-Einspruchsentscheidung vom ... 2008 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers im Hinblick auf den hier streitigen Punkt der Besteuerung der Altersrente als unbegründet zurück. In Bezug auf die Besteuerung von Kapitaleinkünften erklärte der Beklagte, dass das Verfahren im Hinblick auf die genannten vor dem BVerfG anhängigen Verfahren mit Einverständnis des Klägers gemäß § 363 Abs. 2 S. 2 AO ruhe. Der Beklagte bestimmte zudem, dass im Hinblick auf die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG keine Bestandskraft eintrete.

In seiner Teil-Einspruchsentscheidung führte der Beklagte aus, dass diese sachdienlich i.S.d. § 367 Abs. 2a S. 1 AO sei. Sachdienlichkeit sei insbesondere dann anzunehmen, wenn der Einspruch mit Ausnahme eines oder mehrerer klar und eindeutig abgrenzbarer Teile des Einspruchs entscheidungsreif sei und über den übrigen Teil noch nicht entschieden werden könne oder solle, weil eine vom Einspruchsführer aufgeworfene Rechtsfrage Gegenstand eines beim BVerfG anhängigen Verfahrens sei und nach einer Entscheidung dieses Gerichts eine einvernehmliche Regelung des Rechtsstreits erwartet werden könne. Dem beiderseitigen Bedürfnis nach Rechtsfrieden und -sicherheit werde somit durch den Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung Rechnung getragen, indem die Steuerfestsetzung weitgehend in Bestandskraft erwachse bzw. der Steuerpflichtige seine Interessen weiter auf dem Rechtsweg verfolgen könne. Zweck des Einspruchsverfahrens sei eine möglichst zügige Klärung der Sache. Dagegen sei es nicht Zweck des Einspruchsverfahrens, einen Steuerfall möglichst lange offen zu halten, um so von einer für den Steuerpflichtigen günstigen Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung in bisher nicht streitigen Fragen möglichst lange profitieren zu können.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 sei rechtmäßig. Die Altersrente des Klägers sei zu einem Anteil von 50 % der Besteuerung zu unterwerfen. Ab dem Jahr 2005 sei § 22 Nr. 1 S. 3 EStG in der durch das Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) geänderten Fassung anzuwenden. Das habe zur Folge, dass gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG ein im Vergleich zu vorherigen Veranlagungszeitraum höherer Anteil von Leibrenten der Besteuerung unterliege. Bei einem Rentenbeginn bis 2005 sei demgemäß ein Anteil von 50 % einer Leibrente der Besteuerung zu unterwerfen. Mit § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) EStG habe der Gesetzgeber eine Öffnungsklausel eingefügt. Dadurch habe er eine Zweifachbesteuerung in außergewöhnlichen Fällen vermeiden wollen. Nach dieser Vorschrift könne ein Steuerpflichtiger auf Antrag eine niedrigere Besteuerung erreichen. Das setze jedoch

voraus, dass der Steuerpflichtige bis zum 31. Dezember 2004 mindestens zehn Jahre lang Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt habe, die über den für das jeweilige Jahr geltenden Höchstbeitrag hinaus gegangen seien. Der Ertragsanteil sei dann aufgrund des Renteneintrittsalters des Rentenberechtigten und eines für diesen Zeitpunkt maßgeblichen Vomhundertsatzes, der sich aus einer im Gesetz abgedruckten Tabelle ergebe, zu bestimmen.

Mit dem Alterseinkünftegesetz habe der Gesetzgeber die einkommensteuerliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Bezügen im Alter aufgrund eines Urteils des BVerfG neu geregelt. Im Mittelpunkt stehe bei den Renten der Wechsel von der vorgelagerten zur nachgelagerten Besteuerung. Mit den Neuregelungen verfolge der Gesetzgeber das Ziel, den Übergang in das neue Besteuerungssystem für alle Steuerpflichtigen zu erleichtern und entsprechend den Vorgaben des BVerfG die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, dass grundsätzlich eine doppelte Besteuerung vermieden werde.

Der Kläger habe den für die Anwendung der Öffnungsklausel erforderlichen Nachweis nicht erbracht, dass der Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung mindestens in zehn Jahren überschritten worden sei. Ausweislich der Bescheinigungen der Deutschen Rentenversicherung habe er lediglich für die Jahre 1985 und 1987 Jahresbeiträge oberhalb des Höchstbeitrages zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet. Bei Berücksichtigung der in den Beitragsbescheinigungen genannten Daten ergebe sich zusammen mit den dort dargestellten Zahlungen eine neunfache Überschreitung der Höchstbeiträge.

Die Besteuerung der Altersrente des Klägers zu einem Anteil von 50 % sei auch verfassungsgemäß. Das aus Art. 14 GG folgende Verbot der Doppelbesteuerung werde nicht verletzt. Der Besteuerungsanteil von 50 % führe im Falle des Klägers nicht dazu, dass die aus versteuertem Einkommen geleisteten Rentenversicherungsbeiträge höher seien als die Summe aus den zu erwartenden steuerfreien Rentenbezügen und den bis 2005 bereits erhaltenen steuerfreien Rentenbezügen.

Der Kläger hat am ... 2008 Klage erhoben.

