

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 17.11.2015, X R 40/13**

Öffnungsklausel gemäß § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG - Berichtigung nach § 107 Abs. 1 FGO

**Tenor**

1. Das Rubrum des Urteils des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 17. September 2013 6 K 2191/11 wird in der Weise berichtigt, dass als Kläger anstelle des verstorbenen E dessen Rechtsnachfolger
  - a) A
  - b) B und
  - c) C bezeichnet werden.
2. Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 17. September 2013 6 K 2191/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.
3. Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

**Tatbestand**

1. I. Die Revisionskläger sind die Rechtsnachfolger des E, der am .... Juli 2012 und damit noch vor Ergehen des erstinstanzlichen Urteils verstorben ist. E erzielte im Streitjahr 2005 u.a. Sonstige Einkünfte i.S. des § 22 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Diese setzen sich zusammen aus in diesem Jahr zugeflossenen Rentenzahlungen der Deutschen Rentenversicherung Bund und Rentenzahlungen aus der Bayerischen Ärzteversorgung (künftig: Versorgungswerk).
2. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte in dem für das Streitjahr ergangenen ursprünglichen Einkommensteuerbescheid beide Renten jeweils mit dem Besteuerungsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG von 50 v.H. an. Mit seinem hiergegen gerichteten Einspruch beantragte E die Anwendung der Öffnungsklausel gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG. E reichte Bescheinigungen der Deutschen Rentenversicherung Bund und des Versorgungswerks ein, die unter Beachtung der Grundsätze der Rz 127 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24. Februar 2005, BStBl I 2005, 429 (nunmehr Rz 248 des BMF-Schreibens vom 19. August 2013, BStBl I 2013, 1087) erstellt worden waren. Hierauf wurde die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr in der Einspruchsentscheidung entsprechend geändert.
3. Mit seiner Klage machte E geltend, die Finanzverwaltung gehe im Falle des Zusammentreffens von Beitragszahlungen an die gesetzliche Rentenversicherung mit solchen, die an ein Versorgungswerk geleistet worden seien, zu Unrecht davon aus, dass im Rahmen der Prüfung der Öffnungsklausel alle Beiträge bis zur Erreichung des Betrags des jeweiligen jährlichen Höchstbeitrags der gesetzlichen Rentenversicherung vorrangig der gesetzlichen Rentenversicherung zuzurechnen seien. Für eine solche zwingende Zuordnung gebe es keine gesetzliche Grundlage. Eine solche Behandlung lasse sich auch nicht mit Gründen der Praktikabilität rechtfertigen.
4. Im Streitfall komme hinzu, dass er, E, in zeitlicher Hinsicht zunächst in den Jahren 1956 bis 1984 nur Beiträge an das Versorgungswerk geleistet und erst ab 1972 als Ergänzung seiner späteren Altersversorgung freiwillige Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung erbracht habe. Ordne man die an das Versorgungswerk geleisteten Beitragszahlungen bei der Prüfung, ob der jeweilige Höchstbeitrag der gesetzlichen Rentenversicherung überschritten sei, dem Versorgungswerk zu, sei dies für ihn günstiger.
5. Durch den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2005 vom 25. November 2011, welcher nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde, hat das FA die Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund zu 7,82 v.H. und die Rente des Versorgungswerks zu 99,62 v.H. in Anwendung der Öffnungsklausel mit dem Ertragsanteil von 18 v.H. berücksichtigt. Die angesetzten Beträge beruhen auf von E vorgelegten geänderten Bescheinigungen des Versorgungswerks vom 22. August 2011 und der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 4. August 2011. Aus diesen Bescheinigungen ergibt sich, dass E für beide Renten Beiträge für jeweils mehr als zehn Jahre oberhalb der jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung geleistet hat. Den beiden Bescheinigungen liegt die Verwaltungsauffassung zur Anwendung der Öffnungsklausel zugrunde. Sie berücksichtigen zudem die Rechtsprechung des Senats zur zeitlichen Zuordnung von Nachzahlungen im Rahmen der Öffnungsklausel im Urteil vom 4. Februar 2010 X R 58/08 (BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579).

- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 2004 veröffentlichten Urteil ab. Hierbei erging das Urteil gegenüber E, weil dem FG das Ableben des E nicht bekannt war. E war in dem Rechtsstreit durch seinen Sohn vertreten, dem er eine Prozessvollmacht erteilt hatte.
- 7 Das FG vertrat die Auffassung, bei Beiträgen an die gesetzliche Rentenversicherung und an ein berufsständisches Versorgungswerk seien die an die gesetzliche Rentenversicherung geleisteten Beiträge im Rahmen der Prüfung der Öffnungsklausel zwingend bis zum Erreichen des Betrags des jeweiligen Höchstbeitrags diesem vorrangig zuzuordnen. Eine solche Typisierung sei zulässig und geboten, weil die Öffnungsklausel Bestandteil der Übergangsregelung der Rentenbesteuerung zum System der nachgelagerten Besteuerung sei. Es handle sich um Regelungen für einen begrenzten Übergangszeitraum, der komplexe Lebenssachverhalte betreffe, bei denen dem Gesetzgeber größere Typisierungen und Generalisierungen zugestanden würden. Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung seien bei typisierender Betrachtung auch bei einem Selbständigen durch den Sonderausgabenabzug in ausreichendem Umfang steuerentlastet gewesen. Es sei auch nicht gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen ein Zuordnungswahlrecht einzuräumen.
- 8 Gegen das FG-Urteil legten die Rechtsnachfolger des E Revision ein, mit der sie das Begehren des E weiter verfolgen. Ein Steuerpflichtiger habe im Rahmen seiner allgemeinen Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) das Wahlrecht zu bestimmen, in welcher Reihenfolge die von ihm geleisteten Rentenversicherungsbeiträge auf den jeweiligen jährlichen Höchstbeitrag der gesetzlichen Rentenversicherung angerechnet werden sollen. Der Gesetzgeber habe die Öffnungsklausel eingeführt, um bereits abstrakt einer drohenden Doppelbesteuerung zu begegnen, auf das Vorliegen einer tatsächlichen Doppelbesteuerung komme es in diesem Zusammenhang nicht an. Weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den Gesetzesmaterialien sei eine Zuordnungsreihenfolge ersichtlich.
- 9 Für die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach nur in bestimmten Fällen, nicht aber bei der vorliegenden Konstellation ein Wahlrecht bestehe, fehle die gesetzliche Grundlage. Zudem schlossen der Vorbehalt des Gesetzes und das Bestimmtheitsgebot eine Regelungsbefugnis der Finanzverwaltung aus. Auch Art. 14 GG sei verletzt, weil die Eigentumsgarantie auch schuldrechtliche Ansprüche und sozialversicherungsrechtliche Renten und Anwartschaften schütze.
- 10 Der Auffassung des FG könne nicht gefolgt werden. Es ziehe aus der unterschiedlichen Besteuerungssituation eines Selbständigen zu derjenigen eines Arbeitnehmers den Schluss, dass die vorrangige Zuordnung der Beitragszahlungen zu den Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung folgerichtig sei. Dies sei jedoch bereits nicht schlüssig. Der Gesetzgeber nehme eine solche Differenzierung in der Öffnungsklausel gerade nicht vor. Auch sei ein Wille zur Differenzierung aus den Gesetzesmaterialien nicht ersichtlich. Zu Unrecht bewerte das FG die von E vorgenommene Zuordnung seiner Beitragszahlungen zum Versorgungswerk als gleichheitswidrige Entlastung. Tatsächlich seien aber beispielsweise dessen im Jahr 1985 an das Versorgungswerk geleisteten Beiträge wegen der nur beschränkten Abziehbarkeit von Sonderausgaben in erheblichem Umfang aus versteuertem Einkommen erbracht worden.
- 11 Da die Finanzverwaltung in Rz 251 des BMF-Schreibens in BStBl I 2013, 1087 dem Steuerpflichtigen im Falle des Zusammentreffens von Beiträgen zu einer ausländischen gesetzlichen Rentenversicherung mit solchen zu einer inländischen gesetzlichen Rentenversicherung ein Zuordnungswahlrecht einräume, gebiete es der Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG), bei der Konkurrenz zwischen Beiträgen zu einer inländischen gesetzlichen Rentenversicherung und solchen zu einem berufsständischen Versorgungswerk ebenfalls ein Wahlrecht einzuräumen. In europarechtlicher Hinsicht sei bei einer abweichenden Handhabung eine unzulässige Inländerdiskriminierung gegeben.
- 12 Soweit das FG angenommen habe, im Streitfall habe keine Doppelbesteuerung vorgelegen, sei das Fehlen einer doppelten Besteuerung vom FG nicht schlüssig dargelegt worden. Eine Doppelbesteuerung ergebe sich bereits daraus, dass die Rentenversicherungsbeiträge teilweise steuerlich nicht abziehbar gewesen seien und daher insoweit aus versteuertem Einkommen zu leisten waren, gleichzeitig aber die aus solchen Beitragsleistungen resultierenden Rentenzahlungen durch die Versagung eines die Öffnungsklausel betreffenden Wahlrechts mit dem Besteuerungsanteil anzusetzen seien.
- 13 Die Revisionskläger beantragen sinngemäß,  
  
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 30. Juni 2011 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 25. November 2011 dahingehend abzuändern, dass die festgesetzte Einkommensteuerschuld auf 9.790 EUR herabgesetzt wird.
- 14 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 15 Es sei nicht maßgeblich, an welche Versorgungseinrichtung E zuerst Rentenversicherungsbeiträge geleistet habe. Entscheidend sei vielmehr, dass Bezugspunkt für die Öffnungsklausel die Beitragsbemessungsgrenze für die gesetzliche Rentenversicherung sei. Es sei daher zutreffend, Beiträge bis zum jeweiligen Höchstbeitrag vorrangig der gesetzlichen Rentenversicherung zuzuordnen. Es sei auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber in steuerlichen Massenverfahren berechtigt sei, typisierende und vereinfachende Regelungen zu treffen. Art. 3 Abs. 1 GG sei nicht

verletzt. Auch eine europarechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung liege nicht vor.

