

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 174**

**Verfassungswidrige doppelte Besteuerung  
von Leistungen aus der gesetzlichen  
Rentenversicherung**

**Von**

**David Rügamer**



**Duncker & Humblot · Berlin**

DAVID RÜGAMER

Verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Leistungen  
aus der gesetzlichen Rentenversicherung

# Schriften zum Steuerrecht

Band 174

# Verfassungswidrige doppelte Besteuerung von Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung

Von  
David Rügamer



Duncker & Humblot · Berlin

Veröffentlicht mit finanzieller Unterstützung  
des Forschungsnetzwerks Alterssicherung und der Universität Passau

Die Juristische Fakultät der Universität Passau  
hat diese Arbeit im Sommersemester 2021 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

D 739

Alle Rechte vorbehalten

© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen

Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 978-3-428-18479-8 (Print)

ISBN 978-3-428-58479-6 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Meinen Eltern und Steffi*



## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit ist eine geringfügig überarbeitete Fassung meiner im Sommersemester 2021 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau angenommenen Dissertationsschrift. Nachträglich berücksichtigt wurden die beiden vielbeachteten Urteile des Bundesfinanzhofs betreffend das Thema der doppelten Besteuerung vom 19. Mai 2021 (Az.: X R 33/19 und X R 20/19), die m. E. in einigen Punkten nicht überzeugen können (u. a. Fehlen einer verfassungsrechtlichen Grundlegung; Berücksichtigung von Leistungen an Hinterbliebene; kein Herausrechnen von Beitragsanteilen, die kalkulatorisch nicht der Finanzierung von an das Alter anknüpfenden Leistungen dienen); gegen beide Urteile sind beim Bundesverfassungsgericht Verfassungsbeschwerden anhängig (Az. des BVerfG: 2 BvR 1140/21 und 2 BvR 1143/21). Berücksichtigt wurden außerdem bis September 2021 veröffentlichte Stellungnahmen aus der Literatur zu den beiden Urteilen des Bundesfinanzhofs.

Allen, die zur Entstehung der vorliegenden Arbeit beigetragen haben, möchte ich nun Danke sagen. Das ist zuerst mein Doktorvater, Herr Professor Dr. Rainer Wernsmann. Ihm verdanke ich meine Begeisterung für das Steuerrecht. Er hat mich in meiner Zeit an seinem Lehrstuhl (zunächst als studentische Hilfskraft und später als wissenschaftlicher Mitarbeiter) in unterschiedlichster Art und Weise gefördert, hat mich während der Entstehung der Arbeit stets unterstützt, hat mich motiviert und hat zuletzt ausgesprochen zügig das Erstgutachten erstellt. Großer Dank gebührt auch Herrn Professor Dr. Joachim Schmitt für die ebenfalls sehr schnelle Erstellung des Zweitgutachtens.

Die vorliegende Arbeit wurde durch ein Promotionsstipendium des von der Deutschen Rentenversicherung Bund getragenen Forschungsnetzwerks Alterssicherung gefördert. Sehr dankbar bin ich nicht nur für die finanzielle Unterstützung, sondern auch für die Möglichkeit des fachlichen Austauschs unter anderem im Rahmen der Graduiertenkolloquien. Ferner danke ich Markus Sailer von der Deutschen Rentenversicherung Bund für die lehrreichen Gespräche über das Rentenversicherungsrecht und über die Entstehung des Alterseinkünftegesetzes.

Die Veröffentlichung der Arbeit wurde durch Druckkostenzuschüsse des Forschungsnetzwerks Alterssicherung und der Universität Passau unterstützt. Auch hierfür möchte ich danken.

Für die sowohl in fachlicher als auch privater Hinsicht bereichernde Zeit am Lehrstuhl von Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann möchte ich außerdem ganz herzlich allen Kolleginnen und Kollegen Danke sagen, vor allem Maria Renji, die als gute Seele des Lehrstuhls in jeder Situation Rat wusste, und Paul Wagner, mit



dem ich während unserer Jahre am Lehrstuhl das Büro teilen durfte, was mir stets eine Freude war. Ebenso herzlich danke ich Gertraud Seiderer für die bibliothekarische Unterstützung und für ihre stets gute Laune bereitenden Worte.

