

Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. (ND)

Lehrstuhl für Öffentliches Recht, Finanz- und Steuerrecht
Direktor des Instituts für Wirtschafts- und Steuerrecht



Universität Augsburg
Juristische Fakultät

Das grundgesetzliche Verbot der doppelten Besteuerung und der Entscheidungsraum des Gesetzgebers

Verfassungsrechtliche Stellungnahme unter besonderer Berücksichtigung
der Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 2023
(2 BvR 1140/21 und 2 BvR 1143/21)

im Auftrag

des Bundesministeriums der Finanzen

September 2024

Inhaltsverzeichnis

I.	Der notwendige Entscheidungsraum des Gesetzgebers im Massenfall- und Übergangsrecht – Zusammenfassung in Thesen	3
II.	Rechtsfrage – die Diskussion in Rechtsprechung, Wissenschaft und Politik.....	7
	1. Das Verbot der doppelten Besteuerung und der Entscheidungsraum des Gesetzgebers..	7
	2. Ein langfristiger Übergang, um doppelte Besteuerungen zu vermeiden.....	8
	3. Die eurogenaue Gesamtrechnung des Bundesfinanzhofs	9
	4. Detailrechnungen – Gestaltungsraum des Gesetzgebers (Literatur).....	10
	5. Das Jahressteuergesetz 2022 und das Wachstumschancengesetz 2024.....	11
	6. Die Debatten in Bundestag und Bundesrat	12
III.	Der notwendige Gestaltungsraum des Gesetzgebers – auf eine Goldwaage legt das Grundgesetz kein Gesetz	13
	1. Doppelter Entscheidungsraum des Gesetzgebers – keine Detailrechnungen	13
	2. Gleichheit, Leistungsfähigkeit, Folgerichtigkeit – Unmögliches verlangt das Grundgesetz nicht.....	16
	3. Unterscheidungsgebot im gewaltenteilenden System des Grundgesetzes	17
	4. Typenbindung, Finanzverfassung, Belastungsgrund und das prägende Gesetz	18
	5. Gesetzgebung bedeutet zu typisieren – keine grundgesetzliche Goldwaage.....	20
	6. Übergang, Steuersystem, Umlagesystem – keine eurogenaue Gesamtrechnung	22
IV.	Überschätzter Reformbedarf: die Regelungen zur Vermeidung doppelter Besteuerungen sind verfassungskonform – Ergebnis	24

I. Der notwendige Entscheidungsraum des Gesetzgebers im Massenfall- und Übergangsrecht – Zusammenfassung in Thesen

1. Im Jahr 2002 stellte das Bundesverfassungsgericht fest, dass die bis dahin bestehende unterschiedliche Besteuerung von Beamtenpensionen und Renten mit dem Gleichheitssatz unvereinbar ist. Der Gesetzgeber hat daraufhin die Altersversorgung grundsätzlich auf eine nachgelagerte Besteuerung umgestellt. In der Auszahlungsphase werden die Einkünfte aus der Altersversorgung mit der Einkommensteuer belastet. In der vorherigen Erwerbsphase können Altersvorsorgebeiträge steuerlich berücksichtigt werden, um eine doppelte Besteuerung zu verhindern. Dieses neue System ist nach der gefestigten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und des Bundesfinanzhofs verfassungskonform.

2. Die aktuelle Neuregelung und die aufgerufenen verfassungsrechtlichen Fragen beziehen sich allein darauf, wie der Wechsel zum neuen System zu regeln ist. Der Gesetzgeber hat sich für einen langfristigen Übergang entschieden, um in der Phase des Wechsels eine doppelte Besteuerung zu vermeiden. Berechtigte der Altersversorgung hatten bis dahin einen erheblichen Teil ihrer Beiträge zu dem System aus versteuertem Einkommen entrichtet. Bei einer sofortigen Besteuerung der Alterseinkünfte ohne Übergangsregelung hätte das Steuerrecht sowohl die Beiträge zur Altersvorsorge als auch die Bezüge aus der Altersversorgung herangezogen und damit eine doppelte Besteuerung bewirkt. Deshalb entschied sich der Gesetzgeber zunächst, die Beiträge bis zum Jahr 2040 sukzessive steuerfrei zu stellen und die Alterseinkünfte ebenfalls in kleinen Schritten der nachgelagerten Besteuerung zuzuführen.

3. Doch schon bald wurde klar, dass auch dieses äußerst langfristige Übergangsrecht die doppelte Besteuerung nicht vollständig vermeidet. So gelingt es Betroffenen nicht, ihre gesamten Beiträge zur Altersvorsorge bis zum Jahr 2040 steuerlich geltend zu machen. Daher wurde mit dem Jahressteuergesetz 2022 der volle prozentuale Sonderausgabenabzug, der zunächst erst ab dem Jahr 2025 greifen sollte, auf das Jahr 2023 vorgezogen. Das Wachstumschancengesetz knüpft hier an. Es verlängert den Übergang zur vollständigen nachgelagerten Besteuerung bis zum Jahr 2058 und damit um weitere 18 Jahre. Der steuerpflichtige Rentenanteil steigt nicht mehr um einen, sondern nur noch um einen halben Prozentpunkt. Diese Verlängerung wirkt der doppelten Besteuerung entgegen, soweit diese auf einem fehlenden Gleichlauf der Abzugs- und Besteuerungsteile beruht.

4. Der maßgebliche Gesetzentwurf, Stimmen in der Literatur, die Debatten im Bundestag und der Bundesrat fordern jedoch weitere gesetzliche Maßnahmen, um den Raum der Doppelbelastung möglichst vollständig zu verschließen. So wurde vorgeschlagen, die Übergangsphase bis in das Jahr 2070 zu verlängern. Auch seien die ebenso auftretenden steuerlichen Minderbelastungen zu vermeiden. Nach einer aktuellen Studie wird die doppelte Besteuerung erst im Jahr 2072 weitestgehend verschwinden. Verfassungsrechtlich hätte man hier innehalten sollen. Das Grundgesetz erlaubt dem Gesetzgeber und erhofft sich von ihm, Recht zu erneuern. Es ist daher nicht im Sinne der Verfassung, einen Übergang zu einem neuen System über einen Zeitraum von deutlich mehr als einem halben Jahrhundert zu regeln. Wird ein neues Recht erlassen, ist dieses auch umzusetzen. Um die typisiert errechnete Mehrfachbesteuerung weiter zu verringern, wird dennoch ein vielschichtiges Regelungsmodell vorgeschlagen, das den Gesetzentwurf um zwei neue Rentenfreibeträge ergänzt: einen typisierten und einen individuellen, der auf Antrag vorgesehen ist. Doch wird festgestellt, dass auch dieses System die doppelte Besteuerung nicht vollständig vermeidet. Demgegenüber betonen andere Stimmen, dass die Verfassung dies auch nicht fordere. So sei eine doppelte Besteuerung z. B. in einer Bagatellgrenze von unter zehn Prozent grundgesetzlich nicht maßgeblich. Würde die Verfassung – so sei ergänzt – vorgeben, Doppelbelastungen in jeder Konstellation und in jedem Euro auszuschließen, bräuchte es weitere Regelungsvorschläge, die nach den gegenwärtigen Studien dieses Ziel ebenfalls nicht erreichen werden. Unmögliches aber verlangt das Grundgesetz nicht.

5. Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Leitentscheidung zur Pensionsbesteuerung aus dem Jahr 2002 einen Satz formuliert, den es später in zahlreichen Nichtannahmebeschlüssen wiederholte und der von den Finanzgerichten sowie der Literatur oft zitiert werden sollte: „In jedem Fall“ ist eine doppelte Besteuerung zu vermeiden. Der Bundesfinanzhof musste dieses Verbot doppelter Besteuerung konkretisieren. Der zuständige Senat entschied sich, die Formulierung „in jedem Fall“ strikt in einer Detailrechnung auszulegen. Die doppelte Besteuerung wird verhindert, „wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen.“ Diese Interpretation ist in einem isolierten Blick auf den einen Satz des Bundesverfassungsgerichts verständlich. Doch legt das Grundgesetz kein Gesetz auf eine solche Goldwaage.

6. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist eine doppelte Besteuerung „in jedem Fall“ zu vermeiden. Das Gericht hat in jüngeren Beschlüssen und wohl auch in Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ausdrücklich darauf hingewiesen, dass dieser Befund nicht gleichsam mathematisch für jeden Einzelfall,

sondern strukturell zu verstehen ist. Die Verfassung öffnet dem Gesetzgeber einen weiten und gleichsam doppelten Entscheidungsraum, erstens die Besteuerung der Altersbezüge neu zu regeln und zweitens einen vertrauensschützenden Übergang in das neue System zu schaffen. Der Gesetzgeber muss – so fährt das Bundesverfassungsgericht bereits in seiner Leitentscheidung aus dem Jahr 2002 und in ständiger Rechtsprechung fort – eine „Abwägung zwischen den Erfordernissen“ insbesondere der Leistungsfähigkeit und Folgerichtigkeit sowie den „Notwendigkeiten einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen“ treffen. Ein Systemwechsel ist in praktikablen Regelungen zu vollziehen. „Während des Übergangszeitraums“ können „Nachteile“ entstehen. Nicht „jeglicher Sonderlast“ ist „mit einer Übergangsregelung zu begegnen.“ Aufwändige Detailrechnungen muss und soll der Gesetzgeber nicht regeln, vielmehr ist eine „unvollständige Abstimmung des Umfangs der abziehbarer Altersvorsorgeaufwendungen mit dem voraussichtlichen Besteuerungsanteil der künftigen Rentenzuflüsse“ im Übergangszeitraum durch die „Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse verfassungsrechtlich gerechtfertigt.“ Das Grundgesetz fordert nach dieser Rechtsprechung und anders als es der Bundesfinanzhof gedeutet hat, eine doppelte Besteuerung „in jedem Fall“, aber nicht für jeden Euro zu vermeiden.

