



**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

1. des Herrn (...),

2. der Frau (...),

1. unmittelbar gegen

a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 19. Mai 2021 - X R 33/19 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 1. Oktober 2019 - 8 K 3195/16 -,

c) die Einspruchsentscheidung des Finanzamts Bietigheim-Bissingen vom 11. Januar 2011 - (...) -,

d) den Bescheid für 2008 über Einkommensteuer des Finanzamts Bietigheim-Bissingen vom 24. August 2010 - (...) -,

2. mittelbar gegen

§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (AltEinkG) vom 5. Juli 2004

hat die 2. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

den Richter Müller

und die Richterinnen Langenfeld,

Fetzer

am 7. November 2023 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

Gründe:

A.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde wenden sich die Beschwerdeführer gegen die Besteuerung der Rente des Beschwerdeführers zu 1. aus der gesetzlichen Rentenversicherung im Jahr 2008. 1

I.

Nach früherem Recht unterlagen Beamtenpensionen (nach Abzug eines Freibetrags) in vollem Umfang der Einkommenbesteuerung. Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung waren hingegen nur zum Teil (in Höhe eines sog. Ertragsanteils) steuerpflichtig (vgl. im Einzelnen BVerfGE 105, 73 <75 ff.>). Das Bundesverfassungsgericht stellte mit Urteil vom 6. März 2002 (BVerfGE 105, 73) einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG fest und forderte den Gesetzgeber zu einer Neuregelung auf. Dabei verlangte es, dass in jedem Fall die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen seien, dass eine doppelte Besteuerung vermieden werde (vgl. BVerfGE 105, 73 <134 f.>). 2

Zur Vorbereitung der gesetzlichen Neuregelung wurde eine Sachverständigenkommission eingesetzt, die am 11. März 2003 ihren Abschlussbericht erstattete. Auf dieser Grundlage wurde das Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen erarbeitet, das zum 1. Januar 2005 in Kraft getreten ist (Alterseinkünftegesetz – AltEinkG – vom 5. Juli 2004, BGBl I S. 1427). Nach der Neuregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG sind Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ab dem Jahr 2040 voll steuerpflichtig; zwischen den Jahren 2005 und 2040 steigt dabei der steuerpflichtige Teil stetig an. 3

In der Erwerbsphase war nach altem Recht der Abzug der Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung als Sonderausgaben durch verschiedene Höchstbeträge begrenzt, sodass in einer Vielzahl von Fällen kein vollständiger Abzug möglich war, insbesondere weil sich diese Höchstbeträge nicht auf die Rentenbeiträge allein, sondern auf die Summe der Rentenbeiträge und der Beiträge zu anderen Versicherungen (z.B. Kranken-, Pflegeversicherung) bezogen. Diese Sonderausgabenhöchstbeträge galten auch für Beamte (vgl. im Einzelnen BVerfGE 105, 73 <76-78, 95 ff.>). Durch das Alterseinkünftegesetz wurde insoweit korrespondierend eine bis zum Jahr 2025 auf 100 % steigende Abzugsmöglichkeit geschaffen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a i.V.m. Abs. 3 Satz 4-6 EStG). Das Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl I S. 2294) zog die vollständige Abzugsmöglichkeit auf das Jahr 2023 vor. 4

II.

1. Die Beschwerdeführer sind verheiratet. Der Beschwerdeführer zu 1. erhält seit dem Jahr 2007 eine Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Er war während 5

seines Erwerbslebens zunächst als Auszubildender beziehungsweise Angestellter pflichtversichert; später verblieb er als freiberuflicher Steuerberater auf Antrag in der gesetzlichen Rentenversicherung.

2. Die Beschwerdeführer wurden im Streitjahr (2008) als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr unterwarf das Finanzamt die Rente des Beschwerdeführers zu 1. entsprechend der Neuregelung durch das Alterseinkünftegesetz (teilweise) der Steuer.

6

3. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die Beschwerdeführer hiergegen Klage beim Finanzgericht Baden-Württemberg mit der Begründung, dass eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung der Altersrente vorliege. Mit Gerichtsbescheid vom 4. Juni 2014 wies das Finanzgericht die Klage ab und ließ die Revision zu.