Er trägt zur Begründung die bereits in seiner Einspruchsbegründung genannten Erwägungen vor. Ergänzend trägt er vor, dass die Bestimmung, dass mindestens zehn Jahre lang über den Höchstbeiträgen liegende Beiträge zu leisten seien, damit die Öffnungsklausel zur Anwendung komme, verfassungswidrig sei. Die Ausgestaltung der Öffnungsklausel verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz nach Art. 3 GG, den Grundsatz von Treu und Glauben in Art. 20 GG und das Doppelbesteuerungsverbot nach Art. 14 GG. Denn derjenige, der etwa in zehn Jahren geringfügig über den jeweiligen Jahreshöchstbeiträgen liegende Beiträge leiste, werde besser gestellt als derjenige, der in kürzerer Zeit erheblich über den jeweiligen Höchstbeiträgen liegende Beiträge leiste. Hierfür gebe es keine sachliche Begründung.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2005 zu ändern und den steuerpflichtigen Teil der Rente auf 18 % festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung.

Die Akten des Beklagten (2 Bände Einkommensteuerakten, 1 Band Rechtsbehelfsakten und 1 Band Sonderakten) haben vorgelegen. Ihr Inhalt ist wie der Inhalt der Gerichtsakte Grundlage der

Entscheidungsfindung gewesen, soweit die Entscheidung darauf beruht. Insoweit wird auf den Inhalt der Akten ergänzend Bezug genommen.

## **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist zulässig aber unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 S. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

### **A. Zulässigkeit**

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. Beschluss des BFH vom 22. März 1996 III B 173/95, BFHE 180, 217 BStBl. II 1996, 506) fehlt einer Klage das Rechtsschutzbedürfnis, wenn der Steuerbescheid in dem verfassungsrechtlichen Streitpunkt vorläufig ergangen ist, die verfassungsrechtliche Streitfrage sich in einer Vielzahl im wesentlichen gleichgelagerter Verfahren (Massenverfahren) stellt und bereits ein nicht von vornherein aussichtsloses Musterverfahren beim BVerfG anhängig ist. In diesem Fall wird dem Steuerpflichtigen zugemutet, die Klärung der Streitfrage in dem Musterverfahren abzuwarten, da er keine unzumutbaren Rechtsnachteile erleidet. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn besondere Gründe materiell-rechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art (etwa im Hinblick auf die Notwendigkeit einer Aussetzung der Vollziehung) substantiiert geltend gemacht werden, die es rechtfertigen, trotz Anhängigkeit des Musterverfahrens Rechtsschutz gegen den im Streitpunkt für vorläufig erklärten Bescheid zu gewähren.

Im vorliegenden Fall hat der Beklagte den Steuerbescheid vom 14. November 2007 hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG für vorläufig erklärt. Auch in dem Bescheid vom 24. Januar 2008 und der Einspruchsentscheidung vom 11. März 2008 blieb die Vorläufigkeit insoweit bestehen.

Diese Vorläufigkeit führt allerdings nicht zur Unzulässigkeit der Klage, da die vorliegende Klage nicht nur auf die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG beschränkt ist, sondern darüber hinaus auch die Verfassungsmäßigkeit der Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 EStG im Streit ist.

Insoweit erscheint es nicht zumutbar, den Kläger darauf zu verweisen, die Entscheidung des BFH in dem Verfahren zum Aktenzeichen X R 15/07 abzuwarten, um unter Umständen anschließend die Verfassungsmäßigkeit der Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 EStG problematisieren zu müssen.

Insoweit kann die Frage, ob vorliegend der durch den Beklagten vorgenommene Vorläufigkeitsvermerk überhaupt geeignet ist, den verfassungsrechtlich garantierten Steuer-Rechtsschutz zu gewährleisten (vgl. dazu Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12. Dezember 2007 7 K 249/07, EFG 2008, 1082), dahinstehen.

### **B. Begründetheit**

Die angefochtenen Bescheide sind formell wie auch materiell rechtmäßig.

#### **I.**

Die angefochtenen Bescheide sind formell rechtmäßig. Insbesondere ist die Teil-Einspruchsentscheidung des Beklagten verfahrensfehlerfrei ergangen. Der Beklagte konnte gemäß § 367 Abs. 2a AO eine Teil-Einspruchsentscheidung erlassen. Nach dieser Vorschrift kann die Finanzbehörde vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist (S. 1). Sie hat in dieser Entscheidung zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll (S. 2). Die Möglichkeit, eine Teil-Einspruchsentscheidung zu erlassen, ist in das pflichtgemäße Ermessen der Finanzverwaltung gestellt. Die entscheidende Tatbestandsvoraussetzung des § 367 Abs. 2a S. 1 AO für den Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung ist die Sachdienlichkeit. Diese liegt vor.

