

BVerfGE 54, 11 - Beschluss vom 26.3.1980

1. GG Art. 3 I; EStG § 19, 22 Nr. 1 lit. a (Besteuerung von Beamtenpensionen und Renten)

1. Die unterschiedliche Besteuerung der Beamtenpensionen (§ 19 EStG) und der Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sowie der Zusatzversorgung (§ 22 Nr.1 lit. a EStG) war jedenfalls in den Jahren 1969 und 1970 mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 I GG) vereinbar.

2. Zur Pflicht des Gesetzgebers, zwischenzeitlich eingetretenen Veränderungen Rechnung zu tragen.

BVerfG, Beschluss v. 26.3. 1980 - 1 BvR 121/76, 1 BvR 122/76

Zum Sachverhalt: Die Beschwerdeführer sind Beamte die nach Erreichen der Altersgrenze (Vollendung des 65. Lebensjahres) in den Ruhestand versetzt wurden. Sie wandten sich mit Verfassungsbeschwerden gegen die Urteile des BGH und die vorangehenden Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen, welche die Besteuerung für die Jahre 1969 und 1970 betreffen. Sie machten geltend, dass ihre Versorgungsbezüge zu Unrecht höher besteuert würden als Renten.

Aus den Gründen: Die Verfassungsbeschwerden sind nicht begründet.

Die angegriffenen Entscheidungen sowie die darin angewandten gesetzlichen Vorschriften verletzen keine Grundrechte der Beschwerdeführer Sie verstoßen insbesondere nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 I GG).

1. Der Gleichheitsgrundsatz ist nur dann verletzt, wenn der Gesetzgeber versäumt, tatsächliche Gleichheiten oder Ungleichheiten der zu ordnenden Lebensverhältnisse zu berücksichtigen, die so bedeutsam sind, dass sie bei einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise beachtet werden müssen. Der Gesetzgeber hat hiernach eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Sache des BVerfG ist es nicht zu prüfen, ob der Gesetzgeber jeweils die gerechteste und zweckmäßigste Regelung getroffen hat; es hat lediglich zu kontrollieren, ob die bestehende Regelung die Grenzen des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums überschreitet (BVerfGE 14,221 [238]; BVerfGE 15, 167[201]; BVerfGE 19,354 [367]; 23,12 [24f.]; BVerfGE 36, 102 [117]; BVerfGE 38, 154 [166]). Das ist dann der Fall, wenn der Gesetzgeber Differenzierungen vornimmt, für die sachlich einleuchtende Gründe nicht vorhanden sind (BVerfGE 14, 221 (238); BVerfGE 117, 122 [130]; BVerfGE 19, 1 [8]; BVerfGE 25, 269 [292f]).

2. Für eine unterschiedliche Besteuerung von Pensionen und Renten sprechen sachlich vertretbare Gründe. Die Beschränkung der Besteuerung der Renten auf einen Teil wird durch die Tatsache gerechtfertigt, dass die Versicherten der gesetzlichen Rentenversicherung aus ihrem Arbeitsverdienst Beiträge für ihre Altersversorgung entrichten, während das bei den Empfängern von beamtenrechtlichen Versorgungsbezügen nicht der Fall ist.

a) Die Entrichtung von Beiträgen hat zur Folge, dass in jeder Rentenzahlung anteilig ein Betrag enthalten ist, der wirtschaftlich gesehen nur den Gegenwert der früher eingezahlten Beiträge darstellt. Auf diesen Teil der Rentenzahlung trifft - im Gegensatz zur Pension der Grundgedanke des § 22 Nr. 1 lit. a EStG zu. Zweck der Neufassung dieser Vorschrift durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12.1954 war es nämlich, die Besteuerung der Leibrenten auf den Ertragsanteil zu beschränken, damit ein - wirtschaftlich betrachtet - aus dem eigenen Vermögen des Steuerpflichtigen herrührender Kapitalzufluss nicht versteuert wird (vgl. Begründung des Regierungsentwurfs BT-Dr 11/481, S.86, 87).

Davon gehen zwar auch die Beschwerdeführer aus, sie berechnen jedoch den Anteil der Rente der gesetzlichen Rentenversicherung aus Arbeitnehmerbeiträgen auf weniger als 10 v. H.; sie sehen die Beiträge deshalb im Hinblick auf die Besteuerung von Renten und Pensionen als zu vernachlässigende Größe an (vgl. *Heubeck*, Betr 1964, 1670; *Friauf*, DStZ [A] 1974, 60). Diese Berechnung beruht auf einer Addition der seinerzeit als Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlten nominellen Reichsmark- und Deutsche-Mark-Beträge und deren Vergleich mit der Summe der zu erwartenden Rente (*Heubeck*, aaO).