7

Auf die Revision der Beschwerdeführer hob der Bundesfinanzhof mit Gerichtsbescheid vom 21. Juni 2016 das Urteil des Finanzgerichts mangels hinreichender Feststellungen auf und verwies die Sache zurück. Der Bundesfinanzhof führte insbesondere aus, dass – sofern der konkrete Streitfall Anlass dazu gebe – aus der Formulierung des Bundesverfassungsgerichts, wonach in jedem Fall die Besteuerung in der Erwerbs- und in der Ruhestandsphase so aufeinander abzustimmen sei, dass eine doppelte Besteuerung vermieden werde (vgl. BVerfGE 105, 73 <134 f.>), eine Pflicht zur Überprüfung folge, ob es im jeweiligen Einzelfall zu einer „strikt verbotenen“ doppelten Besteuerung gekommen sei. Könne der jeweilige Steuerpflichtige nachweisen, dass es in seinem konkreten Einzelfall zu einer doppelten Besteuerung komme, könne ihm aufgrund der besonderen Umstände seines konkreten Einzelfalls aus verfassungsrechtlichen Gründen (Gebote der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der folgerichtigen Ausgestaltung der Besteuerung, Verbot einer Übermaßbesteuerung) ein Anspruch auf eine Milderung des Steuerzugriffs in der Rentenbezugsphase zukommen. Diese Ansicht des Bundesfinanzhofs habe das Bundesverfassungsgericht mit Beschlüssen vom 29./30. September 2015 (Beschlüsse der 1. Kammer des Zweiten Senats - 2 BvR 2683/11 -, - 2 BvR 1961/10 -, - 2 BvR 1066/10 -) bestätigt.

8

4. Mit angegriffenem Urteil vom 1. Oktober 2019 wies das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang die Klage der Beschwerdeführer wiederum ab und ließ die Revision zu. Es kam erneut zu dem Ergebnis, dass eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung der Rentenbezüge des Beschwerdeführers zu 1. nicht vorliege.

9

Die dagegen von den Beschwerdeführern eingelegte Revision wies der Bundesfinanzhof mit angegriffenem Urteil vom 19. Mai 2021 als unbegründet zurück. In seiner Entscheidung machte der Bundesfinanzhof umfangreiche Ausführungen zu Einzelheiten der Vergleichsberechnung, mit der im Einzelfall eine doppelte Besteuerung zu ermitteln sei. So bestätigte er zunächst seine bereits zuvor geäußerte Auffassung, dass die erforderliche Vergleichs- und Prognoserechnung auf der Grundlage des Nominalwertprinzips vorzunehmen sei. Im Rahmen dieser Vergleichsrechnung sei zum einen zu ermitteln, in welcher Höhe dem Beschwerdeführer zu 1. Rententeilbeträge steuerfrei zufließen. Hierfür sei der steuerfreie Teilbetrag der Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Dop-

10

pelbuchstabe aa Satz 4 EStG mit der im Zeitpunkt des Renteneintritts zu erwartenden durchschnittlichen statistischen weiteren Lebenserwartung des Beschwerdeführers zu 1. zu multiplizieren. Daneben sei aber zusätzlich der Rentenfreibetrag der Beschwerdeführerin zu 2. einzubeziehen, den diese in Bezug auf eine künftige Hinterbliebenenrente zu erwarten habe, auf die sie im Fall des Vorversterbens des Beschwerdeführers zu 1. – dessen statistische Lebenserwartung geringer sei als die der Beschwerdeführerin zu 2. – Anspruch hätte. Dies ergebe sich daraus, dass die künftige Hinterbliebenenrente der Beschwerdeführerin zu 2. ihre Grundlage gleichermaßen in dem zwischen dem Beschwerdeführer zu 1. und der gesetzlichen Rentenversicherung bestehenden Versicherungsverhältnis habe; die Anwartschaft sei durch die vom Beschwerdeführer zu 1. geleisteten Beiträge mit erworben worden. Eine Verletzung des Grundsatzes der Individualbesteuerung sei darin nicht zu sehen, denn es gehe nicht um die konkrete Besteuerung einer vom Beschwerdeführer zu 1. zu unterscheidenden dritten Person (hier: der Beschwerdeführerin zu 2.), sondern um die Prüfung, ob beim Beschwerdeführer zu 1. selbst eine doppelte Besteuerung eintrete.