1. Was unter Sachdienlichkeit zu verstehen ist, hat der Gesetzgeber in § 367 Abs. 2a AO selbst nicht definiert. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. vom 09.11.2006 16/3368, S. 25) soll eine Teil-Einspruchsentscheidung insbesondere dann sinnvoll sein, wenn ein Teil des Einspruchs entscheidungsreif ist, während über einen anderen Teil des Einspruchs zunächst nicht entschieden werden sollte. Dies könne beispielsweise deshalb der Fall sein, weil eine vom Einspruchsführer aufgeworfene Rechtsfrage Gegenstand eines beim BFH anhängigen Verfahrens sei und nach einer Entscheidung des BFH eine einvernehmliche Erledigung des Rechtsstreites erwartet werden könne. Es liege im Interesse der Finanzverwaltung und der Steuerpflichtigen, wenn über entscheidungsreife Teile zeitnah entschieden werde und nicht erst, wenn nach Jahren möglicherweise überholte Rechtsvorschriften anzuwenden seien und erforderliche Nachweise nicht mehr beigebracht werden könnten. Insgesamt solle dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden, hinsichtlich des entscheidungsreifen Teils schneller gerichtlichen Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen (vgl. BT-Drucks. 16/3368, S. 25). Eine Teil-Einspruchsentscheidung ist deshalb dann sachdienlich, wenn ein Beteiligter ein Interesse an einer Entscheidung über einen Teil des Einspruchs hat, beispielsweise weil er aufgrund der Teil-Einspruchsentscheidung eine schnellere bzw. effektivere Erledigung des Einspruchsverfahrens erwartet oder die streiterhebliche Rechtsfrage auch für andere Veranlagungszeiträume Bedeutung hat oder durch die Teil-Entscheidung das Verfahren gefördert wird, da die End-Entscheidung noch längere Zeit nicht spruchreif sein wird (vgl. Bergan/Martin "Allgemeinverfügung und Teileinspruchsentscheidung - die Wunderwaffe der Finanzverwaltung im Kampf gegen Massenrechtsbehelfe?" DStR 2007, 1384; Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 167 Anm. 61). Für die Sachdienlichkeit einer Teil-Einspruchsentscheidung spricht darüber hinaus, wenn eine schnelle Entscheidung der Streitfrage im Interesse beider Beteiligten liegt und nicht ein über mehrere Jahre gehender Rechtsstreit abgewartet werden müsste, da dies sowohl im rechtlichen Bereich als auch für die Frage der Sachverhaltsaufklärung zu weiteren Problemen führen könnte (vgl. Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.12.2007 7 K 249/07, EFG 2008, 1082).

Diese Voraussetzungen liegen hier vor.

a. Der Kläger hatte Interesse an einer schnellen Entscheidung über den die Besteuerung seiner Altersrente betreffenden Teil seines Einspruchs. Dieses Interesse hat er gegenüber dem Beklagten ausdrücklich geäußert. Aufgrund der Teil-Einspruchsentscheidung konnte er im Wege der vorliegenden Klage - schneller gerichtlichen Rechtsschutz im Hinblick auf die hier in Streit stehende Frage in Anspruch nehmen. Darüber hinaus ist die im Streit befindliche Frage, mit welchem Anteil die Rente des Klägers zu den steuerpflichtigen Einkünften des Klägers im Sinne des § 22 EStG zählt, auch für die folgenden Veranlagungszeiträume von erheblicher Bedeutung.

Auch das Interesse der Finanzverwaltung ging dahin, dass über diesen entscheidungsreifen Teil des Einspruchs zeitnah entschieden wurde, und nicht erst nach Ablauf mehrerer Jahre, wenn möglicherweise die Sachverhaltsaufklärung auf deutlich größere Schwierigkeiten stoßen würde.

b. Die Sachdienlichkeit der Teil-Einspruchsentscheidung scheidet nicht deshalb aus, weil das BVerfG die Verfahren, aufgrund derer das Einspruchsverfahren gemäß § 363 Abs. 2 S. 2 AO zum Teil ruhte, noch vor Erlass der Teil-Einspruchsentscheidung entschieden hat. Das BVerfG wies mit seinem Beschluss vom 25. Februar 2008 im Verfahren 2 BvL 14/05 (DVBl 2008, 652-655, HFR 2008, 756-758) den Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Köln vom 22. September 2005 (10 K 1880/05, EFG 2005, 1878) als unzulässig zurück und nahm die zum Az. 2 BvR 2077/05 eingelegte Verfassungsbeschwerde mit Nichtannahmebeschluss vom 10. März 2008 nicht zur Entscheidung an. Dies schließt im vorliegenden Fall die Sachdienlichkeit der Teil-Einspruchsentscheidung nicht aus.

Denn der Kläger musste die Rechtsprechung des BVerfG zur Kenntnis nehmen und über sein weiteres Vorgehen entscheiden. Der Kläger hätte darüber befinden müssen, ob er seinen Einspruch in diesem Punkt aufrecht erhält oder ob er ihn zurücknimmt. Hierfür ist naturgemäß eine gewisse Zeit erforderlich. Für eine "gewöhnliche" Einspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 1 S. 1 AO hätte dies bedeutet, dass der Beklagte auch mit der Entscheidung über den hier streitigen Punkt der Renten-

besteuerung weiter hätte abwarten müssen, obwohl er ersichtlich zu einer Entscheidung in der Lage war und der Kläger eine solche begehrte. In Anbetracht der Tatsache, dass § 367 Abs. 2a AO die schnellere Inanspruchnahme gerichtlichen Rechtsschutzes ermöglichen soll (vgl. BT-Drucks. 16/3368, S. 25), ist es naheliegend, die schnellere und effektivere Entscheidung durch eine Teil-Einspruchsentscheidung hier nicht bloß deshalb auszuschließen, weil die Klärung einer umstrittenen Rechtsfrage durch das BVerfG zwar erfolgt ist, die Beteiligten aber noch nicht in der Lage waren, sich hierauf einzustellen und dies auch noch einige Zeit in Anspruch genommen hätte.

c. Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung war auch nicht aufgrund von § 363 Abs. 2 S. 2 1. Hs. AO ausgeschlossen. Nach dieser Vorschrift ruht ein Einspruchsverfahren insoweit, als bei einem obersten Bundesgericht wegen der Verfassungsmäßigkeit einer Rechtsnorm oder wegen einer Rechtsfrage ein Verfahren anhängig ist und der Einspruch hierauf gestützt wird. Ein Einspruchsverfahren ruht nach dieser Vorschrift mithin kraft Gesetzes. Bei Erlass der Einspruchsentscheidung war allerdings ein Verfahren über die Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Leibrenten nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG beim BFH zum Az. X R 15/07 (Vorinstanz: Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 23. April 2007 3 K 148/05, EFG 2007, 1077) anhängig.

Das anhängige Verfahren führt jedoch gemäß § 363 Abs. 2 S. 2 AO nicht zum Ruhen des Einspruchsverfahrens kraft Gesetzes. Denn der Kläger hatte seinen Einspruch ausdrücklich nicht nur auf dieses vor dem BFH anhängige Verfahren gestützt. Vielmehr stellt der Kläger entscheidend darauf ab, dass nach seiner Auffassung die Öffnungsklauseln des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 EStG nicht der Verfassung entspricht. Darüber hinaus ist § 363 Abs. 2 S. 2 1. Hs. AO deshalb nicht anwendbar, weil nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO die Steuer vorläufig im Hinblick auf die Besteuerung der Altersrente festgesetzt wurde.

d. Auch die Tatsache, dass der Beklagte die Einkommensteuer hinsichtlich der Besteuerung der Einkünfte aus Leibrenten im Sinne des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO nur vorläufig festgesetzt hat, steht der Sachdienlichkeit des Erlasses einer Teil-Einspruchsentscheidung nicht entgegen.

Nach einem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts 12. Dezember 2007 (7 K 249/07, EFG 2008, 1082) ist eine Teil-Einspruchsentscheidung allerdings nicht sachdienlich, wenn die Finanzverwaltung über einen Einspruch, der gerade den Punkt betrifft, hinsichtlich dessen der Steuerbescheid für vorläufig erklärt wurde, endgültig entscheiden will. Der von den Niedersächsischen Finanzgericht zu beurteilende Sachverhalt war allerdings insoweit anders gelagert, als der dortige Kläger das Ruhen des Einspruchsverfahrens im Hinblick auf ein beim BFH anhängiges Verfahren bei der Finanzbehörde beantragt hatte. In derart gelagerten Fällen werde - so das Niedersächsische Finanzgericht - durch eine Ablehnung des Antrages auf (uneingeschränktes) Ruhen des Verfahrens und dem Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung der Steuerrechtsschutz des Einspruchsführers verkürzt. Im vorliegenden zu beurteilenden Fall hingegen hatte der Kläger kein Interesse an einer Aussetzung bzw. einem Ruhen des Verfahrens. Er selbst regte vielmehr den Erlass eines Teil-Einspruchsbescheides an.

2. Für etwaige Fehler in der Ermessensausübung seitens des Beklagten (Ermessensnichtgebrauch, Ermessens Fehlgebrauch oder Ermessensüberschreitung), die das Gericht im Rahmen des § 102 FGO festzustellen hätte, ergeben sich weder aus dem Vortrag der Beteiligten noch aus den vorliegenden Akten Anhaltspunkte.

## II.

Die angefochtenen Bescheide sind auch materiell rechtmäßig. Der Beklagte hat die Altersrente des Klägers zu Recht zu einem Anteil von 50 v. H. bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Klägers als sonstige Einkünfte nach § 22 EStG angesehen und der Besteuerung unterzogen.



1. Gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG in der für 2005 geltenden Fassung gehören zu den sonstigen Einkünften auch Leibrenten und andere Leistungen, die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG erbracht werden, soweit sie jeweils der Besteuerung unterliegen. Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil ist gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) S. 2 EStG der Jahresbetrag der Rente. Gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) S. 3 EStG beträgt der der Besteuerung unterliegende Anteil einer Rente bei einem Rentenbeginn bis (einschließlich) 2005 50 %.

a. Die Altersrente des Klägers wird von § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG erfasst. Sie stellt eine von der gesetzlichen Rentenversicherung geleistete Leibrente dar. Leibrenten sind nach allgemeiner Auffassung Renten (wiederkehrende Zahlungen), die für die Dauer der Lebenszeit einer Bezugsperson gezahlt werden (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl. II 1992, 78). Da der Kläger seine von der gesetzlichen Rentenversicherung gezahlte Altersrente seit 1989 bezog, betrug der der Besteuerung unterliegende Anteil der Rente im VZ 2005 50 %.

b. Der Beklagte hat zu Recht die in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 EStG enthaltene Öffnungsklausel nicht angewendet. Nach Satz 1 dieser Vorschrift gilt ab dem Jahr 2005 die Ertragsanteilsbesteuerung mit den - im Vergleich zu den Prozentsätzen nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) S. 3 EStG i.d.R. geringeren - Ertragsanteilen nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 4 EStG für Leibrenten und sonstige Leistungen, die nicht solche im Sinne des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG sind und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind. Nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 1. Hs. EStG gilt dies auf Antrag auch für Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden. Gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 2. Hs. EStG muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde.