Einen wichtigen Beitrag zum Gelingen der Arbeit haben meine lieben Korrekturleserinnen und -leser geleistet: Dr. Lena Donaubauer, Dr. Clara Herz LL.M., Dr. Annegret Michel, David Rüll und Dr. Philipp Streckenbach LL.M. danke ich ganz herzlich für ihre sehr hilfreichen inhaltlichen und sprachlichen Anmerkungen. David Rüll möchte ich auch ganz besonders dafür danken, dass er sich unzählige Male die Zeit genommen hat, mit mir über verworrene Detailfragen der von mir bearbeiteten Thematik zu sprechen.

Schließlich danke ich von ganzem Herzen meinen Eltern und meiner Partnerin, Steffi. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet. Ohne Euch wäre ich nicht so weit gekommen! Meine Eltern haben meinen bisherigen Lebensweg, insbesondere mein Studium und die Promotion, durch ihre bedingungslose Unterstützung überhaupt erst ermöglicht. Sie haben stets ein offenes Ohr für die kleinen und großen Sorgen des Alltags, was ich sehr zu schätzen weiß. Steffi, die mich nun schon seit über einem Jahrzehnt durchs Leben begleitet, gab mir stets Rückhalt, munterte mich auf, wann immer dies nötig war, und freute sich mit mir über Erfolge. Sie schenkt mir die erforderliche Energie, um neue Herausforderungen in Angriff zu nehmen.

München, im November 2021

*David Rügamer*

# Inhaltsverzeichnis

<b>Einführung</b>	15
I. Rechtfertigung der Untersuchung	15
II. Zur Terminologie: „Doppelte Besteuerung“	17
III. Begrenzung der Untersuchung auf Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung in der allgemeinen Rentenversicherung	18
IV. Gang der Darstellung	19
 <i>1. Teil</i>	
<b>Ausgangslage</b>	20
§ 1 „Quelle“ und „dogmatische Herleitung“ sowie Inhalt des sog. Verbots der doppelten Besteuerung	20
I. Folgerichtigkeitsgebot als steuerrechtsspezifische Ausprägung des Art. 3 Abs. 1 GG	24
1. Verfassungsrechtliche Verortung, Inhalt und Anwendung des Folgerichtigkeitsgebots	25
2. Vorliegend maßgebliche Belastungsgrundentscheidung	30
a) Vergleichssachverhalte mit intertemporalem Einkommenstransfer	31
aa) Aufbewahren von Bargeld sowie Ein- und Auszahlungen auf bzw. von einem Bankkonto	32
bb) Anschaffung und Veräußerung von Grund und Boden oder Aktien (Parallele: Versorgungsanwartschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung)	32
cc) Sonstige Formen organisierter Alterssicherung	35
dd) Zusammenfassung	36
b) Einkommensteuerliche Behandlung der Vergleichssachverhalte nach geltendem Recht	37
aa) Aufbewahren von Bargeld	38
bb) Ein- und Auszahlungen auf bzw. von einem Bankkonto sowie Anschaffung und Veräußerung von Grund und Boden oder Aktien	38
cc) Sonstige Formen organisierter Alterssicherung	41
dd) Zusammenfassung	44
c) Schlussfolgerung für die Besteuerung der Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung	46