## Entscheidungsgründe

- 16 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht angenommen, dass bei Anwendung der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG im Fall des Zusammentreffens von Beiträgen an eine berufsständische Versorgungseinrichtung mit solchen an eine inländische gesetzliche Rentenversicherung Beiträge bis zum jeweiligen Höchstbeitrag vorrangig bei der gesetzlichen Rentenversicherung zuzuordnen sind.
- 17 1. Das Rubrum des Urteils des FG ist dahingehend zu berichtigen, dass als Beteiligte auf Klägerseite anstelle des verstorbenen E dessen Rechtsnachfolger zu benennen sind.
- 18 a) Gemäß § 107 Abs. 1 FGO i.V.m. § 121 Satz 1 FGO sind Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten vom Gericht zu berichtigen. Die Berichtigung ist nicht antrags- oder fristgebunden. Ist --wie im Streitfall-- gegen das Urteil des betroffenen Gerichts Revision eingelegt worden, so ist der Bundesfinanzhof (BFH) als Revisionsgericht für die Berichtigung der Unrichtigkeit zuständig (Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 107 Rz 6, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung).
- 19 b) Die Voraussetzungen für eine solche Berichtigung liegen vor, weil das Urteil im Rubrum noch den ursprünglichen Kläger E auswies, obwohl dieser im Zeitpunkt des Ergehens des Urteils des FG bereits verstorben war.
- 20 Dieses Klageverfahren ist nach dem Tod des E aufgrund der von ihm erteilten unbeschränkten Prozessvollmacht, die nach § 155 FGO i.V.m. § 86 der Zivilprozessordnung (ZPO) über seinen Tod weiterwirkte, nicht gemäß § 155 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Satz 1 ZPO unterbrochen worden. Da kein Aussetzungsantrag nach § 246 Abs. 1 Satz 2 ZPO gestellt worden ist, wurde der Prozess für die Rechtsnachfolger des E, wenn auch unter unzutreffender Bezeichnung der Klägerseite im Rubrum des Urteils fortgesetzt. Diese unzutreffende Bezeichnung kann als offenbare Unrichtigkeit gemäß § 107 Abs. 1 FGO jederzeit berichtigt werden (BFH-Beschluss vom 22. Juli 2005 V B 84/02, V K 1/05, BFH/NV 2005, 2218, und Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 19. Februar 2002 VI ZR 394/00, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2002, 1430 zu § 319 Abs. 1 ZPO).
- 21 2. Gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG sind u.a. Leibrenten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen und aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen mit dem Besteuerungsanteil von 50 v.H. zu besteuern, wenn die Rente im Jahr 2005 oder in früheren Jahren begonnen hat. Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG kann aber auf Antrag 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, der (niedrigere) Ertragsanteil, wie er sich aus der Tabelle zu Satz 4 dieser Vorschrift ergibt, angesetzt werden. Der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde.
- 22 a) Wurden Beiträge in mehr als ein Altersvorsorgesystem einbezahlt, dann sind zur Beantwortung der Frage, ob der vorstehend genannte jährliche Höchstbeitrag überschritten wurde, die jährlichen Beiträge, welche zu Leibrenten und anderen Leistungen i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG führen können (zur Abgrenzung vgl. Senatsurteil in BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579, unter IV.2. der Gründe) zusammenzurechnen (allgemeine Meinung; vgl. z.B. Killat-Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 22 Rz 314; Schmidt/ Weber-Grellet, EStG, 34. Aufl., § 22 Rz 95; BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087, Rz 242).
- 23 Umgekehrt muss aber, weil sich die anteilige Besteuerung nach den Regeln der Öffnungsklausel auf die einzelne Rente bezieht, der auf Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags beruhende Teil der Leistung für jeden einzelnen Rentenanspruch getrennt ermittelt werden (ebenfalls allgemeine Meinung; vgl. z.B. Killat-Risthaus, a.a.O., § 22 Rz 318; Schmidt/ Weber-Grellet, a.a.O., § 22 Rz 95; BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087, Rz 248).
- 24 b) Diese getrennte Ermittlung des auf jeden einzelnen Rentenanspruch entfallenden Teils, welcher auf Beiträgen oberhalb des jeweiligen Betrags des Höchstbeitrags beruht, macht es erforderlich, darüber zu entscheiden, welcher in Betracht kommenden Rentenversicherung oder berufsständischen Versorgungseinrichtung die Beiträge bis zum Betrag des jeweiligen Höchstbeitrags zuzuordnen sind.
- 25 Dies ist bisher ungeklärt. Die Finanzverwaltung geht im Fall des Zusammentreffens von Beiträgen zu mehr als einer berufsständischen Versorgungseinrichtung sowie im Fall des Zusammentreffens von Beiträgen, die zu einer inländischen und zu einer ausländischen gesetzlichen Rentenversicherung geleistet wurden, von einem Zuordnungswahlrecht des Steuerpflichtigen aus (BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087, Rz 251, 252). Für die im vorliegenden Streitfall einschlägige Konstellation des Zusammentreffens von Beiträgen an eine inländische gesetzliche Rentenversicherung (bzw. an eine landwirtschaftliche Alterskasse) und solchen, die an eine berufsständische Versorgungseinrichtung geleistet wurden, vertritt die Finanzverwaltung hingegen die Auffassung, es sei von einer vorrangigen Zuordnung der Beiträge bei der gesetzlichen Rentenversicherung auszugehen (BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087, Rz 253, 254). Die Literatur folgt im Ergebnis dieser Auffassung (Fischer in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 22 Rz 47; Killat-Risthaus, a.a.O., § 22 Rz 316; Myßen/Wolter, Neue Wirtschafts-Briefe 2011, 280, 297; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 22 Rz 95).