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Der Kläger hat nicht mindestens zehn Jahre lang über dem Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung liegende Beträge in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt, sondern nur in sieben Jahren.

Für die Frage, ob in einem Jahr Beiträge oberhalb des Betrages des Höchstbeitrages gezahlt wurden, sind sämtliche Beiträge zusammenzurechnen, die in einem Jahr an die gesetzliche Rentenversicherung gezahlt wurden. Es kommt darauf an, in welchem Jahr und nicht für welches Jahr die Beiträge gezahlt wurden (vgl. Fischer in Kirchhof, Kompaktkommentar EStG, 7. Auflage 2007, § 22 Rn. 27e; BMF-Schreiben vom 30. Januar 2008, IV C 8-S2222/07/0003, BStBl. I 2008, 390, Rn. 137).

Für die Jahre 1985 und 1987 geht die Überschreitung der Höchstbeiträge aus der Mitteilung der Deutschen Rentenversicherung vom 30. Mai 2006 hervor. Darüber hinaus hat der Kläger aufgrund der von ihm geleisteten Nachzahlungen zur gesetzlichen Rentenversicherung für die Jahre vor 1973 in den Jahren 1972, 1973, 1975, 1976 und 1978 über den Höchstbeitrag hinausgehende Beträge gezahlt, wie in der folgenden Tabelle dargestellt ist:

...

Dies geht zur Überzeugung des Senats aus den Beitragsbescheinigungen der BfA hervor. In diesen Bescheinigungen sind die Nachzahlungen für den relevanten Zeitraum von 12/1949 bis 11/1972 sämtlich ausgewiesen. Der Senat kann daher davon ausgehen, dass der Kläger die Nachzahlungen an den in den Bescheinigungen ausgewiesenen Daten vorgenommen hat. Weitere Nachzahlungen waren nicht erforderlich, sodass der Senat auch davon ausgehen kann, dass keine weiteren Nachzahlungen erfolgt sind. Auf eine etwaige Verfassungswidrigkeit der Beweislastregel in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 2. Hs. EStG kommt es im Hinblick auf den Nachweis der Zahlungen nicht an. Der Kläger hat die erfolgten Zahlungen mittels der Beitragsbescheinigungen

nachgewiesen, vgl. dazu BMF-Schreiben vom 30. Januar 2008 IV C 8-S2222/07/0003, a.a.O., Rn. 142). Der Steuerpflichtige tut seiner Beweislast genüge, wenn er Unterlagen beibringt, aufgrund derer das Finanzgericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung davon ausgehen kann (§ 96 Abs. 1 S. 1 FGO), dass die Beitragszahlungen erfolgt sind. Der Senat hat keinerlei Zweifel, dass die Beitragsbescheinigungen der BfA die Nachzahlungen sowohl der Höhe nach als auch im Hinblick auf den Zeitpunkt der Vornahme der Nachzahlungen korrekt wiedergeben.

Soweit der Kläger vorträgt, er habe in insgesamt 9 Jahren Beiträge erbracht, die oberhalb der jeweiligen Höchstbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung gelegen hätten, kann das Gericht aufgrund der ihm vorliegenden Unterlagen dies nicht nachvollziehen. Auf diese Frage kommt es allerdings auch deshalb nicht an, da der Gesetzgeber ausdrücklich in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 2. Hs. EStG geregelt hat, dass der Steuerpflichtige den Nachweis führen muss, dass der Betrag des Höchstbeitrages mindestens in 10 Jahren überschritten wurde.

2. Der erkennende Senat hält die Regelungen des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) und bb) EStG für verfassungsgemäß.

a. Der Gesetzgeber führte die Regelungen mit dem AltEinkG vom 5. Juli 2004 ein. Sie gelten erstmals für den VZ 2005. Mit dem AltEinkG ist der Gesetzgeber der ihm vom BVerfG mit Urteil vom 6. März 2002 (2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73) aufgegebenen Neuregelung der Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und der Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen nachgekommen. Tragendes Element der Neuregelung ist bei den Renten der Übergang von der vorgelagerten zur nachgelagerten Besteuerung. Der in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG geregelte schrittweise Übergang zur nachgelagerten Besteuerung der Renten soll den Übergang in das neue Steuersystem allen Beteiligten erleichtern (vgl. BT-Drucks. 15/2150 vom 09.12.2003 S. 2). Gemäß § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG beträgt der Besteuerungsanteil der Renten bei einem Rentenbeginn bis zum Jahr 2005 50% und steigt beginnend mit dem Jahr 2006 bei einem Rentenbeginn bis zum Jahr 2020 um jährlich 2 v.H. und von 2021 bis 2040 um jährlich 1 v. H. Um auch in außergewöhnlichen Fällen eine Zweifachbesteuerung zu vermeiden, hat der Gesetzgeber die Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 EStG geschaffen (vgl. BT-Drucks. 15/3004 vom 29. April 2004 S. 20). Auf der anderen Seite führte der Gesetzgeber in § 10 Abs. 3 EStG ab dem VZ 2005 einen erhöhten Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen ein. Im Jahr 2005 können Steuerpflichtige danach 60 % ihrer Vorsorgeaufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von € 20.000,- als Sonderausgaben abziehen. Dieser Betrag vermindert sich um die steuerfreien Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Rentenversicherung und diesen gleichgestellte steuerfreie Zuschüssen der Arbeitgeber (§ 10 Abs. 3 S. 5 EStG). Der Vomhundertsatz erhöht sich in den folgenden Kalenderjahren bis 2025 um je 2 v. H. je Kalenderjahr.