7. Der eurogenaue Gesamtvergleich überzeugt auch aus weiteren Gründen nicht. Die Detailrechnung ist zu aufwändig und die vollständige Vermeidung von doppelten Besteuerungen in der Praxis nicht möglich. Entsprechende gesetzliche Regelungen wären – anders als es das Grundgesetz fordert – nicht einfach und praktikabel, sondern strukturell zu kompliziert. Der allgemeine Gleichheitssatz, das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung verlangen, dass diese Vorgaben in der gesetzlichen Regelung und in der Anwendung des Gesetzes – in einer Gleichheit im Belastungserfolg – erreicht werden. Auch das Unterscheidungsgebot von Abgaben, die Typenbindung der Finanzverfassung, ihre allgemeine Schutzfunktion und die verfassungsrechtliche Vorgabe, den Belastungsgrund jeder Steuer zu fassen, sind notwendig vom Steuergesetzgeber zu konkretisieren. Auch hier eröffnet das Grundgesetz daher dem Gesetzgeber einen weiten Entscheidungsraum und erteilt mathematisch engen Vorgaben eine Absage. Das Parlament muss Steuergesetze erlassen, die vom Gesetzgeber und den Steuerpflichtigen verstanden werden und im Massenfallrecht vollziehbar sind. Detailperspektiven stehen der Steuergesetzgebung daher strukturell fern.

8. Insgesamt fordert jede Besteuerung, eine Leistungsfähigkeit und demgemäß eine wirtschaftliche Realität in Beträgen und damit in Typisierungen abzubilden. Jede Bewertung sowie die steuerlichen Annahmen, ein Kraftfahrzeug werde sechs und ein mobiles Telefon fünf Jahre genutzt, stimmen mit der Realität oft nicht überein, sondern nähern sich dieser lediglich an. Der Gesetzgeber darf und soll nach der ständigen

Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen im Steuerrecht treffen, die sich am Regelfall gleichheitsgerecht und verhältnismäßig orientieren. Um normative Schwierigkeiten zu vermeiden, sind auch Härten und Ungerechtigkeiten in geringem Umfang hinnehmbar. „Typisierung bedeutet“ – so fährt das Gericht fort – „bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen.“ Das aber ist Gesetzgebung. Die Typisierung steht nicht im Gegensatz zur gesetzlichen Regel, sondern verlässt ganz im Gegenteil nur in bestimmten Fällen das Maß der Verfassung. Eine mathematische Detailauslegung der Verfassung kann kaum gesetzlich gefasst werden. Sie würde den Gestaltungsraum des Gesetzgebers zu stark verengen und eine sachgerechte Regelung des Steuerrechts strukturell unmöglich machen.

9. Ohnehin erfasst die Detailrechnung das System der Altersversorgung nicht treffend, weil dieses nicht durch einen angesparten Finanzsockel, sondern durch Umlagen finanziert wird und auch in der Erwerbsphase Versicherungsleistungen erbringt. Steuersystematisch werden der Grundsatz der Individualbesteuerung, der insbesondere einer Differenzierung nach der statistischen Lebenserwartung entgegensteht, sowie das Jährlichkeitsprinzip, das einen zeitnahen Steuerzugriff fordert und die eröffnete Lebensperspektive vermeidet, vernachlässigt.

10. Die aktuelle Neuregelung reduziert die Möglichkeiten der doppelten Besteuerung, indem sie den Übergang zum neuen Recht verlängert. Sie folgt insofern dem grundgesetzlichen strukturellen Verbot der mehrfachen Steuerbelastung in einer verfassungskonformen Weise. Mit Blick auf weitere angemahnte Regelungen zur Reduktion der doppelten Besteuerung sollten jedoch nicht diese, sondern die verfassungsrechtlichen Maßstäbe genauer vermessen werden. Eurogenaue Gesamtrechnungen sowie vielschichtige und äußerst langfristige Übergangsregelungen sind abzulehnen.

II. Rechtsfrage – die Diskussion in Rechtsprechung, Wissenschaft und Politik

1. Das Verbot der doppelten Besteuerung und der Entscheidungsraum des Gesetzgebers

Die Alterssicherung in Deutschland beruht auf drei Säulen: der staatlichen, der betrieblichen Altersversorgung sowie der privaten Zusatzvorsorge. Die staatliche Versorgung gründet vor allem in der Rentenversicherung und der Beamtenversorgung.¹ Im Jahr 2002 entschied das Bundesverfassungsgericht, dass die bis dahin bestehende unterschiedliche Besteuerung von Beamtenpensionen und Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung mit dem Gleichheitssatz unvereinbar ist.² Daraufhin hat der Gesetzgeber beschlossen, die staatliche Altersversorgung auf eine nachgelagerte Besteuerung umzustellen und die betriebliche Altersversorgung ebenfalls auf dieses System auszurichten. Differenzierte Regelungen bestehen für die private Zusatzvorsorge.³ Die Reform der Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, mit der sich der Gesetzgeber im Wachstumschancengesetz vom März 2024⁴ erneut befasst hat, liegt also lange zurück. Seitdem hat die Rechtsprechung und insbesondere der Bundesfinanzhof viele Zweifelsfragen geklärt. Dennoch wird ausgehend von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs weiterhin diskutiert, wie der Übergang zum neuen Recht gelingen und eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung vermieden werden kann.

Seit der Reform werden Einkünfte aus Altersversorgungssystemen mit der Einkommensteuer belastet und Altersvorsorgebeiträge steuerlich berücksichtigt. Nach dem für das Steuerrecht grundlegenden Leistungsfähigkeitsprinzip ist dies durchaus schlüssig. In der Auszahlungsphase erhöhen die Einkünfte die Finanzkraft der Begünstigten und damit ihre steuerliche Leistungsfähigkeit. Die Einnahmen können insoweit der Einkommensteuer unterworfen werden. In der Erwerbsphase sind die Beiträge zur Altersvorsorge dann aber nicht ebenfalls zu besteuern. Andernfalls käme es zu einer einkommensteuerlichen Doppelbelastung. Die Beiträge sind daher entsprechend steuerlich zu berücksichtigen.

¹ Hierzu *Musil*, DStR 2020, 1881 (1881 f.); *Kulosa*, jM 2021, 337 (337 f.); *Weber-Grellet*, FR 2022, 869 (869).

² BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 ff.) – Pensionsbesteuerung.

³ *Musil*, DStR 2020, 1881 (1881 f.); *Kulosa*, jM 2021, 337 (337 f.), mit einem kritischen Blick auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts.

⁴ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27. März 2024, BGBl. I 2024, S. 4 f.; Wachstumschancengesetz – Entwurf, BT-Drs. 20/8628, S. 2, 18 f., 77; Anrufung des Vermittlungsausschusses durch den Bundesrat, BR-Drs. 588/23.

Dieses System der nachgelagerten Besteuerung ist nach der gefestigten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁵ und des Bundesfinanzhofs⁶ verfassungskonform. Doch wird seit langem diskutiert, wie der Systemwechsel gelingen kann. Der Ursprung der Debatte liegt im grundgesetzlichen Verbot der doppelten Besteuerung. Dieses Verbot hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Leitentscheidung aus dem Jahr 2002 zur Pensionsbesteuerung auf den Punkt gebracht und sodann in zahlreichen Beschlüssen wiederholt. Die doppelte Besteuerung ist hiernach „in jedem Fall“ zu vermeiden.⁷ Der Bundesfinanzhof hat diese Worte in einer bemerkenswerten Detailperspektive ausgelegt, nach der kein Euro einer solchen doppelten Besteuerung unterliegen darf.⁸ Daher stellen sich die Rechtsfragen des vorliegenden Gutachtens, wie weit der Gestaltungsraum des Gesetzgebers reicht und ob die aktuelle Rechtslage das Maß der Verfassung wahrt. Verfassungsrechtlich ist zu erörtern, ob das Verbot gleichsam in einer mathematischen Genauigkeit für jeden Euro umzusetzen ist, oder ob es dem Grundgesetz genügt, eine zweifache Belastung im Grundsatz und damit strukturell zu vermeiden.

2. Ein langfristiger Übergang, um doppelte Besteuerungen zu vermeiden

Der Übergang vom alten zum neuen System der nachgelagerten Besteuerung wurde mit einer beachtlichen Langfristigkeit geregelt, um eine doppelte steuerliche Belastung zu vermeiden. Berechtigte der Altersversorgung hatten bis zum Übergang einen erheblichen Teil ihrer Beiträge für das System aus versteuertem Einkommen entrichtet. Bei einer sofortigen Besteuerung der Alterseinkünfte ohne Übergangsregelung hätte das Steuerrecht sowohl die Beiträge zur Altersvorsorge als auch Leistungen aus der Altersversorgung herangezogen und damit eine doppelte Besteuerung bewirkt. Deshalb entschied sich der Gesetzgeber, die Beiträge in der Erwerbsphase im Laufe der Zeit sukzessive steuerfrei zu stellen und die Alterseinkünfte parallel in kleinen Schritten

⁵ Grundlegend: BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) – Pensionsbesteuerung; jüngst BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1140/21, FR 2024, 126 Rz. 29 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1143/21, Rz. 25 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss).

