

**Gericht:** Finanzgericht Baden-Württemberg 8. Senat  
**Entscheidungsdatum:** 01.10.2019  
**Streitjahr:** 2008  
**Aktenzeichen:** 8 K 3195/16  
**ECLI:** ECLI:DE:FGBW:2019:1001.8K3195.16.00  
**Dokumenttyp:** Urteil  
**Quelle:**



**Normen:** § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa EStG 2002 vom 05.07.2004, § 2 Abs 1 S 1 Nr 7 EStG 2002, § 2 Abs 2 EStG 2002, § 3 Nr 14 EStG 2002, § 9a S 1 Nr 3 EStG 2002 ... mehr  
**Zitiervorschlag:** Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 01. Oktober 2019 – 8 K 3195/16 –, juris

---

## **Prüfung des Vorliegens einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung einer Rente der Deutschen Rentenversicherung nach dem AltEinkG - Zur Berechnung im Einzelnen**

### **Orientierungssatz**

1. Eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung einer Rente der Deutschen Rentenversicherung durch Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a DBuchst. aa EStG i.d.F. vom 05.07.2004 liegt vor, wenn die dem Steuerpflichtigen voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge geringer sind als die von ihm aus versteuertem Einkommen bezahlten Altersvorsorgeaufwendungen (vgl. BFH-Urteil vom 21.06.2016 X R 44/14; hier: im Ergebnis keine verfassungswidrige Doppelbesteuerung) (Rn.49).
2. Der dem Steuerpflichtigen künftig voraussichtlich steuerunbelastet zufließende Rententeilbetrag ermittelt sich aus dem steuerfreien Jahresbetrag der Rente (vgl. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a DBuchst. aa Satz 4 EStG), der ausschließlich mit der im Zeitpunkt des Renteneintritts gegebenen durchschnittlichen weiteren statistischen Lebenserwartung des Steuerpflichtigen selbst zu multiplizieren ist. Die Lebenserwartung der Ehefrau des Steuerpflichtigen und eine ihr möglicherweise zukünftig zukommende Hinterbliebenenrente sind in die Berechnung nicht einzubeziehen (Rn.50) (Rn.55) (Rn.57).
3. Über die Steuerfreistellung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a DBuchst. aa Satz 4 EStG hinausgehende steuerliche Abzugsbeträge wie der Werbungskostenpauschbetrag, der auf die Renteneinkünfte entfallende Grundfreibetrag, der Sonderausgabenpauschbetrag, der Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge und Pflegeversicherungsbeiträge aus der Rente ebenso wie ein steuerfreier Zuschuss des Rentenversicherungsträgers zur Krankenversicherung sind bei der Ermittlung des voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rentenbetrags nicht als Steuerfreistellungen zu berücksichtigen (Rn.50) (Rn.58) (Rn.61) (Rn.67) (Rn.68) (Rn.71).
4. Unterstellt man, dass Grundfreibetrag und Hinterbliebenen-Rente zu berücksichtigen sind, dann wäre der Grundfreibetrag im Verhältnis der maßgeblichen Renteneinkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte aufzuteilen. Hierbei wäre es sachgerecht, sich im Rahmen der an-

zustellenden Prognose für die bereits veranlagten Jahre an den tatsächlich verwirklichten Verhältnissen zu orientieren (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015 IX R 31/14) und für die künftigen Veranlagungszeiträume die Verhältnisse des letzten veranlagten Kalenderjahres zugrunde zu legen (Rn.65).

5. Die nicht durch den anteiligen Sonderausgabenabzug berücksichtigten Rentenversicherungsbeiträge des Steuerpflichtigen sind die von ihm aus versteuertem Einkommen geleisteten Teilbeträge seiner Altersvorsorgeaufwendungen (Rn.74). Dabei gilt folgendes (Rn.72) (Rn.73):

a.) Der aus versteuertem Einkommen geleistete Teilbetrag der Altersvorsorgeaufwendungen ist für die Veranlagungszeiträume bis 2004 in der Weise zu ermitteln, dass die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der Sozialversicherung gleichrangig am beschränkten Sonderausgabenabzug teilnehmen (Rn.77). Dasselbe gilt auch für Beiträge zu privaten Krankenversicherungen und Pflegeversicherungen, soweit sie der Erlangung eines mit dem Niveau der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherungen vergleichbaren Schutz dienen. Soweit die Beiträge einem weitergehenden Schutz dienen, nehmen sie nur nachrangig am Sonderausgabenabzug teil (Rn.78). Beiträge zu kapitalbildenden Lebensversicherungen sind im Hinblick auf den beschränkten Sonderausgabenabzug ebenfalls nur nachrangig zu berücksichtigen (Rn.80). Dasselbe gilt auch für Beiträge zu Haftpflichtversicherungen und Unfallversicherungen (Rn.82). Eine Kürzung der Rentenversicherungsbeiträge um kalkulatorisch nicht auf den Erwerb von Rentenbezügen entfallende Beitragsteile hat nicht zu erfolgen (Rn.84). Beträgt die festgesetzte Einkommensteuer eines Beitragsjahres Null Euro, sind die Altersvorsorgeaufwendungen gleichwohl nur dann aus nicht versteuertem Einkommen erbracht worden, wenn sie bereits aufgrund des Sonderausgabenabzugs von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind (Rn.88). Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist der gewährte Sonderausgabenabzug - anders als bei der Einkünfteermittlung - einheitlich zu betrachten und im Verhältnis der ggf. vorrangig zu berücksichtigenden Versicherungsbeiträge beider Ehegatten aufzuteilen und der entsprechende Anteil am Sonderausgabenabzug den Rentenversicherungsbeiträgen des Steuerpflichtigen zuzuordnen (Rn.90). Eine hälftige Aufteilung des Vorwegabzugs und ggf. von Grundhöchstbetrag und hälftigem Höchstbetrag ist nicht sachgerecht (Rn.91).

b.) In den Veranlagungszeiträumen ab 2005 ist der aus versteuertem Einkommen geleistete Teilbetrag der Altersvorsorgeaufwendungen in der Weise zu ermitteln, dass der prozentuale Anteil der vom Steuerpflichtigen geleisteten Rentenversicherungsbeiträge an der Summe der von beiden Ehegatten geleisteten Rentenversicherungsbeiträge, ohne die steuerfreien Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen, ermittelt wird. Dieser prozentuale Anteil am Sonderausgabenabzug entfällt auf die Rentenversicherungsbeiträge des Steuerpflichtigen (Rn.73) (Rn.96).

6. Die Befugnis zur Typisierung entbindet den Gesetzgeber nicht davon, eine doppelte Besteuerung im Einzelfall zu vermeiden (vgl. BVerfG-Urteil vom 06.03.2002 2 BvL 17/99) (Rn.69).

7. Revision eingelegt (Az. des BFH: X R 33/19)

Fundstellen

EFG 2020, 116-124 (red. Leitsatz und Gründe)

Verfahrensgang

vorgehend BFH 10. Senat, 21. Juni 2016, X R 44/14, Urteil

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg 8. Senat, 4. Juni 2014, 8 K 389/11, Urteil  
Diese Entscheidung wird zitiert

### **Literaturnachweise**

Günter Siepe, DStR 2020, 423-429 (Entscheidungsbesprechung)

Michael Hennigfeld, EFG 2020, 124 (Anmerkung)

David Rügamer, FR 2020, 399-408 (Entscheidungsbesprechung)

Diese Entscheidung zitiert

### **Rechtsprechung**

Vergleiche BFH 10. Senat, 23. August 2017, X R 33/15

Vergleiche BFH 10. Senat, 21. Juni 2016, X R 44/14

Vergleiche BVerfG 2. Senat 1. Kammer, 14. Juni 2016, 2 BvR 290/10

Vergleiche BFH 10. Senat, 6. April 2016, X R 2/15

Vergleiche Finanzgericht Baden-Württemberg 5. Senat, 29. September 2015, 5 K 1075/13

... mehr

### **Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.
3. Die Revision wird zugelassen.

### **Tatbestand**

- 1 Streitig ist, ob die Besteuerung der Altersrente des Klägers gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz - AltEinkG) vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung führt.
- 2 Die Kläger sind seit dem xx. August 1969 verheiratet und wurden durchgängig bis zum Streitjahr 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der im Jahr 1942 geborene Kläger entrichtete in den Jahren 1962 bis 1964 aus einem Ausbildungsverhältnis sowie in den Jahren 1970 bis 1977 als Angestellter Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung. Seit 1977 war er freiberuflich tätig und wurde laut Auskunft der Deutschen Rentenversicherung -DRV- (vgl. Bl. 514 der FG-Akten) auf seinen Antrag gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 11 des Angestelltenversicherungsgesetzes (-AVG- ab 1. Januar 1992 § 4 Abs. 2 Sozialgesetzbuch, sechstes Buch -SGB VI-) bis zu seinem Eintritt in den Ruhestand am 30. November 2007 pflichtversichert. Die im Jahr 1944 geborene Klägerin war ausweislich des Versicherungsverlaufs (Bl. 129f der FG-Akten) - unterbrochen durch Schwangerschaft, Mutterschutz und Kindererziehung von 1973 bis 1983 - als Angestellte tätig und unterlag den Vorschriften über die gesetzliche Sozialversicherung. Seit Dezember 2007 bezieht der Kläger eine Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

- 3 Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24. August 2010 ermittelte der Beklagte (das Finanzamt -FA-) die Einkünfte aus dieser Altersrente wie folgt:

Leibrente/n Ehemann	
Jahresbetrag der Rente	xxx €
ab steuerfreier Teil der Rente (46 % von xxx €)	xxx €
Steuerpflichtiger Teil der Rente	xxx €
ab Werbungskostenpauschbetrag	xxx €
Einkünfte aus Leibrente	xxx €

- 4 Mit ihrem Einspruch brachten die Kläger vor, der Ansatz der Rente mit dem Besteuerungsanteil führe zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Doppelbesteuerung. Dem Kläger werde nach Maßgabe seiner mittleren statistischen Lebenserwartung ein steuerfreier Rentenbezug in Höhe von xxx € zufließen. Demgegenüber hätten sich die von ihm geleisteten Rentenversicherungsbeiträge ausweislich des vorgelegten Rentenversicherungsverlaufs allein in der Zeit als Freiberufler auf insgesamt xxx € belaufen. Diese Beiträge seien weitestgehend aus versteuertem Einkommen entrichtet worden, da ihm kein steuerfreier Arbeitgeberanteil zugestanden habe, der den Sonderausgabenabzug erhöhende Vorwegabzug ganz überwiegend durch die auf dem Arbeitslohn der Klägerin beruhende, ehedattenübergreifende Kürzung aufgebraucht worden sei und die Kläger neben den Sozialversicherungsbeiträgen zahlreiche weitere Vorsorgeaufwendungen -u.a. Beiträge zu Lebens-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen- geleistet hätten. Insgesamt seien während des Zeitraums der freiberuflichen Tätigkeit 89,15% der Beiträge aus versteuertem Einkommen gezahlt worden. Schon dieser Betrag übersteige den der steuerfrei zufließenden Rentenbezüge bei Weitem. Hinzu kämen noch die ebenfalls teilweise aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträge aus der Zeit als pflichtversicherter Auszubildender und Arbeitnehmer.
- 5 Nach Zurückweisung des Einspruchs durch das FA blieb auch die Klage ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, die Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das AltEinkG sei verfassungsgemäß (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 4. Juni 2014 8 K 389/11). Auf die Revision der Kläger hob der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil auf und verwies die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück (BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545).
- 6 Im zweiten Rechtsgang reichten die Kläger eine „Mitteilung zur Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung“ der Deutschen Rentenversicherung Bund (DRV) ein, wonach die Rente des Klägers für das gesamte Kalenderjahr 2008 xxx € (xxx € monatlich für die Monate Januar bis Juni und xxx € monatlich für die Monate Juli bis Dezember), der Beitragsanteil Krankenversicherung xxx €, der Zusatzbeitrag Krankenversicherung xxx € und der Beitrag Pflegeversicherung xxx € betragen. Aus dieser Mitteilung ergibt sich ferner, dass der Kläger für den ersten Rentenmonat im Dezember 2007 eine Rente von xxx € wie in den Folgemonaten und einen einmaligen Zuschuss zur Krankenversicherung von xxx € erhalten hat (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 40). Diesen einmaligen Zuschuss hatte der Kläger nach Auskunft der DRV vom 26. September 2019 erhalten, weil er im Monat seines Rentenbeginns freiwillig kranken-

versichert war. Ab Januar 2008 war er als Rentner in der Kranken- und Pflegeversicherung pflichtversichert (vgl. Bl. 514 der FG-Akten).