Eine solche Berechnung des auf Beiträgen beruhenden Anteils des Rentenrechts wird aber den Gegebenheiten der gesetzlichen Rentenversicherung nicht gerecht. Sie berücksichtigt nicht hinreichend, dass der Rentner sein Anrecht auf den Bezug der Rente nicht erst bei deren Anlaufen in

BVerfGE 54, 11 - Beschluss vom 26.3.1980

einem Akt, sondern mit den Beitragszahlungen wachsend während des Versicherungsverlaufs erwirbt. Die Aussicht des Versicherten auf eine Altersrente entwickelt sich von der ersten Beitragsleistung an zu einem durch die Erfüllung der Wartezeit und das Erreichen der Altersgrenze bedingten Rechtsanspruch, der im Laufe anrechnungsfähiger Zeiten höher wird und einen dem Rentenversicherten zugeordneten Vermögenswert darstellt (vgl. BverfG...). Bei dieser Sachlage muss es aber zu unzutreffenden Ergebnissen führen, wenn man den Wert des dem Vermögen des Versicherten alljährlich zuwachsenden Anteils des Rentenrechts nicht anhand des dafür seinerzeit gezahlten Gegenwerts - dem Wert der Beiträge im Zeitpunkt ihrer Entrichtung - bemessen will, sondern hierfür den nominellen Wert der Beiträge beim Anlaufen der Rente zugrunde legt. Diese Berechnung könnte nur dann zu einem zutreffenden Ergebnis führen, wenn der Geldwert in der Zwischenzeit unverändert geblieben wäre. Das aber ist nicht der Fall.

Eine an den nominellen Beiträgen ausgerichtete Bewertung ist aber auch deshalb nicht vertretbar, weil die Höhe der Rente sich keineswegs allein nach den Beiträgen richtet. Spätestens seit Aufgabe des Anwartschaftsdeckungsverfahrens im Jahre 1957 und dessen Ablösung durch das Abschnittsdeckungsverfahren (mit einer verhältnismäßig bescheidenen Kapitalansammlung) sowie der Einführung des reinen Umlageverfahrens ab 1969 (mit einer nochmals erheblich reduzierten Kapitalansammlung) wird deutlich, dass die gesetzliche Rentenversicherung nicht mehr auf dem die private Lebensversicherung beherrschenden Prinzip der Kapitalansammlung beruht. Die Beiträge zur Rentenversicherung werden nicht angespart und den Versicherten nach Erreichen der Altersgrenze mit Zins und Zinseszins als Rente wieder ausgezahlt; vielmehr trägt der Versicherte mit seinen Beiträgen zur Finanzierung der zur Zeit der Beitragsentrichtung fälligen Rentenzahlungen bei. Er erwirbt dafür einen staatlich garantierten Anspruch gegen die Versichertengemeinschaft, nach Erreichen der Altersgrenze durch die dann Erwerbstätigen ebenfalls versorgt zu werden ("Generationenvertrag"). Dieser Gedanke eines Anspruchs auf eine angemessene, aber noch nicht genau bestimmte und von der Entwicklung der Verhältnisse - zum Beispiel der Leistungsfähigkeit der jeweils Erwerbstätigen - abhängigen Versorgung hat in der gesetzlichen Rentenversicherung durch die Aufgabe des Anwartschaftsdeckungsverfahrens und durch die gleichzeitige Dynamisierung der Rente im Jahre 1957 äußeren Ausdruck gefunden. Bei Zahlung der Beiträge steht der Gesamtwert des mit jeder Beitragszahlung wachsenden Rentenrechts noch nicht fest; mithin ist es auch nicht möglich, die Summe der mit den einzelnen Beitragsleistungen erworbenen Teile des Rentenrechts anhand der Summe der seinerzeit für die einzelnen Teile aufgewendeten RM/DM-Beträge zu bewerten. Die absolute Höhe der Beiträge hat für die Höhe der Rente viel-mehr nur noch insofern Bedeutung, als sie die Rangstelle des Versicherten innerhalb der Versichertengemeinschaft festlegt. Steht damit fest, dass der selbstfinanzierte Anteil des Rentenrechts nicht durch Vergleich des Gesamtwerts dieses Rechts bei Anlaufen der Rente mit dem nominellen Gesamtwert der Beiträge in diesem Zeitpunkt zu ermitteln ist, so kann das aber nicht dazu führen, die Existenz eines selbst-finanzierten Anteils gänzlich in Abrede zu stellen. Denn der Anspruch auf Rente bei Erreichen der Altersgrenze ist kein Geschenk der Allgemeinheit, sondern die für die Zahlung der Beiträge im Rahmen des Rentenversicherungsverhältnisses gesetzlich zugesicherte Gegenleistung der Versichertengemeinschaft.