⁶ BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFHE 273, 266 Rz. 17 f.; BFH v. 19.5.2021 – X R 20/19, BFHE 273, 237 Rz. 87 ff.

⁷ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) – Pensionsbesteuerung; sodann: BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310 Rz. 28 ff. – Neuregelung der Rentenbesteuerung (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1961/10, NJW 2016, 469 Rz. 41 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Bezüge aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10, FR 2016, 78 Rz. 58 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Gleichbehandlung von Beamten und Arbeitnehmern (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 Rz. 42, 67 f. – Altersvorsorgeaufwendungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731 Rz. 75 – Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1140/21, FR 2024, 126 Rz. 29 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1143/21, Rz. 25 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss).

⁸ BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFHE 273, 266 Rz. 33; BFH v. 19.5.2021 – X R 20/19, BFHE 273, 237 Rz. 87 ff.

der nachgelagerten Besteuerung zuzuführen. So wurde ein ausgesprochen langfristiger Übergang bis zum Jahr 2040 geschaffen, der in seinem weiten Zugriff in die Zukunft ein Novum war und dem neuen Recht eine zeitnahe Geltung verwehrte.⁹

3. Die eurogenaue Gesamtrechnung des Bundesfinanzhofs

Der Bundesfinanzhof musste das Verbot doppelter Besteuerung für den Übergang im Lichte der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts konkretisieren. Der zuständige Senat erkannte den Gestaltungsraum des Gesetzgebers an, betonte sodann jedoch insbesondere das Gebot, eine doppelte Besteuerung in „jedem Fall“ zu vermeiden. So entschied sich der Senat für eine bemerkenswert strikte Auslegung dieser Wendung.¹⁰

„Im Hinblick auf das von Verfassungs wegen bestehende Verbot einer doppelten Besteuerung ist bislang geklärt, dass eine solche nicht gegeben ist, wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen.“¹¹ Für die Auszahlungsphase stellt der Senat auf eine durchschnittliche Lebenserwartung ab. Bei der Berücksichtigung „jeden Falles“ schließt er letztlich jeden Euro in eine Gesamtrechnung ein.¹² Dies ist in einem singulären Blick auf die vom Bundesverfassungsgericht wiederholte Formulierung¹³ verständlich. Bereits angesichts der neueren Hinweise des Bundesverfassungsgerichts, die Formulierung strukturell zu verstehen,¹⁴ wird der Bundesfinanzhof jedoch geneigt sein, diese Rechtsprechung zu ändern.

⁹ *Kulosa*, jM 2021, 337 (338).

¹⁰ *Kulosa*, jM 2021, 337 (340).

¹¹ BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFHE 273, 266 Rz. 22 m.w.N.

¹² „Dem Kläger werden aufgrund des Rentenfreibetrags voraussichtlich Rententeilbeträge in Höhe von 157.149 € steuerfrei zufließen [...]. Hinzu kommt ein steuerfreier Betrag, der der Klägerin bei Zugrundelegung des statistisch zu erwartenden Verlaufs aufgrund des Rentenfreibetrags zu ihrer Hinterbliebenenrente zufließen wird, dessen Höhe auf der Grundlage der Feststellungen des FG aber nicht ermittelbar ist [...]. Der Werbungskosten-Pauschbetrag [...], der Grundfreibetrag [...], der Sonderausgabenabzug für die Beiträge der Rentner zur Kranken- und Pflegeversicherung [...], die steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Beitragsanteile des Rentenversicherungsträgers zur Krankenversicherung der Rentner [...] und der Sonderausgaben-Pauschbetrag [...] sind hingegen nicht geeignet, zusätzlich zu ihrem eigentlichen Normzweck auch zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Altersbezügen und Altersvorsorgeaufwendungen herangezogen zu werden. Damit beläuft sich der für Zwecke der vorzunehmenden Vergleichsrechnung maßgebliche voraussichtliche steuerfreie Rentenbezug insgesamt jedenfalls auf mindestens 157.149 €“ (BFH v. 19.5.2021 – X R 33/19, BFHE 273, 266 Rz. 33).

¹³ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) – Pensionsbesteuerung; sodann: BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310 Rz. 28 ff. – Neuregelung der Rentenbesteuerung (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731 Rz. 75 – Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten (Nichtannahmebeschluss).

¹⁴ BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1140/21, FR 2024, 126 Rz. 29 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1143/21, Rz. 25 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss); sogleich unter III. 1.

4. Detailrechnungen – Gestaltungsraum des Gesetzgebers (Literatur)

In der Literatur hat der mathematisch exakte Blick des Bundesfinanzhofs ein bemerkenswertes Echo gefunden.¹⁵ So wurde errechnet, dass nach dieser Lesart eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung erst im Jahr 2072 grundsätzlich entfallen werde.¹⁶ Doch hätte man an dieser Stelle bereits innehalten können. Das Grundgesetz erlaubt dem Gesetzgeber und erhofft sich von ihm, Recht zu erneuern. Einen Übergang zu einem neuen System über einen Zeitraum von deutlich mehr als einem halben Jahrhundert zu regeln, ist bereits deshalb kaum im Sinne der Verfassung.

Dennoch werden von der Literatur weitere Maßnahmen gefordert, um die Mehrfachbesteuerung weiter abzubauen. Anknüpfend an – erstens – den vollen Abzug der Altersvorsorgeaufwendungen und den durch den Gesetzentwurf verlängerten Übergang solle – zweitens – ein zusätzlicher typisierter Rentenfreibetrag geregelt werden. Drittens sei ein individueller Rentenfreibetrag auf Antrag vorzusehen. Doch wird darauf hingewiesen, dass auch so nicht jede doppelte Belastung verhindert wird. Die vorgeschlagenen Regelungen führen nach einem veröffentlichten Gutachten zu Steuerausfällen, die zunächst zwei Mrd. Euro erreichen (2037), sodann auf fünf Mrd. Euro ansteigen (2044 bis 2048) und schließlich wieder bei zwei Mrd. Euro (2060) liegen. Die steuerlichen Effekte der beiden neu vorgeschlagenen Elemente beliefen sich allerdings nur auf etwa ein Fünftel der genannten Beträge.¹⁷

Andere Stimmen lehnen eine mathematische Präzisierung des Rechts im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Gestaltungsraum des Gesetzgebers ab. Jedenfalls angesichts der jüngeren Hinweise des Bundesverfassungsgerichts sei die Frage geklärt.¹⁸ Zuvor wurde eine Bagatellgrenze von unter zehn Prozent vorgeschlagen, bis zu der

¹⁵ Deutlich *Kiesewetter/Maiterth/Schenke*, Überprüfung der Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung nach dem AltEinkG im Hinblick auf eine »doppelte Besteuerung« unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung, 2023, S. 5 ff., 134 ff.; *Kempny/Siegel*, DStR 2022, 905 (910): Es sei „methodisch vorzuziehen, die ‚aus versteuertem Einkommen geleisteten‘ Beiträge als Anlage (wie eine Investition) zu verstehen, deren Betrag mit den eintretenden Erträgen verrechnet wird; ist diese Anlage nach geraumer Zeit ‚abgeschrieben‘, so liegt ein normal steuerpflichtiger Rentengewinn vor.“ *Reddig*, DB 2021, 1496 (1496 ff.); siehe für einen Überblick über die facettenreiche Diskussion *Musil*, DStR 2020, 1881 (1884 ff. m.w.N.), und *Weber-Grellet*, FR 2022, 869 (869 ff.), die jedoch – wie auch *Kulosa*, jM 2021, 337 (337 ff.) – in eine etwas andere Richtung weisen (hierzu sogleich).

¹⁶ *Kiesewetter/Maiterth/Schenke*, Überprüfung der Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung nach dem AltEinkG im Hinblick auf eine »doppelte Besteuerung« unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung, 2023, S. 134 ff.

¹⁷ Der typisierte Rentenfreibetrag richtet sich in diesem Vorschlag nach dem Jahr des Renteneintritts, den bis zu diesem Eintritt erwirtschafteten Rentenpunkten, der Zahl der Beitragsjahre und dem Anteil der Eigenbeiträge an den Rentenversicherungsbeiträgen. Nach diesen Parametern werden zahlreiche Fallgruppen gebildet. Doch auch dann könne insbesondere bei verheirateten Selbstständigen mit hohem Einkommen eine doppelte Besteuerung nicht vollständig vermieden werden. Durch den Verzicht auf Sonderregelungen für Hinterbliebenenrenten und durch eine Differenzierung nach dem Geschlecht können aber weitere Friktionen entstehen. Eine weitere Absenkung der Besteuerungsanteile komme nicht infrage. Die Steuerausfälle seien zu hoch, wenn verlässlich alle Fälle doppelter Besteuerung vermieden werden sollen (insgesamt *Kiesewetter/Maiterth/Schenke*, Überprüfung der Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung nach dem AltEinkG im Hinblick auf eine »doppelte Besteuerung« unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung, 2023, S. 134 ff. (Zusammenfassung)).