Dem Gesamtbetrag der steuerfrei zufließenden Rententeilbeträge sei sodann die Höhe der vom Beschwerdeführer zu 1. aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen gegenüberzustellen. Für die Ermittlung der Höhe der in Veranlagungszeiträumen bis 2004 aus versteuertem Einkommen geleisteten Teile der Altersvorsorgeaufwendungen seien wertende Zuordnungsentscheidungen erforderlich, da nach damaliger Rechtslage gemeinsame Höchstbeträge für sämtliche Arten von – einkommensteuerrechtlich dem Grunde nach abzugsfähigen – Vorsorgeaufwendungen vorgesehen gewesen seien. Die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung seien im Rahmen der retrospektiv vorzunehmenden Prüfung, in welchem Umfang Altersvorsorgeaufwendungen in früheren Veranlagungszeiträumen als aus versteuertem Einkommen geleistet gälten, gleichrangig zu berücksichtigen. Alle anderen dem Grunde nach abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen seien im Rahmen der Zuordnungsentscheidung, die für Zwecke der Prüfung einer doppelten Besteuerung vorzunehmen sei, lediglich nachrangig zu berücksichtigen. Die gemeinsamen Höchstbeträge bei der Zusammenveranlagung von Eheleuten, die jeweils eigene Vorsorgeaufwendungen getragen hätten, seien so zuzuordnen, dass der gesamte, den Eheleuten gemeinsam zustehende Abzugs-Höchstbetrag im Verhältnis der vorrangig zu berücksichtigenden Vorsorgeaufwendungen beider Eheleute aufzuteilen sei.

11

Eine gegen das Revisionsurteil von den Beschwerdeführern erhobene Anhörungs rüge wies der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 22. September 2021 als unbegründet zurück.

12

III.

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG, Art. 3 Abs. 1 GG (i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG und Art. 20 Abs. 1 GG), Art. 6 Abs. 1 GG, Art. 14 Abs. 1 GG, Art. 19 Abs. 4 GG, Art. 101 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG und Art. 103 Abs. 1 GG.

13

Die Konkretisierung des Begriffs der Doppelbesteuerung durch die vom Bundesfinanzhof aufgestellte Berechnungsformel müsse die Wertentscheidungen des Grundgesetzes beachten. Der Bundesfinanzhof habe jedoch die Wertungen der Grundrechte bei der von ihm aufgestellten Berechnungsformel zur Ermittlung der doppelten Besteuerung von Renten verkannt. Die Berechnungsformel verstoße gegen den Anspruch auf Steuerfreistellung eines menschenwürdigen Existenzminimums nach Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG, gegen das Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit nach Art. 3 Abs. 1 GG, gegen die Eigentumsgarantie nach Art. 14 Abs. 1 GG und subsidiär gegen die allgemeine Handlungsfreiheit gemäß Art. 2 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3 GG. Hinzu komme die Verletzung der Verfahrensgrundrechte gemäß Art. 101 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 GG, Art. 103 Abs. 1 GG sowie Art. 19 Abs. 4 GG.

14

1. Die Berechnungsformel des Bundesfinanzhofs, wonach bei der Berechnung der steuerfrei gestellten Beitragsteile der Altersversorgung im Rahmen der Sonderausgaben-Höchstbeträge nach früherem Recht die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung gleichrangig zu berücksichtigen seien, verstoße gegen die Pflicht des Staates, das menschenwürdige Existenzminimum von der Besteuerung freizustellen.

15

a) Aus Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG folge, dass dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei zu lassen sei, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein für sich, seinen Ehepartner und seine Familie benötigt werde (sog. subjektives Nettoprinzip). Auch Beiträge zu Versicherungen seien Teil des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums. Zu den existenznotwendigen Versicherungen gehörten zuvörderst die Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung. Nach dem Sozialrecht habe jeder Leistungsberechtigte gegenüber dem für ihn zuständigen Leistungsträger Anspruch auf Hilfe bei Krankheit und Hilfe zur Pflege auf dem Niveau der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung beziehungsweise einen Anspruch auf Übernahme der Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung. Beiträge zu der gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung würden von den Trägern der Sozialhilfe hingegen nicht übernommen. Ein entsprechender Leistungsanspruch bestehe nicht. Aus dem Sozialstaatsprinzip sei mithin zu folgern, dass primär die Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung von den Sonderausgaben-Höchstbeträgen abzuziehen seien, da diese vom Leistungsträger in jedem Fall übernommen würden.