- 26 Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung unter Berücksichtigung folgender Erwägungen an:
- 27 aa) Den Revisionsklägern ist einzuräumen, dass die Fassung der Öffnungsklausel in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG nicht den Schluss zulässt, der Gesetzgeber habe das Aufeinandertreffen unterschiedlicher Altersvorsorgesysteme bedacht. Demgemäß muss auch davon ausgegangen werden, dass er die Frage einer etwaigen vorrangigen Zuordnung von Beitragszahlungen zu dem jeweiligen maßgeblichen Höchstbeitrag der gesetzlichen Rentenversicherung nicht geklärt hat.
- 28 Dem Gesetzeswortlaut, wonach die Öffnungsklausel unter weiteren Voraussetzungen dann zur Anwendung gelangen kann, wenn und soweit für einen bestimmten Zeitraum Beiträge oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet werden, kann nur entnommen werden, dass hierdurch definiert wird, ab welchem Betrag die für die Öffnungsklausel relevante Schwelle überschritten wird. Hingegen lässt sich aus der Erwähnung des Begriffs des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung nicht ableiten, der Gesetzgeber habe im Falle des Zusammentreffens von Beitragszahlungen zu unterschiedlichen Altersvorsorgesystemen der Zuordnung zu den Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung einen Vorrang eingeräumt.
- 29 Auch aus dem Gesetzeszweck und der Gesetzeshistorie kann nicht auf die gesetzliche Anordnung eines Vorrangverhältnisses geschlossen werden. Der Gesetzgeber hat mit der Schaffung der Öffnungsklausel den Bedenken des Bundesrats teilweise Rechnung getragen, welcher eingewandt hatte, dem Verbot der Doppelbesteuerung sei nicht in allen Fällen Rechnung getragen worden (BTDrucks 15/2563, S. 8, Anlage 2). Soweit ersichtlich wurde im Rahmen des die Öffnungsklausel betreffenden Gesetzgebungsverfahrens der Gesichtspunkt des Zusammentreffens von Beitragszahlungen zu mehreren Versorgungseinrichtungen in einem Jahr unter Überschreitung des für dieses Jahr geltenden Höchstbeitrags nicht diskutiert (zur Gesetzeshistorie vgl. auch unten bei 2.a, cc, ccc). Das Gesetz ist daher in diesem Punkt lückenhaft. Soweit die Revisionskläger einwenden, das Zusammentreffen von Beiträgen zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung mit solchen zu einer gesetzlichen Rentenversicherung betreffe eine nicht seltene und daher nicht leicht zu übersehende Konstellation, berücksichtigen sie nicht, dass der Gesetzgeber mit dem Alterseinkünftegesetz (AltEinkG) eine äußerst komplexe Materie zu regeln hatte.
- 30 bb) Aus dem Bestehen einer Gesetzeslücke folgt entgegen der Annahme der Revisionskläger nicht, dass der einzelne Steuerpflichtige die Zuordnung nach seiner Wahl vornehmen darf. Vielmehr ist es Aufgabe des erkennenden Senats, diese Lücke zu schließen.
- 31 Zwar gehen die Revisionskläger im Ausgangspunkt zutreffend davon aus, dass wegen des Grundsatzes der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG) sowie wegen des für staatliches Eingriffsrecht und damit auch für das Steuerrecht geltenden Grundsatzes des Vorbehalts des Gesetzes und des Bestimmtheitsgebots (Art. 20 Abs. 3 GG) nur der Gesetzgeber, nicht aber die Verwaltung oder die Gerichte berechtigt sind, neue Eingriffstatbestände zu schaffen (Kammerbeschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 14. August 1996 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146; BFH-Urteil vom 7. Februar 2007 I R 5/05, BFHE 216, 530, BStBl II 2007, 796, und allgemein Drüen in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 Rz 360 ff.).
- 32 Von einer fehlenden gesetzlichen Grundlage für die Anknüpfung der Steuer ist indes die Sachgesetzlichkeit der Steuerausgestaltung zu unterscheiden. Hat der Gesetzgeber eine Sachgesetzlichkeit statuiert, muss der Richter das Gesetz zu Ende denken, denn das Gebot der Folgerichtigkeit gilt nicht nur für den Gesetzgeber, sondern auch für den Gesetzesvollzug und die Rechtsprechung (BVerfG-Beschluss vom 29. Oktober 1999 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, und allgemein Drüen in Tipke/ Kruse, a.a.O., § 4 Rz 362a). Die vom Gesetzgeber getroffene Belastungsentscheidung ist folgerichtig umzusetzen (BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271; BVerfG-Beschluss vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, 94; Vorlagebeschluss des erkennenden Senats an den Großen Senat des BFH vom 12. Mai 2004 X R 59/00, BFHE 206, 179, BStBl II 2004, 607, und Senatsurteil vom 12. Juli 2007 X R 34/05, BFHE 218, 349, BStBl II 2007, 775).
- 33 Um eine solche folgerichtige Umsetzung der gesetzgeberischen Grundentscheidung im AltEinkG geht es hier. Der erkennende Senat muss daher die vorhandene Gesetzeslücke unter Beachtung der gesetzlichen Grundwertungen und des Gesetzeszwecks sowie der Gesetzesentwicklung schließen.
- 34 cc) Gemessen an diesen Grundsätzen hält der erkennende Senat es für zutreffend, im Fall der Konkurrenz von Beiträgen zur inländischen gesetzlichen Rentenversicherung mit solchen zu einer berufsständischen Versorgungseinrichtung im Rahmen der Prüfung der Öffnungsklausel Beiträge bis zum jeweiligen Höchstbeitrag vorrangig der gesetzlichen Rentenversicherung zuzuordnen. Der Senat sieht für diesen Fall keinen Raum für ein Zuordnungswahlrecht des Steuerpflichtigen oder für eine anteilige Zuordnung des den jeweiligen Höchstbeitrag übersteigenden Teils zu dem jeweiligen Versorgungssystem nach mathematischen Grundsätzen. Auch ist nicht entscheidend, in welcher zeitlichen Reihenfolge der jeweilige Steuerpflichtige seine bestehende Altersvorsorge durch Einzahlungen in ein anderes Vorsorgesystem ergänzt hat.
- 35 aaa) Hierbei geht der erkennende Senat im ersten Schritt von der Erwägung aus, dass die Aufgabe der Übergangsregelung, zu deren Bestandteil auch die Öffnungsklausel gehört, darin besteht, die bestehenden unterschiedlichen Altersvorsorge- und Alterseinkünfteysteme in das System der nachgelagerten Besteuerung zu überführen. In diesem Zusammenhang hatte der Gesetzgeber komplexe Lebenssachverhalte zu regeln. Zu deren Bewältigung ist dem Gesetzgeber ein weiter Gestaltungsspielraum eingeräumt. Insbesondere darf er, sofern er auch