¹⁸ *Weber-Grellet*, FR 2024, 126 (131 f.).

eine doppelte Besteuerung nicht maßgeblich sei.¹⁹ Die Altersbezüge seien – so wurde ergänzt – eine Einnahmequelle, die insbesondere im Umlagesystem keine reine Kapitalrückzahlung darstelle, sondern eigenständig sei. Angesichts der Komplexität, den Übergang zu regeln, „war der Gesetzgeber nicht gehalten, auch in eher selten auftretenden Einzelfällen eine doppelte Besteuerung zu verhindern.“²⁰ Stimmen, die eine eurogenaue Berechnung fordern, überzeichnen die direktive Kraft der Verfassung und verengen den Gestaltungsraum des Gesetzgebers zu stark.²¹

5. Das Jahressteuergesetz 2022 und das Wachstumschancengesetz 2024

Auch der Gesetzgeber bemerkte, dass selbst das gewählte langfristige Übergangsrecht die doppelte steuerliche Belastung nicht für jeden Euro vermeidet. Ab dem Jahr 2040 werden die Alterseinkünfte vollständig besteuert. Doch ist es bis dahin nicht allen Steuerpflichtigen möglich, ihre Beiträge zur Altersvorsorge vollständig steuerlich geltend zu machen. So griff der uneingeschränkte Abzug als Sonderausgabe erst ab dem Jahr 2025. Gleichzeitig hätten bestimmte Rentner aus der Perspektive der doppelten Besteuerung aber auch höher belastet werden können.²²

Nach dem Koalitionsvertrag der die amtierende Bundesregierung tragenden Parteien sollte daher der Vollabzug bereits ab dem Jahr 2023 gelten, gleichzeitig der steuerpflichtige Rentenanteil nur noch um einen halben Prozentpunkt und damit geringer steigen, um das Problem der doppelten Besteuerung zu reduzieren.²³ Das erste Anliegen wurde durch das Jahressteuergesetz 2022 umgesetzt. Ab dem Jahr 2023 können die Altersvorsorgeaufwendungen vollständig als Sonderausgaben dem steuerlichen Zugriff entzogen werden.²⁴ Das aktuelle Gesetz²⁵ greift nun das zweite Anliegen des Koalitionsvertrages auf. Der im Jahr 2005 begonnene bemerkenswert langfristige Übergang zu einer vollständigen nachgelagerten Besteuerung wird um weitere 18 Jah-

¹⁹ *Schuster*, jM 2017, 119 (122); vgl. *Weber-Grellet*, FR 2022, 869 (872).

²⁰ *Weber-Grellet*, FR 2022, 869 (872).

²¹ *Musil*, DStR 2020, 1881 (1891 f.).

²² *Kulosa*, jM 2021, 337 (339); *ders.* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Anm. 337 (Dezember 2021) m.w.N. und Beispielen; *Fissenewert* in BeckOK EStG, 19. Ed. 2024, § 10 Rz. 42.

²³ Koalitionsvertrag 2021–2025, Mehr Fortschritt wagen. Bündnis für Freiheit, Gerechtigkeit und Nachhaltigkeit, 2021, S. 131: „Wir werden das Urteil des Bundesfinanzhofs zum Alterseinkünftegesetz umsetzen. Eine doppelte Rentenbesteuerung werden wir auch in Zukunft vermeiden. Deshalb soll der Vollabzug der Rentenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben – statt nach dem Stufenplan ab 2025 – vorgezogen und bereits ab 2023 erfolgen. Zudem werden wir den steuerpflichtigen Rentenanteil ab 2023 nur noch um einen halben Prozentpunkt steigen. Eine Vollbesteuerung der Renten wird damit erst ab 2060 erreicht“.

²⁴ § 10 Abs. 3 Satz 6 EStG n.F.; Jahressteuergesetz 2022 vom 16.12.2022, BGBl. I 2022, S. 2294 (2300); *Fissenewert* in BeckOK EStG, 16. Ed. 2023, § 10 Rz. 42.

²⁵ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27. März 2024, BGBl. I 2024, S. 4 f.; Wachstumschancengesetz – Entwurf, BT-Drs. 20/8628, S. 2, 18 f., 77; Anrufung des Vermittlungsausschusses durch den Bundesrat, BR-Drs. 588/23.

re verlängert. Diese Verlängerung wirkt der doppelten Besteuerung entgegen, soweit sie auf einem fehlenden Gleichlauf der Abzugs- und Besteuerungsteile beruht. Fraglich ist jedoch, ob eine derart lange Verzögerung der Geltung des neuen Rechts sachgerecht ist. Ohnehin wird der Raum der doppelten Belastung dadurch nur verkleinert, nicht aber geschlossen. Deshalb wurden weitere gesetzgeberische Maßnahmen angemahnt.²⁶

6. Die Debatten in Bundestag und Bundesrat

In der Debatte im Bundestag wurde angesichts der fortbestehenden Möglichkeiten einer doppelten Besteuerung²⁷ gefordert, die Übergangsphase bis zum Jahr 2070 zu verlängern, um zweifache Belastungen weiter abzubauen.²⁸ Darüber hinaus wurde betont, dass nicht nur eine doppelte Besteuerung, sondern gleichzeitig eine mögliche Minderbesteuerung zu verhindern sei.²⁹ Ein weiteres Gesetzgebungsverfahren in dieser Sache wurde deswegen nicht nur im Gesetzentwurf,³⁰ sondern auch in der Plenardebatte gefordert.

Der Bundesrat begrüßte den Gesetzentwurf der Bundesregierung. Im Einklang mit der Begründung des Entwurfs und der Plenardebatte wies er ebenfalls darauf hin, dass die vorgeschlagenen Maßnahmen „noch nicht ausreichen, um ‚doppelte Besteuerungen‘ für alle zukünftigen Rentenkohorten vollständig zu vermeiden.“ Ferner könne es „in einigen Fällen zu einer Überkompensation“ kommen. „Vor diesem Hintergrund bittet der Bundesrat die Bundesregierung, die verfassungsrechtlich notwendigen Gesetzesänderungen zur Vermeidung einer zukünftigen ‚doppelten Besteuerung‘ von Renten aus der Basisversorgung einer nochmaligen sorgfältigen Prüfung unter der weiteren Einbeziehung der Fachebene der Länder zu unterziehen und durch ein eigenständiges Gesetzgebungsverfahren umzusetzen.“³¹ Eines solchen Verfahrens bedarf es aber nicht.

²⁶ Wachstumschancengesetz – Entwurf, BT-Drs. 20/8628, S. 125; siehe auch *Kulosa*, jM 2021, 337 (339 ff.); *Kiesewetter/Maiterth/Schenke*, Überprüfung der Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung nach dem AltEinkG im Hinblick auf eine „doppelte Besteuerung“ unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung, 2023, S. 5 ff.

²⁷ Hierzu: *Herbrand* (FDP), Deutscher Bundestag, Stenografischer Bericht, 129. Sitzung, 13. Oktober 2023, Plenarprotokoll 20/129, S. 16143.

²⁸ *Birkwald* (Die Linke), Deutscher Bundestag, Stenografischer Bericht, 129. Sitzung 13. Oktober 2023, Plenarprotokoll 20/129, S. 16142.

²⁹ *S. Müller* (Bündnis 90/Die Grünen), Deutscher Bundestag, Stenografischer Bericht, 129. Sitzung, 13. Oktober 2023, Plenarprotokoll 20/129, S. 16147; für weitere Schritte sodann *Heiligenstadt* (SPD), ebenda, S. 16149; vgl. *Schrodi* (SPD), ebenda, S. 16154.

³⁰ Wachstumschancengesetz – Entwurf, BT-Drs. 20/8628, S. 124.

³¹ Bundesrat, Stellungnahme zum Entwurf eines Wachstumschancengesetzes, 20.10.2023, BR-Drs. 433/23 (Beschluss), S. 16; vgl. Finanzausschuss, Bundesrat, Empfehlungen der Ausschüsse, 9.10.23, BR-Drs. 433/1/23, S. 20.

III. Der notwendige Gestaltungsraum des Gesetzgebers – auf eine Goldwaage legt das Grundgesetz kein Gesetz

1. Doppelter Entscheidungsraum des Gesetzgebers – keine Detailrechnungen

Die Diskussion über den Gestaltungsraum des Gesetzgebers³² ist insofern bemerkenswert, als das Bundesverfassungsgericht die breiten Entscheidungsmöglichkeiten des Gesetzgebers in seiner ständigen Rechtsprechung und auch in den Entscheidungen zur Alterssicherung kontinuierlich betont. Bereits das Urteil aus dem Jahr 2002 und auch die Folgeentscheidungen gehen zunächst vom hergebrachten gleichheitsrechtlichen Maßstab aus, der die Entscheidungsweite des Gesetzgebers nicht in Zweifel zieht, sondern hervorhebt, um sodann lediglich im Rechtsfolgenteil den Satz zu äußern, die doppelte Besteuerung sei in jedem Fall zu vermeiden.³³ Ein Rechtsfolgenteil aber verändert den Maßstab und den verfassungsrechtlich geschützten Entscheidungsraum nicht, sondern wendet diese an.

Im prägenden Urteil zur Pensionsbesteuerung aus dem Jahr 2002 wird der weite Gestaltungsraum des Gesetzgebers im Maßstab und sodann im Rechtsfolgenteil unmittelbar vor und nach der viel zitierten Formulierung hervorgehoben. Der Gesetzgeber hat sowohl „bei den weichenstellenden Grundentscheidungen als auch im Hinblick auf Art und Maß vertrauensschützender Übergangsregelungen“ ein breites Feld der Entscheidung. Dieses Feld ist aber nicht unbegrenzt. Im unmittelbaren Anschluss fällt der diskutierte Satz: „In jedem Fall sind 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.“ Der Gesetzgeber muss – so fährt das Gericht fort – eine „Abwägung zwischen den Erfordernissen folgerichtiger Ausrichtung der Einkommensbesteuerung an

³² Soeben unter II.