b. Die aufgrund dieser Vorschriften erfolgende Besteuerung der Altersrente des Klägers zu einem Anteil von 50 % ist nicht verfassungswidrig. Sie verstößt weder gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG oder das aus Art. 14 Abs. 1 GG folgende Verbot der Doppelbesteuerung der Renten noch gegen andere Verfassungsgrundsätze.

aa. Es liegt kein Verstoß gegen das aus Art. 14 Abs. 1 GG folgende Verbot der Doppelbesteuerung der Renten vor. Nach dem BVerfG erwerben die in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherten aufgrund ihrer Beitragszahlungen wirtschaftlich gesehen im weitesten Sinne Anwartschaftsrechte auf Versorgung im Alter. Diese Anwartschaften sind grundrechtlich als Eigentum i.S.d. Art. 14 Abs. 1 GG geschützt. Diese Qualifizierung hat auch zur Folge, dass grundsätzlich die gesamten Renteneinnahmen umfassend besteuert werden dürfen (vgl. Beschluss des BFH vom 1. Februar 2006, X B 166/05, BFHE 212, 242, BStBl. II 2006, 420). Werden die Beitragszahlungen teilweise aus versteuertem Einkommen erbracht, hat der Gesetzgeber zwingend zu beachten, dass hierauf beruhende Rentenzahlungen nicht erneut der Besteuerung unterworfen werden dürfen (vgl. Urteil des BVerfG vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, a.a.O.; Beschluss des BFH vom 1. Februar 2006 X B 166/05, BFHE 212, 242, BStBl. II 2006, 420).

Durch die erstmals für den VZ 2005 geltende Ausgestaltung der Besteuerung von Altersrenten ist der Gesetzgeber dem Auftrag des BVerfG nachkommen, die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird.

Die Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen hat ausweislich des Abschlussberichts vom 11. März 2003 umfangreiche Berechnungen zu den von dem Gesetzgeber geplanten Regelungen der Abziehbarkeit von Rentenversicherungsbeiträgen einerseits und der Besteuerung der Leibrenten andererseits angestellt. Die Sachverständigenkommission hat die in diesem Zusammenhang besonders problematischen Fälle des ledigen Arbeitnehmers und des diesem vergleichbaren Selbstständigen, welcher immer den Höchstbetrag in die gesetzliche Rentenversicherung einzahlte und damit den Fall der geringsten Abziehbarkeit der Beiträge, dargestellt. Die Kommission stellte für den Fall des Selbstständigen lediglich für die Jahre um 2020 eine rechnerische Doppelbelastung fest. Unter Einbeziehung des Grundfreibetrages kommt das BMF in seiner weitergehenden Berechnung zu dem Ergebnis, dass es auch in den von der Sachverständigenkommission angenommenen Fällen zu keiner Doppelbesteuerung kommen kann (vgl. BT-Drucks. 15/2150 S. 23f, Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 23. April 2007 3 K 148/05, EFG 2007, 1077). In dem o. g. Verfahren vor dem BVerfG hat der Sachverständige Rürup in einer Anhörung ausgeführt, dass bei typisierender Betrachtung mindestens 70 v. H. der Beiträge zur Rentenversicherung aus un versteuertem Einkommen geleistet werden. Ohne eine Übergangsregelung und ohne Systemwechsel hätten bereits zum damaligen Zeitpunkt (2002) die Sozialversicherungsrenten ohne Gefahr einer Doppelbesteuerung der ursprünglich geleisteten Beitragszahlungen in Höhe von 65 v.H. teilbesteuert werden können (siehe Urteil des BVerfG vom 6. März 2003 - 2 BvL 17/99, a.a.O. juris Rn.152).

Der Besteuerungsanteil für Leibrenten beginnend mit 50 % im Jahr des Rentenbeginns bis 2005 ist auch bei nicht pflichtversicherten Selbstständigen, denen in der Beitragsphase kein steuerfreier Arbeitgeberanteil zustand, sachgerecht. Dieser Personenkreis erhält seit 1961 beim Sonderausgabenabzug einen ungekürzten Vorwegabzug, der einen Ausgleich dafür schaffen soll, dass die Altersvorsorgebeiträge in voller Höhe aus eigenen Mitteln aufgebracht werden müssen. Diese Leibrenten beruhen deshalb auch zu einem bestimmten Anteil auf Beiträgen, die aus un versteuertem Einkommen geleistet wurden (vgl. BT-Drucks. 15/2150, a.a.O. S. 41).