im Einzelfall das Verbot der Doppelbesteuerung beachtet, generalisierende und grobe Typisierungen vornehmen und sich an den Notwendigkeiten einfacher, praktikabler und gesamtwirtschaftlich tragfähiger Lösungen orientieren (BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, unter D.II., und Senatsurteil in BFHE 228, 326, BStBl II 2011, 579, unter II. der Urteilsgründe).

- 36 bbb) Auch die Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG ist eine solche grobmaschige typisierende Regelung, die lediglich abstrakt der Gefahr einer doppelten Besteuerung begegnen will, und zwar unabhängig davon, ob im konkreten Einzelfall eine solche Gefahr droht, weshalb die Einhaltung des Doppelbesteuerungsverbots stets zusätzlich zu prüfen ist (Senatsurteile vom 18. Mai 2010 X R 1/09, BFH/NV 2010, 1803, unter II.2.d der Urteilsgründe, und X R 29/09, BFHE 229, 309, BStBl II 2011, 591, unter II.2.b cc der Urteilsgründe, sowie Senatsbeschluss vom 8. Oktober 2013 X B 217/12, BFH/NV 2014, 41).
- 37 ccc) Die Gesetzeshistorie ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, die von ihm geschaffene Übergangsregelung beachte in ausreichender Weise das Verbot der Doppelbesteuerung grundsätzlich auch bei selbständig tätigen Steuerpflichtigen. Es bedürfe daher einer besonderen Regelung betreffend die Öffnungsklausel typisierend betrachtet (nur) wegen möglicher Besonderheiten im Bereich der berufsständischen Versorgungseinrichtungen.
- 38 Der Gesetzgeber ist nämlich in seinem Gesetzesentwurf zum AltEinkG in der Übergangsregelung zur nachgelagerten Besteuerung in Fällen des Bezugs von Renten aus der gesetzlichen Altersversicherung, aus landwirtschaftlichen Alterskassen und von berufsständischen Versorgungswerken von Besteuerungsanteilen ausgegangen, deren jeweilige Höhe nur vom Jahr des Rentenbeginns abhängig ist. Er hat insbesondere nicht danach differenziert, ob bzw. in welchem Umfang der betroffene Rentenbezieher in seinem Erwerbsleben selbständig oder nichtselbständig tätig war (Entwurf des AltEinkG, BTDrucks 15/2150, S. 25).
- 39 Der Gesetzgeber hat sich mit seinem Gesetzesentwurf an den Abschlussbericht der von ihm eingesetzten Kommission zur Neuordnung der steuerlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (--Sachverständigenkommission--, Schriftenreihe des BMF Bd. 74) orientiert. Die Sachverständigenkommission hat Modellberechnungen angestellt. Für diese hat es einen alleinstehenden Arbeitnehmer unterstellt, der für die Dauer seines Erwerbslebens von 44 Jahren ein Einkommen in Höhe der Beitragsbemessungsgrenze erzielt und damit immer die Höchstbeiträge zur gesetzlichen inländischen Rentenversicherung leistet. Für die Rentenbezugsphase hat die Sachverständigenkommission die Bruttorente in einen steuerfreien und einen zu versteuernden Anteil aufgeteilt. Dabei hat sie den steuerfreien Anteil auf der Grundlage des für die jeweilige Rentnerkohorte geltenden Besteuerungsmodus ermittelt. Auch hat sie die hierbei festgestellten Ergebnisse mit denjenigen eines Selbständigen verglichen, der ebenfalls Altersvorsorgebeiträge im Umfang des jeweiligen Höchstbeitrags zur gesetzlichen inländischen Versicherung geleistet hat. Hierzu hat sie die Auffassung vertreten, es liege keine (unzulässige) Zweifachbesteuerung vor, wenn die steuerfreie Rentensumme mindestens die Summe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträge erreiche (Schriftenreihe des BMF, Bd. 74, S. 52 ff. und Anlagen 1 bis 9).