16

b) Zwar habe das Bundesverfassungsgericht bereits entschieden, dass eine Aufspaltung der Gesamtsozialversicherungsbeiträge bei einer Würdigung der Entlastungswirkungen des Sonderausgabenabzugs die größere Plausibilität für sich beanspruchen könne (Verweis auf BVerfGE 120, 125 <146>). Allerdings habe das Bundesverfassungsgericht dem Gesetzgeber in eben dieser Entscheidung aufgegeben, im Rahmen einer Neuregelung Beiträge für eine auf dem Sozialhilfeniveau befindliche Kranken- und Pfl-

17

geversicherung als Teil des Existenzminimums in möglichst jedem Einzelfall steuerfrei zu stellen (Verweis auf BVerfGE 120, 125 <164 f.>). Demnach hätten die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung als Teil des Existenzminimums von Verfassungs wegen von Anbeginn in jedem Einzelfall vollständig steuerfrei gestellt werden müssen. Die in der Entscheidung BVerfGE 120, 125 angeordnete zeitlich befristete Fortgeltung der damaligen verfassungswidrigen Regelung ändere hieran nichts, denn die Fortgeltung sei mit nicht vertretbaren fiskalischen Auswirkungen für die Vergangenheit begründet worden, die für die hier zu betrachtende Auslegung des Doppelbesteuerungsverbots keine Rolle spielten.

2. Die Berücksichtigung der Hinterbliebenenrente bei der Ermittlung der steuerfreien Zuflüsse aus Vorsorgeaufwendungen sei mit dem allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG nicht vereinbar. Die Berücksichtigung der der Beschwerdeführerin zu 2. voraussichtlich zufließenden steuerfreien Einnahmen aus der Hinterbliebenenrente verstoße gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gebot der Folgerichtigkeit. 18

a) Durch die Einbeziehung der Hinterbliebenenrente in die allgemeine Berechnungsformel des Bundesfinanzhofs werde in das Gebot der Folgerichtigkeit eingegriffen, da zwei Steuersubjekte (die beiden Beschwerdeführer) und zwei Steuerobjekte (Rente des Beschwerdeführers zu 1. und Hinterbliebenenrente) systemwidrig verbunden würden. Dies sei mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung nicht zu vereinbaren. Soweit der Bundesfinanzhof dies verneine, weil es nicht um die konkrete Besteuerung einer von dem Beschwerdeführer zu 1. zu unterscheidenden dritten Person, sondern um die Prüfung ginge, ob beim Beschwerdeführer zu 1. selbst eine doppelte Besteuerung einträte, sei dem nicht zu folgen. Die Wertentscheidungen des Grundgesetzes seien bei der Erstellung allgemeiner Berechnungsformeln sehr wohl zu berücksichtigen. 19

b) Der Eingriff in das Gebot der Folgerichtigkeit sei nicht gerechtfertigt. Dies ergebe sich auch aus dem Wortlaut des in BVerfGE 105, 73 (134 f.) ausgesprochenen Doppelbesteuerungsverbots, das von „Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung“ spreche, wozu nur Versicherungsbeiträge zählten, die zur Absicherung des Risikos „Alter“ gezahlt würden. Hierzu zählten nicht Versicherungsleistungen, die auf die Absicherung der Risiken „verminderte Erwerbsfähigkeit“ oder „Tod“ zielten. Es sei dem Bundesfinanzhof zwar zuzugeben, dass der Grundsatz der Individualbesteuerung und das Gebot der Folgerichtigkeit durchbrochen werden könne, wenn dies für eine sachgerechte Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips ausnahmsweise erforderlich und angemessen sei. Jedoch erhöhe der aufschiebend bedingte Anspruch der Beschwerdeführerin zu 2. auf Hinterbliebenenrente nicht die Leistungsfähigkeit des Beschwerdeführers zu 1. im Zeitpunkt des Rentenbeginns. 20