Der Kläger hat die Berechnungen der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen nicht im Einzelnen angegriffen, sondern lediglich pauschal vorgetragen, dass er die nachentrichteten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung aus bereits versteuerten Einkommen geleistet habe. Der Senat sieht keinen Anlass, die Richtigkeit der Berechnungen der Sachverständigenkommission in Frage zu stellen. Auch der Gesetzgeber konnte sich bei der Fassung des § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG an den durch die Sachverständigenkommission vorgenommenen ökonomisch sachverständigen Berechnungen orientieren (BVerfG März 2003 - 2 BvL 17/99, juris Rn. 224). Der Vortrag des Klägers ist nicht hinreichend substantiiert. Der Kläger hätte in seiner Klage nachvollziehbar darlegen müssen, inwieweit er die Nachzahlungen aus bereits versteuertem Einkommen vornahm. Dafür dass der Kläger für die geleisteten Beiträge keinen Sonderausgabenabzug in Anspruch genommen hat, hat das Gericht keine Anhaltspunkte.

bb. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 5. Februar 2002 - 2 BvR 305/93 und 2 BvR 248/93, juris Rn. 88 m.w.N. = BVerfGE 105, 17 = NJW 2002, 3009) ist der Gleichheitssatz "im Steuerrecht als Grundsatz der Steuergerechtigkeit bereichsspezifisch ausgeprägt; er verlangt, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Die Besteuerungsgleichheit gewinnt ihre Konturen erst aus der Eigenart der Steuer als Gemeinlast, die alle Inländer nach ihrem Einkommen, Vermögen und ihrer Nachfragekraft zur Finanzierung der allgemeinen

Staatsaufgaben heranzieht. Art. 3 Abs. 1 GG fordert steuerliche Lastengleichheit, also die im Belastungserfolg gleiche Besteuerung des gesetzlich bestimmten Steuergegenstandes (vgl. BVerfGE 84, 239 <271>; 96, 1 <6>; 99, 280 <289>). Die Besteuerung ist damit an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen auszurichten (vgl. BVerfGE 61, 319 <343 f.>; 82, 60 <86>; 89, 346 <352>). Als horizontale Steuergleichheit gebietet der Gleichheitssatz, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern (vgl. BVerfGE 99, 246 <260>). Der Steuergesetzgeber hat bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Spielraum und ist in der Gestaltung hinsichtlich der Erschließung von Steuerquellen weitgehend frei (vgl. BVerfGE 81, 108 <117 f.>). Will er eine bestimmte Steuerquelle erschließen, andere hingegen nicht, dann ist der allgemeine Gleichheitssatz solange nicht verletzt, wie die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen, insbesondere finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur, beruht (vgl. BVerfGE 49, 343 <360>; 50, 386 <392>; 65, 325 <354>)."

Mit § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG erfolgt nunmehr eine gleichmäßige Besteuerung von Leibrenten. Der Kläger wird entsprechend einem Rentner behandelt, der in der Zeit von 1949 bis 1989 in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert war. Mit seiner Argumentation begehrt der Kläger nicht, gegenüber einem solchen "gewöhnlichen" Rentner gleich behandelt zu werden, sondern darüber hinaus besser, indem er die Anwendung der Öffnungsklausel für sich begehrt. Der Kläger möchte dies dadurch gerechtfertigt wissen, dass er seine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung für den Zeitraum von 12/1949 bis 11/1972 innerhalb von sechs Jahren entrichtet habe. Für eine solche Besserstellung besteht kein Anlass. Der Kläger hat sich freiwillig dafür entschieden, Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung nachzuzahlen, um dadurch im Alter entsprechend höhere Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung in Anspruch nehmen zu können. Es kann für die Anwendung der (z. Zt. teilweisen) nachgelagerten Besteuerung nach § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG keinen Unterschied machen, ob die Beiträge aufgrund einer länger bestehenden Versicherungspflicht entrichtet worden sind oder ob sie aufgrund einer freiwilligen Nachversicherung entrichtet worden sind. Deshalb kann sich der Kläger auch nicht darauf berufen, dass derjenige schlechter behandelt werde, der durch eine Einmalzahlung erheblich über dem Höchstbeitrag liege, als der derjenige, der zehn Jahre lang minimal über dem Höchstbeitrag liege. Denn die erhebliche Überschreitung des Höchstbeitrages beruht gerade darauf, dass der Kläger bis 1972 überhaupt keine Beiträge leistete. Er kann nicht dadurch begünstigt werden, dass er die Beiträge nachgezahlt hat. Dies gilt jedenfalls, solange eine Zweifachbesteuerung ausgeschlossen ist. Das ist hier - wie gezeigt - der Fall.