Das durch die Beiträge der Versicherten erbrachte Vermögensopfer ist auch nicht so unbedeutend, dass es bei der Besteuerung der Renten gänzlich außer Betracht gelassen werden könnte. Immerhin haben die Rentner der gesetzlichen Rentenversicherung während ihres Arbeitslebens - im Gegensatz zu den Empfängern von Versorgungsbezügen - für ihre Altersversorgung aus ihrem Arbeitslohn Beiträge zwischen 2,2 bis 3,35 v.H. (1929 bis 1948) und 9 v. H. (ab 1973) ihres Bruttoarbeitslohns entrichtet (5 v. H. in den Jahren 1949 bis 1955; 5,5 v.H. 1955 bis 1957; 7 v.H. 1957 bis 1967; 7,5 v. H. 1968; 8 v. H. 1969 und 8,5 v. H. 1970 bis 1972, vgl. Gutachten der „Treuarbeit“, BT-Dr 7/5569, Tz. 253). Diese Beiträge haben nicht nur in einer Größenordnung von weniger als 10 v. H. sondern in weit höherem Maße zur Finanzierung der jeweiligen Renten beigetragen. Für die Rentenversicherung der Angestellten lässt sich unter Auswertung der nach Quellen aufgeschlüsselten Einnahmen für die Jahre 1938 und 1951 bis 1976 eine Finanzierung der Renten im Durchschnitt in Höhe von rund 41 v. H. durch Arbeitnehmerbeiträge errechnen (vgl. Übersicht über die Einnahmen und Ausgaben der Angestelltenversicherung bei *Tietz*, Zahlenwerk zur Sozialversicherung in der Bundesrepublik Deutschland, Stand; Oktober 1978, Übersicht 49). Für die Arbeiterrentenversicherung ergibt sich ein niedrigerer Satz; dieser liegt aber gleichwohl weit höher als 10 v.H. Nach *Tietz* (aaO) wurden 1938 und 1951 bis 1976 etwa 36 v.H. der Renten der Arbeiterrentenversicherung durch Beiträge der Arbeitnehmer finanziert. *Mörschel* errechnet für die Zeit von 1910 bis 1977 in der Invalidenversicherung / Arbeiterrentenversicherung staatliche Zuschüsse von durchschnittlich ca. 30 v. H. pro Jahr, so dass durch Arbeitnehmeranteile etwa die Hälfte des Rests und damit ca. 35 v. H. der Renten finanziert worden sind (vgl. *Mörschel*, Die Zuschüsse des Staates zu den gesetzlichen

BVerfGE 54, 11 - Beschluss vom 26.3.1980

Rentenversicherungen der Arbeiter und der Angestellten, DRV 1978, 342). Dabei darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Bundeszuschüsse nicht etwa reine Subventionen des Staates für die Versichertengemeinschaft sind, sondern dass hierin zumindest auch ein Ausgleich für die der Versichertengemeinschaft aus Gründen des Allgemeinwohls auferlegten öffentlichen Lasten liegt (zum Beispiel Finanzierung des durch Ersatz- und Ausfallzeiten verursachten Mehrbedarfs). *Mörschel* (aaO, S.347) beziffert den auf Ersatz- und Ausfallzeiten entfallenden Anteil der Versichertenrenten für das Jahr 1977 auf 15 v.H. .