- 7 Weiter wurden im Verfahren des zweiten Rechtsgangs der Versicherungsverlauf der DRV für den Kläger und für die Klägerin sowie mit Schriftsatz vom 21. Mai 2019 eine Aufstellung über sämtliche in den Jahren von 1970 bis 2007 bezahlten und als beschränkt abzugsfähige Sonderausgaben geltend gemachten Versicherungsaufwendungen in tabellarischer Form eingereicht, mit der von den Klägern bereits zuvor eingereichte Aufstellungen korrigiert bzw. erweitert wurden. Diese Tabelle wird dem Urteil als Anlage 1 [von einer Veröffentlichung der Anlage 1 wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen] angefügt.
- 8 Als Nachweis für die in der Tabelle aufgeführten Versicherungsbeiträge legten die Kläger kopierte Auszüge aus den Steuererklärungen der Jahre 1970 bis 2007 und Kopien der Steuerbescheide der Jahre 1971 bis 2007 vor. Für das Jahr 1970 existiert kein Steuerbescheid. Nach Auskunft des Klägers gab es für dieses Jahr nur einen Lohnsteuerausgleich in Form einer Gutschrift. Die schlecht leserlichen Eintragungen der Steuererklärungen 1970 bis 1972 wurden vom Klägervertreter mit Schriftsatz vom 14. April 2019 klargestellt.
- 9 Aus den Unterlagen ergibt sich u.a., dass der Kläger in allen Jahren ab 1970 Rentenversicherungsbeiträge an die DRV („RV“), Krankenversicherungsbeiträge an die A-Krankenkasse („KV“) und Beiträge für Haftpflicht- und Unfallversicherungen („Sonstige“) entrichtete. In den Jahren seiner nichtselbständigen Tätigkeit von 1970 bis 1977 bezahlte er Beiträge zur Arbeitslosenversicherung („AV“). Ab dem Jahr 1975 führt der Kläger Beiträge an eine private Krankenzusatzversicherung („Y..“) und für verschiedene Lebensversicherungen („LV“) ab. Die mit den Lebensversicherungsverträgen erworbenen Ansprüche dienten zum einen der Finanzierung von Immobilien, mit denen der Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte und erzielt. Ein Vertrag diente daneben der Finanzierung des von den Klägern bewohnten Eigenheims.
- 10 Die Klägerin entrichtete ebenfalls Rentenversicherungsbeiträge an die DRV („RV“), Krankenversicherungsbeiträge an die K-Krankenkasse („KV“), ab dem Jahr 1995 für eine Pflegeversicherung („PV“), Arbeitslosenversicherung („AV“), für eine private Krankenzusatzversicherung („Y..“) und für Haftpflicht- und Unfallversicherungen („Sonstige“). In den Jahren 1974 bis 1983 war die Klägerin nicht berufstätig bzw. nur geringfügig beschäftigt und bezahlte daher auch keine Beiträge für die gesetzliche Renten-, Kranken- und Arbeitslosenversicherung. Außerdem entrichtete die Klägerin in den Jahren 1970 bis 1973 Beiträge an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder („VBL“). Hinsichtlich der einzelnen Beträge wird auf die Aufstellung der Kläger und Anlage 1 zum Urteil verwiesen.
- 11 Am 3. Mai 2019 fand ein Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage statt. In diesem Termin verständigten sich die Beteiligten in tatsächlicher Hinsicht darüber, dass der gesamte Jahresbetrag der Rente im Streitjahr 2008 xxx €, die im Zeitpunkt des Renteneintritts gegebene durchschnittliche weitere statistische Lebenserwartung des Klägers 17,22 Jahre und die der Klägerin 22,22 Jahre, der Gesamtbetrag der vom Kläger in den

Jahren 1970 bis 2007 entrichteten Rentenversicherungsbeiträge ohne Arbeitgeberbeiträge xxx €, die vom Kläger in den Jahren 1962 bis 1964 entrichteten Rentenversicherungsbeiträge ohne Arbeitgeberanteil xxx € (1962), xxx € (1963) und xxx € (1964) betragen und letztere wie die Rentenversicherungsbeiträge für das Jahr 1970 in vollem Umfang steuerfrei gestellt wurden. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Sonderausgaben-Pauschbetrags legten die Kläger dar, dass dieser bislang nicht geltend gemacht worden sei, da die tatsächlichen Sonderausgaben immer höher gewesen seien. Außerdem waren sich die Beteiligten einig, dass sich die Frage der Berücksichtigung von steuerfreien Zuschüssen der Rentenversicherungsträger zur Krankenversicherung gemäß § 3 Nr. 14 EStG nicht stelle, weil der Kläger solche nicht erhalte.

- 12 Mit Schreiben vom 14. April 2019 reichte der Klägervertreter ein Schreiben der DRV vom 6. März 2019 ein. Dort teilte die DRV mit, die Frage, ob aus dem geleisteten Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung solche Anteile herauszurechnen seien, die kalkulatorisch nicht auf den Erwerb eines Anspruchs auf Altersrente entfielen, könne nicht beantwortet werden. Eine genaue Angabe bezüglich einer Differenzierung der einzelnen eingegangenen Beträge der Versicherten könne nicht erfolgen. Es sei nicht möglich und nicht vorhersehbar, welcher Anteil eines eingegangenen Beitrags auf den Anspruch einer Altersrente entfalle und welcher nicht. Es bestehe ein Umlageverfahren. Charakteristisch hierfür sei, dass die aktuellen Einnahmen der Rentenversicherungsträger - bestehend aus den Beiträgen der Versicherten und der Arbeitgeber sowie Zuschüssen aus dem Bundeshaushalt - für die laufenden Rentenzahlungen verwendet würden.
- 13 Mit E-Mail vom 10. Juli 2019 übersandte die DRV auf eine entsprechende Anfrage des Gerichts betreffend die Ermittlung des Teils der Rentenversicherungsbeiträge, der kalkulatorisch nicht auf den Erwerb eines Anspruchs auf Altersrente entfällt, eine Tabelle über die Einnahmen der DRV von 1970 bis 2007, aufgeschlüsselt nach Beiträgen, allgemeinem und zusätzlichem Bundeszuschuss, Vermögenserträgen, Erstattungen, Ausgleichszahlungen zwischen der allgemeinen Rentenversicherung und der Knappschaftlichen Rentenversicherung und sonstigen Einnahmen. Außerdem wird in dieser Tabelle ausgewiesen, ob im jeweiligen Jahr ein Einnahmenüberschuss oder ein Ausgabenüberschuss bestand. Weiter übermittelte die DRV eine Tabelle über die Ausgaben der DRV für dieselben Jahre, aufgeschlüsselt in Rentenausgaben, Leistungen zur Teilhabe, Kindererziehungsleistungen, Beitragserstattungen, Verwaltungs- und Verfahrenskosten, Krankenversicherungs- und Rentenversicherungsbeiträge, Ausgleichszahlungen zwischen der allgemeinen Rentenversicherung und der Knappschaftlichen Rentenversicherung und sonstige Ausgaben. Schließlich überließ die DRV dem Gericht eine weitere Tabelle über die Rentenausgaben, aufgeschlüsselt nach Renten wegen verminderter Erwerbsunfähigkeit, wegen Alters, wegen Todes, darunter Witwen- bzw. Witwerrenten und Waisenrenten.
- 14 Weiter teilte die DRV mit, dass dem Kläger keine Beiträge aus dem aktiven Erwerbsleben erstattet worden seien. Eine Rehabilitationsleistung sei im Jahr 1974 durch die BfA (heute DRV Bund) erbracht worden. Der letzte Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung sei vom Versicherten für den November 2007, den Vormonat des Regelaltersrentenbeginns gezahlt worden. Die DRV führte weiter aus, infolge des Prinzips der Umlagefinanzierung in der gesetzlichen Rentenversicherung seien die Beiträge des Klägers nicht für steuerfreie Leistungen an ihn selbst verwendet worden. Seine Beiträge in den Jahren 1970 bis 2007 seien zur Finanzierung von Leistungen aus der allgemeinen Rentenversi-

cherung an andere Personen in diesen Jahren verwendet worden. Leistungen zu seinen Gunsten würden von Beitragszahlungen späterer Jahre finanziert. Die Einnahmen und Ausgaben der DRV seien in den Jahren 1970 bis 2007 nicht identisch gewesen. Es habe Einnahmen- und Ausgabenüberschüsse gegeben. Alle Ausgabenpositionen würden aus der Summe der Einnahmen bestritten, ggf. zuzüglich einer Entnahme aus den Rücklagen. Eine direkte Zuordnung bestimmter (steuerfreier) Leistungen zu einer ausschließlichen Finanzierung aus Beiträgen sei nicht möglich. Sachgerecht sei es daher allenfalls, steuerfrei gestellte Leistungen in das Verhältnis sämtlicher Ausgaben der allgemeinen Rentenversicherung zu setzen. Unbeschadet hiervon könnten Kindererziehungsleistungen als durch Bundeszuschüsse finanziert angesehen werden, weil Bundeszuschüsse unter anderem auch die Funktion hätten, nicht beitragsgedeckte Leistungen zu finanzieren. Steuerfreie Leistungen zur Teilhabe kämen nur Versicherten zugute, die die entsprechenden Voraussetzungen erfüllten, so dass der Kläger selbst möglicherweise keine derartigen Leistungen erhalten habe. Ausgleichszahlungen an die Knappschaftliche Rentenversicherung stellten keine Leistungen dar, die Versicherten steuerfrei zufließen. Sie dienten der Finanzierung derjenigen Anteile von Leistungen der Knappschaftlichen Rentenversicherung, die auf Beiträgen zur allgemeinen Rentenversicherung beruhten. Verwaltungs- und Verfahrenskosten seien keine Leistungen an die Versicherten. Zuflüsse aus Hinterbliebenenrenten seien wie solche aus Versichertenrenten grundsätzlich steuerpflichtig. Sie stellten also keine steuerfreie Leistung dar. Es sei darüber hinaus möglich, dass die Ehe des Klägers geschieden würde, ohne erneute Heirat oder dass der Kläger vor seiner Ehefrau versterbe. In diesen Fällen würden aus dem Versicherungskonto des Klägers keine Leistungen an Hinterbliebene fließen, die den Beiträgen des Klägers zugeordnet werden könnten.

- 15 Mit einer weiteren E-Mail vom 11. Juli 2019 teilte die DRV außerdem mit, dass die Witwenrente der Klägerin in den ersten drei Monaten des Rentenbeginns xxx € monatlich und ab dem vierten Monat xxx € monatlich betrüge. Für die Berechnung legte die DRV einen fiktiven Rentenbeginn ab dem 1. August 2019 zugrunde, da für einen fiktiven Rentenbeginn am 1. März 2025 - entsprechend der Lebenserwartung des Klägers - die notwendigen Berechnungsgrößen wie z.B. der aktuelle Rentenwert, die kalenderjährlich durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates fortgeschrieben würden, noch nicht bekannt seien. Es werde unterstellt, dass die Ehe der Kläger vor dem 1.1.2002 geschlossen worden und mindestens einer der Ehegatten vor dem 2.1.1969 geboren sei. Dies führe dazu, dass gemäß § 114 Abs. 1 des Vierten Buches Sozialgesetzbuches (SGB IV) lediglich die eigenen Renteneinkünfte der Klägerin auf eine Witwenrente anzurechnen seien. Für Zwecke der Anrechnung sei die eigene Altersrente der Klägerin um 13% zu kürzen, ein Freibetrag von xxx € abzuziehen und vom verbleibenden Betrag 40 v.H. auf die Witwenrente anzurechnen. Danach verbleibe der Klägerin eine Witwenrente nach Anrechnung von xxx € monatlich. Eine Anrechnung von Vermögenseinkommen unterbleibe in diesem Fall.
- 16 Der Kläger meint, die Besteuerung seiner Rente führe zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung. Der ihm voraussichtlich insgesamt steuerfrei zufließende Rentenbetrag sei geringer als die Summe der von ihm aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen. Bei der Ermittlung der voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge dürfe die Lebenserwartung des Ehegatten und dessen zu erwartende Hinterbliebenenrente nicht berücksichtigt werden, weil dies gegen den

Grundsatz der Individualbesteuerung verstoßen würde, der auch bei zusammenveranlagten Ehegatten gelte. Andernfalls ergäbe sich auf der Ebene der individuell vorzunehmenden Einkünfteermittlung eine mit dem Prinzip der Individualbesteuerung nicht zu vereinbarende intersubjektive Korrespondenz. Hinzukomme die Ungewissheit, ob der Ehegatte tatsächlich eine Hinterbliebenenrente erhalte bzw. wie hoch eine solche Rente ausfallen werde.

- 17 Die Steuerfreistellung durch den Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG sei bei der Ermittlung der steuerfrei zufließenden Rententeilbeträge nicht zu berücksichtigen. Die Werbungskosten seien in der Regel höher als der Pauschbetrag. Selbständige hätten häufig noch andere Einkünfte und benötigten nach Eintritt in den Ruhestand einen Steuerberater. Erstelle ein Steuerberater seine Steuererklärung selbst, so seien die bei der Erstellung genutzten oder verbrauchten Arbeitsmittel und die entsprechenden Personalkosten zu berücksichtigen. Im Streitfall würde nach § 27 Abs. 1 der Steuerberatervergütungsverordnung für die Überschussermittlung bei sonstigen Einkünften eine Gebühr von xxx € zuzüglich Umsatzsteuer, also xxx €, das entspreche dem Mittelwert, entstehen. Die Kosten für die Bearbeitung der Anlage R betrügen xxx € und seien aus der Finanzbuchhaltung 2018 ermittelt worden. Abgesehen davon führe die Annahme einer Steuerfreistellung durch den Werbungskosten-Pauschbetrag zu einer Ungleichbehandlung mit anderen Steuerpflichtigen. Der Werbungskostenpauschbetrag diene der Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit dem laufenden Rentenbezug und damit der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips. Die Vorschrift unterstelle, dass geringe Werbungskosten in Höhe des Pauschbetrags anfielen und diene der Arbeitsvereinfachung.
- 18 Auch die Steuerfreistellung durch den Grundfreibetrag sei nicht zu berücksichtigen. Der Grundfreibetrag sei keine Steuervergünstigung, sondern diene dem verfassungsrechtlichen Erfordernis, das sozialhilferechtliche Existenzminimum des Steuerpflichtigen von der Besteuerung auszunehmen. Mit dieser Funktion sei die Einbeziehung in die hier vorzunehmende Berechnung nicht zu vereinbaren. Außerdem sei die Berechnung durch das FA unzutreffend, weil es nicht berücksichtige, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2017 durch Erhaltungsaufwendungen von xxx € belastet seien. Die in der Zukunft anfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien also viel höher als im Jahr 2017. Dadurch werde der auf die Renteneinkünfte entfallende Anteil des Grundfreibetrags und damit die anteilige Steuerfreistellung durch den Grundfreibetrag sinken.
- 19 Auch die Steuerfreistellung durch den Sonderausgabenabzug für die aus der Rente zu zahlenden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge dürfe nicht berücksichtigt werden. Der Sonderausgabenabzug weise keinen Bezug zur Rentenzahlung auf und sei auch keine sozialpolitisch motivierte rentenspezifische Vergünstigung. Vielmehr gehe es auch insoweit um die Eliminierung existenzsichernder und damit indisponibler Einkommensbestandteile aus der Bemessungsgrundlage, also um die Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips. Wie Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge, die aus dem Rentenbezug entrichtet werden müssten, also zu einer Minderung des Zuflusses beim Steuerpflichtigen führten, als steuerunbelasteter Rentenbezug behandelt werden könnten, sei im Übrigen nicht nachvollziehbar.