II. Objektives Nettoprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip .....	49
1. Kein Gebot der Abziehbarkeit der Rentenversicherungsbeiträge aus dem ein- fachgesetzlichen objektiven Nettoprinzip .....	50
2. Kein Gebot der Abziehbarkeit der Rentenversicherungsbeiträge aus dem un- mittelbar verfassungsrechtlichen objektiven Nettoprinzip .....	52
3. Objektives Nettoprinzip: Abzugsgebot für Ausgaben, nicht Besteuerungsver- bot für Einnahmen .....	56
4. Keine absolute Obergrenze für die Besteuerung und kein Zwang zur Lebens- einkommensbesteuerung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip .....	59
III. Art. 14 GG und Art. 2 Abs. 1 GG .....	62
IV. Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 GG zwischen doppelt besteu- erten Rentnern und „nur einmal“ besteuerten Rentnern .....	64
§ 2 Besteuerung der Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung und steuerliche Behandlung der Entrichtung von Rentenversicherungsbeiträgen .....	65
I. Besteuerung der Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung .....	66
1. Leibrenten und andere Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung als dem Grunde nach steuerbare Einnahmen .....	67
a) Renten wegen Alters, Erwerbsminderung und Todes .....	70
b) An den Bezug einer Rente anknüpfende Zusatzleistungen: Krankenversi- cherung der Rentner und Höherversicherung .....	71
c) Leistungen zur Teilhabe .....	75
d) Sonstige Leistungen (Beitragsersatzungen, Witwen- bzw. Witwerrenten- abfindungen, Zinsen) .....	77
2. Umfang der Besteuerung .....	82
a) Abhängigkeit des Umfangs der Besteuerung vom Jahr des Rentenbeginns .....	82
b) Die sog. Öffnungsklausel in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG .....	87
aa) Zweck und praktische Relevanz der Öffnungsklausel .....	88
bb) Aufteilung der erfassten Leistungen .....	90
cc) Einmalleistungen .....	92
c) Exkurs: Verfassungswidrigkeit des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppel- buchst. bb Satz 2 EStG .....	94
II. Einkommensteuerliche Behandlung der Entrichtung von Rentenversicherungs- beiträgen .....	97
1. Sonderausgabenabzug .....	99
a) Sonderausgabenabzug nur für vom Steuerpflichtigen selbst getragene Ren- tenversicherungsbeiträge .....	100
b) Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug .....	102
c) Abhängigkeit des Umfangs des Sonderausgabenabzugs vom Jahr der Bei- tragsentrichtung in der Zeit von 2005 bis 2024 .....	107

2. Steuerfreiheit der Arbeitgeberanteile .....	109
III. Die Besteuerungsmodelle der nachgelagerten (konsumorientierten) und vorgelagerten (kapitalorientierten) Besteuerung .....	110
IV. Seit Anfang 2005: Systemwechsel von der sog. Ertragsanteilsbesteuerung hin zur nachgelagerten Besteuerung .....	112
1. Systemwechsel zur nachgelagerten Besteuerung: Endzustand und Übergangsphase .....	113
2. Bis Ende 2004: Ertragsanteilsbesteuerung .....	114

## 2. Teil

### **Die Definition der doppelten Besteuerung** 119

§ 3 Definitionsansatz .....	121
I. Anerkannter Definitionsansatz .....	122
1. Vergleich der Summe der aus versteuertem Einkommen entrichteten Beiträge mit der Summe bestimmter steuerunbelastet bezogener Leistungen .....	123
2. Zugrundelegung von Nominalwerten .....	124
3. Varianten des anerkannten Definitionsansatzes .....	126
II. Abweichende Definitionsansätze: Vergleich des geltenden Rechts mit einem angeblich steuersystematisch sachgerechten Besteuerungsmodell .....	129
III. Stellungnahme .....	135
1. Verfassungsrechtliche Ableitung des anerkannten Definitionsansatzes .....	135
2. Keine Anbindung der abweichenden Definitionsansätze an das Grundgesetz	138
3. Bagatellgrenze .....	139
§ 4 Konkretisierung der Vergleichsgröße „Summe bestimmter steuerunbelastet bezogener Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung“ .....	140
I. Zu berücksichtigende Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung (prinzipielle Möglichkeit doppelter Besteuerung) .....	141
1. Bisherige Diskussion .....	141
2. Stellungnahme: Doppelte Besteuerung nur bei an das Alter anknüpfenden Leistungen .....	144
3. Versorgungsausgleich ohne Auswirkung .....	152
II. Relevante einkommensteuerliche Entlastungsbeträge .....	154
1. Vorbemerkung: Notwendigkeit einer „klassischen“ Auslegung des Einkommensteuergesetzes .....	156
2. Steuerfreier Teil der Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG .....	160
3. Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG .....	161
4. Sonderausgabenabzug für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG .....	169