Ist einerseits der nominelle Wert der Beiträge kein geeigneter Maßstab zur Gewinnung einer Größenordnung für den selbstfinanzierten Anteil des Rentenrechts, darf dieser Anteil andererseits wegen seines wirtschaftlichen Gewichts aber nicht unberücksichtigt bleiben, so kann Anhaltspunkt für die richtige Bewertung der Arbeitnehmerbeiträge der wirtschaftliche Wert sein, den diese Beiträge für die Rentenversicherungsträger hatten. Die Arbeitnehmerbeiträge ermöglichten es den Rentenversicherungsträgern, die seinerzeit gezahlten Renten zu einem erheblichen Anteil zu finanzieren. Zumindest zur Gewinnung einer Größenordnung erscheint es gerechtfertigt, auch den tatsächlichen Wert der für die Beiträge erhaltenen Gegenleistung - den selbstfinanzierten Anteil des Rentenrechts - nach dem Nutzen der Arbeitnehmerbeiträge für die Rentenversicherungsträger zu bemessen. Die aus den Arbeitnehmerbeiträgen fließenden Teile der Rente stellen für den Berechtigten somit - wirtschaftlich gesehen - lediglich die Auszahlung eigenen Vermögens dar, so dass auf diesen Teil der Rentenzahlung der Grundgedanke des § 22 Nr.1 lit. a EStG zutrifft.

Dabei können keine Bedenken daraus hergeleitet werden, dass der Rentenversicherte nur den von ihm selbst gezahlten nominellen Beitrag versteuert hatte. Denn die seinerzeit mit den Arbeitnehmerbeiträgen erworbenen Anteile des Rentenrechts sind in das Vermögen des Versicherten gelangt. Eine nominelle wie reale Wertsteigerung dieses Vermögensrechts in der Zeit vom Erwerb der einzelnen Anteile des Rentenrechts bis zum Anlaufen der Rente löst auch nicht etwa eine Pflicht zur Besteuerung der Wertdifferenz aus; eine solche Wertveränderung in der Vermögensebene des Berechtigten ist nämlich bei den Überschusseinkünften - zu denen die sonstigen Einkünfte zählen (§ 2 IV Nr.2 EStG 1969 = § 211 Nr. 2 EStG 1979) - einkommensteuerlich unbeachtlich. Insoweit stehen sich die Versicherten der gesetzlichen Rentenversicherung nicht besser als andere Inhaber von Vermögenswerten - zum Beispiel von Grundstücken -, bei denen ebenfalls nominelle wie reale Wertsteigerungen eines im Privatvermögen befindlichen Vermögensobjekts einkommensteuerlich nicht in Erscheinung treten.

b) Diese Erwägungen sind auf die Versorgungsbezüge eines Beamten nicht übertragbar. Eine Differenzierung zwischen der steuerlichen Behandlung von Renten und Pensionen ist vielmehr dem Grunde nach gerechtfertigt.

Auch wenn man davon ausgeht, dass nicht nur im Vermögen des Rentners, sondern auch im Vermögen des Pensionärs bei Anlaufen der Altersbezüge ein Kapitalrecht vorhanden ist, aus dem die Pension bestritten wird (vgl. zum Beispiel die Regelung des Versorgungsausgleichs in § 1587all Nr.1 BGB) , so bleibt zwischen Rente und Pension doch der wesentliche Unterschied, dass der aus Arbeitnehmerbeiträgen aufgebaute Anteil des Rentenrechts aus dem Arbeitslohn des Versicherten herrührt, der dem Versicherten i. S. des § 81 EStG zugeflossen ist und deshalb auch der Lohnsteuerpflicht unterlegen hat. Im Gegensatz dazu könnte es sich bei „Beiträgen“ des Beamten für seine Altersversorgung allenfalls um fiktive Beiträge handeln, also um solche, die der Dienstherr durch eine entsprechend geringere Bemessung der Bezüge von vornherein einbehält (vgl. hierzu BVerfGE 12, 284 [294]; 32, 74 [80]). Diese „Beiträge“ wären dem Beamten danach niemals zugeflossen und hätten deshalb zu keinem Zeitpunkt vor ihrer Auszahlung in Form der Pension einer Besteuerung unterlegen. Damit entfällt aber für Pensionszahlungen der wesentliche Grund, der die beschränkte Besteuerung der Renten sachlich trägt.