- 20 Auch die steuerfreien Zuschüsse des Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen des Rentners für seine Krankenversicherung (§ 3 Nr. 14 EStG) seien nicht bei der Ermittlung der voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge zu berücksichtigen. Eine Begünstigung des Steuerpflichtigen sei hierdurch nicht gegeben. Wären diese Zuschüsse nicht steuerfrei, so könne sie der Steuerpflichtige nämlich als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG abziehen.
- 21 Bei der Ermittlung der aus versteuertem Einkommen bezahlten Altersvorsorgeaufwendungen sei der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung gleichrangig in die Vergleichsberechnung einzubeziehen seien, nicht zu folgen. Vielmehr seien auch die übrigen als Vorsorgeaufwendungen abzugsfähigen Versicherungsbeiträge wie Haftpflicht-, Unfall-, Arbeitslosen- und Lebensversicherungsbeiträge zu berücksichtigen. Andernfalls würde der frühere Sonderausgabenabzug durch eine höhere Besteuerung der Rentenzahlungen de facto rückgängig gemacht. Weshalb nur der Gesamtsozialversicherungsbeitrag in die Vergleichsrechnung einbezogen werden könne, also nur die gesetzliche Variante der Alters- und Daseinsvorsorge zu berücksichtigen sei, entziehe sich einer wissenschaftlichen Begründung. Durch die Ungleichbehandlung werde der vorgesehene Abzug für Haftpflichtversicherung u.ä. im Rahmen der Übergangsregelung nachträglich wieder rückgängig gemacht. § 10 EStG in der bis 2004 geltenden Fassung habe keine Differenzierung zwischen Versicherungsbeiträgen gehobener und minderer Güte vorgesehen, so dass nach dem Gesetz eine Differenzierung bei der Berechnung einer Doppelbesteuerung unzulässig sei. Darüber hinaus stelle sich vor dem Hintergrund des Gleichheitsgrundsatzes aber auch die Frage, ob Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung als nachrangig gegenüber den sonstigen abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen anzusehen seien. Dies folge daraus, dass Beamten der Grundhöchstbetrag und der hälftige Höchstbetrag mangels einer bestehenden Rentenversicherungspflicht in voller Höhe für den Abzug der sonstigen Vorsorgeaufwendungen zur Verfügung gestanden hätten. Daher müsse der Höchstbetrag bei rentenversicherungspflichtigen Arbeitnehmern und Selbständigen im Interesse der Gleichbehandlung von Beamten und anderen Steuerpflichtigen vorrangig als für die sonstigen Vorsorgeaufwendungen verwendet gelten. Dementsprechend seien die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung auch nur insoweit als abzugsfähig behandelt anzusehen, als der Grundhöchstbetrag und der hälftige Höchstbetrag in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum nicht bereits durch den Abzug der sonstigen Vorsorgeaufwendungen aufgezehrt worden seien. Es werde sogar die Auffassung vertreten, dass der Grundhöchstbetrag und der hälftige Höchstbetrag überhaupt nicht in die Vergleichsrechnung einzubeziehen seien. Nur der Vorwegabzug, so er nicht gekürzt sei, könne anteilig als auf die Rentenbeiträge entfallend angesehen werden.
- 22 Soweit die Rechtsprechung die Berücksichtigung von Beiträgen zu privaten Rentenversicherungen und kapitalbildenden Lebensversicherungen bei der Prüfung der Freistellung durch den Sonderausgabenabzug als nachrangig behandle, sei dem nicht zu folgen. Das Urteil widerspreche der Intention des Gesetzgebers, die gesetzliche Rentenversicherung durch kapitalbildende Lebensversicherungen zu ergänzen, da die gesetzliche Rente nicht mehr für den Lebensunterhalt ausreichend sei und Armutsszenarien drohten. Das Standardrentenniveau sei durch die Gesetzgebung von 57,3% in 1957 auf 44,8% in 2017, also um - gemeint ist wohl: auf - 78% abgesenkt worden. Damit sei ein Bedarf, die gesetzliche Altersversorgung durch ähnliche Produkte zu ergänzen, entstanden. Die gesetzli-

che Rentenversicherung im Umlageverfahren sei nach wie vor die beste Basisaltersversorgung, da sie von Unruhen am Kapitalmarkt unabhängig sei. Wer Rentenansprüche nach der Währungsreform gehabt habe, habe davon leben können. Kapitalbildende Lebensversicherungen seien im Verhältnis 1:20 abgewertet worden. Dieses Risiko der kapitalbildenden Lebensversicherungen und der Abwertung durch geringe Verzinsung müsse auch in die Betrachtung einbezogen werden. Die Lebensversicherungen seien als Ergänzung der gesetzlichen Basisversorgung notwendig, da durch die Absenkung des Rentenniveaus die Renten nicht mehr auskömmlich seien. Das stelle sich bei den staatlichen Pensionen anders dar. Das Rentenniveau sinke bis 2030 auf 43 Prozent, Beamtenpensionen hingegen blieben bei 71,75%. Im Streitfall sei außerdem zu berücksichtigen, dass eine der Lebensversicherungen zur Finanzierung des Eigenheims eingesetzt worden sei. Den steuerlich nicht abzugsfähigen Darlehenszinsen hätten daher insoweit die steuerfreien Zinsen aus der Lebensversicherung gegenüber gestanden. Der für die Entscheidung des BFH maßgebende Steuervorteil habe insoweit also nicht vorgelegen. Andere Lebensversicherungen seien für den Erwerb von Objekten eingesetzt worden, die durch ihre Vermietung, der Altersvorsorge der Kläger dienten. Die Lebensversicherungen hätten der Tilgung von Darlehen und nicht zur Bildung von Kapital gedient.

- 23 Soweit vertreten werde, Beiträge zu Krankenversicherungen, soweit sie zur Erlangung von Leistungen über dem sozialhilfegleichen Versorgungsniveau lägen, seien ebenfalls nachrangig zu berücksichtigen, sei dem nicht zuzustimmen. Vielmehr müssten die Beiträge gleichrangig zu berücksichtigen sein, die der Erlangung eines Versorgungsniveaus dienten, das dem der beihilferechtlichen Vorschriften für Beamte entspreche.
- 24 Auch die Rechtsprechung des BFH zur Anwendung des Nominalwertprinzips bei der Erstellung der für die Doppelbesteuerung maßgebenden Vergleichswerte sei unzutreffend. Das Nominalwertprinzip könne im Rahmen eines Zeitreihenvergleichs keine Anwendung finden, da den historischen Werten zukunftsorientierte Werte gegenüberstünden und im vorliegenden Fall die Rentenbeiträge der Jahre 1970 bis 2007 einem Wertverlust unterlägen. Diesem Umstand müsse durch Inflationsbereinigung in einem mathematisch geordneten Verfahren Rechnung getragen werden. Im Mittel müssten die Rentenbeiträge hierzu auf 124,5% erhöht werden. In der Folge würden sich die Beitragszahlungen von xxx € auf xxx € erhöhen. Die Anwendung des Nominalwertprinzips habe erhebliche Auswirkungen zulasten des Klägers und überschreite die Grenzen des Hinnehmbaren. Im Übrigen sehe auch das Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen das Abzinsen bzw. Aufzinsen von Forderungen oder Verbindlichkeiten vor.
- 25 Der Vorwegabzug ebenso wie der Grundhöchstbetrag und der hälftige Höchstbetrag gemäß § 10 Abs. 3 EStG in der bis zum Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Fassung sei den Ehegatten bei der Berechnung der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen hälftig zuzuordnen. Diese Lösung habe vor dem Hintergrund der Individualbesteuerung und dem Umstand, dass der Gesetzgeber im Fall der Zusammenveranlagung eine Verdoppelung des Vorwegabzugs vorgesehen habe, die größte Plausibilität für sich. Es sei daher jedem Ehegatten zunächst die Hälfte des gemeinsamen Vorwegabzugs zuzuordnen und mit dessen Vorsorgeaufwendungen - soweit sie den Sozialversicherungsbeiträgen entsprechen - zu verrechnen. Ein danach verbleibender Restbetrag sei sodann beim jeweils anderen Ehegatten zu verrechnen.

- 26 Eine Kürzung der Rentenbeiträge um kalkulatorisch nicht auf den Erwerb von Altersrentenansprüchen entfallende Beitragsteile müsse unterbleiben. Zunächst sei festzuhalten, dass einerseits die Berücksichtigung der Hinterbliebenenrente bei der Ermittlung des steuerunbelastet zufließenden Rentenbezugs und die Kürzung um solche kalkulatorische Anteile bei der Ermittlung der aus versteuertem Einkommen entrichteten Altersvorsorgeaufwendungen zu einer doppelten Berücksichtigung der Hinterbliebenenrente führen würde. Außerdem werde von den Vertretern einer solchen Kürzung verkannt, dass die Rentenversicherung mit einer Vielzahl von versicherungsfremden Leistungen wie der Mütterrente, DDR-Renten, Ersatzzeiten, Renten nach dem Fremdrentengesetz etc. belastet werde. Dann müssten diese kalkulatorischen Werte ebenfalls einbezogen werden. Wie der Rentenversicherungsträger seine Aufgaben finanziere, müsse ihm vorbehalten bleiben. Zu berücksichtigen sei auch, dass der mit 50% angesetzte Ertragsanteil ausschließlich aus dem Arbeitgeberbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung herrühre. Selbständige, die pflichtversichert seien, erhielten jedoch keinen steuerfreien Arbeitgeberzuschuss, weshalb hier schon wesentlich früher eine doppelte Besteuerung eintrete.
- 27 Die Frage einer Steuerfestsetzung von Null sei im Streitfall nicht relevant. Im Einkommensteuerbescheid für 1981 sei zwar eine Einkommensteuer von Null DM ausgewiesen, diese sei jedoch durch die Verrechnung mit der Ermäßigung nach § 14 Abs. 1 3. VermBG entstanden. Die Einkommensteuer sei nach der Splittingtabelle mit xxx DM ausgewiesen.
- 28 Zum AltEinkG sei allgemein zu bemerken, dass Ausgangspunkt die steuerliche Ungleichbehandlung von Renten und Beamtenpensionen gewesen sei. Dabei sei zu berücksichtigen, dass das Niveau von Renten mit dem von Pensionen nicht vergleichbar sei und immer weiter auseinanderdrifte. Hierin liege eine Ungleichbehandlung in umgekehrter Richtung. Die vom FA angewandten Faktoren bei der Vergleichsrechnung sollten nur das Ergebnis haben, eine Doppelbesteuerung rechnerisch zu vermeiden. Auf der anderen Seite würden von der Politik die Sozialversicherungssysteme, die nur von Angestellten und freiwillig versicherten Freiberuflern finanziert würden, durch weitere Fremdleistungen wie z.B. der Grundrente belastet, die das Rentenniveau weiter absenkten und die richtigerweise von der Allgemeinheit getragen werden müssten.
- 29 Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass die Gesetzeslage zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung von nichtselbständigen und selbständigen gesetzlich Versicherten führe. Die Argumentation des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in seiner Entscheidung über die steuerliche Behandlung von Beamtenpensionen und Renten beruhe wesentlich darauf, dass die Arbeitgeberanteile zur Rentenversicherung bei Nichtselbständigen nicht versteuert worden seien. Diese steuerfreien Arbeitgeberanteile existierten bei Selbständigen jedoch nicht, die ihre gesamten Beiträge zur Altersversorgung selbst aufbringen müssten. Im Streitfall führe die Anrechnung der Steuerfreistellung durch den Sonderausgabenabzug bereits zu einem Betrag von xxx €. Das seien 44,14% der Rentenbeiträge. Beim Nichtselbständigen würden die Vergleichszahlen bei der Hälfte liegen, das wären xxx €. Der Sonderausgabenabzug bei Nichtselbständigen sei bei der Festlegung des Besteuerungsanteils von 50% außer Betracht gelassen worden und müsse bei Nichtselbständigen im Jahr 2005 eigentlich bei 72% liegen. Hier seien die Grenzen einer

zulässigen Typisierung durch den Gesetzgeber überschritten und werde gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen.