5. Steuerbefreiung von Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung im Sinne des § 249a SGB V bzw. § 106 SGB VI gemäß § 3 Nr. 14 EStG	176
6. Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG und Sonderausgabenpauschbetrag gemäß § 10c EStG	180
III. Bestimmung der insgesamt während der Leistungsbezugsphase steuerunbelastet bezogenen Altersrenten	184
1. Zugrundelegung der statistischen Lebenserwartung des Steuerpflichtigen	185
2. Keine Berücksichtigung möglicher Leistungen an etwaige Hinterbliebene mit höherer statistischer Lebenserwartung	192
§ 5 Konkretisierung der Vergleichsgröße „Summe der insgesamt aus versteuertem Einkommen entrichteten Rentenversicherungsbeiträge“	196
I. Aufteilung des Höchstbetrags für den Sonderausgabenabzug nach altem Recht zwischen den Vorsorgeaufwendungen	198
II. Aufteilung des Höchstbetrags für den Sonderausgabenabzug zwischen zusammenveranlagten Ehegatten bzw. Lebenspartnern	206
III. Veranlagungszeiträume mit Steuerfestsetzung auf 0 DM bzw. 0 Euro	208
IV. Herausrechnen von Rentenversicherungsbeiträgen, die kalkulatorisch nicht auf die Finanzierung von an das Alter anknüpfenden Leistungen entfallen	210
1. Notwendigkeit des Herausrechnens bestimmter Beitragsanteile dem Grunde nach	211
2. Bestimmung der Höhe der herauszurechnenden Beitragsanteile unter Bezugnahme auf die Mittelverwendung der Rentenversicherungsträger	212
a) Argumente für die Bezugnahme auf die Mittelverwendung der Rentenversicherungsträger	214
b) Problem: Berücksichtigung der Bundeszuschüsse	216
V. Versorgungsausgleich	221

### 3. Teil

<b>Konsequenzen doppelter Besteuerung</b>	224
§ 6 Verfassungswidrigkeit des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG	224
I. Grundsätzliche Möglichkeit der Rechtfertigung doppelter Besteuerung unter Typisierungsgesichtspunkten	227
II. Nichtvorliegen der Voraussetzungen einer verfassungsgemäßen Typisierung	230
III. Lösungsansätze zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit	236
§ 7 Umgang mit doppelter Besteuerung im Einzelfall	240
I. Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Milderung des Steuerzugriffs	242
II. Feststellungslast für das Vorliegen doppelter Besteuerung beim Steuerpflichtigen	245

Inhaltsverzeichnis	13
<b>Zusammenfassung</b>	248
1. Teil: Ausgangslage	248
§ 1 „Quelle“ und „dogmatische Herleitung“ sowie Inhalt des sog. Verbots der doppelten Besteuerung	248
§ 2 Besteuerung der Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung und steuerliche Behandlung der Entrichtung von Rentenversicherungsbeiträgen	249
2. Teil: Die Definition der doppelten Besteuerung	250
§ 3 Definitionsansatz	250
§ 4 Konkretisierung der Vergleichsgröße „Summe bestimmter steuerunbelastet bezogener Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung“	251
§ 5 Konkretisierung der Vergleichsgröße „Summe der insgesamt aus versteuertem Einkommen entrichteten Rentenversicherungsbeiträge“	252
3. Teil: Konsequenzen doppelter Besteuerung	253
§ 6 Verfassungswidrigkeit des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG	253
§ 7 Umgang mit doppelter Besteuerung im Einzelfall	254
<b>Literaturverzeichnis</b>	256
<b>Sachverzeichnis</b>	268



# Einführung

## I. Rechtfertigung der Untersuchung

Die einkommensteuerliche Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Alterseinkünften war in den vergangenen Jahrzehnten immer wieder Gegenstand verfassungsrechtlicher und rechtspolitischer Diskussionen. Durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 6. 3. 2002 (BVerfGE 105, 73) und das Alterseinkünftegesetz vom 5. 7. 2004<sup>1</sup> ist mit dem Problem der sog. doppelten Besteuerung ein Streitpunkt hinzugekommen, der heute zunehmend Rechtsprechung<sup>2</sup>, Fachliteratur<sup>3</sup> und Politik<sup>4</sup> beschäftigt.