c) Die steuerliche Begünstigung der Renten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen bleibt gegenüber den Pensionen dem Grunde nach auch dann gerechtfertigt, wenn der Versicherte seine Arbeitnehmerbeiträge ganz oder teilweise als Sonderausgaben (§ 10 EStG) gehend gemacht hat und diese deshalb im Einzelfall einkommensteuerfrei geblieben sind. Denn die Möglichkeit, bestimmte Vorsorgeaufwendungen im Rahmen gesetzlicher Höchstbeträge (§ 10 III EStG 1979) als Sonderausgaben abzusetzen, steht allen Steuerpflichtigen und damit auch den Beamten offen. Dabei erhalten die Versicherten der gesetzlichen Rentenversicherung auch nicht höhere Sonderausgabenhöchstbeträge als die Beamten. In den Jahren 1969/70 waren die Beamten vielmehr steuerlich durch den sogenannten Vorwegabzug (§ 10 III Nr. 2d EStG 1969) in der Regel besser gestellt, weil der entsprechende Betrag bei den Rentenversicherten regelmäßig durch die Arbeitgeberbeiträge

BVerfGE 54, 11 - Beschluss vom 26.3.1980

verbraucht wurde. Wenn die Rentenversicherten die Abzugsmöglichkeit für Vorsorgeaufwendungen dadurch ausschöpfen, dass sie diese für ihre Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung in Anspruch nehmen, so sind sie insoweit nicht mehr in der Lage, andere Vorsorgeaufwendungen - wie zum Beispiel Prämien für Lebensversicherungen oder Bausparkassen - steuermindernd abzuziehen. Diese Möglichkeit steht aber denen offen, die keine Arbeitnehmerbeiträge für ihre Altersversorgung zu entrichten haben.

Auch die Behauptung, Bezieher von Versorgungsbezügen hätten seinerzeit nicht die erforderlichen Mittel gehabt, die ihnen zustehenden Sonderausgabenhöchstbeträge auszuschöpfen, vermag keine andere Beurteilung zu rechtfertigen. Wie der Vergleich der Monatsbezüge von Angestellten im öffentlichen Dienst mit denen der Beamten mit vergleichbarer Tätigkeit zeigt (vgl. Gutachten der „Treuarbeit“, BT-Dr7/5569, Anl. 15), kann keineswegs davon ausgegangen werden, dass die Angestellten eine um die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung erhöhte Bruttovergütung erhalten haben. Die Bruttobezüge der Angestellten lagen allenfalls nur geringfügig über den entsprechenden Bruttobezügen der Beamten. Bei dieser Sachlage befanden sich aber Beamte und Angestellte im wesentlichen in vergleichbarer wirtschaftlicher Lage, so dass die Beamten Mittel für Vorsorgeaufwendungen im gleichen Umfang wie die Angestellten aufbringen konnten, wenn sie dazu auch nicht gesetzlich verpflichtet waren. Für die Zeit ab 1975 ist diese Argumentation der Beschwerdeführer schon deswegen überholt, weil nunmehr durch Gewährung der Vorsorgepauschale (§ 10c III EStG 1975) alle Arbeitnehmer - auch die Beamten - eine Steuerbefreiung etwa in Höhe der Sozialversicherungsbeiträge der Arbeiter und Angestellten erhalten, ohne dass es noch darauf ankäme, ob die betreffenden Gruppen überhaupt Beiträge entrichtet haben.

II. Bei der Zusatzversorgung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) erscheint dem Grunde nach eine steuerliche Entlastung nach § 22 Nr. 1 lit. a EStG jedenfalls für die Streitjahre sachlich gerechtfertigt. Auch hier zahlten die Versicherten bis zum 30.6. 1973 Beiträge, die bis zum 31. 12. 1966 ein Drittel der Gesamtbeiträge betragen und später ermäßigt wurden (vgl. Gutachten der „Treuarbeit“, Tz. 248). Insoweit gelten die Ausführungen für die Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung entsprechend. Darüber hinaus trifft der Grundgedanke des § 22 Nr.1 lit. a EStG auch auf die vom Arbeitgeber aufgebrachten Beiträge - zumindest teilweise zu. Diese Beiträge zählen nämlich überwiegend zum Arbeitslohn und haben deswegen - mit Ausnahme des Freibetrags von 312 DM (§ 2 III Nr.2 S. 3 LStDV 1968/70) und abgesehen von dem Zeitraum von 1947 bis 1953 (vgl. Abschnitt 40a LStR 1947, StuZBI Br.Z. 1947, S. 95) - dem Lohnsteuerabzug unterliegen. Dabei kann es letztlich dahinstehen, ob die hierfür vorgesehene Pauschalversteuerung eine echte Durchschnittsbesteuerung darstellte (so jedenfalls in der Zeit von 1959 bis 1974, da der Pauschalsteuersatz von 8 v.H. in dieser Zeit nur „in der Regel“ galt und jeweils den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen war [vgl. Art. 1 Nr.63 lit. e der Lohnsteuer-Ergänzungsrichtlinien 1959, BStBl I 582]) Auch wenn in der Pauschalbesteuerung eine Begünstigung der Versicherten liegt, wiegt die dann jedenfalls teilweise gegebene Besteuerung auch der Arbeitgeberbeiträge den Umstand auf, dass die Arbeitnehmerbeiträge für die Zusatzversorgung der VBL nicht - wie in der gesetzlichen Rentenversicherung - die Hälfte, sondern nur bis zu einem Drittel der Gesamtbeiträge ausmachten.