- 30 Hinsichtlich der Einzelheiten des Klägervortrags wird auf die Schriftsätze des Klägervertreeters vom 12. und 28. November 2018, 23. Januar 2019, 14., 18., 24., 26. und 29. April 2019, 21. Mai 2019, 10. Juni 2019, 11. Juli 2019, 14. (zwei Schriftsätze) und 25. August 2019, 9., 13. und 21. September 2019 einschließlich der Anlagen sowie auf die schriftliche Ausarbeitung, die der Kläger in der mündlichen Verhandlung vorgelesen hat und die zu den Akten genommen wurde, verwiesen. Hinsichtlich des Vortrags des Klägers im ersten Rechtsgang wird auf die Schriftsätze des Klägers in den Akten des FG (8 K 389/11) und des BFH (X R 44/14) verwiesen.
- 31 Die Kläger beantragen,  
den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 24. August 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Januar 2011 dahingehend abzuändern, dass die sonstigen Einkünfte des Klägers aus Leibrente mit einem Jahresbetrag von xxx € nur in Höhe von 30% anstelle von bislang 54% der Besteuerung unterworfen werden.
- 32 Das FA beantragt,  
die Klage abzuweisen.
- 33 Das FA meint, dass es bei der Ermittlung der Vergleichsgröße „voraussichtlich steuerunbelastet zufließende Rententeilbeträge“ nicht nur auf die voraussichtliche Lebenserwartung des Klägers, sondern auch der Klägerin, mithin auf eine mögliche Hinterbliebenenrente ankomme. Außerdem sei neben der Steuerfreistellung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG auch der anteilig auf die Renteneinkünfte entfallende Grundfreibetrag, der Abzug der Werbungskostenpauschale gemäß § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG und der Sonderausgabenabzug für die aus der Rente zu zahlenden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b EStG zu berücksichtigen.
- 34 Ausgangspunkt für diese Rechtsauffassung sei die Rechtsprechung des BVerfG, wonach auch ein Besteuerungsanteil von 100% nur festlege, in welcher Höhe die Altersrente zu den steuerbaren Einkünften zähle und nicht gleichbedeutend damit sei, dass im Ergebnis die Rente zu 100% zu versteuern sei. Die Steuerlast hänge vielmehr davon ab, welche steuerlichen Abzugsmöglichkeiten bestünden und in welchem Umfang sie für die Frage der Doppelbesteuerung Berücksichtigung fänden. Somit habe es dem Gesetzgeber freigestanden, einen von mehreren Berechnungsansätzen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung zu verfolgen. In der Gesetzesbegründung habe der Gesetzgeber dargelegt, dass eine doppelte Besteuerung vermieden werde, wenn es das Steuerrecht ermögliche, Rentenzahlungen in einem Umfang steuerunbelastet zufließen zu lassen, der mindestens dem Umfang der aus versteuertem Einkommen geleisteten Beiträge entspreche. Dabei komme es auf die Höhe des steuerunbelasteten Zuflusses an. Das steuerrechtliche Instrument, mit dem dieses Ergebnis erreicht werde, sei nicht entscheidend. Der Gesetzgeber stelle somit bei der Prüfung, ob eine Doppelbelastung gegeben sei, auf einen ökonomischen Belastungsvergleich der Zu- und Abflüsse ab. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise sei im Einkommensteuerrecht üblich und diene der sachgerechten Anwen-

derung steuerrechtlicher Vorschriften. Daher könnten auch Beträge, die nicht der Bemessungsgrundlage zuzuordnen seien, in die Vergleichsberechnung einbezogen werden, soweit ein Bezug zu den Renteneinkünften hergestellt werden könne. Des Weiteren sei es auch nicht geboten, nur rentenspezifische Beträge in die Betrachtung einzubeziehen. Maßgeblich und erforderlich sei, dass ein Bezug zu den Renteneinkünften gegeben sei. Denn die Besteuerungsintensität und damit auch die Frage einer doppelten Besteuerung rentenbezogener Einkünfte könne von allgemeinen steuerlichen Abzugsbeträgen, die bei allen Einkünften zu berücksichtigen seien, abhängen. Der rechtliche Grund für das Bestehen von Abzugsmöglichkeiten oder die Steuerfreistellung von Aufwendungen spiele vor diesem Hintergrund bei der Frage, ob ein steuerunbelasteter Zufluss gegeben sei, ebenfalls keine Rolle.

- 35 Entsprechend der Auskunft der DRV sei die fiktive Hinterbliebenenrente der Klägerin der ersten drei Monate mit der Witwenrente -unter Einkommensanrechnung- zu addieren und betrage, berechnet auf die übersteigende Lebenserwartung der Klägerin von fünf Jahren insgesamt xxx €. Hiervon erhalte die Klägerin gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG xxx € steuerfrei.
- 36 Der Grundfreibetrag sei in die Berechnung der voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge einzubeziehen, soweit er in seiner Funktion - existenznotwendige Aufwendungen des Steuerpflichtigen steuerlich unbelastet zu belassen - auch auf die Renteneinkünfte entfalle. Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG sei dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei zu belassen, als es zum Bestreiten der lebensnotwendigen Ausgaben erforderlich sei. Dem Gesetzgeber sei es überlassen, in welcher Weise er dieser verfassungsrechtlichen Vorgabe Rechnung trage. Insbesondere der Grundfreibetrag diene der verfassungsrechtlich gebotenen, steuerlichen Verschonung des Existenzminimums; Einkünfte in Höhe des Grundfreibetrags flössen dem Steuerpflichtigen im Ergebnis daher steuerlich unbelastet zu. Der Grundfreibetrag stelle nicht eine bestimmte Einkunftsart steuerfrei, sondern beziehe sich auf das gesamte zu versteuernde Einkommen. Damit könne der Grundfreibetrag nicht allein den Renteneinkünften zugerechnet werden. Er führe jedenfalls auch anteilig zu deren Steuerfreistellung. Für die Berücksichtigung des Grundfreibetrags bei der Berechnung der steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge spreche des Weiteren die Feststellung des BVerfG in der Entscheidung vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, dass durch die Erhöhung des Grundfreibetrags die Diskrepanz zwischen Renten- und Pensionsbesteuerung entscheidend verschärft worden sei. Denn die Erhöhung des Grundfreibetrags habe für die Bezieher hoher Renten oder bei Hinzutreten weiterer Einkünfte durch den „Multiplikatoreffekt“ tendenziell sogar eine größere steuerliche Entlastung zur Folge. Damit habe auch das BVerfG einen unmittelbaren Bezug zwischen Renteneinkünften und der steuerlichen Entlastungswirkung durch den Grundfreibetrag hergestellt. Bei der Ermittlung des Anteils des Grundfreibetrags, der die hier interessierenden Renteneinkünfte von der Besteuerung freistelle, werde auf das Verhältnis der Renteneinkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte abgestellt. Im Streitfall sei hierzu die Einbeziehung des Grundfreibetrags für die Kläger getrennt zu ermitteln. Hierfür seien beim Kläger die bis jetzt vorliegenden Steuerbescheide der Jahre 2008 bis 2017 mit dem jeweils aus den Steuerbescheiden ermittelten Verhältnis von Renteneinkünften zum Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde gelegt worden. Für die künftigen noch nicht veranlagten Jahre werde der Wert des letzten Jahres weiterverwandt. Bei der Klägerin sei die fiktive Hinterbliebenenrente laut der Auskunft der

DRV zugrunde zu legen. Der auf die Hinterbliebenenrente entfallende Werbungskostenpauschbetrag sei im Verhältnis der Bruttorenteneinnahmen der eigenen Altersrente der Klägerin zur fiktiven Hinterbliebenenrente aufzuteilen. Der Anteil der maßgeblichen Einkünfte der Klägerin am Gesamtbetrag der Einkünfte betrage nach den Verhältnissen im Steuerbescheid 2017 25,79%.

- 37 Im Streitfall sei außerdem der durch den Werbungskosten-Pauschbetrag von der Besteuerung freigestellte Teil der Renteneinkünfte bei der Ermittlung der voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge einzubeziehen. Soweit einem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seiner Rente Werbungskosten entstünden, die über den Werbungskosten-Pauschbetrag hinausgingen, seien diese nach dem sog. objektiven Nettoprinzip von den Renteneinnahmen abzuziehen. Damit stünden für die Berechnung der voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge nur die um die Werbungskosten geminderten Renteneinkünfte zur Verfügung. Der Werbungskosten-Pauschbetrag stelle jedoch auch dann einen Teil der steuerpflichtigen Renteneinkünfte steuerfrei, wenn tatsächlich kein Aufwand entstanden sei und das objektive Nettoprinzip dies nicht erfordere. In diesen Fällen sei die entsprechende Steuerfreistellung in die Berechnung einzubeziehen. Im vorliegenden Fall seien den Klägern jedoch keine Werbungskosten entstanden, die in den Einkommensteuererklärungen der entsprechenden Jahre geltend gemacht worden seien. Es sei auch nicht davon auszugehen, dass künftig tatsächliche Aufwendungen entstünden, die als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.
- 38 Außerdem seien die Sonderausgabenabzüge für die aus der Altersrente zu zahlenden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge ebenfalls im Rahmen der Ermittlung der künftig voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge zu berücksichtigen. Diese Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge seien Teil des Rentenanspruchs und müssten deshalb in die Ermittlung einbezogen werden. Durch den Sonderausgabenabzug würden die aus der (Brutto-)Rente gezahlten Aufwendungen steuerfrei gestellt. Der Berücksichtigung stehe aus den o.g. Gründen nicht entgegen, dass es sich um existenznotwendigen Aufwand handle. Für den im Streitfall anzustellenden Belastungsvergleich sei es ohne Bedeutung, aus welchem rechtlichen Grund die Abzugsmöglichkeit bestehe. Die auf die Altersrente des Klägers einbehaltenen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge seien aus den - an die Finanzverwaltung übermittelten - Rentenbezugsmitteilungen der Jahre 2008 ersichtlich. Danach werde durch den Sonderausgabenabzug vom Rentenbezug des Klägers ein Teilbetrag von xxx € von der Besteuerung freigestellt. Um einen Gleichklang mit der Berechnung des steuerfreien Gesamtrentenbezugs herzustellen, sei die fiktive Witwenrente aus der Auskunft der DRV vom 11. Juli 2019 angesetzt worden. Die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge seien auf diesen Rentenbetrag mit den Beitragssätzen des Jahres 2019 berechnet worden. Von der Hinterbliebenenrente werde durch den Sonderausgabenabzug daher ein Teilbetrag von xxx € steuerfrei gestellt.
- 39 Bei der Ermittlung der Vergleichsgröße „aus versteuertem Einkommen geleisteter Teil der Altersvorsorgeaufwendungen“ sei zunächst zu berücksichtigen, dass der Kläger mit seinen Beiträgen zur Rentenversicherung nicht nur einen Anspruch auf Altersrente, sondern auch Ansprüche auf Leistungen zur medizinischen Rehabilitation, Teilhabe am Arbeitsleben, ergänzende Leistungen sowie den Krankenversicherungszuschusserworben habe. Die kalkulatorisch auf diese Leistungen entfallenden Beitragsanteile seien damit

nicht auf den Erwerb eines Anspruchs auf Altersrente gerichtet. Infolgedessen könnten sie bei der Frage der Doppelbesteuerung auch nicht berücksichtigt werden. Diese Beitragsteile seien somit aus den geleisteten Beiträgen herauszurechnen. Unter Hinzuziehung der Stellungnahme der Auskunft der DRV vom 10. Juli 2019 habe zur Ermittlung der vom Kläger aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen eine Kürzung der Rentenversicherungsbeiträge des Klägers zu erfolgen. Zur Ermittlung der Kürzungsquote seien die Rentenausgaben zuzüglich Kindererziehungsleistungen und Ausgleichszahlungen ins Verhältnis zu den Ausgaben für Leistungen zur Teilhabe, Beitragserstattungen, Verwaltungs- und Verfahrenskosten, Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge und sonstige Ausgaben zu setzen. Der Mittelwert dieses Verhältnisses betrage für die Jahre 1970 bis 2007 12,7%, wobei der Wert stark schwanke und zwischen 9,32% und 20,21% in den einzelnen Jahren liege.

- 40 Bei der Ermittlung, in welcher Höhe die Beiträge aus versteuertem Einkommen geleistet worden seien, komme es nach der Vorgabe des BFH im Revisionsurteil nicht auf die Höhe der konkreten Einkommensteuerminderung an.
- 41 Bei der Frage, in welcher Höhe die zu berücksichtigenden Rentenversicherungsbeiträge vom Sonderausgabenabzug erfasst worden seien, sei für die Jahre bis 2004 eine Verhältnisrechnung vorzunehmen. Dabei sei zunächst der tatsächliche Sonderausgabenabzug in jedem Jahr der Beitragsphase zu ermitteln. Anschließend seien die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers zur Summe der Beiträge der Eheleute in die Gesamtsozialversicherung ins Verhältnis zu setzen. Der so ermittelte Prozentsatz sei auf den tatsächlichen Sonderausgabenabzug anzuwenden. In dieser Höhe seien die Rentenversicherungsbeiträge aus unversteuertem Einkommen geleistet.
- 42 Bei dieser Verhältnisrechnung komme es nach der Rechtsprechung lediglich auf das Verhältnis zu den Beiträgen zur Gesamtsozialversicherung an. Hierzu zählten die Beiträge in die Renten- und Arbeitslosenversicherung sowie Beiträge in die Kranken- und Pflegeversicherung. Dies lasse den Schluss zu, dass andere Sonderausgaben nachrangig zu behandeln seien. Hierfür spreche, dass sowohl Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungssystemen als auch Beiträge für eine Basisabsicherung im Krankheitsfall als indisponible Beiträge des Steuerpflichtigen beurteilt würden, denen er sich nicht entziehen könne und die daher zur Wahrung des Existenzminimums und als Ausfluss des subjektiven Nettoprinzips mittlerweile zum vorrangigen Sonderausgabenabzug zugelassen seien. Für die Beiträge zu Unfall- und Haftpflichtversicherungen sei unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten bisher eine Steuerfreistellung durch einen vorrangigen Sonderausgabenabzug nicht geboten. Die hierfür vor 2005 geleisteten Beiträge seien daher bei der Prüfung einer doppelten Besteuerung außer Betracht zu lassen. Dasselbe gelte für Beiträge zu Krankenzusatzversicherungen und Lebensversicherungen. Eine vorrangige Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen für Kranken-, Lebens-, Unfall- und sonstige Versicherungen im Verhältnis zu Altersvorsorgeaufwendungen ergebe sich hingegen nicht aus der vor dem Jahr 2005 geltenden Rechtslage, die einen einheitlichen Höchstbetrag vorsah. Denn eine wertende gesetzliche Differenzierung zwischen den verschiedenen Vorsorgeformen sei nach dieser Rechtslage nicht erforderlich gewesen, da die Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nur mit dem Ertragsanteil steuerlich erfasst worden seien und eine Doppelbesteuerung bereits aus diesem Grund nicht zu gewärtigen gewesen sei. Der auf die Rentenversicherungsbeiträge entfallene tatsächliche

Sonderausgabenabzug für die Jahre 1962 bis 1964 und 1970 bis 2004 betrage im Streitfall nach dieser Berechnung xxx €.