Das Bundesverfassungsgericht stellte in BVerfGE 105, 73 fest, dass die damals unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen einerseits und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung andererseits für die Zeit ab dem Jahr 1996 nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar war.<sup>5</sup> Es forderte den Gesetzgeber auf, bis spätestens 1. 1. 2005 eine gleichheitsgerechte Neuregelung zu treffen,<sup>6</sup> wobei es kein bestimmtes Besteuerungssystem vorschrieb<sup>7</sup>. Jedoch wies das Bundesverfassungsgericht darauf hin, dass „[d]er Gesetzgeber [...] im Rahmen der gebotenen

---

<sup>1</sup> Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen v. 5. 7. 2004, BGBl. I 2004, S. 1427.

<sup>2</sup> S. zuletzt BFH, Urteil v. 19. 5. 2021, X R 33/19, DStR 2021, 1291 (Verfassungsbeschwerde anhängig, Az. des BVerfG: 2 BvR 1140/21) u. BFH, Urteil v. 19. 5. 2021, X R 20/19, DStRE 2021, 773 (Verfassungsbeschwerde anhängig, Az. des BVerfG: 2 BvR 1143/21).

<sup>3</sup> S. zuletzt z. B. *Kulosa*, jM 2021, 337; *Weber-Grellet*, FR 2021, 759; *Kempny/Siegel*, DStZ 2021, 588; *Reddig*, DB 2021, 1496; *Musil*, DStR 2020, 1881; *Dommermuth*, FR 2020, 385 u. 439; *Rügamer*, FR 2020, 399; *Schindler/Braun*, NWB 2020, 423; *G. Siepe*, DStR 2020, 423; *Chirvi/Kiesewetter/Maiterth/Menzel/Tschinkl*, StuW 2020, 249; *Chirvi/Maiterth*, StuW 2019, 130.

<sup>4</sup> S. z. B. Wahlprogramm der CDU/CSU zur Bundestagswahl 2021, S. 59: „[...] werden wir eine Doppelbesteuerung von Renten verhindern [...]“; Wahlprogramm DIE LINKE zur Bundestagswahl 2021, S. 23: „Die Doppelbesteuerung der Renten wollen wir abschaffen“; Finanzausschuss Protokoll-Nr. 19/72 zur Öffentlichen Anhörung am 29. 1. 2020 mit schriftlichen Stellungnahmen; dazu BT-Drucks. 19/10282, 19/10629, 19/16494, 19/28937 u. BT-Plenarprotokoll 19/104, S. 12721 ff., 19/237, S. 30986; Anträge von DIE LINKE, AfD u. BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, Beschlussempfehlung u. Bericht des Finanzausschusses sowie Beschluss des Bundestages; außerdem BT-Drucks. 19/27174, 19/31057 u. BT-Plenarprotokoll 19/237, S. 30985; Antrag der FDP, Beschlussempfehlung u. Bericht des Finanzausschusses sowie Beschluss des Bundestages; ferner BT-Drucks. 19/28581, 19/27103, 19/25772, 19/17088, 19/16287, 19/12472: Kleine Anfragen u. Antworten der Bundesregierung.

<sup>5</sup> BVerfGE 105, 73 (Leitsatz 1 u. S. 110).

<sup>6</sup> BVerfGE 105, 73 (75, 134).

<sup>7</sup> BVerfGE 120, 169 (178 f.); ebenso bereits *Arndt*, ZBR 2002, 189 (189 f.); *Weber-Grellet*, DStR 2002, 443 (443).



Neuregelung die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen [hat], dass eine doppelte Besteuerung vermieden wird“<sup>8</sup>.