3. Die Besteuerung von Rententeilbeträgen in der Auszahlungsphase, die in der Einzahlungsphase bereits der Besteuerung unterlegen hätten, verstoße gegen das aus der Eigentumsgarantie gemäß Art. 14 Abs. 1 GG hergeleitete Übermaßverbot. Sowohl das Anwartschaftsrecht auf die gesetzliche Altersrente als auch der zum Vollrecht erstarkte 21

Anspruch auf Altersrente seien als vermögenswerte Rechtspositionen im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG vom Schutzbereich der Eigentumsgarantie erfasst. Soweit man die Berechnung der Doppelbesteuerung im Falle des Beschwerdeführers zu 1. nicht nach dem Schema des Bundesfinanzhofs, sondern nach den vorstehend ausgeführten verfassungsrechtlich zwingenden Maßstäben vornehme, ergebe sich beim Beschwerdeführer zu 1. eine erhebliche Besteuerung der aus dem versteuerten Einkommen eingezahlten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Daraus resultiere ein un gerechtfertigter Eingriff in Art. 14 Abs. 1 GG. Subsidiär liege insoweit jedenfalls eine Verletzung der allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG (i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG) vor.

4. Das Urteil des Bundesfinanzhofs verstoße außerdem gegen das Recht auf den gesetzlichen Richter gemäß Art. 101 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG. Die Vorsitzende Richterin habe bei der Urteilsverkündung mehrfach von einer durch die gesetzliche Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG bewirkten strukturellen Doppelbesteuerung für zukünftige Rentenjahrgänge gesprochen und das Bundesministerium der Finanzen aufgefordert, Abhilfe zu schaffen. In Anbetracht dessen hätte der Bundesfinanzhof die Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG nach Art. 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht vorlegen müssen.

5. Das Finanzgericht habe überdies gegen das Verbot einer überlangen Verfahrensdauer verstoßen und damit den Anspruch der Beschwerdeführer auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG verletzt. Das Finanzgericht habe mit der Prüfung der Voraussetzung einer doppelten Besteuerung erst im zweiten Rechtsgang nach insgesamt fast neun Jahren begonnen. Das Finanzgericht habe dann wesentliche eigene Aufgaben hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärung auf die Beschwerdeführer übertragen. Ein über fast ein Jahrzehnt andauerndes fachgerichtliches Verfahren und die Tatsache, dass die Beschwerdeführer selbst die Voraussetzungen einer doppelten Besteuerung hätten nachweisen müssen, sei den Beschwerdeführern in ihrem letzten Lebensabschnitt schlechterdings nicht zumutbar.

6. Im Übrigen habe der Bundesfinanzhof den Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör gemäß Art. 103 Abs. 1 GG verletzt. Wesentliches Vorbringen der Beschwerdeführer sei unbeachtet geblieben.

B.

Die Verfassungsbeschwerde ist nicht zur Entscheidung anzunehmen, da sie unzulässig ist. Sie genügt nicht den Substantiierungsanforderungen von § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG.

I.

Nach § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG ist zur Begründung der Verfassungsbeschwerde das angeblich verletzte Recht zu bezeichnen und der seine Verletzung enthaltende Vorgang substantiiert darzulegen (vgl. BVerfGE 9, 109 <114 f.>; 81, 208 <214>; 99, 84

<87>). Die Verfassungsbeschwerde muss sich mit dem zu Grunde liegenden einfachen Recht sowie mit der verfassungsrechtlichen Beurteilung des vorgetragenen Sachverhalts auseinandersetzen (vgl. BVerfGE 89, 155 <171>; 101, 331 <345 f.>). Bei einer gegen eine gerichtliche Entscheidung gerichteten Verfassungsbeschwerde hat sich der Beschwerdeführer mit dieser inhaltlich auseinanderzusetzen (vgl. BVerfGE 82, 43 <49>; 86, 122 <127>; 130, 1 <21>). Es muss deutlich werden, inwieweit durch die angegriffene Maßnahme das bezeichnete Grundrecht verletzt sein soll (vgl. BVerfGE 78, 320 <329>; 99, 84 <87>; 115, 166 <179 f.>; 130, 1 <21>).

II.