- 43 Ab dem Veranlagungszeitraum 2005 wirkten sich die Rentenversicherungsbeiträge nach § 10 Abs. 3 EStG mit eigenen Höchstbeträgen als Sonderausgaben aus. Zunächst seien die Beiträge in die Rentenversicherung mit den in § 10 Abs. 3 Sätze 4 und 6 EStG genannten Prozentsätzen zu multiplizieren. Der sich danach ergebende Betrag entspreche den aus unversteuertem Einkommen geleisteten Beiträgen. Ziehe man diesen Betrag von den tatsächlich geleisteten Beiträgen ab, erhalte man den aus versteuertem Einkommen geleisteten Beitragsanteil. Der tatsächliche Sonderausgabenabzug für die Rentenversicherungsbeiträge der Jahre 2005 bis 2007 betrage xxx €.
- 44 Der bis einschließlich 2005 (im Wege der Günstigerprüfung bis 2019) zu berücksichtigende Vorwegabzug sei in Fällen der Zusammenveranlagung von Ehegatten (entsprechend bei Lebenspartnern) einheitlich zu betrachten und nicht aufzuteilen. Eine Aufteilung des Vorwegabzugs auf beide Ehegatten sei nur im Rahmen von Schattenberechnungen möglich, die zu unverhältnismäßigem Aufwand und teilweise nicht vermittelbaren Ergebnissen führen würde. Deutlich werde dies in Fällen wie dem vorliegenden, in dem der Vorwegabzug aus Gründen, die nur in der Person eines Ehegatten vorliegen, mit Wirkung für beide Ehegatten gekürzt werden müssten. Diese Wechselwirkung lasse sich in einer individuellen Schattenberechnung nicht abbilden. Im Ergebnis sei für die Ehegatten mitunter fiktiv ein doppelt so hoher Sonderausgabenabzug zu berücksichtigen, wie er tatsächlich im Steuerbescheid zum Ansatz gekommen sei. Unabhängig davon sei der Vorwegabzug im Zusammenhang mit der Berechnung des Sonderausgabenabzugs in Fällen der Zusammenveranlagung von Ehegatten gesetzlich als gemeinsamer Betrag angelegt. So könne er z.B. allein durch die hohen Einkünfte des einen Ehegatten aus nichtselbständiger Arbeit komplett aufgezehrt werden und sei damit auch für den anderen Ehegatten verbraucht. In Fällen der Zusammenveranlagung sei den Ehegatten der Vorwegabzug daher zwingend als gemeinsamer Betrag zuzurechnen. Eine individuelle Zuordnung des Vorwegabzugs sei nur in den Fällen einer getrennten Veranlagung möglich.
- 45 Im Falle einer sog. „Nullfestsetzung“, wenn also die festgesetzte Einkommensteuer eines oder mehrerer Veranlagungszeiträume Null betrage, sei richtigerweise festzustellen, dass in diesen Fällen die Rentenversicherungsbeiträge in voller Höhe aus unversteuertem Einkommen stammten, unabhängig davon, aus welchem Grund (Verlust oder hoher Sonderausgabenabzug) es zu der jeweiligen Nullfestsetzung gekommen sei.
- 46 Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der Kläger in den Jahren 1962 bis 2007 Rentenversicherungsbeiträge in Höhe von xxx € geleistet habe. Für diese Beiträge habe er einen tatsächlichen Sonderausgabenabzug in Höhe von xxxx € erhalten. Der Kläger habe somit xxx € seiner Rentenversicherungsbeiträge aus versteuertem Einkommen getragen. Seine Altersrente werde hingegen mit xxx € steuerfreigestellt. Insoweit liege bereits bei Vergleich dieser beiden Komponenten keine unzulässige Doppelbesteuerung vor. Unter Einbeziehung aller weiteren genannten Komponenten betrage die Steuerfreistellung sogar xxx €.



- 47 Hinsichtlich der Einzelheiten des Vortrags des FA wird auf die Schriftsätze des FA vom 11. April 2018, 5. und 25. Oktober 2018, 19. und 22. Februar 2019, 16. August 2019 und die in der mündlichen Verhandlung übergebenen korrigierten Berechnungen verwiesen.

### **Entscheidungsgründe**

- 48 1. Die zulässige Klage ist unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-). Der steuerpflichtige Teil der Leibrente des Klägers aus der gesetzlichen Rentenversicherung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG wurde im angefochtenen Bescheid mit 54% in zutreffender Höhe berücksichtigt. Eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung der Rentenbezüge des Klägers, die ggf. eine Ermäßigung des steuerpflichtigen Teils der Rente im Wege einer verfassungskonformen Auslegung der Vorschrift oder eine Aussetzung des Verfahrens und Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) erfordern würde, liegt nicht vor.
- 49 Eine solche doppelte Besteuerung liegt vor, wenn die dem Kläger voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge geringer sind als die von ihm aus versteuertem Einkommen bezahlten Altersvorsorgeaufwendungen (Urteil des Bundesfinanzhofs - BFH- vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 38 und 43). Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Die Summe der dem Kläger voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge beläuft sich auf xxx € (dazu nachfolgend unter a) und ist damit höher als der vom Kläger aus versteuertem Einkommen geleistete Teil seiner Altersvorsorgeaufwendungen in Höhe von xxx € (dazu nachfolgend unter b).
- 50 a) Der dem Kläger künftig voraussichtlich steuerunbelastet zufließende Rententeilbetrag ermittelt sich aus dem steuerfreien Jahresbetrag der Rente (vgl. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG), der ausschließlich mit der im Zeitpunkt des Renteneintritts gegebenen durchschnittlichen weiteren statistischen Lebenserwartung des Steuerpflichtigen selbst zu multiplizieren ist. Die Lebenserwartung der Klägerin und eine ihr möglicherweise zukünftig zukommende Hinterbliebenenrente sind in die Berechnung nicht einzubeziehen. Über die Steuerfreistellung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG hinausgehende steuerliche Abzugsbeträge wie der Werbungskostenpauschbetrag, der auf die Renteneinkünfte entfallende Grundfreibetrag, der Sonderausgabenpauschbetrag, der Sonderausgabenabzug für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge aus der Rente ebenso wie ein steuerfreier Zuschuss des Rentenversicherungsträgers zur Krankenversicherung sind bei der Ermittlung des voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rentenbetrags nicht als Steuerfreistellungen zu berücksichtigen.
- 51 aa) Der steuerfreie Jahresbetrag der Rente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG beträgt im Streitfall xxx €.
- 52 Ausweislich der vom Kläger vorgelegten „Mitteilung zur Leistung aus der gesetzlichen Rentenversicherung“ der DRV beträgt der Jahresbetrag der Rente im Streitjahr 2008 xxx €. Die vom BFH im ersten Rechtsgang aufgezeigte Unstimmigkeit zwischen dem Jahres-

betrag der Rente des Streitjahres und dem ersten Rentenbezugsmonat des Vorjahres (BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 40) erklärt sich aus dem in diesem Monat zusammen mit dem Rentenbetrag ausgezahlten Zuschuss zur Krankenversicherung von xxx €. Dieser ergab sich nach Auskunft der DRV vom 26. September 2019, weil der Kläger (nur noch) im Dezember 2007, dem Monat des Rentenbeginns, freiwillig krankenversichert war (vgl. § 106 Abs. 1 Satz 1 SGB VI). Das FA weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass der Zuschuss bei den Renteneinnahmen nicht hätte erklärt bzw. berücksichtigt werden dürfen, weil dieser gemäß § 3 Nr. 14 erster Fall EStG steuerfrei ist. Im Übrigen haben sich die Beteiligten im Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage auch auf den Jahresbetrag der Rente von xxx € tatsächlich verständigt.

- 53 Gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG beträgt der Besteuerungsanteil der Rente bei einem Rentenbeginn - wie hier - im Jahr 2007 54%. Daraus ermittelt sich ein Besteuerungsanteil von xxx € ( $\text{xxx €} \times 54\%$ ). Mithin sind xxx € ( $\text{xxx €} - \text{xxx €}$ ) des Jahresbetrags der Rente steuerfrei.
- 54 Die im Zeitpunkt des Renteneintritts gegebene durchschnittliche weitere statistische Lebenserwartung des Klägers beträgt 17,22 Jahre. Maßgebend für die Ermittlung ist die im Zeitpunkt des Renteneintritts letztverfügbare Sterbetafel (Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach -HHR- § 10 EStG Rz 344 „Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa S. 4-8 steuerfreier Teil der Rente“; Sterbetafel 2007/2009, veröffentlicht durch Finanzministerium Baden-Württemberg, vom 17. Januar 2011, 3-S 3837 / 8, FMNR021050011, BStBl I 2011, 80). Nach dieser Sterbetafel beträgt die durchschnittliche Lebenserwartung von Männern bei Vollendung des 65. Lebensjahres 17,22 Jahre. Im Übrigen haben sich die Beteiligten auch hierüber tatsächlich verständigt. Damit ergibt sich als insgesamt voraussichtlich steuerunbelastet zufließende Rententeilbeträge ein Wert von abgerundet xxx € ( $\text{xxx €} \times 17,22$ ).
- 55 bb) Eine Hinterbliebenenrente des Ehegatten mit der längeren statistischen Lebenserwartung - hier der Klägerin - ist nach Auffassung des Senats bei der Ermittlung des voraussichtlich steuerunbelasteten Rentenbetrags nicht zu berücksichtigen (offengelassen in BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 42). Das folgt aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung.
- 56 Die Einkommensteuer ist eine Personensteuer. Sie erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Die personale Anknüpfung der Einkommensteuer garantiert die Verwirklichung des verfassungsrechtlich fundierten Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die einzelne natürliche Person ist das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG). Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit einer Person; sie endet mit ihrem Tod. In diesem Fall ist die Veranlagung auf das bis zum Tod erzielte Einkommen zu beschränken (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl. II 2008, 608 Rz 65). Der den Bereich der Einkünfteerzielung und der Einkünfteermittlung betreffende Grundsatz der Individualbesteuerung gilt auch für zusammenveranlagte Ehegatten und wird durch § 26b EStG lediglich hinsichtlich der Einkünftezu-

rechnung modifiziert (Schmidt/Seeger, EStG, 38. Auflage, § 26b Rz 2). Die Ermittlung des voraussichtlich steuerfrei zufließenden Rentenbetrags findet auf der Ebene der Einkünfteermittlung statt, für die auch bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten der Grundsatz der Individualbesteuerung gilt (Karrenbrock, Ermittlung der Doppelbesteuerung von Alterseinkünften, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2018, 844 (847); HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 347 „Einbeziehung von Hinterbliebenenrenten“; Schuster, Doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, juris - Die Monatszeitschrift -jM- 2017, 119 (121)).

- 57 Im Streitfall ist daher die nach Auskunft der Deutschen Rentenversicherung vom 11. Juli 2019 voraussichtlich zu erwartende Hinterbliebenenrente der Klägerin nicht zu berücksichtigen. Diese würde im Übrigen xxx € monatlich in den ersten drei Monaten und xxx € monatlich für die restliche Dauer der Rente betragen. Diese beträgt nach der statistischen Lebenserwartung der Klägerin bei Renteneintritt des Klägers nach der maßgeblichen Sterbetafel und entsprechend der tatsächlichen Verständigung der Beteiligten von 22,22 Jahren und unter Berücksichtigung der statistischen Lebenserwartung des Klägers von 17,22 Jahren fünf Jahre bzw. 60 Monate. Das ergäbe einen Gesamtbetrag von xxx €, von dem 54% oder xxx € gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchstabe aa Satz 8 EStG zu besteuern wären, mithin xxx € steuerfrei bleiben würden.
- 58 cc) Der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG führt nicht zu einer Erhöhung des steuerunbelastet zufließenden Teils der Rente (offengelassen in BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 42).
- 59 Zur Frage der Berücksichtigung des Werbungskostenpauschbetrags wird die Auffassung vertreten, insoweit liege ein steuerfreier Zufluss vor, der bei der Ermittlung des steuerfreien Rentenbezugs berücksichtigt werden müsse (BVerfG-Beschluss vom 14. Juni 2016 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801, Rz 56; Entwurf eines Gesetzes zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen (Alterseinkünftegesetz - AltEinkG) der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN vom 9. Dezember 2003, Bundestagsdrucksache -BTDrucks- 15/2150 S. 23; Abschlussbericht der Sachverständigenkommission zur Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen vom 11. März 2003, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, 2003, Band 74, S. 56 und 58; Brall/Bruno-Latocha/Lohmann, Abschlussbericht der Besteuerungskommission - Kritik und Lösungsvorschlag, DRV 2003, 465 (480); dieselben, Steuerliche Behandlung der Altersvorsorge nach dem Entwurf des Alterseinkünftegesetzes, DRV 2003, 673 (680); Lüsich in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 22 EStG Rz. 144). Daneben wird die Auffassung vertreten, dass zwar grundsätzlich in Höhe des Werbungskostenpauschbetrags von einem steuerfreien Rentenzufluss auszugehen sei, dieser aber ggf. in geschätzter Höhe verringert werden solle, soweit absehbar sei, dass tatsächlich Werbungskosten anfallen (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 344 „Werbungskosten-Pauschbetrag“; Schuster, jM 2017, 119 (121)). Beiden Auffassungen folgt der Senat nicht. Der Werbungskostenpauschbetrag bewirkt nicht eine weitere Steuerbefreiung des Rentenbezugs, sondern dient der vereinfachten Berücksichtigung von Werbungskosten und damit der Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips (Urteil des FG Baden-Württemberg vom 29. September 2015, 5 K 1075/13, juris; Wernsmann/Neudenberger in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff -KSM-, EStG, § 22 Rz B 225; Hey, Verfassungswidrige Doppelbesteuerung im

Übergang zur nachgelagerten Besteuerung, Deutsche Rentenversicherung -DRV- 2004, 1 (7); Stützel, Gleichheitswidrige und doppelte Besteuerung der Renten festgeschrieben? - Kritische Anmerkung zum BFH-Urteil vom 18.11.2009, X R 6/08, DStR 2010, 1545 (1548)). Hinzukommt, dass der auf den Werbungskostenpauschbetrag entfallende Rentenbetrag von untergeordneter Bedeutung ist. Im Rahmen einer zwangsläufig mit Ungenauigkeiten behafteten Prognoserechnung erscheint es daher unverhältnismäßig, voraussichtlich tatsächlich anfallende Werbungskosten zu ermitteln. Im Streitfall führt der Werbungskostenpauschbetrag - betrachtet man nur den Kläger mit seinen voraussichtlichen Rentenbezügen - insgesamt zu einer Steuerfreistellung von xxx € (xxx € x 17,22 Jahre). Weiter ist zu berücksichtigen, dass in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige weitere Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1, Nr. 1a oder Nr. 5 EStG bezieht, eine Aufteilung des Werbungskosten-Pauschbetrags auf die verschiedenen Einkunftsquellen erfolgen müsste (Wernsmann/Neudenberger in KSM, § 22 Rz B 225). Im Streitfall würde beispielsweise die Klägerin neben einer Hinterbliebenenrente auch Einkünfte aus einer eigenen Altersrente beziehen. Bei verhältnismäßiger Aufteilung des Werbungskosten-Pauschbetrags auf diese beiden Renten entfiel auf die Hinterbliebenenrente der Klägerin insgesamt nur noch ein Betrag von xxx € (xxx € x 5 Jahre).