- 40 Hiergegen hat der Bundesrat (BTDrucks 15/2563, Anlage 2, S. 8) eingewandt, das Verbot der Zweifachbesteuerung sei bei bestimmten Personengruppen nicht sichergestellt. Von einer Zweifachbesteuerung betroffen seien Selbständige, die in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert seien. Zu dieser Gruppe zählten insbesondere selbständig tätige Handwerker. Betroffen seien auch Selbständige, die freiwillig in die gesetzliche Pflichtversicherung eingetreten seien. Auch rechneten hierzu Selbständige, die Beiträge an berufsständische Versorgungswerke zu erbringen hätten. Im Gegensatz zu Arbeitnehmern, die nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfreie Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung erhielten, bewirke bei Selbständigen der dieser Personengruppe zustehende Vorwegabzug nur eine teilweise Entlastung, weshalb davon auszugehen sei, dass Selbständige ihre Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu einem wesentlichen Teil aus versteuertem Einkommen zu leisten hätten. Auch sei von einzelnen berufsständischen Versorgungseinrichtungen bekannt, dass nach deren Satzung Pflichtbeiträge in Höhe der 2,5-fachen Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung erhoben würden.
- 41 Der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags (vgl. Ausschussbericht, BTDrucks 15/3004, S. 12 f.) hat ausdrücklich den von der Fraktion der FDP gestellten Antrag abgelehnt, die Rente von Rentenbeziehern, die als Selbständige tätig gewesen seien, wozu Selbständige, die in der gesetzlichen Rentenversicherung als Pflichtmitglied oder freiwillig versichert gewesen seien und Selbständige in berufsständischen Versorgungseinrichtungen zählten, mit einem geringeren Besteuerungsanteil von 30 v.H. der Besteuerung zu unterwerfen. Stattdessen hat der Finanzausschuss und ihm folgend das Plenum des Deutschen Bundestags eine Regelung beschlossen, die der jetzigen Fassung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG entspricht. Der Finanzausschuss hat hierzu ausgeführt, die Regelung betreffe insbesondere Empfänger von Leistungen aus berufsständischen Versorgungswerken. Sie trage dem Umstand Rechnung, dass es in wenigen Einzelfällen, zum Beispiel bei sehr hohen Beiträgen an ein berufsständisches Versorgungswerk (ohne die vorgeschlagene Ergänzung) zu einer Zweifachbesteuerung komme. Im Regelfall seien die Beiträge aus versteuertem Einkommen nicht höher als der Mindestbetrag für einen steuerfreien Rentenbezug.
- 42 ddd) Unter Berücksichtigung der vorstehend geschilderten Gesetzeshistorie hält es der erkennende Senat für sachgerecht, typisierend und damit ohne Rücksicht auf die Auswirkung im konkreten Einzelfall im Fall des Überschreitens des jeweiligen Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung durch Beiträge, die einerseits in

eine inländische gesetzliche Rentenversicherung und andererseits in ein berufsständisches Versorgungswerk geleistet wurden, dem Betrag des Höchstbeitrags der Rentenversicherung vorrangig die tatsächlich geleisteten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zuzuordnen.