³³ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 ff., 134 f.) – Pensionsbesteuerung; BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310 Rz. 26 ff., 49 – Neuregelung der Rentenbesteuerung (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1961/10, NJW 2016, 469 Rz. 27 ff., 41 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Bezüge aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10, FR 2016, 78 Rz. 26 ff., 58 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Gleichbehandlung von Beamten und Arbeitnehmern (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 Rz. 32 ff., 42, 67 f. – Altersvorsorgeaufwendungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731 Rz. 43 ff., 75 – Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten (Nichtannahmebeschluss); allgemein zur ständigen Rechtsprechung im Steuerverfassungsrecht in jüngerer Zeit: BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (311 ff. Rz. 94 ff.) – Erstausbildungskosten; BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155 Rz. 139 ff. – Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften.

der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und den Notwendigkeiten einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen“ treffen.³⁴ Wenn aber der Gesetzgeber bei der Neugestaltung des Rechts und bei der Regelung des Übergangs zwischen Entscheidungsalternativen wählen kann, wenn er sodann einfache, praktikable und gesamtwirtschaftlich tragfähige Lösungen wählen darf, ist er nicht auf eine Detailrechnung verpflichtet.

In der Folgezeit knüpfte das Bundesverfassungsgericht in zahlreichen Nichtannahmebeschlüssen ausdrücklich an diese Ausführungen an. Das Verbot der doppelten Besteuerung sei „in jedem Fall“ zu wahren. In dem verfassungsrechtlichen Rahmen hat der Gesetzgeber aber – so fährt das Gericht in ständiger Rechtsprechung ausdrücklich und im unmittelbaren Zusammenhang fort – einen weiten Entscheidungsraum. Dieser ist gleichsam ein doppelter, als der Gesetzgeber erstens die steuerlich belastende Grundentscheidung erneuern und zweitens den Übergang zum neuen System zu regeln darf.³⁵ Ein zweifacher Entscheidungsraum steht mathematischen Spezialvorgaben jedoch strukturell entgegen.

Im demokratischen und gewaltenteilenden Anliegen, den Gestaltungsraum des Gesetzgebers zu wahren, hat das Bundesverfassungsgericht im Jahr 2016 betont, dass sich aus der grundsätzlichen Entscheidung des Gesetzgebers für den Wechsel zu einer nachgelagerten Besteuerung „für die Übergangsphase nicht ableiten [lässt], schon in diesem Zeitraum sei aus Gründen der Folgerichtigkeit eine vollständige steuerliche Freistellung der Aufwendungen geboten. Denn die Übergangsphase dient gerade dazu, den Systemwechsel erst nach und nach zu vollziehen. Dabei ist unvermeidlich, dass während des Übergangszeitraums auch Nachteile fortdauern, die bereits mit der früheren (teilweise) vorgelagerten Besteuerung der Alterseinkünfte verbunden waren [...]. Diese Folgen einer (teilweisen) vorgelagerten Besteuerung sind für sich genommen verfassungsrechtlich ohne Bedeutung, denn aus der Verfassung lässt sich [...] kein

³⁴ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) – Pensionsbesteuerung: „Aufgabe des Gesetzgebers wird es sein, sich vor dem Hintergrund des breiten Spektrums der seit langem aufbereiteten Reformalternativen für ein Lösungsmodell zu entscheiden und dieses folgerichtig auszugestalten. Sowohl bei den weichenstellenden Grundentscheidungen als auch im Hinblick auf Art und Maß vertrauensschützender Übergangsregelungen ist der weite gesetzgeberische Gestaltungsraum nicht unbegrenzt. In jedem Fall sind 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. Insoweit wird der Gesetzgeber sich an ökonomisch sachverständigen Berechnungen orientieren können. Im Übrigen ist auch für die Abwägung zwischen den Erfordernissen folgerichtiger Ausrichtung der Einkommensbesteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen und den Notwendigkeiten einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen ein weiter gesetzgeberischer Entscheidungsraum eröffnet.“

³⁵ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 ff., 134 f.) – Pensionsbesteuerung; BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310 Rz. 26 ff., 49 – Neuregelung der Rentenbesteuerung (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1961/10, NJW 2016, 469 Rz. 27 ff., 41 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Bezüge aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10, FR 2016, 78 Rz. 26 ff., 58 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Gleichbehandlung von Beamten und Arbeitnehmern (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 Rz. 32 ff., 42, 67 f. – Altersvorsorgeaufwendungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731 Rz. 43 ff., 75 – Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten (Nichtannahmebeschluss).

generelles Verbot einer vorgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften in der Aufbauphase ableiten. Die unvollständige Abstimmung des Umfangs der abziehbaren Altersvorsorgeaufwendungen mit dem voraussichtlichen Besteuerungsanteil der künftigen Rentenzuflüsse ist für den Übergangszeitraum durch die der Regelung zugrundeliegenden Typisierungs- und Vereinfacherfordernisse verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Das Bundesverfassungsgericht hat auch bei Abweichungen vom Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht zu untersuchen, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden hat, sondern nur, ob er die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit überschritten hat.³⁶ Aufwändiger Detailberechnungen bedarf es hiernach ausdrücklich nicht.

Auch in einem anderen Zusammenhang hat das Bundesverfassungsgericht hervorgehoben, dass der Gesetzgeber „von Verfassungen wegen nicht gehalten [ist], bei Systemwechseln und der Umstellung von Rechtslagen die Betroffenen von jeder Belastung zu verschonen oder jeglicher Sonderlast mit einer Übergangsregelung zu begegnen. Zwischen dem sofortigen übergangslosen Inkraftsetzen des neuen Rechts und dem ungeschmälernten Fortbestand einmal begründeter subjektiver Rechtspositionen sind vielfache Abstufungen denkbar. Der Nachprüfung durch das Bundesverfassungsgericht unterliegt nur, ob der Gesetzgeber bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des Eingriffs und dem Gewicht und der Dringlichkeit der ihn rechtfertigenden Gründe unter Berücksichtigung aller Umstände die Grenze der Zumutbarkeit überschritten hat.“³⁷ Diese Abwägung hat das Gericht ohnehin bereits in der Leitentscheidung zur Besteuerung aus dem Jahr 2002 hervorgehoben, die den Ursprung der Diskussion bildet.³⁸

Das Bundesverfassungsgericht fordert, eine doppelte Besteuerung „in jedem Fall“ zu vermeiden. Gleichzeitig betont es von Beginn an und kontinuierlich den Gestaltungsraum des Gesetzgebers, ein altes auf ein neues Recht mit vereinfachenden Vergrößerungen umzustellen. Übergangsregelungen dürfen Nachteile bewirken. Eine aufwändige Detailberechnung muss der Gesetzgeber nicht regeln, eine „unvollständige Abstimmung“ ist im Übergang durch den Auftrag, einfache und leicht anwendbare Regelungen zu erlassen, verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Diese Aussagen des Gerichts widersprechen sich nicht: Das Grundgesetz fordert, durch gesetzliche Typisierungen eine doppelte Besteuerung „in jedem Fall“, aber nicht für jeden Euro zu vermeiden. In zwei jüngeren Nichtannahmebeschlüssen aus dem November 2023 schreibt das Bundesverfassungsgericht nun ausdrücklich und wohl auch in Reaktion auf die eurogenaue

³⁶ BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DSStR 2016, 1731 Rz. 76 f. – Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten (Nichtannahmebeschluss).

³⁷ BVerfG v. 4.5.2012 – 1 BvR 367/12, BVerfGE 131, 47 (57 f.) – Preisansagepflicht bei Call-by-Call-Gesprächen.

³⁸ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) – Pensionsbesteuerung; siehe für die Diskussion unter II.

Gesamtrechnung des Bundesfinanzhofs, dass es stets strukturell argumentiert und daher den weiten Entscheidungsraum des Gesetzgebers gewahrt hat.³⁹ Der Gesetzgeber hat daher nach der gefestigten Rechtsprechung einen weiten Entscheidungsraum. Das Verbot der doppelten Besteuerung ist nicht mathematisch für jeden Einzelfall, sondern als Grundsatz zu verstehen.

2. Gleichheit, Leistungsfähigkeit, Folgerichtigkeit – Unmögliches verlangt das Grundgesetz nicht

Das Bundesverfassungsgericht hat die viel diskutierte Aussage, in jedem Fall eine doppelte Besteuerung zu vermeiden, jeweils in den Rechtsfolgenteilen der Entscheidungen geäußert.⁴⁰ Es wendet dabei die steuerverfassungsrechtlichen Maßstäbe der Gleichheit, der Leistungsfähigkeit und der Folgerichtigkeit an. Diese aber verengen nach der ständigen Rechtsprechung den Gestaltungsraum des Gesetzgebers nicht, sondern entfalten ihn in Typisierungen und Pauschalierungen.

Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich zu behandeln (Art. 3 Abs. 1 GG). Die verfassungsrechtliche Vorgabe, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches entsprechend der Unterschiede differenziert zu behandeln, gilt für Belastungen wie für Begünstigungen. In einem stufenlos am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Maßstab bedürfen Differenzierungen stets hinreichender Sachgründe, die sich nach den jeweils betroffenen Sach- und Regelungsbereichen bestimmen lassen und ange-

³⁹ „Die Beschwerdeführer haben sich für die Begründung eines einzelfallbezogenen Verbots der doppelten Besteuerung im Wesentlichen nur auf einen – die dortige Entscheidung abschließenden – Satz in BVerfGE 105, 73 (134 f.) bezogen, wonach in jedem Fall die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen sind, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird. Dass sich aus diesem Satz ein einzelfallbezogenes Verbot der doppelten Besteuerung ableiten ließe, ist jedenfalls nicht offensichtlich und bedürfte eingehender Begründung. Denn Wortlaut und Kontext dieses Satzes sind keineswegs so eindeutig, dass hieraus zwingend eine individuelle Betrachtungsweise geboten wäre, die jeden Einzelfall in den Blick zu nehmen hätte. Die Wahl des Wortes ‚vermeiden‘ anstatt des schärferen Begriffs ‚ausschließen‘ ließe sich vielmehr auch so deuten, dass der Gesetzgeber nur dazu angehalten werden sollte, eine strukturelle doppelte Besteuerung von ganzen Rentnergruppen beziehungsweise -jargängen zu verhindern, nicht aber eine doppelte Besteuerung in jedem individuellen Fall. Dafür könnte auch sprechen, dass die Worte ‚in jedem Fall‘ nicht in dem Halbsatz zur Vermeidung der doppelten Besteuerung, sondern bereits zu Beginn des Satzes verwendet werden [...]. Wenn zusätzlich der unmittelbar vorangehende Satz in BVerfGE 105, 73 (134) davon spricht, dass ‚der weite gesetzgeberische Gestaltungsraum nicht unbegrenzt [ist]‘, ist es nicht fernliegend, die an den Beginn des Satzes gestellten Worte ‚in jedem Fall‘ als bloßes ‚jedenfalls‘ zu deuten. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang weiter, dass das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung BVerfGE 105, 73 zur Begründung der ungerechtfertigten Ungleichbehandlung zwischen Rentnern und Pensionären stets strukturell argumentiert hat“ (BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1140/21, FR 2024, 126 Rz. 29 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 7.11.2023 – 2 BvR 1143/21, Rz. 25 – Verbot der Besteuerung von Alterseinkünften (Nichtannahmebeschluss)).

⁴⁰ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) – Pensionsbesteuerung; BVerfG v. 29.9.2015 – 2 BvR 2683/11, BStBl. II 2016, 310 Rz. 49 – Neuregelung der Rentenbesteuerung (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1961/10, NJW 2016, 469 Rz. 41 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Bezüge aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10, FR 2016, 78 Rz. 58 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Gleichbehandlung von Beamten und Arbeitnehmern (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 Rz. 67 f. – Altersvorsorgeaufwendungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731 Rz. 75 – Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten (Nichtannahmebeschluss); bereits unter 1.

sichts des Zieles und des Ausmaßes der Ungleichbehandlung angemessen sind. Der Maßstab reicht von einer Willkürkontrolle bis hin zu strengen Verhältnismäßigkeitserfordernissen. Die Besteuerung muss der jeweiligen Leistungsfähigkeit entsprechen und folgerichtig ausgestaltet sein. In diesen Grenzen stehen dem Gesetzgeber aber ausdrücklich breite Entscheidungs-, Typisierungs- und Pauschalierungsräume offen.⁴¹ In rechnerischen Detailvorgaben bindet das Grundgesetz den Gesetzgeber nicht.

Im vorliegenden Zusammenhang verlangen Art. 3 Abs. 1 GG und das Gebot der folgerichtigen Besteuerung, einen Euro nicht doppelt, den anderen aber nur einfach zu belasten. Eine solche partielle Doppelbelastung würde der Leistungsfähigkeit nicht entsprechen, wenn die Einkommensteuer auf eine Finanzkraft einfach, in anderen Fällen jedoch mehrfach zugreift. Diese Grundsätze muss der Gesetzgeber aber im steuerlichen Massenfallrecht in einer Weise umsetzen, dass die Vorgaben in der Steuerlast, d. h. im Ergebnis und damit im Belastungserfolg gewahrt werden. Jedes Gesetz ist nur so gut wie sein Vollzug. Diese verbindlichen Ziele aber können durch mathematische Detailvorgaben nicht erreicht werden. Selbst die Berechnungen, die einen noch langfristigeren Übergang zum neuen Steuerregime bei den Altersbezügen fordern, stellen fest, dass die doppelte Belastung nicht für jeden Euro vermieden werden kann.⁴² Unmögliches aber fordert das Grundgesetz nicht. Der allgemeine Gleichheitssatz, das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Gleichheit im Belastungserfolg verlangen im Massenfallrecht gerade keine Detailtypisierungen, sondern allgemeine vollziehbare Maßstäbe.

3. Unterscheidungsgebot im gewaltenteilenden System des Grundgesetzes

Das allgemeine Verbot der doppelten Besteuerung bestätigt diese im gewaltenteilenden System des Grundgesetzes notwendige verfassungsrechtliche Zurückhaltung. Das Leistungsfähigkeitsprinzip setzt nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts dem Zusammenwirken von Steuern sowie jeder Steuer ein Maß. Das Grundgesetz geht davon aus, dass jede Steuer ihre Last abschließend regelt. Es erlaubt daher in der Regel nur die einmalige Belastung des steuerlichen Belastungsgrundes, der „steuerbegründenden Tatbestände“⁴³ und derselben „Quelle wirtschaftlicher Leis-

⁴¹ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 ff., 134 f.) – Pensionsbesteuerung; BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217 (242 ff. Rz. 103 ff.) – Mitunternehmerschaft; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u. a., BVerfGE 152, 274 (311 ff. Rz. 94 ff.) – Erstausbildungskosten; BVerfG v. 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155 Rz. 139 ff. – Beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften; jeweils m.w.N.

⁴² *Kiesewetter/Maiterth/Schenke*, Überprüfung der Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung nach dem AltEinkG im Hinblick auf eine »doppelte Besteuerung« unter Berücksichtigung der aktuellen BFH-Rechtsprechung, 2023, S. 134 ff.; bereits unter II.

⁴³ BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen).

tungsfähigkeit.“⁴⁴ Belastet die Einkommensteuer einen Ertrag oder die Umsatzsteuer eine Leistung, werden grundsätzlich abschließende Eingriffe geregelt. Auf eine steuerlich beanspruchte Leistungsfähigkeit darf daher die gleiche Steuer oder eine andere Abgabe grundsätzlich nicht nochmals zugreifen.

Das Bundesverfassungsgericht hat für das hier maßgebliche „gegenwärtig geltende“ Einkommensteuerrecht dieses allgemeine Verbot der doppelten steuerlichen Belastung konkretisiert. Steuerbares Einkommen ist grundsätzlich „nur der erstmalige Zufluss (die erstmalige Realisierung) einer Vermögenmehrung, nicht dagegen der ‚erfolgsneutrale Vermögenstausch‘ (etwa Austausch von Forderung gegen Bargeld) oder der Vermögenskonsument. Was bereits der Einkommensteuer unterlegen hat, darf nicht ein zweites Mal, also doppelt, besteuert werden. Eine ‚spätere‘ steuerliche Erfassung einer Vermögenmehrung kommt dagegen in Betracht, wenn die Besteuerung zu einem – möglichen – früheren Zeitpunkt unterblieben ist oder ‚aufgeschoben‘ wurde.“⁴⁵ Doch auch diese Vorgaben sind nicht nur im Gesetz tatbestandlich zu fassen, sondern gleichheitsgerecht umzusetzen. Im steuerlichen Massenfallrecht verwehren sie dem Gesetzgeber daher gerade nicht, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, sondern verlangen solche Tatbestände von ihm.⁴⁶

4. Typenbindung, Finanzverfassung, Belastungsgrund und das prägende Gesetz

Der notwendige Gestaltungsraum des Gesetzgebers wird auch durch das allgemeine Unterscheidungsgebot von Abgaben bestätigt, das in unterschiedlichen verfassungsrechtlichen Maßstäben wurzelt. Das Bundesverfassungsgericht hat den Schutz der Finanzverfassung in bindenden Typusbegriffen konkretisiert. Die „typusbildenden Unterscheidungsmerkmale“ der einzelnen Steuern und Steuerarten der Art. 105 und Art. 106 GG „sind dem traditionellen deutschen Steuerrecht zu entnehmen.“ Neue Abgabengesetze sind in den Elementen der herkömmlichen Abgaben gebunden, die das Grundgesetz regelt. Die genetisch-historische Interpretation der einzelnen Steuer- und

⁴⁴ BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG v. 6.12.1983 – 2 BvR 1275/79, BVerfGE 65, 325 (351 ff.) – Zweitwohnungsteuer (Überlingen); BVerfG v. 12.10.1978 – 2 BvR 154/74, BVerfGE 49, 343 (355 f.) – Abgabe wegen Änderung der Gemeindeverhältnisse; BVerfG v. 7.5.1963 – 2 BvL 8, 10/61, BVerfGE 16, 64 (76) – Einwohnersteuer; BVerfG v. 30.10.1961 – 1 BvR 833/59, BVerfGE 13, 181 (193) – Schankerlaubnissteuer; BVerfG v. 4.2.1958 – 2 BvL 31, 33/56, BVerfGE 7, 244 (263 f.) – Weinabgabe.