- 60 Im Übrigen stellt der Senat - obwohl es hierauf nach seiner Rechtsauffassung nicht ankommt - fest, dass die tatsächlichen Werbungskosten der Kläger voraussichtlich höher sein werden als der Werbungskostenpauschbetrag. Zwar haben die Kläger in den Veranlagungszeiträumen seit Rentenbeginn bis zum Veranlagungszeitraum 2017 keine Werbungskosten bei ihren Renteneinkünften geltend gemacht. Erstmals in der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2018 wurden nach den insoweit vom FA nicht bestrittenen Einlassungen der Kläger die Kosten für die Nutzung des betrieblichen EDV-Systems des Klägers für die Bearbeitung der Renteneinkünfte in Höhe von xxx € als Werbungskosten geltend gemacht und eine entsprechende Entnahme bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit des Klägers berücksichtigt. Das FA hat zwar vorgetragen, es seien keine Werbungskosten erklärt worden und es sei daher nicht vom künftigen Entstehen von Werbungskosten auszugehen, hat aber gleichwohl nicht bestritten, dass diese von den Klägern getätigten Aufwendungen tatsächlich entstanden sind. Bei Einschaltung eines Steuerberaters würde nach dem ebenfalls unstreitigen Vortrag des Klägers auf die Erklärung der Renteneinkünfte eine Gebühr von xxx € zuzüglich Umsatzsteuer, also xxx €, entfallen.
- 61 dd) Auch die steuerliche Entlastung durch den anteilig auch auf die Renteneinkünfte des Klägers entfallenden Grundfreibetrag muss bei der Ermittlung der voraussichtlich steuerbelasteten zufließenden Rententeilbeträge nach Auffassung des Senats außer Betracht bleiben (offengelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 42).
- 62 Der Grundfreibetrag dient der steuerlichen Freistellung des verfassungsrechtlich geschützten Existenzminimums (BVerfG-Beschlüsse vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, BStBl II 1990, 653, BVerfGE 82, 60 und vom 25. September 1992 2 BvL 5/91, BStBl II 1993, 413, BVerfGE 87, 153; Schmidt/Loschelder, § 32a Rz 1; HHR/Siegel, § 32a EStG Rz 10; Tappe in KSM, § 32a Rz A 20; Blümich/Wagner, EStG, § 32a Rz 25 jeweils mwN; ebenso BT-Drucks 19/4723 S. 19), ist jedem unbeschränkt Steuerpflichtigen zu gewähren und kann daher nicht dazu herangezogen werden, um eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung zu vermeiden (BVerfG-Beschluss vom 14. Juni 2016 2 BvR 290/10, BStBl II 2016,

801, Rz 56; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 344; Brall/Bruno-Latocha/Lohmann, DRV 2003, 673 (680); Hey, DRV 2004, 1 (8 f.); Intemann/Cöster, Altersvorsorgeaufwendungen als Werbungskosten? – Eine Diskussion aus steuersystematischer Sicht, DStR 2005, 1921 (1925); Wernsmann/Neudenberger in KSM, § 22 Rz. B 222; Sachverständigenkommission aaO S. 56f; aA BTDrucks 15/2150, 23; Schuster, Besteuerung der Sozialversicherungsrenten – Verbot der doppelten Besteuerung, DStR 2018, 2106 (2109); Lüscher in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 22 Rz. 148).

- 63 Etwas anderes kann nach Auffassung des Senats auch nicht aus den Ausführungen des BVerfG zum Grundfreibetrag in seiner Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit der Ertragsanteilsbesteuerung von Sozialversicherungsrenten (BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BStBl II 2002, 618, BVerfGE 105, 73, Rz 217) hergeleitet werden. Dort führt das BVerfG - und hierauf stützt sich das FA - aus, dass spätestens die Anhebung der einkommensteuerrechtlichen Grundfreibeträge im Jahressteuergesetz 1996 für den Gesetzgeber hätte Anlass sein müssen, den „Multiplikatoreffekt“ dieser Anhebung bei den Beziehern von Sozialversicherungsrenten zumindest deutlich zu dämpfen. Die Ausführungen stehen jedoch im Zusammenhang mit der Feststellung eines Gleichheitsverstößes gemäß Art. 3 Abs. 1 GG bei der Besteuerung von Sozialversicherungsrenten einerseits und von Beamtenpensionen andererseits. Der dort angelegte Gleichheitsverstoß wurde durch die Anhebung des Grundfreibetrags verstärkt. Daher musste bei dieser Entscheidung die Wirkung des Grundfreibetrags berücksichtigt werden. Diese Überlegungen können jedoch nicht auf die Prüfung einer Doppelbesteuerung im hier maßgeblichen Sinn übertragen werden. Das vom BVerfG ausgesprochene Gebot der Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Rahmen der Neuregelung der Alterseinkünfte (BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, aaO Rz 224) beruht nach Auffassung des Senats auf dem einfach-rechtlichen objektiven Nettoprinzip gemäß § 2 Abs. 2 EStG (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318, Rz 40), wonach Erwerbsaufwendungen grundsätzlich von den Einnahmen abzuziehen sind, in Verbindung mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Gebot der Folgerichtigkeit (vgl. Weber-Grellet, Kommentar zu BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, Finanzrundschau -FR- 2017, 394 (399); HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 340; Musil, Verfassungs- und europarechtliche Probleme des Alterseinkünftegesetzes, Steuer und Wirtschaft -StuW- 2005, 278 (283f), Hey, DRV 2004, 1 (3ff); aA Wernsmann/Neudenberger, § 22 Rz B 211, die ausschließlich auf den aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleiteten Grundsatz der Folgerichtigkeit abstellen). Bei dieser Prüfung sind nur die Verhältnisse des einzelnen Steuerpflichtigen isoliert und nicht im Vergleich zu einer Vergleichsgruppe zu betrachten. Der Grundfreibetrag spielt bei dieser Prüfung daher keine Rolle.
- 64 Wäre im Streitfall der Grundfreibetrag bei der Ermittlung des steuerfreien Rentenbezugs anteilig zu berücksichtigen, so würde beim Kläger ein Betrag von xxx € aufgrund des Grundfreibetrags steuerfrei gestellt. Bei der Klägerin - unterstellt, es wäre eine Hinterbliebenenrente zu berücksichtigen - würde ein weiterer Betrag von xxx € durch den Grundfreibetrag steuerfrei zufließen.
- 65 Bei unterstellter Berücksichtigung von Grundfreibetrag und Hinterbliebenen-Rente hält der Senat die vom FA angestellte Prognose für zutreffend, wonach der Grundfreibetrag im Verhältnis der hier maßgeblichen Renteneinkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte aufzuteilen ist. Hierbei ist es sachgerecht, sich im Rahmen der anzustellenden Progno-

se für die bereits veranlagten Jahre - im Streitfall bis zum Veranlagungszeitraum 2017 - an den tatsächlich verwirklichten Verhältnissen zu orientieren (vgl. zu dieser Vorgehensweise BFH-Urteil vom 16. September 2015 IX R 31/14, BFH/NV 2016, 188, Rz 15) und für die künftigen Veranlagungszeiträume - im Streitfall ab dem Veranlagungszeitraum 2020 - die Verhältnisse des letzten veranlagten Kalenderjahres zugrunde zu legen.

- 66 Soweit die Kläger vortragen, in den Jahren ab 2019 sei mit höheren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als im Jahr 2017 zu rechnen, weil in diesem Jahr umfangreiche Instandhaltungsaufwendungen getätigt worden seien und dadurch verringere sich der auf die Renteneinkünfte entfallende Anteil am Grundfreibetrag, greifen diese Einwendungen nicht durch. Dem Senat war es im Rahmen der hier anzustellenden Prognose nicht möglich, sich aufgrund der von den Klägern vorgetragenen Umstände in hinreichender Weise davon zu überzeugen, dass der Anteil der Renteneinkünfte des Klägers am Gesamtbetrag der Einkünfte über den gesamten verbleibenden Prognosezeitraum ab dem Veranlagungszeitraum 2018 maßgeblich unter den vom FA veranschlagten 25,77% liegen wird. Dabei würdigt der Senat insbesondere den Umstand, dass seit Beginn der Rentenbezugsphase - unter Außerachtlassung des Jahres 2008 wegen eines dort erzielten und verzerrend wirkenden Veräußerungsgewinns - mithin in den Veranlagungszeiträumen 2009 bis 2016 der Anteil der Renteneinkünfte am Gesamtbetrag der Einkünfte im Durchschnitt 31,56% bei einer Bandbreite von 22,19% bis 46,43% betrug. Der verhältnismäßige Anteil der Renteneinkünfte am Gesamtbetrag der Einkünfte von 25,77% ab dem Veranlagungszeitraum 2017 für den restlichen Prognosezeitraum erscheint dem Senat daher nicht als zu hoch angesetzt. Allein die Planungen der Kläger, künftig keine Instandhaltungsaufwendungen mehr zu tätigen, sind im Hinblick auf den hier zu betrachtenden Zeitraum von weiteren acht bzw. 13 Jahren nicht geeignet, diese Erwägungen zu erschüttern. Mit wesentlichen Mieterhöhungen ist nach Angaben der Kläger im Übrigen nicht zu rechnen.
- 67 ee) Die Berücksichtigung des Sonderausgaben-Pauschbetrags gemäß § 10c EStG bei der Ermittlung der voraussichtlich steuerunbelastet zufließenden Rententeilbeträge kommt im Streitfall nicht in Betracht. Die Kläger haben diesen Pauschbetrag in der Rentenbezugsphase nicht geltend gemacht, weil die Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG immer höher als der Pauschbetrag war. Es ist daher unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Einkünfte der Kläger davon auszugehen, dass auch in der Zukunft der Pauschbetrag nach § 10c EStG nicht zur Anwendung kommt. Im Übrigen wäre er auch - unterstellt, die Kläger hätten ihn geltend gemacht oder würden ihn noch geltend machen - aus rechtlichen Gründen nicht in die Vergleichsrechnung einzubeziehen, weil er nicht dazu dient, die Rentenbezüge von der Besteuerung freizustellen, sondern der Berücksichtigung bestimmter Arten von Sonderausgaben dienen soll, auf deren Nachweis der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen verzichtet (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 344 „Sonderausgaben-Pauschbetrag“ mwN; Intemann/Cöster, DStR 2005, 1921 (1925); aA BVerfG-Beschluss vom 14. Juni 2016 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801, Rz 56; Sachverständigenkommission, aaO, S. 58; Lüsich in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 22 Rz. 145 Stand 02/2013).
- 68 ff) Die Sonderausgabenabzüge für die aus der Rente zu zahlenden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind nach Auffassung des Se-

nats gleichfalls nicht zu berücksichtigen (offengelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 42).

- 69 Auch sie dienen dazu, das Existenzminimum, zu dem auch Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversorgung auf dem Versorgungsniveau der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung gehören, von der Besteuerung freizustellen (BVerfG-Beschluss vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, Rz 103). Dieser Sonderausgabenabzug kann daher - wie auch der anteilige Grundfreibetrag - nicht bei der Ermittlung des voraussichtlich steuerfreien Rentenbezugs im Rahmen der Prüfung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung berücksichtigt werden (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 344 „Sonderausgabenabzug für die eigenen Beiträge der Rentner zur KV und PV“; Brall/Bruno-Latocha/Lohmann, DRV 2003, 465 (479); Hey, DRV 2004, 1 (9 f.); Wernsmann/Neudenberger in KSM, § 22 Rz. B 224; aA BVerfG-Beschluss vom 14. Juni 2016 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801, Rz 56; BTDrucks 15/2150, 22ff; Sachverständigenkommission, aaO, S. 58; Lüsich in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 22 Rz. 146; Schuster, jM 2017, 119 (122)). Der Argumentation der Gegenauffassung, im Hinblick auf die vom BVerfG für in Massenverfahren wie dem Steuerrecht für zulässig erachtete Befugnis des Gesetzgebers zur Typisierung lasse sich vertreten, dass sämtliche quantifizierbaren Steuerminderungselemente hinzurechnungsgerecht seien, die bei der Veranlagung von Rentnern typischerweise und regelmäßig zum Tragen kommen, folgt der Senat nicht. Das BVerfG hat im Gegenteil ausdrücklich darauf verwiesen, dass der grundsätzlich weite gesetzgeberische Gestaltungsspielraum nicht unbegrenzt sei. „In jedem Fall“ sei die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen so aufeinander abzustimmen, dass eine doppelte Besteuerung vermieden werde (BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BStBl II 2002, 618, BVerfGE 105, 73, Rz 224). Die Typisierungsbefugnis entbindet den Gesetzgeber nach diesen Ausführungen gerade nicht davon, eine doppelte Besteuerung im Einzelfall zu vermeiden.
- 70 Im Übrigen stellt der Senat fest, dass für den Fall, dass im Streitfall der Sonderausgabenabzug für die Beiträge des Klägers zur Kranken- und Pflegeversicherung zu berücksichtigen wäre, der Sonderausgabenabzug zu einer Freistellung von insgesamt xxx € führt. Hiervon entfällt auf die voraussichtliche Rentenbezugsdauer des Klägers ein Betrag von xxx € und auf den voraussichtlichen Hinterbliebenenrentenbezug der Klägerin ein Betrag von xxx €.
- 71 gg) Die gemäß § 3 Nr. 14 EStG steuerfrei bleibenden Zuschüsse der Rentenversicherungsträger zu den Krankenversicherungsbeiträgen, die dem Steuerpflichtigen während der Zeit des Rentenbezugs zustehen, sind nach Auffassung des Senats aus denselben Gründen (s.o. ff)) gleichfalls nicht bei der Ermittlung des steuerfreien Rentenzuflusses zu berücksichtigen (offengelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 42; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 344 „Steuerbefreiung des vom Rentenversicherungsträger übernommenen hälftigen Beitrags zur Krankenversicherung nach § 3 Nr. 14 EStG“ mwN). Im Streitfall hat der Kläger lediglich für Dezember 2007, den Monat des Rentenbeginns, einen einmaligen Zuschuss in Höhe von xxx € erhalten. Seit dem Januar 2008 erhält der Kläger laut der Mitteilung der DRV und der vorliegenden Rentenbezugsmittei-

lungen keine steuerfreien Zuschüsse des Rentenversicherungsträgers zu den Krankenversicherungsbeiträgen mehr.