cc. Zudem hat das BVerfG in seinem Urteil v. 6. März 2002 (2 BvL 17/99 a.a.O.) dem Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Neuregelung einen weiten Gestaltungsspielraum zugebilligt, den der Gesetzgeber nicht überschritten hat. Der Grundsatz gleichmäßiger Besteuerung erfordert nicht, für alle möglichen Varianten von Lebenssachverhalten gesetzliche Tatbestände zu schaffen. Pauschalierungen und Typisierungen im Interesse der Gesetzesvollziehbarkeit - die im Extremfall sogar eine unzutreffende Besteuerung zur Folge haben können - sind dem Gesetzgeber durchaus erlaubt (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg vom 20. Mai 2008 1 K 43/08, EFG 2008, 1795). So begegnet es auch keinen gleichheitsrechtlichen Bedenken, dass die Öffnungsklausel in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 2. Hs. EStG mindestens in zehn Jahren eine Überschreitung des Höchstbeitrages voraussetzt. Mit dieser Öffnungsklausel will der Gesetzgeber erreichen, dass auch in außergewöhnlichen Fällen eine Zweifachbesteuerung vermieden wird. Dementsprechend kann ein Steuerpflichtiger, der nachweist, dass seine bis zum 31.12.2004 geleisteten Beiträge die Höchstgrenze zur gesetzlichen Rentenversicherung überschritten haben, weiterhin die Besteuerung nach dem Ertragsanteil beantragen. Das Gericht hat keine Anhaltspunkte dafür, dass im vorliegenden Fall ein Sachverhalt gegeben ist, der so außergewöhnlich ist, dass auch für ihn die Öffnungsklausel zwingend erforderlich ist. Im Gegenteil geht das Gericht - wie oben dargelegt - davon aus, dass eine Mehrfachbesteuerung von geleisteten Beiträgen im Streitfall ausgeschlossen ist, so dass das Gericht keinen Anlass für die Ausdehnung der vom Gesetzgeber gewählten Öffnungsklausel erkennen kann.

Die Öffnungsklausel in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) bb) S. 2 2. Hs. EStG hat der Gesetzgeber im Wesentlichen aus verwaltungsökonomischen Gründen geschaffen. Mit dieser pauschalen Regelung wollte der Gesetzgeber erreichen, dass der Befürchtung einer drohenden doppelten Besteuerung auch in außergewöhnlichen Fällen begegnet wird (vgl. BT-Drucks. 15/3004 S. 20). Diese Regelung entbindet die Verwaltung von aufwändigen Berechnungen, die in der täglichen Arbeit die Kapazitäten der Finanzverwaltung übersteigen würden. Das Gericht sieht darin einen zulässigen Differenzierungsgrund, der den gesetzlichen Entscheidungsspielraum nicht überschreitet (vgl. Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23. Oktober 2008 3 K 266/06, juris).

dd. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG verstößt nicht gegen Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes. Die Besteuerung der Altersrenten ist nach den Grundsätzen der unechten Rückwirkung von Gesetzen zu beurteilen. Denn § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG in der Fassung des AltEinkG greift mit Wirkung für die Zukunft in ein öffentlich-rechtliches Versicherungsverhältnis. Solche Regelungen sind verfassungsrechtlich daraufhin zu überprüfen, ob das schutzwürdige Bestandsinteresse des Einzelnen die gesetzlich verfolgten Gemeinwohlinteressen bei der gebotenen Interessenabwägung überwiegt (vgl. Beschluss des BVerfG vom 7. April 2008 1 BvR 1924/07, DVBl 2008, 847, WM 2008, 1114). Soweit die Gemeinwohlinteressen überwiegen, ist das rechtsstaatliche Vertrauensinteresse gewahrt. Diesen Grundsätzen genügt § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) EStG. Der Kläger konnte nicht uneingeschränkt auf ein Fortbestehen der bis 2005 geltenden Rentenbesteuerung vertrauen. Die Verfassungsmäßigkeit der bis dahin geltenden Besteuerung von Renten war seit jeher umstritten (vgl. Beschluss BVerfG vom 26. März 1980 1 BvR 121/76, 1 BvR 122/76, BVerfGE 54, 11, BStBl II 1980, 545). Dadurch, dass sich der Gesetzgeber zunächst für eine bestimmte Form der Besteuerung (in Deutschland zunächst für die vorgelegte Besteuerung) der Renten entscheidet, kann er nicht für immer an dieses System gebunden werden. Schon im genannten Beschluss des BVerfG hat dieses darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber aufgrund der Veränderung der tatsächlichen Gegebenheiten sogar zu einer Systemänderung bei der Rentenbesteuerung gehalten sein kann. Der Gesetzgeber ist danach verpflichtet, wenn aufgrund einer langfristigen Entwicklung die tatsächlichen Verhältnisse sich derart verändert haben, dass eine Beseitigung der aufgetretenen Unstimmigkeiten durch eine einfache Anpassung nicht möglich ist, eine Neuregelung der Materie vorzunehmen (vgl. Beschluss des BVerfG vom 26. März 1980 1 BvR 121/76, 1 BvR 122/76, BVerfGE 54, 11, BStBl II 1980, 545).

Durch die in § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) aa) EStG geregelte schrittweise Anhebung des zu versteuernden Anteils an den Leibrenten hat der Gesetzgeber zudem eine den Vertrauensschutz beachtende Übergangsregelung geschaffen (vgl. Urteil des BVerfG vom 6. März 2003 - 2 BvL 17/99, a.a.O.). Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.

Hoffmann

Dr. Ehlers

Dr. Wendt