⁴⁵ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (122 f.) – Pensionsbesteuerung; BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1961/10, NJW 2016, 469 Rz. 41 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Bezüge aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 30.9.2015 – 2 BvR 1066/10, FR 2016, 78 Rz. 58 – Neuregelung der Rentenbesteuerung, Gleichbehandlung von Beamten und Arbeitnehmern (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 Rz. 67 f. – Altersvorsorgeaufwendungen (Nichtannahmebeschluss); BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 323/10, DStR 2016, 1731 Rz. 75 ff. – Qualifizierung der Altersvorsorgeaufwendungen als Sonderausgaben statt als vorweggenommene Werbungskosten (Nichtannahmebeschluss).

⁴⁶ Soeben unter III. 2.

Abgabenarten gewinnt so für alle Abgaben eine bemerkenswerte direkte Kraft. Innerhalb der so gefassten Abgabenbegriffe verfügt der Gesetzgeber aber auch nach dieser Rechtsprechung über eine deutliche Entscheidungsprärogative.⁴⁷ Nach dieser Typenbindung steht der Einkommensteuer eine Doppelbelastung einer Leistungsfähigkeit fern. Doch betont bereits der Ausgangspunkt des Steuertypus, dass der Gesetzgeber diesen fassen muss. Dies aber gelingt nicht in mathematischen Detailvorgaben, sondern nur in Typisierungen.

Das Grundgesetz weist dem Bund und den Ländern Gesetzgebungskompetenzen für bestimmte Abgabentypen zu (Art. 105 GG) und unterscheidet diese so. Ausdrücklich dürfen die Länder gem. Art. 105 Abs. 2a S. 1 GG örtliche Aufwandsteuern nur erheben, „solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind.“ Der Zustimmung des Bundesrates bedürfen Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder Gemeinden (Gemeindeverbänden) zufließt (Art. 105 Abs. 3 GG). Auch die Ertragsverteilung zwischen Bund und Ländern folgt den Abgabentypen (Art. 106 GG). Die Kompetenzordnung, die Zustimmungspflicht der Länder und die Ertragshoheiten fordern insgesamt, Abgaben klar zu unterscheiden. Die Finanzverfassung ist dabei und insgesamt durch eine spezifische Formenstrenge, eine besondere Schutz- und Begrenzungsfunktion gekennzeichnet. Die „Schutz- und Begrenzungsfunktion“ entfaltet sich „auch im Verhältnis zum Bürger, der darauf vertrauen darf, nur in dem durch die Finanzverfassung vorgegebenen Rahmen belastet zu werden.“ Das Grundgesetz muss in seinen Finanzregeln insgesamt „ein Stück Gemeinwohlgerechtigkeit“ bewirken.⁴⁸ Die strikte Schutz- und Begrenzungsfunktion der Finanzverfassung bewahrt den Bürger vor verfassungsrechtlich nicht vorgesehenen Steuern oder vor Abgaben, die sich im Gewand einer anderen Steuer zu verstecken suchen.⁴⁹ Doch auch in dieser ständigen Rechtsprechung betont das Bundesverfassungsgericht, dass der Gestaltungsraum des Gesetzgebers nicht zu stark verengt werden darf, sondern zu wahren ist.

⁴⁷ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rz. 64 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; siehe bereits BVerfG v. 9.2.1972 – 1 BvL 16/69, BVerfGE 32, 333 (338 ff.) – Ergänzungsabgabe.

⁴⁸ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (190 ff. Rz. 57 ff., Zitate: 191 f. Rz. 58, 60) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2, 3, 4, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397 Rz. 62 ff.) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG v. 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (349 ff. Rz. 49 ff.) – Rückmeldegebühr Berlin; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (14 f.) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz; jeweils m.w.N.

⁴⁹ BVerfG v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171 (192 ff. Rz. 61 ff.) – Kernbrennstoffsteuer; BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2, 3, 4, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397 Rz. 62 ff.) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG v. 12.5.2009 – 2 BvR 743/01, BVerfGE 123, 132 (141) – Holzabsatzfonds, Forstabsatzfonds; BVerfG v. 19.3.2003 – 2 BvL 9, 10, 11, 12/98, BVerfGE 108, 1 (18) – Rückmeldegebühr Baden-Württemberg; BVerfG v. 7.5.1998 – 2 BvR 1991, 2004/95, BVerfGE 98, 106 (125) – kommunale Verpackungsteuer; BVerfG v. 6.11.1984 – 2 BvL 19, 20/83 u.a., BVerfGE 67, 256 (288 f.) – Investitionshilfegesetz.

Ganz in diesem Sinne bestätigt das kompetenz- und ertragsrechtliche Unterscheidungsgebot von Abgaben das grundsätzliche Verbot der doppelten Besteuerung und damit den notwendigen Entscheidungsraum des Gesetzgebers. Ein Ertrag, der in einem Jahr mit der Einkommensteuer belastet wurde und daher die Finanzkraft von Bund und Ländern in diesem Jahr erhöht hat, kann den Gebietskörperschaften nicht zu einem späteren Zeitpunkt nochmals zugewiesen werden. Die Unterscheidung des Steuerzugeschnitts gewinnt so eine temporale Perspektive. Diese ist notwendig mit einem Entscheidungsraum des Gesetzgebers verbunden, weil nicht die Besteuerung als solche, sondern auch die Zuweisungen zu einem Steuerjahr gerade im maßgeblichen Jahreswechsel Typisierungen und Pauschalierungen verlangen.

Das grundsätzliche, aber eben nicht mathematische Unterscheidungsgebot wird durch die verfassungsrechtliche Vorgabe ergänzt, nach der Abgabengesetze ihren spezifischen Belastungsgrund erkennbar regeln müssen.⁵⁰ Der Belastungsgrund erklärt, warum auf einen Steuergegenstand mit welcher Bemessungsgrundlage, Erhebungstechnik und Wirkung zugegriffen wird und welche Gebietskörperschaft die Erträge erhält. Vergleichbar muss auch der Zweck von Lenkungssteuern durch eine erkennbare gesetzgeberische Entscheidung getragen sein.⁵¹ Gebührenzwecke sind in einer „hinreichenden Klarheit“ darzulegen.⁵² Diese Vorgaben des allgemeinen Finanzverfassungsrechts verpflichten den Gesetzgeber, den Belastungsgrund zu regeln. Sie eröffnen damit einen Entscheidungsraum, der sich mathematischen Verengungen versperrt, weil der Belastungsgrund in diesen kaum zu definieren ist.

5. Gesetzgebung bedeutet zu typisieren – keine grundgesetzliche Goldwaage

Insgesamt fordert jede Besteuerung, eine Leistungsfähigkeit und damit eine wirtschaftliche Realität in Beträgen abzubilden. Dann aber sind Typisierungen nicht die Ausnahme, sondern von vornherein notwendig. Das Einkommensteuerrecht muss zunächst alle Geldeinnahmen erfassen. Wird ein geldwertes Gut eingenommen, bedarf es einer Bewertung und somit einer handhabbaren Vereinfachung. Solchen Typisierungen und Bewertungen auf der Einnahmenseite⁵³ stehen zahlreiche Typisierungen von Aufwendungen auf der Ausgabenseite etwa in Absetzungen für Abnutzungen⁵⁴ gegenüber.

⁵⁰ BVerfG v. 10.4.2018 – 1 BvL 11/14 u.a., BVerfGE 148, 147 (185 f. Rz. 97 f.) – Grundsteuer.

⁵¹ BVerfG v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (32 f.) – Erbschaftsteuer II; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (231 f.) – Pendlerpauschale; BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99 u.a., BVerfGE 110, 274 (292 f.) – ökologische Steuerreform.

⁵² BVerfG v. 17.1.2017 – 2 BvL 2, 3, 4, 5/14, BVerfGE 144, 369 (397 f. Rz. 64 f.) – Rückmeldegebühr Brandenburg; BVerfG v. 6.11.2012 – 2 BvL 51, 52/06, BVerfGE 132, 334 (349 f. Rz. 49 f.) – Rückmeldegebühr Berlin.

⁵³ Siehe nur § 6 EStG; siehe zum Folgenden *G. Kirchhof*, Systemwechsel im Steuerrecht, in: 50 Jahre Juristische Fakultät Augsburg, 2021, S. 319 (327 ff.).

⁵⁴ § 7 EStG.

Jede Bewertung sowie die steuerlichen Annahmen, ein Kraftfahrzeug werde sechs, ein mobiles Telefon fünf, ein Notebook drei und ein Bildschirm ebenfalls drei Jahre genutzt,⁵⁵ stimmen mit der Realität nicht mathematisch überein, sondern nähern sich dieser lediglich an. Im Bereich der steuerlichen Privatsphäre wird das Existenzminimum ebenfalls losgelöst von den tatsächlichen Kosten einheitlich gefasst.⁵⁶ All diesen Typisierungen versperrt sich auch das objektive Nettoprinzip nicht. Die Tatbestände machen das Prinzip vielmehr in der Wirklichkeit handhabbar. Typisierungen bilden nicht die Ausnahme, sondern die Regel. Das Steuerrecht bedarf insgesamt einer Vergrößerung, um wirtschaftliche Realitäten in Gesetze fassen und diese sodann vollziehen zu können.