Diesen Anforderungen wird der Vortrag der Beschwerdeführer nicht gerecht. 27

1. Es kann dahinstehen, ob die Beschwerdeführer das von ihnen angenommene verfassungsrechtliche, einzelfallbezogene Verbot der doppelten Besteuerung der Alters-einkünfte und dessen Rechtsfolgen ausreichend aus der Verfassung abgeleitet haben. 28

a) 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 -jahrgängen 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 (das Bundesverfassungsgericht hat gerade nicht davon gesprochen, „dass eine doppelte Besteuerung in jedem Fall zu vermeiden sei“; so aber der Bundesfinanzhof im ersten Rechtsgang, Urteil vom 21. Juni 2016 - X R 44/14 -, Rn. 23). 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 „jedemfalls“ 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 (vgl. insbesondere BVerfGE 105, 73 <114-122>).

b) Ob das Bundesverfassungsgericht in seinen Beschlüssen vom 29. beziehungsweise 30. September 2015 (Beschlüsse der 1. Kammer des Zweiten Senats - 2 BvR 2683/11 -, - 2 BvR 1961/10 -, - 2 BvR 1066/10 -) die strikt einzelfallbezogene Vorgehensweise des Bundesfinanzhofs bei der Prüfung einer doppelten Besteuerung implizit gebilligt hat (so der Bundesfinanzhof im ersten Rechtsgang, Urteil vom 21. Juni 2016 - X R 44/14 -, Rn. 27 f.), kann hier ebenfalls auf sich beruhen. Dies würde noch nicht zu dem Schluss zwingen, dass eine individuelle Betrachtungsweise bezüglich des Verbots einer doppelten Besteuerung verfassungsrechtlich geboten wäre. Die betreffenden Kammerentscheidungen befassen sich nicht mit der Auslegung der Entscheidung in BVerfGE 105, 73, sondern haben die seinerzeit angegriffenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs auch bei Anlegung eines strengen Maßstabs für verfassungsgemäß gehalten. 30

2. Letztlich kann aber dahinstehen, ob die Verfassungsbeschwerde bezüglich der verfassungsrechtlichen Herleitung eines sich auf jeden Einzelfall beziehenden Verbots einer doppelten Besteuerung den Substantiierungsanforderungen der § 23 Abs. 1 Satz 2, § 92 BVerfGG genügt. Selbst wenn man davon ausgeht, dass eine etwaige doppelte Besteuerung strikt durch eine in jedem individuellen Fall vorzunehmende Berechnung zu ermitteln wäre, haben die Beschwerdeführer jedenfalls die von ihnen im Rahmen dieser vom Bundesfinanzhof durchgeführten Berechnung gerügten Grundrechtsverstöße nicht hinreichend dargelegt. Dies gilt sowohl für den behaupteten Verstoß gegen die Steuerfreiheit des Existenzminimums (a) als auch für die gerügte Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG (b). 31

a) aa) Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 GG, Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG verpflichtet den Staat, das Einkommen der Bürgerinnen und Bürger jedenfalls insoweit steuerfrei zu stellen, als diese es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und ihre Familie benötigen (Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums). Ebenso wie der Staat nach Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG verpflichtet ist, mittellosen Bürgerinnen und Bürgern diese Mindestvoraussetzungen erforderlichenfalls durch Sozialleistungen zu sichern, darf er ihnen das selbst erzielte Einkommen jedenfalls bis zu diesem Betrag nicht entziehen (vgl. BVerfGE 82, 60 <85>; 120, 125 <154 f.>; 152, 274 <315 Rn. 104 f.> - Erstausbildungskosten). Aus Art. 1 Abs. 1 GG, Art. 20 Abs. 1 GG sowie aus Art. 6 Abs. 1 GG folgt ferner, dass bei der Besteuerung einer Familie jedenfalls das - durch das Sozialhilferecht bestimmte - Existenzminimum für sämtliche Familienmitglieder steuerfrei bleiben muss (BVerfGE 82, 60 <85 f., 94>; 99, 246 <259 f.>; 107, 27 <48 f.>; 112, 164 <175>; 152, 274 <315 Rn. 105>). 32

bb) Die Beschwerdeführer haben nicht ansatzweise dargelegt, inwieweit die Entscheidung des Bundesfinanzhofs, wonach die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung gleichrangig in die Berechnung des abziehbaren Teils der Vorsorgeaufwendungen einzustellen seien, die Mindestvoraussetzungen ihres menschenwürdigen Daseins tangiert. Es handelt sich insoweit um eine bloße Rechenoperation im Rahmen der Ermittlung einer doppelten Besteuerung und nicht um die Versagung des Abzugs von existenznotwendigem Aufwand. Die frühere Beschränkung des 33