III. Eine verfassungsrechtliche Überprüfung des Umfangs der steuerlichen Begünstigung der Rentner gegenüber den pensionierten Beamten führt allerdings zu dem Ergebnis, dass diese inzwischen durch die veränderten Verhältnisse ein Ausmaß erreicht, das eine Korrektur notwendig macht.

Der Gesetzgeber konnte die Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und der Zusatzversorgung ab 1955 zunächst wie Leibrenten in voller Höhe der günstigeren Besteuerung des neugefassten § 22 Nr. 1 a EStG unterwerfen (vgl. Begr. des RegE, BT-Dr II/48I, S. 87). Wegen des seinerzeit sehr geringen Rentenniveaus wirkte sich die steuerliche Begünstigung der Rentner gegenüber den Pensionären nicht überproportional aus. Die durchschnittliche Höhe aller Versichertenrenten (Altersruhegelder und Renten wegen Berufs- und Erwerbsunfähigkeit) belief sich 1955 in der Arbeiterrentenversicherung monatlich auf 89,60DM, in der Angestelltenversicherung auf 137,20 DM (vgl. *Tietz*, Zahlenwerk zur Sozialversicherung in der Bundesrepublik Deutschland, Übersicht 1). Das entspricht Jahresbeiträgen von 1076 DM und 1647 DM. Seinerzeit waren aber in der Steuerklasse II (gültig für Verheiratete ohne Kinder und Unverheiratete, die mindestens vier Monate vor Ende des Veranlagungszeitraums das 55. Lebensjahr vollendet hatten - § 32 m EStG 1955 [BGBl 1954 I, 441]) Jahreseinkünfte bis 1800 DM völlig steuerfrei (vgl. Anlage 1 zu § 32 EStG - Art. I Nr. 47 des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern vom 16.12. 1954 [BGBl 1,373]).

An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts, wenn in Betracht gezogen wird, dass die Altersruhegelder durchschnittlich höher gelegen haben, weil in den Durchschnittsrenten aller Versicherten auch

BVerfGE 54, 11 - Beschluss vom 26.3.1980

die Renten wegen Berufs- und Erwerbsunfähigkeit enthalten sind. Auf die Altersruhegelder aus den gesetzlichen Rentenversicherungen wäre 1955 auch dann keine nennenswerte steuerliche Belastung entfallen, wenn sich die steuerliche Begünstigung dieser Renten nur auf den durch die Arbeitnehmerbeiträge finanzierten Anteil des Rentenrechts beschränkt hätte. Aus den ab 1958 vorliegenden Zahlen ergibt sich, dass die nach Vollendung des 65. Lebensjahres gezahlten Altersruhegelder in der Zeit von 1958 bis 1968 sowohl in der Angestellten- als auch in der Arbeiterrentenversicherung nur etwa 12 v. H. höher als die durchschnittlichen Versichertenrenten waren (vgl. Sozialbericht der Bundesregierung 1968, BT-Dr V/3256, S. 28). Wird auch für 1955 von einem entsprechenden Verhältnis von durchschnittlichen Versichertenrenten und Altersruhegeldern ausgegangen, so ergeben sich bei den Altersruhegeldern jährliche Durchschnittsbeträge von etwa 1200 DM in der Arbeiterrentenversicherung und 1850 DM in der Angestelltenversicherung. Auch wenn berücksichtigt wird, dass es sich hierbei um Durchschnittszahlen handelt, die einzelne Rente also auch höher gelegen haben und gegebenenfalls noch durch eine nach § 22. Nr. lit. a EStG zu besteuernde Zusatzversorgung weiter aufgestockt worden sein kann, so bedeutet das gleichwohl, dass 1955 die überproportionale Begünstigung der Renten durch § 22 Nr. 1 lit. a EStG im allgemeinen keine nennenswerten Auswirkungen gehabt hat. Denn vom Bruttozufluss waren noch die Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben (§ 9a Nr. 3, § 10c Nr. 1 EStG 1955 - 200 DM und 624 DM -) abzusetzen. Darüber hinaus ist - wie dargelegt - zumindest ein Teil des verbleibenden Betrags zu Recht nicht der Besteuerung unterworfen worden, weil er zu dem durch Arbeitnehmerbeiträge angesparten und mit der Rente wieder ausgezahlten Rentenrecht gehörte.