Typisierungen sind auch deshalb nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts notwendig. „Steuer Gesetze betreffen in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerrechtlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen.“⁵⁷ Der Gesetzgeber darf – so fährt das Gericht fort – „bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist er berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt.“ Besonderheiten können generalisierend vernachlässigt werden.⁵⁸ Die gesetzlichen Tatbestände sind aber aus einer möglichst breiten Beobachtung der Realität zu entwickeln, müssen sich am Regelfall orientieren und dürfen nicht einen atypischen Fall zum Maß nehmen. „Die Vorteile der Typisierung müssen im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen.“ „Härten und Ungerechtigkeit“ dürfen auftreten, wenn diese „nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist.“⁵⁹ Zusammenfassend sind Typisierungen nach dieser Rechtsprechung notwendig und zulässig, sofern sie sich am Regelfall gleichheitsgerecht und verhält-

⁵⁵ BMF, AfA-Tabelle vom 15.12.2000, 4.2.1, 6.13.2.2 und 6.14.3.2.

⁵⁶ *Mellinghoff*, Privataufwendungen, Leitgedanken des Rechts, 2013, II, § 174 Rz. 16 ff.; *G. Kirchhof*, DStR 2013, 1867 ff.

⁵⁷ BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (234 Rz. 250) – Erbschaftsteuer III; BVerfG v. 25.6.2014 – 1 BvR 668, 2104/10, BVerfGE 137, 1 (21 Rz. 50) – wiederkehrende Straßenausbaubeiträge; jeweils m.w.N.

⁵⁸ BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (314 Rz. 101) – Erstausbildungskosten; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (145 f. Rz. 106 f.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; jeweils m.w.N.

⁵⁹ BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (314 f. Rz. 102 f.) – Erstausbildungskosten; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (146 f. Rz. 107 f.) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; jeweils m.w.N.

nismäßig orientieren. Um normative Schwierigkeiten zu vermeiden, sind auch Härten und Ungerechtigkeiten in geringem Umfang hinnehmbar.

Das Bundesverfassungsgericht betont hier in ständiger Rechtsprechung den Gestaltungsraum des Gesetzgebers. „Typisierung bedeutet“ – in den Worten des Bundesverfassungsgerichts –, „bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen.“⁶⁰ Das aber ist Gesetzgebung. „Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern.“⁶¹ Die Typisierung steht nicht im Gegensatz zur gesetzlichen Regel. Vielmehr ist die Verweigerung der auslegungsleitenden Regel erklärungsbedürftig.

Insgesamt würde eine mathematische Detailauslegung den Gestaltungsraum des Gesetzgebers daher zu stark verengen. Aus der grundgesetzlichen Vorgabe, ein Steuergesetz zu erlassen und einen Übergang zu regeln, darf keine Pflicht werden, jeden Euro aufzurechnen. Das Grundgesetz wahrt die Gestaltungsprärogative des Gesetzgebers und die Gewaltenteilung. Es legt kein Gesetz auf eine solche Goldwaage.

6. Übergang, Steuersystem, Umlagesystem – keine eurogenaue Gesamtrechnung

Der eurogenaue Gesamtvergleich der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mit der Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen überzeugt auch deshalb nicht, weil der Übergang zum neuen Steuerregime im Ergebnis gelingen muss. Der Gesetzgeber hat nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen weiten Gestaltungsraum, ein gut vollziehbares Übergangsrecht zu regeln. Das Recht der Altersversorgung macht hiervon keine Ausnahme. Auch der Hinweis des Gerichts, eine doppelte Besteuerung „in jedem Fall“ zu vermeiden, hindert den Gesetzgeber ausdrücklich nicht daran, das Steuerrecht typisierend zu gestalten und für den Übergang zu einem neuen System Vereinfachungen vorzusehen. Eine einzelfallbezogene Berechnung einer doppelten Besteuerung ist insgesamt nicht nur zu aufwendig, sondern letztlich nicht erfüllbar.⁶² Ganz in diesem Sinne betont das Bundesverfassungsgericht, dass der Gesetzgeber vereinfachende Regelungen treffen kann und soll.⁶³

⁶⁰ BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 (314 Rz. 102) – Erstausbildungskosten; BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BVerfGE 145, 106 (146 Rz. 107) – Verlustabzug bei Kapitalgesellschaften; jeweils m.w.N.

⁶¹ BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (257) – Hinzurechnung Körperschaftsteuer; BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (232) – Pendlerpauschale; BVerfG v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (309) – häusliches Arbeitszimmer; G. Kirchhof, Die Allgemeinheit des Gesetzes, 2009.

⁶² Bereits unter 2.

⁶³ BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (134 f.) – Pensionsbesteuerung; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, 801 Rz. 68 ff. – Altersvorsorgeaufwendungen (Nichtannahmebeschluss); bereits unter 1.

Ohnehin spiegelt der rechnerische Detailvergleich das geltende Umlagesystem nicht treffend wider. Ein Rentner bildet während seines Erwerbslebens keinen Finanzsockel, aus dem er in der Auszahlungsphase seine Bezüge erhält. Vielmehr finanzieren derzeit Erwerbstätige durch ihre Beiträge in weiten Teilen die Leistungen der Versicherungen.⁶⁴ Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung begründen zudem nicht nur einen Anspruch auf die eigene Altersversorgung, sondern auch einen Versicherungsschutz vor dem Eintritt in den Ruhestand. Des Weiteren werden sie geleistet, um mögliche Hinterbliebene abzusichern. Die Gesamtrechnung wird dem System daher insofern nicht gerecht, als sie sich zu sehr auf die Auszahlungsphase konzentriert. Schließlich steht der Grundsatz der Individualbesteuerung der Gesamtrechnung entgegen, wenn die Kalkulation nicht auf die individuellen Einkünfte im Alter, sondern auf eine statistische Lebenserwartung abstellt.⁶⁵ Alterseinkünfte sind so lange zu versteuern, wie sie zufließen, unabhängig davon, ob ein Rentner sie drei oder dreißig Jahre lang bezieht. Zudem drängt die statistische Lebenserwartung darauf, zwischen den Geschlechtern zu unterscheiden. Diese Differenzierung aber steht dem Steuerrecht fern.

Steuersystematisch spricht auch das Jährlichkeitsprinzip gegen eine eurogenaue Gesamtrechnung. Das Prinzip sichert den zeitnahen Steuerzugriff und eine kontinuierliche Finanzierung des Staates. Die Haushalte der öffentlichen Hand beziehen sich jeweils auf ein Jahr und sind für dieses zu finanzieren. Die Einkommensteuer greift auf die gegenwärtige Leistungsfähigkeit zu und nicht auf ein Lebenseinkommen, schon weil dieses in der Praxis nicht ermittelt und besteuert werden kann. Belastet wird das aktuell am Markt erzielte Erwerbseinkommen. Das Jährlichkeitsprinzip beeinflusst die Höhe der Steuerlast, wenn ein Ertrag, Aufwand oder Verlust verschiedenen Perioden mit unterschiedlichen Progressionswirkungen zugeordnet wird und wenn zusammenhängende Sachverhalte getrennt werden. Das Jährlichkeitsprinzip entfaltet damit einen materiellen Gehalt.⁶⁶ Demgegenüber verkennt die erwogene Gesamtrechnung die Notwendigkeit einer jährlichen Besteuerung. In der eingenommenen Detailperspektive müsste zudem geprüft werden, ob sich Beiträge zur Altersvorsorge auch in jedem Jahr steuerlich ausgewirkt haben. Aufgrund der Vielzahl der steuerlichen Fälle ist dies aber nicht möglich.

⁶⁴ Zum Umlagesystem und zu den daher drängenden Reformaufträgen *G. Kirchhof*, Intertemporale Freiheitssicherung, 2022, S. 43 ff.

⁶⁵ Insgesamt *Schuster*, jM 2017, 119 (120 f.).

⁶⁶ Insgesamt zum Jährlichkeitsprinzip *Seiler*, DStR 2023, 369 (370 f.).

IV. Überschätzter Reformbedarf: die Regelungen zur Vermeidung doppelter Besteuerungen sind verfassungskonform – Ergebnis

Die im Wachstumschancengesetz beschlossenen Regelungen reduzieren die Möglichkeiten einer doppelten Besteuerung, indem sie den Übergang zum neuen Recht verlängern. Sie folgen so dem Anliegen, doppelte Besteuerungen zu vermeiden. Verfassungsrechtlich durfte der Gesetzgeber diese Neuregelung in Kraft setzen. Manche Stimmen scheinen allerdings davon auszugehen, dass das Grundgesetz einen eurogenauen Gesamtvergleich der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mit der Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen verlangt. Doch betont das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung und in jüngeren Beschlüssen, dass der Gesetzgeber einen weiten und gleichsam doppelten Entscheidungsraum hat, einen Besteuerungstatbestand und einen Übergang typisierend zu regeln, und dabei gerade nicht jeder Nachteil auszugleichen ist. Doppelte Besteuerungen sind zwar „in jedem Fall“, aber nicht für jeden Euro zu vermeiden. Das Verbot ist nicht einzelfallbezogen, sondern strukturell zu verstehen.

Zudem sind die jüngst vorgeschlagenen mehrschichtigen Regelungssysteme, die eine doppelte Belastung weitgehend vermeiden wollen, zu kompliziert. Vor allem aber würden auch sie nach eigenen Angaben die doppelte Steuerbelastung nicht eurogenau verhindern und damit das selbst gesetzte Ziel nicht erreichen. Auch hier wird deutlich, dass die Verfassung eine solche Unmöglichkeit nicht fordert. Ohnehin war der Regelungsbedarf im Übergang der Besteuerung von Altersbezügen geringer als zuweilen angenommen. Weitere Regelungen zur Vermeidung doppelter Besteuerungen als die des Jahressteuergesetzes 2022 und des Wachstumschancengesetzes sind nicht erforderlich.

gez. Prof. Dr. Gregor Kirchhof, LL.M. (ND)