- 72 b) Der aus versteuertem Einkommen geleistete Teilbetrag der Altersvorsorgeaufwendungen ist für die Veranlagungszeiträume bis 2004 in der Weise zu ermitteln, dass die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der Sozialversicherung gleichrangig am beschränkten Sonderausgabenabzug teilnehmen. Dasselbe gilt nach Auffassung des Senats auch für Beiträge zu privaten Kranken- und Pflegeversicherungen, soweit sie der Erlangung eines mit dem Niveau der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherungen vergleichbaren Schutz dienen. Soweit die Beiträge einem weitergehenden Schutz dienen, nehmen sie nach Auffassung des Senats nur nachrangig am Sonderausgabenabzug teil. Beiträge zu kapitalbildenden Lebensversicherungen sind im Hinblick auf den beschränkten Sonderausgabenabzug ebenfalls nur nachrangig zu berücksichtigen. Dasselbe gilt nach Auffassung des Senats auch für Beiträge zu Haftpflicht- und Unfallversicherungen. Eine Kürzung der Rentenversicherungsbeiträge um kalkulatorisch nicht auf den Erwerb von Rentenbezügen entfallende Beitragsteile hat nicht zu erfolgen. Beträgt die festgesetzte Einkommensteuer eines Beitragsjahres Null €, sind die Altersvorsorgeaufwendungen gleichwohl nur dann aus nicht versteuertem Einkommen erbracht worden, wenn sie bereits aufgrund des Sonderausgabenabzugs von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind. Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist der gewährte Sonderausgabenabzug - anders als bei der Einkünfteermittlung - einheitlich zu betrachten und im Verhältnis der ggf. vorrangig zu berücksichtigenden Versicherungsbeiträge beider Ehegatten aufzuteilen und der entsprechende Anteil am Sonderausgabenabzug den Rentenversicherungsbeiträgen des Klägers zuzuordnen.
- 73 In den Veranlagungszeiträumen ab 2005 ist der aus versteuertem Einkommen geleistete Teilbetrag der Altersvorsorgeaufwendungen in der Weise zu ermitteln, dass der prozentuale Anteil der vom Kläger geleisteten Rentenversicherungsbeiträge an der Summe der von beiden Ehegatten geleisteten Rentenversicherungsbeiträge, ohne die steuerfreien Arbeitgeberanteile an den Rentenversicherungsbeiträgen, ermittelt wird. Dieser prozentuale Anteil am Sonderausgabenabzug entfällt auf die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers.
- 74 Die nicht durch diesen anteiligen Sonderausgabenabzug berücksichtigten Rentenversicherungsbeiträge des Klägers sind die von ihm aus versteuertem Einkommen geleisteten Teilbeträge seiner Altersvorsorgeaufwendungen.
- 75 Im Streitfall ergeben sich die vom Kläger geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen für die Jahre 1970 bis 2007 in Höhe von xxx € aus der von ihm erstellten Tabelle, die diesem Urteil als Anlage 1 beigelegt ist. Zusätzlich wurden vom Kläger in den Jahren 1962 bis 1964 Rentenversicherungsbeiträge ohne Arbeitgeberanteil von xxx € (1962), xxx € (1963) und xxx € (1964) entrichtet. Die Beiträge der Jahre 1962 bis 1964 und 1970 wurden in vollem Umfang durch den Sonderausgabenabzug von der Besteuerung freigestellt. Hierüber haben sich die Beteiligten tatsächlich verständigt.
- 76 Bei Anwendung der vorstehend dargelegten Grundsätze wurden von den insgesamt vom Kläger geleisteten Rentenversicherungsbeiträgen von xxx € ein Betrag von xxx € als Son-



derausgaben berücksichtigt und damit aufgerundet xxx € (xxx € - xxx €) der Altersvorsorgeaufwendungen des Klägers aus versteuertem Einkommen entrichtet (vgl. zur Berechnung Anlage 2 [von einer Veröffentlichung der Anlage 2 wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen] zum Urteil).

- 77 aa) Die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der Sozialversicherung sind gleichrangig in die Berechnung des abziehbaren Teils der Altersvorsorgeaufwendungen einzustellen (BFH-Urteile vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545, Rz 51 mwN; vgl. § 126 Abs. 5 FGO). Im Streitfall sind dies die Beiträge der Klägerin zur gesetzlichen Renten-, Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung und ebenso des Klägers in der Zeit seiner nichtselbständigen Tätigkeit bis 1977, wie sie von den Klägern in der Tabelle unter den Kürzeln „RV“, „KV“, „Pflege“ und „AV“ angegeben wurden. Ebenfalls gleichrangig zu berücksichtigen sind danach die Beiträge des Klägers an die DRV ab seiner Selbständigkeit, nachdem er gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 11 AVG (neu § 4 Abs. 2 SGB VI) auf seinen Antrag dort pflichtversichert wurde (Bl. 361 und 514 der FG-Akten sowie Anlage 1 zum Urteil).
- 78 bb) Dasselbe gilt nach Auffassung des Senats auch für Beiträge zu privaten Kranken- oder Pflegeversicherungen, soweit sie der Erlangung eines mit dem Niveau der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung vergleichbaren Schutzes dienen (offengelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 45). Das entspricht dem Rechtsgedanken des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a EStG in der Fassung des Gesetzes zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) vom 16. Juli 2009 (BGBl I 2009, 1959), mit dem die Beschlüsse des BVerfG vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06, 2 BvR 1220/04 und 2 BvR 410/05 (BVerfGE 120, 125, Rz 84) über die Steuerfreiheit des Existenzminimums, zu dem nach den Entscheidungen des BVerfG auch Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen gehören, soweit diese existenznotwendig sind, umgesetzt wurden (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 342 „Gleichrangiger Abzug der Beiträge zur den verschiedenen Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung“). Beiträge zu privaten Kranken- oder Pflegeversicherungen, die einer über diesem Niveau liegenden Versorgung dienen, sind nach Auffassung des erkennenden Senats daher nur nachrangig bei der Ermittlung der Steuerfreistellung durch den Sonderausgabenabzug zu berücksichtigen.
- 79 Im Streitfall hat der Kläger, nachdem er im Jahr 1977 mit seiner selbständigen Tätigkeit als Steuerberater begonnen hat, weiter Beiträge an die A-Krankenkasse (A-KK) geleistet, mit denen er unstreitig ein der gesetzlichen Krankenversicherung entsprechendes Schutzniveau erworben hat. Diese Beiträge sind daher ebenfalls gleichrangig beim Sonderausgabenabzug zu berücksichtigen. Daneben haben die Kläger auch Beiträge zu einer privaten Zusatzkrankenversicherung entrichtet. Die entsprechenden Beträge finden sich in den mit „Y..“ gekennzeichneten Spalten der von den Klägern eingereichten Tabelle (vgl. Bl. 361 der FG-Akten und Anlage 1 zum Urteil). Diese Beiträge nehmen nur nachrangig am Sonderausgabenabzug teil (vgl. zur Berechnung Anlage 2 zum Urteil).
- 80 cc) Beiträge zu kapitalbildenden Lebensversicherungen (noch offengelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 45) sind bei der Beurteilung der Frage, in welchem Umfang sich die Beiträge zur Basis-Altersversorgung im zeitlichen Anwendungsbereich der bis 2004 für den Abzug von Vorsorgeaufwendungen geltenden Rechts-

lage tatsächlich als Sonderausgaben ausgewirkt haben, nicht gleichrangig, sondern nur nachrangig zu den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung abzuziehen (BFH-Urteil vom 23. August 2017 X R 33/15, BFHE 259, 311, BStBl II 2018, 62; vorhergehend Urteil des FG Baden-Württemberg vom 29. September 2015, 5 K 1075/13, juris; aA Wernsmann/Neudenberger in KSM, § 22 Rz B 217). Hierbei macht es entgegen der Auffassung der Kläger keinen Unterschied, ob die Lebensversicherung zur Finanzierung des Eigenheims oder eines Vermietungsobjekts eingesetzt wird. In beiden Fällen wird durch den Einsatz der Lebensversicherung Vermögen in Form von Grundeigentum gebildet und in beiden Fällen erfolgt eine Begünstigung in der vom BFH erkannten Weise (vgl. BFH-Urteil vom 23. August 2017 X R 33/15, BFHE 259, 311, BStBl II 2018, 62).

- 81 Im Streitfall hat der Kläger Beiträge zu kapitalbildenden Lebensversicherungen entrichtet. Die entsprechenden Beträge finden sich in der mit „LV“ gekennzeichneten Spalte der von den Klägern eingereichten Tabelle (Bl. 361 der FG-Akten und Anlage 1 zum Urteil). Diese Beträge nehmen am Sonderausgabenabzug nur nachrangig teil (vgl. Anlage 2 zum Urteil).
- 82 dd) Beiträge zu Unfall- und Haftpflichtversicherungen sind bei der Ermittlung der aus versteuertem Einkommen geleisteten Altersvorsorgebeiträge nach Auffassung des Senats ebenfalls nur nachrangig beim Sonderausgabenabzug der Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2004 zu berücksichtigen. Ebenso wie für Beiträge zu kapitalbildenden Lebensversicherungen und zu privaten Zusatz-Krankenversicherungen besteht auch für Beiträge zu Unfall- und Haftpflichtversicherungen unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums keine verfassungsrechtliche Verpflichtung, diese zum steuerlichen Abzug zuzulassen (BFH-Urteile vom 9. September 2015 X R 5/13, BFHE 251, 18, BStBl II 2015, 1043 und vom 18. November 2009 X R 6/08, BFHE 227, 137, BStBl II 2010, 282). Dementsprechend hält der Senat es für sachgerecht, auch diese Beiträge nur nachrangig bei der Ermittlung des Sonderausgabenabzugs zu berücksichtigen (Schuster, jM 2017, 119 (121); Förster, Das Alterseinkünftegesetz auf dem Prüfstand des Bundesfinanzhofs, DStR 2009, 141 (145); aA Urteil des FG Baden-Württemberg vom 29. September 2015, 5 K 1075/13, juris; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 342 „Einbeziehung sonstiger abziehbarer Vorsorgeaufwendungen“).
- 83 Im Streitfall ergeben sich die Beiträge zu Unfall- und Haftpflichtversicherung aus der mit „sonstige“ überschriebenen Spalten der Tabelle der Kläger (vgl. Bl. 361 der FG-Akten und Anlage 1 zum Urteil). Die nachrangige Berücksichtigung ergibt sich aus der Berechnung in Anlage 2 zum Urteil.
- 84 ee) Eine Kürzung der Rentenversicherungsbeiträge um kalkulatorisch nicht auf den Erwerb eines Anspruchs auf Altersrente entfallende Anteile nimmt der Senat bei seiner Berechnung nicht vor (offengelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 45). Das BVerfG hat zwar sinngemäß ausgeführt, der Beitragszahler bezwecke insoweit, als seine Beiträge für eine Hinterbliebenenversorgung eingesetzt würden, nicht die spätere Erzielung eigener Renteneinkünfte, sondern die Absicherung seiner Hinterbliebenen (BVerfG-Beschluss vom 14. Juni 2016 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801, Rz 46). Wie sich aus der Auskunft der DRV ergibt, werden mit der Beitragsleistung neben dem Anspruch auf Altersrente nicht nur Ansprüche für Hinterbliebene, sondern auch noch weitere Ansprüche erworben. Hieraus wird in der Literatur nachvollziehbar geschlossen,

dass eine entsprechende Kürzung der in die Berechnung einzubeziehenden Rentenbeiträge in dem Umfang vorzunehmen sei, in dem die Beiträge für andere Leistungen als Altersrenten verwendet werden (Schuster, DStR 2018, 2106 (2108); Karrenbrock, DStR 2018, 844 (850)). Der Senat schließt sich dieser Auffassung gleichwohl nicht an.