Am 1. 1. 2005 trat das von der Rürup-Steuerkommission<sup>9</sup> vorbereitete und im Wesentlichen deren Lösungsvorschlag entsprechende<sup>10</sup> Alterseinkünftegesetz in Kraft,<sup>11</sup> welches den Gesetzgebungsauftrag des Bundesverfassungsgerichts aus BVerfGE 105, 73 erfüllen soll(te)<sup>12</sup>. Für die Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung hat das Alterseinkünftegesetz den schrittweisen Systemwechsel von der bis zu diesem Zeitpunkt geltenden Ertragsanteilsbesteuerung hin zur nachgelagerten Besteuerung eingeleitet, der während einer langen Übergangsphase bis über das Jahr 2040 hinaus andauern wird.<sup>13</sup>

Die Besteuerung der Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung ist heute grundsätzlich in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG geregelt. Derzeit wird in der Literatur viel diskutiert, ob diese Vorschrift mit Blick insbesondere auf die Übergangsphase von der Ertragsanteilsbesteuerung hin zur nachgelagerten Besteuerung verfassungsgemäß ist.<sup>14</sup> Es stellt sich die Frage, ob es zu verfassungswidriger doppelter Besteuerung kommt. Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof wollen das Vorliegen doppelter Besteuerung nur (noch) im konkreten Einzelfall prüfen und halten § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG offenbar auch<sup>15</sup> unter dem Gesichtspunkt der doppelten Besteuerung für ver-

<sup>8</sup> BVerfGE 105, 73 (Leitsatz 3) und beinahe wortgleich BVerfGE 105, 73 (134 f.).

<sup>9</sup> Der vollständige Name der Kommission lautet „Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen“, s. Abschlussbericht Rürup-Steuerkommission, 2003.

<sup>10</sup> Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rn. 8.570; Weber-Grellet, DStR 2004, 1721 (1722). Eine Abweichung liegt darin, dass der Gesetzgeber die Rentenversicherungsbeiträge als nur begrenzt abziehbare Sonderausgaben eingeordnet hat, nicht als unbegrenzt abziehbare Werbungskosten, wie es die Kommission vorgeschlagen hatte, s. BFH BStBl. II 2006, 420 (424); Bareis, StbJb 2004/2005, S. 25 (34 ff.); s. auch unten § 2 II. 1.

<sup>11</sup> Art. 18 Abs. 3 G. v. 5. 7. 2004, BGBl. I 2004, S. 1427.

<sup>12</sup> BR-Drucks. 2/04, S. 1, 38.

<sup>13</sup> BR-Drucks. 2/04, S. 2, 38; BVerfG BStBl. II 2016, 310 (Rz. 34); BFH BStBl. II 2009, 710 (713 f.); Förster, DStR 2009, 141 (142 f.); Musil, StuW 2005, 278 (278 ff.); Weber-Grellet, DStR 2004, 1721 (1722 f.); im Einzelnen s. unten § 2 III. u. IV.

<sup>14</sup> Für die (teilweise) Verfassungswidrigkeit der Norm z. B. Hopf, Das Verbot der doppelten Besteuerung bei Alterseinkünften, 2009, S. 195 ff., 203 ff., 227 f.; Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10 EStG Rn. 340 (Dezember 2017); Wernsmann/Neudenberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 22 Rn. B 23 f. (Mai 2017); tendenziell kritisch auch Nöcker, jurisPR-SteuerR 44/2018 Anm. 2 unter D.; für die Verfassungsmäßigkeit der Norm hingegen Musil, StuW 2005, 278 (284); ders., DStR 2020, 1881; Weber-Grellet, FR 2017, 399 (400).

<sup>15</sup> Zu den bereits ausdrücklich höchstrichterlich geklärten verfassungsrechtlichen Fragen betreffend die Neuregelungen durch das Alterseinkünftegesetz zuletzt BFH DStR 2021, 1291 (Rz. 17 f., 30 ff.); auch Kulosa, DStR 2018, 1413 (1414 f.) u. Wernsmann/Neudenberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 22 Rn. B 15 ff. (Mai 2017) jeweils mit Nachw. aus der Rspr. des BVerfG.

fassungsgemäß.<sup>16</sup> Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs soll dem im Einzelfall von doppelter Besteuerung betroffenen Steuerpflichtigen „aufgrund der besonderen Umstände seines konkreten Einzelfalls aus verfassungsrechtlichen Gründen [...] ein Anspruch auf eine Milderung des Steuerzugriffs in der Rentenbezugsphase zukommen [können]“<sup>17</sup>.