Abzugs von Krankenversicherungsbeiträgen war zwar in der Tat wegen Verstoßes gegen das Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums verfassungswidrig (BVerfGE 120, 125). Der Bundesfinanzhof hat aber richtigerweise darauf hingewiesen, dass zum einen in dieser Entscheidung eine gesetzliche Neuregelung erst für die Zukunft angemahnt wurde und zum anderen dieser Entscheidung keine Verpflichtung zu entnehmen ist, dass bei der rechnerischen Betrachtung, inwieweit in den Sonderausgabenabzugsbeiträgen Beiträge zu einzelnen Versicherungssparten enthalten sind, vorrangig davon auszugehen sei, dass Krankenversicherungsbeiträge abgezogen worden seien. Im Gegenteil, das Bundesverfassungsgericht wies in der Entscheidung – was die Beschwerdeführer selbst eingestehen – erneut darauf hin, dass eine Aufspaltung anhand der Gesamtsozialversicherungsbeiträge bei einer Würdigung der Entlastungswirkungen des Sonderausgabenabzugs die größere Plausibilität für sich beanspruchen kann (vgl. BVerfGE 120, 125 <146>). Diese größere Plausibilität gilt insbesondere angesichts der früheren Rechtslage, nach der Kranken- und Rentenversicherungsbeiträge gleichrangig als Sonderausgaben eingeordnet waren. Nur der aufgrund dieser damaligen Rechtslage angewandte Sonderausgabenabzug ist aber für die Frage entscheidend, welche Beiträge der Steuerpflichtige tatsächlich abgezogen hat, nicht hingegen ein Sonderausgabenabzug, wie er aus Sicht der Beschwerdeführer verfassungsrechtlich geboten wäre, aber nicht normiert war (vgl. Rügamer, Verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, 2022, S. 204 m.w.N.).

b) Die gerügte Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG dadurch, dass der Bundesfinanzhof in seine Vergleichsberechnung die (künftige) Hinterbliebenenrente der Beschwerdeführerin zu 2. einbezogen hat, haben die Beschwerdeführer ebenfalls nicht hinreichend dargelegt. 34

aa) Bei der Rüge eines Verstoßes gegen das allgemeine Gleichheitsgebot obliegt es dem Beschwerdeführer darzulegen, zwischen welchen konkreten Vergleichsgruppen eine Ungleichbehandlung bestehen soll (vgl. BVerfGK 16, 245 <248>; 18, 328 <332 f.>; BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Ersten Senats vom 10. März 2008 - 1 BvR 1243/04 -, Rn. 6). 35

bb) Die Beschwerdeführer haben keine Vergleichsgruppen gebildet, zwischen denen eine Ungleichbehandlung bestehen soll. Stattdessen haben sie sich unmittelbar auf eine Verletzung des Folgerichtigkeitsgebots bezogen. Der bloße Verweis auf das Folgerichtigkeitsgebot entbindet jedoch nicht davon, zunächst eine Ungleichbehandlung darzulegen, sofern diese nicht auf den ersten Blick offensichtlich ist (vgl. Eichberger, in: Festschrift für den BFH, Bd. 1, 2018, S. 501 <511 f.>; Thiemann, Verluste im Steuerrecht, 2020, S. 202). 36

cc) Darüber hinaus haben die Beschwerdeführer aber auch nicht hinreichend dargelegt, dass der Bundesfinanzhof unter Verstoß gegen das Folgerichtigkeitsgebot von der – aus ihrer Sicht – einkommensteuerrechtlichen Grundentscheidung für den Grundsatz der Individualbesteuerung abgewichen ist. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführer sich schon nicht damit auseinandergesetzt haben, dass der Grundsatz der Individual- 37

besteuerung bereits im geltenden Einkommensteuerrecht Durchbrechungen insbesondere bei der Besteuerung nach einem Todesfall erfährt (vgl. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 8.23), haben die Beschwerdeführer nichts Substantielles vorgebracht gegen den nachvollziehbaren Einwand des Bundesfinanzhofs, wonach der Grundsatz der Individualbesteuerung vorliegend nicht verletzt sei, weil es nicht um die konkrete Besteuerung einer vom Beschwerdeführer zu 1. zu unterscheidenden dritten Person gehe, sondern um die Prüfung, ob beim Beschwerdeführer zu 1. selbst eine doppelte Besteuerung eintrete.