- 43 Eine solche Zuordnung berücksichtigt die typisierende Annahme des Gesetzgebers, bei Beiträgen in die inländische gesetzliche Rentenversicherung bis zum Erreichen des jährlichen Höchstbeitrags sei das Verbot der Doppelbesteuerung auch dann beachtet, wenn solche Beiträge von Selbständigen als Pflicht- oder freiwillige Beiträge erbracht wurden. Der Festlegung eines besonderen Besteuerungsanteils für diese Personengruppe bedürfe es daher nicht. Dementsprechend hat die vom erkennenden Senat vorgenommene Zuordnung zur Folge, dass eine Rente, die auf Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung beruht, soweit diese den Schwellenwert des jährlichen Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung nicht übersteigen, in vollem Umfang dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG unterliegt. Umgekehrt bewirkt eine solche Zuordnung, dass an ein berufsständisches Versorgungswerk geleistete Beiträge, soweit sie nicht nach ergänzender Berücksichtigung unterhalb des Schwellenwerts verbleiben, mit dem günstigeren Ertragsanteil der Besteuerung zugeführt werden, soweit auch die weiteren Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG erfüllt sind. Dieser Ertragsanteil beträgt beispielsweise bei einem Steuerpflichtigen, dessen Rente mit Erreichen des 65. Lebensjahrs beginnt, nur 18 v.H. und erfasst damit nur Erträge aus dem Rentenrecht (Killat-Risthaus, a.a.O., § 22 Rz 302). Diese günstigere Behandlung berücksichtigt die typisierende Annahme des Gesetzgebers, dass gerade auf hohen Beiträgen zu berufsständigen Versorgungseinrichtungen beruhende Renten sonst vom Verbot der Doppelbesteuerung betroffen sein könnten.
- 44 Angesichts dieser im Gesetz zum Ausdruck gekommenen typisierenden Wertung ist für eine umgekehrte Zuordnung, also die vorrangige Zuordnung von Beiträgen zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen vor solchen zur gesetzlichen Rentenversicherung, kein Raum, weil sie im Ergebnis gerade auf Beitragszahlungen zur gesetzlichen Rentenversicherung beruhende Renten begünstigt und damit erkennbar im Widerspruch zur gesetzgeberischen typisierenden Wertung stünde. Auch ist in einem solchen Fall dem Steuerpflichtigen kein Zuordnungswahlrecht einzuräumen, weil ein solches eine der gesetzlichen Typisierung widersprechende Zuordnung ermöglichte. Soweit der Steuerpflichtige wegen der Versagung der vorrangigen Zuordnung der Beiträge zur berufsständischen Versorgungseinrichtung steuerlich schlechter gestellt ist, ist dieser im konkreten Einzelfall gegebene Nachteil im Hinblick auf die gesetzliche Typisierung hinzunehmen, zumal auch im konkreten Einzelfall die Einhaltung des Doppelbesteuerungsverbots zu beachten ist (vgl. hierzu unten bei 4.).
- 45 Auch andere Zuordnungsmaßstäbe scheiden aus. Eine Zuordnung unter Berücksichtigung des Gesichtspunkts, zu welcher Altersvorsorgeeinrichtung zuerst Beiträge geleistet und welche erst später zur Ergänzung der Altersversorgung erbracht wurden, kommt nicht in Betracht, weshalb sich im Streitfall die vorrangige Zuordnung der Beiträge zum Versorgungswerk auch nicht damit begründen lässt. Auf den Gesichtspunkt, auf welche Weise der Steuerpflichtige im konkreten Einzelfall seine Altersvorsorge zuerst betrieben hat, stellt das Gesetz unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks und der Gesetzeshistorie ersichtlich nicht ab. Auch eine Verteilung der Beitragszahlung nach genauen mathematischen Maßstäben und unter Berücksichtigung, in welchem Umfang Beitragszahlungen zum jeweiligen Versorgungssystem zum Übersteigen des Betrags des Höchstbeitrags der gesetzlichen Rentenversicherung beigetragen haben, kommt nicht in Betracht. Sie würde die Anwendung der Öffnungsklausel unnötig komplizieren und zudem die vorstehend dargelegte typisierende Wertung des Gesetzgebers unberücksichtigt lassen.
- 46 eee) Das gefundene Ergebnis berücksichtigt auch den Gesichtspunkt der Handhabbarkeit und der Praktikabilität. Die Auffassung der Revisionskläger, die Schwierigkeit der vorzunehmenden Berechnung hänge nicht davon ab, wie die Beiträge zugeordnet würden, verengt die Problematik auf den konkreten Einzelfall. Sie lässt außer Acht, dass es im Interesse der betroffenen Versorgungseinrichtungen, die wegen des Ausstellens von Bescheinigungen die Hauptlast der Handhabung der Öffnungsklausel tragen, über den Einzelfall hinausgreifend verlässlicher Vorgaben zu deren Handhabung bedarf.
- 47 dd) Der erkennende Senat lässt offen, ob die Finanzverwaltung zu Recht bei Beiträgen an mehr als eine berufsständische Versorgungseinrichtung und Beiträgen zu einer inländischen und solchen an eine ausländische gesetzliche Rentenversicherung dem Steuerpflichtigen ein Zuordnungswahlrecht einräumt (BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087, Rz 251 und 252). Aus der unterschiedlichen Behandlung dieser Fallgruppen zu der vorliegend zu beurteilenden Konstellation lässt sich keine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG oder eine europarechtlich unzulässige Inländerdiskriminierung herleiten.
- 48 3. Das FG hat durch Bezugnahme auf die Bescheinigungen des Versorgungswerks vom 22. August 2011 und die Bescheinigung der Deutschen Rentenversicherung Bund vom 4. August 2011 festgestellt, dass diese --zu Recht-- auf der Grundlage der Auffassung der Finanzverwaltung erstellt worden sind und demgemäß die an die Deutsche Rentenversicherung Bund geleisteten Beiträge vorrangig dem jeweiligen Höchstbeitrag der gesetzlichen Rentenversicherung zugeordnet worden sind. Auch steht nicht im Streit, dass sich hieraus ein der Ertragsanteilsbesteuerung unterliegender Anteil von 99,62 v.H. der vom Versorgungswerk geleisteten Rente und ein solcher von 7,82 v.H. der Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung ergibt. Dies hat das FA in dem zum Gegenstand des Klageverfahrens gewordenen Einkommensteuerbescheid vom 25. November 2011 auch berücksichtigt.