Bis heute ist nicht abschließend geklärt, unter welchen Voraussetzungen überhaupt doppelte Besteuerung vorliegt. Zwar hat sich der Bundesfinanzhof vor Kurzem in einem Urteil aus dem Jahr 2021 umfassend hierzu geäußert.<sup>18</sup> Letztlich müsste wegen des verfassungsrechtlichen Hintergrundes aber das Bundesverfassungsgericht entscheiden; gegen das soeben erwähnte Urteil des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2021 ist eine Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht anhängig.<sup>19</sup> Daneben herrscht auch Uneinigkeit darüber, warum doppelte Besteuerung verfassungswidrig ist.<sup>20</sup> Insbesondere mit diesen beiden Fragen, also mit der Definition der doppelten Besteuerung und der „Quelle“<sup>21</sup> bzw. „dogmatischen Herleitung“<sup>22</sup> des Verbots der doppelten Besteuerung, befasst sich die vorliegende Untersuchung. Daneben wird auf die Konsequenzen der doppelten Besteuerung, also die Frage der Verfassungswidrigkeit des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG und auf den Umgang mit doppelter Besteuerung im Einzelfall, eingegangen.

## II. Zur Terminologie: „Doppelte Besteuerung“

Die Terminologie im Zusammenhang mit dem vorliegend untersuchten Thema ist uneinheitlich. Das Bundesverfassungsgericht spricht in BVerfGE 105, 73 von „doppelter Besteuerung“.<sup>23</sup> Die Bezeichnung wird in Rechtsprechung und Literatur vielfach übernommen. Es finden sich aber mindestens ebenso häufig ähnliche

<sup>16</sup> Vgl. BVerfG BStBl. II 2016, 310 (Rz. 32 f., 46 ff.); BFHE 254, 545 (Leitsatz 1 u. Rz. 20, 25, 27, 54); BFH/NV 2015, 1369 (Rz. 23); BFH DStR 2021, 1291 (Leitsatz 1 u. 2); kritisch hierzu *Kulosa*, HFR 2021, 648, Anmerkung unter 1.: „Kann denn ein grundsätzlich verfassungsgemäßes Gesetz im Einzelfall derart verfassungswidrig sein, dass eine Vorlage an das BVerfG geboten und erfolgversprechend ist? Und noch gravierender: Kann ein grundsätzlich verfassungsmäßiges Gesetz ab einem bestimmten Zeitpunkt für sämtliche von ihm Betroffenen verfassungswidrig sein (vor dem Hintergrund, dass sich nach den Kriterien des BFH ungefähr ab 2025 für sämtliche Neurentner rechnerisch eine doppelte Besteuerung ergeben dürfte)?“.

<sup>17</sup> BFHE 254, 545 (Rz. 24); s. auch BFH DStR 2021, 1291 (Leitsatz 2 u. Rz. 21).

<sup>18</sup> S. BFH DStR 2021, 1291 (Leitsätze 3, 4 u. Rz. 19 ff.).

<sup>19</sup> Az. des BVerfG: 2 BvR 1140/21.

<sup>20</sup> Darauf weisen zuletzt auch *Kulosa*, HFR 2021, 648, Anmerkung unter 1. sowie *Weber-Grellet*, FR 2021, 759 (762) hin; zum Stand der Diskussion s. nur *Wernsmann/Neudenberger*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 22 Rn. B 211 (Mai 2017).

<sup>21</sup> *Musil*, StuW 2005, 278 (283); *Wernsmann/Neudenberger*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 22 Rn. B 211 (Mai 2017).

<sup>22</sup> *Hopf*, Das Verbot der doppelten Besteuerung bei Alterseinkünften, 2009, S. 69.

<sup>23</sup> BVerfGE 105, 73 (Leitsatz 3 u. S. 134 f.).