3. Da die Beschwerdeführer somit bereits in keinem ausreichenden Maße dargelegt haben, dass es durch eine angebliche verfassungswidrige Gesetzesauslegung des Bundesfinanzhofs in ihrem Fall zu einer doppelten Besteuerung komme, haben die Beschwerdeführer erst recht nicht die gerügte Verletzung von Art. 14 Abs. 1 GG (bzw. subsidiär Art. 2 Abs. 1 GG) aufgrund einer solchen doppelten Besteuerung ausreichend substantiiert. 38

4. Auch die behauptete Verletzung ihres Rechts auf den gesetzlichen Richter nach Art. 101 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG haben die Beschwerdeführer nicht hinreichend dargelegt. Die Beschwerdeführer haben sich insoweit nur auf Äußerungen der Vorsitzenden des X. Senats des Bundesfinanzhofs im Rahmen der Urteilsverkündung bezogen. Maßgebend ist jedoch nach § 105 Abs. 1 Satz 2 FGO das schriftlich abgefasste Urteil. Den schriftlichen Entscheidungsgründen ist zu entnehmen, dass der Bundesfinanzhof weder grundsätzlich noch im konkreten Fall der Beschwerdeführer verfassungsrechtliche Bedenken gegen die zugrundeliegende gesetzliche Regelung gehegt hat. Wieso der Bundesfinanzhof dann gleichwohl zu einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG verpflichtet gewesen sein soll, haben die Beschwerdeführer nicht dargelegt. 39

5. Ebenfalls nicht hinreichend begründet haben die Beschwerdeführer die gerügte Verletzung ihres Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 GG. Abgesehen davon, dass der Vortrag der Beschwerdeführer kaum eine Überprüfung der von ihnen gerügten überlangen Verfahrensdauer ermöglicht, da in jene Prüfung stets alle Umstände des Einzelfalls, insbesondere die Bedeutung der Sache für die Beteiligten, die Schwierigkeit der Sachmaterie sowie die gerichtlich nicht zu beeinflussenden Tätigkeiten von Dritten, einzubeziehen sind (vgl. BVerfGK 2, 33 <34>), haben die Beschwerdeführer bereits nicht dargelegt, inwiefern sie durch die Verfahrensdauer vor dem Finanzgericht nach Abschluss des Verfahrens noch belastet sein sollen (vgl. BVerfGK 2, 33 <35>). Soweit die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang außerdem gerügt haben, dass das Finanzgericht wesentliche eigene Aufgaben hinsichtlich der Sachverhaltsaufklärung auf die Beschwerdeführer übertragen habe, hätten sie sich mit den gesetzlichen Mitwirkungspflichten der Beteiligten im Finanzprozess nach § 76 Abs. 1 Sätze 2-4 FGO auseinandersetzen müssen. 40

6. Soweit die Beschwerdeführer schließlich die Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 103 Abs. 1 GG gerügt haben, haben sie sich nicht in hinreichender 41

Weise mit dem Inhalt der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs auseinandergesetzt. So haben die Beschwerdeführer die (nach Erhebung der Verfassungsbeschwerde ergangene) Anhörungsrügeentscheidung des Bundesfinanzhofs, die im Hinblick auf die gerügte Verletzung von Art. 103 Abs. 1 GG zentrale Bedeutung hat, nur kommentarlos übersandt, ohne sich mit ihr inhaltlich mit auch nur einem Wort auseinanderzusetzen.

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

42

Müller

Langenfeld

Fetzer

Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 7. November 2023 - 2 BvR 1140/21

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 2. Kammer des Zweiten Senats vom 7. November 2023 - 2 BvR 1140/21 - Rn. (1 - 42), http://www.bverfg.de/e/rk20231107_2bvr114021.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2023:rk20231107.2bvr114021