2. Im Laufe der Zeit haben sich indessen die tatsächlichen Verhältnisse geändert, weil die Renten nominell und auch real- insbesondere seit der Rentendynamisierung ab 1957 - gestiegen und dadurch in Größenordnungen hineingewachsen sind, bei denen ohne die Regelung des § 22 Nr.1 lit. a EStG in vermehrtem Umfang Steuern zu entrichten gewesen wären. Erst mit Einsetzen dieser Entwicklung konnte sich die Frage stellen, ob die unterschiedliche Besteuerung von Pensionen und Renten noch verfassungsgemäß war.

a) In den Streitjahren 1969 und 1970 betragen die durchschnittlichen nach Vollendung des 65. Lebensjahres anlaufenden Altersruhegelder (vgl. Renten Anpassungsbericht der Bundesregierung 1970, BT-Dr VI/581, S.21) monatlich in der Arbeiterrentenversicherung 331 DM (1969) und 352,60 DM (1970), in der Angestelltenversicherung 573,20 DM (1969) und 605,90 DM (1970). Das entspricht Jahresbeträgen von 3972 DM und 4232 DM in der Arbeiterrentenversicherung und 6878 DM und 7270 DM in der Angestelltenversicherung. Nach dem 1969 und 1970 geltenden Einkommensteuertarif war neben den Pauschbeträgen für Werbungskosten (200 DM jährlich) und Sonderausgaben (636 DM jährlich) bei Steuerpflichtigen, die mindestens vier Monate vor Beginn des Veranlagungszeitraums das 49. Lebensjahr vollendet hatten, ein Tariffreibetrag von 840 DM abzusetzen (§ 32 III Nr. 1 lit. a EStG 1969). Außerdem konnten Steuerpflichtige, die mindestens vier Monate vor Beginn des Veranlagungszeitraums des 64. Lebensjahr vollendet hatten, den Altersfreibetrag von 720 DM beanspruchen (§ 32 III Nr. 2 EStG 1969). Das ergibt insgesamt einen steuermindernden Betrag von 2396 DM. Da die Steuerpflicht für Alleinstehende bei einem zu versteuernden Einkommen von 1710 DM, für Verheiratete bei einem solchen von 3420 DM einsetzte, hat sich in diesen Jahren die steuerliche Begünstigung der Renten nach § 22 Nr.1 Buchst. a EStG insbesondere bei Vorliegen von Zusatzversicherungen und weiteren anderen Einkünften bereits fühlbarer ausgewirkt.

b) Gleichwohl genügte die Gesamtregelung auch 1969/70 und in der Folgezeit noch den Anforderungen des Art. 3 I GG; sie nötigt deshalb nicht dazu, im gegenwärtigen Zeitpunkt die unterschiedliche Besteuerung für verfassungswidrig zu erklären.

aa) Nach der Rechtsprechung des BVerfG führen vorhandene Ungleichheiten nicht in jedem Falle zur sofortigen Verfassungswidrigkeit der vorgefundenen Regelung. Der Gesetzgeber kann zur Beseitigung solcher Ungleichheiten in bestimmten Fällen Fristen in Anspruch nehmen. Das ist einmal dann der Fall, wenn der Gesetzgeber sich bei Neuregelung eines komplexen Sachverhalts zunächst mit einer gröber typisierenden und generalisierenden Regelung begnügt, um diese nach hinreichender Sammlung von Erfahrungen allmählich durch eine entsprechend fortschreitende Differenzierung zu verbessern (BVerfGE 33, 171 [189]; BVerfGE 37, 104 [118]; BVerfGE 43, 291 [321]). Das gilt zum anderen aber auch dann, wenn die tatsächlichen Verhältnisse sich im Rahmen einer langfristigen Entwicklung in einer Weise verändert haben, dass die Beseitigung der Unstimmigkeiten durch eine einfache und daher schnell zu verwirklichende Anpassung nicht möglich ist (BVerfGE 21,12 [42]; BVerfGE 23,242 [257f.]).