- 49 4. Im Streitfall ist auch die Einhaltung des Verbots der Doppelbesteuerung beachtet worden.
- 50 Nach dem Urteil des BVerfG in BVerfGE 105, 73 (unter D.II.) muss die steuerliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen "in jedem Fall" so aufeinander abgestimmt werden, dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird.
- 51 Hierbei kommt es entgegen der Auffassung der Revisionskläger nicht darauf an, ob die in einem einzelnen Jahr geleisteten Vorsorgeaufwendungen zum Teil aus zu versteuerndem Einkommen zu leisten waren. Maßgebend ist vielmehr, ob bei einer Gesamtbetrachtung der Zufluss steuerbefreier Rentenbezüge hinter den aus versteuertem Einkommen geleisteten Vorsorgeaufwendungen zurückbleibt. Dementsprechend wird eine unzulässige Doppelbesteuerung jedenfalls vermieden, wenn Rentenbezüge wenigstens in Höhe der aus versteuertem Einkommen geleisteten Vorsorgeaufwendungen steuerfrei bleiben (Senatsbeschluss vom 27. Mai 2015 X B 168/14, BFH/NV 2015, 1369, unter II.1.b aa aaa).
- 52 Dies ist u.a. dann der Fall, wenn im konkreten Einzelfall bereits aufgrund der bisher erlangten Rentenzahlungen festgestellt werden kann, dass der Teil der Rente, der auf bereits versteuertem Einkommen beruht, nicht der Besteuerung unterworfen wurde (Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 15/07, BFHE 223, 445, BStBl II 2009, 710, und Senatsbeschluss vom 18. August 2010 X B 50/09, BFH/NV 2010, 2270). Hierbei sind entgegen der Annahme des FG auch auf Rentenerhöhungen beruhende Renteneinnahmen in die Berechnung einzubeziehen, weil auch auf Rentenerhöhungen beruhende Renteneinnahmen Ergebnis geleisteter Vorsorgeaufwendungen sind.
- 53 Nach den vom FG festgestellten Zahlen, die die Revisionskläger nicht mit Verfahrensrügen angegriffen haben und die daher den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO binden, hat E Beiträge an das Versorgungswerk von 92.033 EUR und Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung von 90.345 EUR geleistet. Nach den Feststellungen des FG hat er allein von der gesetzlichen Rentenversicherung steuerfrei belassene Renteneinnahmen von 306.741 EUR erlangt und damit mehr als die insgesamt geleisteten Rentenversicherungsbeiträge, auf weitere Feststellungen in tatsächlicher Hinsicht kommt es nicht an. Das Doppelbesteuerungsverbot ist daher nicht verletzt.
- 54 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 55 6. Der erkennende Senat hat mit Zustimmung der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO ohne mündliche Verhandlung entschieden.