BVerfGE 54, 11 - Beschluss vom 26.3.1980

bb) Beide Gesichtspunkte treffen hier zu. Der Gesetzgeber hatte die Rentenbesteuerung mit Einführung des § 22 Nr. 1 lit. a EStG ab 1955 neu geregelt. Zunächst konnten bei den Renten aus den gesetzlichen Rentenversicherungen wegen des geringen Rentenniveaus keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen diese Regelung bestehen. Als sich mit steigenden Altersruhegeldern in den gesetzlichen Rentenversicherungen Ungleichheiten in der Besteuerung der Altersbezüge zeigten, versuchte der Gesetzgeber, diese durch eine Milderung der Besteuerung der anderen Altersbezüge auszugleichen. Mit Wirkung ab 1966 wurde für die Empfänger von Versorgungsbezügen ein Versorgungsfreibetrag von 25 v.H. des Bruttobezugs, höchstens jedoch 2400 DM eingeführt (Art. 1 Nr.10 SteuerÄG 1965 v. 14.5. 1965 [BGBl I, 377]) und dieser ab 1975 auf 40 v. H. der Bruttobezüge, höchstens jedoch 4800 DM angehoben (Art. 1 Nr. 30 EinkommensteuerreformG v. 5.8. 1974 [BGBl I, 1769]). Ab 1975 wurden zudem Alterseinkünfte, die weder Leibrenten noch Versorgungsbezüge waren, durch den neu geschaffenen § 24 a EStG entlastet (Art. 1 Nr. 35 EinkommensteuerreformG v. 5. 8. 1974). Diese Anpassungen vermochten die zutage getretenen Ungleichheiten allerdings nicht abschließend zu beseitigen. Gegenstand der in Frage stehenden Regelung ist aber ein komplexer Sachverhalt, bei dem sich in einer langfristigen Entwicklung die tatsächlichen Verhältnisse - durch steigende Renten - so verändert haben, dass die Beseitigung der Unstimmigkeiten durch eine einfache Anpassung nicht möglich ist. Der Gesetzgeber muss einerseits darauf achten, die entstandenen Ungleichheiten abzubauen, andererseits aber vermeiden, neue Benachteiligungen für andere zu schaffen. So würde beispielsweise eine Ausdehnung der für die Rentenbesteuerung geltenden Regelung auf die Pensionäre notwendigerweise eine Benachteiligung anderer Bezieher von Alterseinkünften - wie beispielsweise im Ruhestand lebender Gewerbetreibender oder Freiberufler mit Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung - bewirken. Auch wird eine sachlich ungerechtfertigte steuerliche Benachteiligung der noch Erwerbstätigen zu vermeiden sein. Zwar können soziale Gründe die Bevorzugung der Bezieher von Alterseinkünften rechtfertigen; der Gesetzgeber hat in diesem Bereich auch einen weiten Gestaltungsspielraum. Auf der anderen Seite ist jedoch zu berücksichtigen, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit von Beziehern von Alters-einkünften - Renten und Pensionen - vielfach weder durch Unterhaltslasten gegenüber Kindern noch durch Sozialversicherungsbeiträge gemindert wird. Mit bloßen Anpassungen dürften auch die in den Fällen des sogenannten Quasi-Splittings von Versorgungsansprüchen (§ 1587 b II BGB) auftretenden sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichheiten kaum zu beseitigen sein. Hier ist es nicht erkennbar, warum einerseits das Altersruhegeld des Ausgleichsberechtigten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ohne jede versteuerte Beitragsleistung nur mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Buchst. a EStG versteuert wird, während andererseits aber die gekürzte Pension des Ausgleichsverpflichteten weiterhin der vollen Besteuerung nach § 19 I Nr. 2 EStG unterliegt.

Der Gesetzgeber ist demnach verpflichtet, eine Neuregelung in Angriff zu nehmen. Es ist seine Sache, in welcher Weise und mit welchen gesetzgeberischen Mitteln er die inzwischen eingetretenen Verzerrungen nunmehr beseitigen will.