- 85 Hierfür ist zunächst die Erwägung leitend, dass die Leistungen der DRV durch ein sog. Umlagesystem finanziert werden, in dem die Beitragszahler eines bestimmten Zeitraums mit ihren Beiträgen die Leistungen für die Leistungsempfänger desselben Zeitraums erbringen. Eine Kalkulation wie sie beispielsweise bei einem privaten Versicherer vorliegt, bei dem ermittelt werden könnte, welcher Teil des Beitrags kalkulatorisch auf verschiedene Versicherungsleistungen entfällt, existiert hier nicht. Hierauf weist auch die DRV in ihrer Auskunft hin. Es kann also allenfalls aus der Mittelverwendung der DRV in den Jahren, in denen der Kläger Beiträge erbracht hat, ermittelt werden, auf welche Leistungen seine Beiträge anteilig entfielen. Anschließend müsste unterstellt werden, dass in diesem Verhältnis die Beitragsanteile dem Erwerb von Ansprüchen auf die verschiedenen gesetzlich vorgesehenen Leistungen dienen. Hinzu kommt, dass der pflichtversicherte Beitragszahler, auch der auf Antrag pflichtversicherte wie der Kläger, keinen Einfluss darauf hat, für welche Leistungen seine Beiträge verwendet werden.
- 86 Weiter ist zu beachten, dass die DRV auch wechselnden gesetzgeberischen Vorgaben zu den von ihr zu finanzierenden Leistungen folgen muss. Hinzukommen sich ändernde tatsächliche - beispielsweise demographische - Verhältnisse. Beispielsweise ist aus der Aufstellung der DRV ersichtlich, dass der Anteil der Ausgaben für Altersrenten an den Gesamtausgaben von 1970 bis 2007 kontinuierlich gestiegen ist. Während der Anteil der Ausgaben für Altersrenten an den Gesamtausgaben im Jahr 1970 noch 45,49% (11.097 Mio.€/24.392 Mio. €) betrug, lag er im Jahr 2007 bei 66,34% (152.682 Mio. €/230.148 Mio. €). Vom 1970 geleisteten Beitrag entfällt also nach dieser Lesart ein kalkulatorisch geringerer Anteil auf den Erwerb von Ansprüchen auf eine Altersrente als vom Beitrag des Jahres 2007. Dem Senat erscheint es problematisch, von der Mittelverwendung durch die DRV in der Beitragsphase einen Zurechnungszusammenhang zum Anspruchserwerb, der sich erst in der Leistungsbezugsphase realisiert, herzuleiten. Hinzukommt, dass es von 1970 bis 2007 Jahre mit Überschüssen und mit Fehlbeträgen bei der DRV gibt, so dass eine Verhältnisrechnung zu keinen exakten Ergebnissen kommt. Weiter ist zu bedenken, dass etwa die Verwaltungskosten anteilig auf die verschiedenen Rentenarten aufgeteilt werden müssten. Schließlich weist die DRV zu recht darauf hin, dass Kindererziehungsleistungen als durch Bundeszuschüsse gedeckt angesehen werden können, weil Bundeszuschüsse unter anderem auch die Funktion haben, nicht beitragsgedeckte Leistungen zu finanzieren. Der Senat schließt sich daher der Auffassung von Kulosa an, wonach aus Vereinfachungsgründen von einer Kürzung der Beiträge um kalkulatorisch auf andere Leistungen entfallende Beitragsteile abzusehen ist (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 347 „Interne Finanzierung der jeweiligen Altersvorsorgeeinrichtung“).
- 87 Im Übrigen ergibt sich die Zusammensetzung der Einnahmen und der Ausgaben der DRV in den Beitragsjahren 1970 bis 2007 aus den von der DRV übersandten Tabellen.
- 88 ff) Auch in den Fällen, in denen die festgesetzte Einkommensteuer Null € beträgt, kann ein Teil der Aufwendungen für die Altersvorsorge aus versteuertem Einkommen erbracht

worden sein (offen gelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz. 45), weil sich in Fällen einer Null-Festsetzung bei steuerbaren Renteneinkünften die Steuerfreiheit erst aufgrund weiterer Abzugsbeträge wie dem Werbungskosten-Pauschbetrag, dem Sonderausgabenabzug oder insbesondere dem Grundfreibetrag ergeben kann. Da diese Faktoren nach Auffassung des Senats bei der Berechnung der doppelten Besteuerung außer Acht zu lassen sind, ist es konsequent, auch in den Fällen der Null-Festsetzung von Aufwendungen aus versteuertem Einkommen auszugehen, wenn die Rentenbeiträge nicht in voller Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt wurden (Wernsmann/Neudenberger in KSM, § 22 Rz B 227; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 342 „Steuerfestsetzung auf 0 €“; Karrenbrock, DStR 2018, 844 (850); Giesl in EStG eKommentar, § 22, Rz 57.1.; aA Schuster, DStR 2018, 2106 (2108) und dies. in jM 2017, 119 (121)).

- 89 Im Streitfall beträgt die festgesetzte Einkommensteuer für das Jahr 1981 Null DM (vgl. Bl. 209f der FG-Akten). Ausweislich des Bescheids haben die Kläger in der Steuererklärung xxx DM an Versicherungsbeiträgen insgesamt geltend gemacht. Hiervon waren ausweislich des Einkommensteuerbescheids für das Jahr 1981 xxx DM als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 3 EStG abziehbar. Das zu versteuernde Einkommen betrug xxx DM. Nach der Splittingtabelle ergab sich eine Einkommensteuer von xxx DM, die gemäß § 14 Abs. 1 des 3. Vermögensbildungsgesetzes auf Null DM ermäßigt wurde. Im Streitfall wurden die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers im Jahre 1981 in Höhe von xxx € jedoch in voller Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt. Bei nachrangiger Berücksichtigung der Beiträge zu Lebens-, privater Zusatzkranken-, Haftpflicht- und Unfallversicherungen und verhältnismäßiger Aufteilung des Sonderausgabenabzugs zwischen den Ehegatten (dazu näher unter gg)), ergibt sich ein auf die Rentenversicherungsbeiträge entfallender Sonderausgabenabzug von rund 60,65% des gesamten Sonderausgabenabzugs von xxx €, der ausreicht, um die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers in vollem Umfang, also in Höhe xxx € zu berücksichtigen (vgl. Berechnung in Anlage 2 zum Urteil).
- 90 gg) Bei zusammenveranlagten Ehegatten ist der für die Veranlagungszeiträume bis 2004 gewährte gesamte Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 3 EStG zwischen den Ehegatten gleichmäßig im Verhältnis der von ihnen geleisteten und geltend gemachten - ggf. vorrangig zu berücksichtigenden - Versicherungsbeiträge aufzuteilen und dann der anteilig auf die Rentenversicherungsbeiträge des betroffenen Ehegatten entfallende Anteil am Sonderausgabenabzug zu ermitteln (offengelassen BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 45). In einem ersten Schritt sind also zunächst sämtliche beschränkt abzugsfähige Versicherungsbeiträge zu ermitteln, dann die nachrangig zu berücksichtigenden Beiträge beider Ehegatten zu kapitalbildenden Lebensversicherungen, zu privaten Zusatzkrankenversicherungen und zu Haftpflicht- und Unfallversicherungen auszusondern und dann der prozentuale Anteil der Rentenversicherungsbeiträge des Klägers an den verbleibenden Versicherungsbeiträgen beider Ehegatten zu ermitteln. Von dem insgesamt gewährten Sonderausgabenabzug für die beschränkt abziehbaren Sonderausgaben entfällt dann der entsprechende prozentuale Anteil auf die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers.
- 91 Eine hälftige Aufteilung des Vorwegabzugs (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 342 „Kürzung des Vorwegabzugs bei Eheleuten nach der bis Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Rechtslage“; Schuster, DStR 2018, 2106 (2108); Wernsmann/Neudenberger, KSM, § 22

Rz B 218) und ggf. von Grundhöchstbetrag und hälftigem Höchstbetrag, wie der Kläger meint, hält der Senat nicht für sachgerecht.

- 92 Diese Vorgehensweise entspräche nicht der tatsächlichen steuerlichen Behandlung nach § 26b EStG, wonach bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann - also auch bei der Berücksichtigung von Sonderausgaben - als ein Steuerpflichtiger behandelt werden (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2002 XI R 17/00, BFHE 201, 437, BStBl II 2003, 650 Rz 40; BFH-Urteil vom 12. Oktober 1994 X R 260/93, BFHE 175, 563, BStBl II 1995, 119) .
- 93 Nach der Rechtsprechung stand der Höchstbetrag nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 EStG den Ehegatten gemeinsam zu. Daher war die Kürzung nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG auch dann von dem vollen Abzugsbetrag vorzunehmen, wenn ihre Voraussetzungen - wie im Streitfall - nur in der Person eines Ehegatten erfüllt waren (BFH-Urteil vom 21. Juni 1989 X R 19/85, BFH/NV 1990, 223 mwN aus der Rechtsprechung für die Gesetzesfassung bis 1978 und BFH-Urteil vom 11. Dezember 2002 XI R 17/00, BFHE 201, 437, BStBl II 2003, 650 Rz 40). Dadurch konnte es - wie im Streitfall in mehreren Veranlagungszeiträumen - dazu kommen, dass nicht nur der hälftige Vorwegabzug der den Kürzungstatbestand erfüllenden Klägerin, sondern auch ein großer Teil des hälftigen Vorwegabzugs des Klägers gekürzt wurde (sog. überschießende Kürzung des Vorwegabzugs). Diese Kürzung trifft nach Auffassung des Senats beide Ehegatten, die sich gemeinsam zur Zusammenveranlagung entschieden haben (vgl. § 26 Abs. 2 EStG).
- 94 Eine hälftige Aufteilung wäre daneben nicht sachgerecht in den Fällen, in denen der andere Ehegatte überhaupt keine Einkünfte erzielt, es also auch nicht zu einer Kürzung nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG kommt. Auch dies war in einer Reihe von Jahren (VZ 1974 bis 1984) im Streitfall so. In diesen Fällen kommen dem allein Einkünfte erzielenden Ehegatten der hälftige Vorwegabzug des anderen Ehegatten in ungekürzter Höhe zugute, ebenso wie der Grundhöchstbetrag nach § 10 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. und der hälftige Höchstbetrag nach § 10 Abs. 3 Nr. 3 EStG a.F..
- 95 Schließlich ist dem Argument der Vertreterinnen des FA in der mündlichen Verhandlung zuzustimmen, dass eine Aufteilung auch deshalb im Verhältnis aller vorrangig zu berücksichtigenden Versicherungsbeiträge beider Ehegatten erfolgen muss, weil auch der andere Ehegatte eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung seiner Rentenbezüge geltend machen könnte und für diesen Fall eine einheitliche, beiden Ehegatten gerecht werdende Berücksichtigung des Sonderausgabenabzugs erfolgen muss. Würden Vorwegabzug, Grundhöchstbetrag und hälftiger Höchstbetrag den klagenden Ehegatten jeweils hälftig zugeordnet, würde dies dazu führen, dass vom Rentenversicherungsbeitrag der weniger verdienenden und geringere Versicherungsbeiträge leistenden Klägerin ein höherer Prozentsatz als Sonderausgaben berücksichtigt würde als vom Rentenversicherungsbeitrag des Klägers. Dies würde zu einer Benachteiligung der Klägerin führen, wenn sie eine verfassungswidrige Doppelbesteuerung geltend machen würde. Die vom Senat gewählte verhältnismäßige Aufteilung des Sonderausgabenabzugs stellt hingegen sicher, dass die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers und der Klägerin mit demselben Prozentsatz am Sonderausgabenabzug teilhaben.

- 96 Dasselbe gilt auch für die Zusammenveranlagung der Ehegatten in den Veranlagungszeiträumen 2005 bis 2007. Auch hier ist nach Auffassung des Senats zur Gewährleistung eines einheitlichen, beide Ehegatten gleich behandelnden Aufteilungsmaßstabs von einem einheitlichen Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 3 EStG in der in den Veranlagungszeiträumen 2005 bis 2007 geltenden Fassung für beide Ehegatten gemeinsam auszugehen. Dieser Sonderausgabenabzug ist im prozentualen Verhältnis der von ihnen jeweils getragenen Rentenversicherungsbeiträge aufzuteilen. Dabei ist - anders als dies das FA wohl meint - der Arbeitgeberbeitrag, der für die Berechnung des Sonderausgabenabzugs gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 und Abs. 3 Satz 5 EStG zu berücksichtigen ist, bei der verhältnismäßigen Aufteilung des Sonderausgabenabzugs zwischen den Ehegatten nicht zu berücksichtigen, da dieser Beitrag nicht von der Klägerin selbst geleistet wurde (vgl. auch HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 342 „steuerfreie Beitragsleistungen“ unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 6. April 2016 X R 2/15, BStBl. II 2016, 733). Der sich nach dieser Berechnung ergebende Sonderausgabenabzug für die Rentenversicherungsbeiträge des Klägers ergibt sich aus Anlage 3 [von einer Veröffentlichung der Anlage wird aus Gründen des Steuergeheimnisses abgesehen] zum Urteil.
- 97 c) Die erforderliche Berechnung ist auf der Grundlage des Nominalwertprinzips vorzunehmen (BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 48). Die Grundsystematik der gesetzlichen Übergangsregelung - insbesondere das Fehlen einer Differenzierung zwischen früheren Arbeitnehmern und früheren Selbständigen bei der Festlegung der Höhe des Besteuerungsanteils - ist verfassungskonform (BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 22). Soweit die Kläger sich gegen diese Beurteilung wenden, indem sie eine Anpassung der zu vergleichenden Zahlenreihen mit Hilfe des Lebenshaltungskostenindex fordern und die Ungleichbehandlung von selbständigen und nichtselbständig Beschäftigten rügen, ist darauf hinzuweisen, dass der Senat seiner Entscheidung gemäß § 126 Abs. 5 FGO diese rechtlichen Beurteilungen des BFH zugrunde legen muss.
- 98 d) Den Einwand, es bestehe eine Ungleichbehandlung im Verhältnis zu Beziehern von Rentenzahlungen aus Pensionskassen haben die Kläger im zweiten Rechtsgang nicht mehr erhoben. Im Übrigen wird hierzu auf die Ausführungen des BFH verwiesen (BFH-Urteil vom 21. Juni 2016 X R 44/14, BFHE 254, 545 Rz 49f).
- 99 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 100 3. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Rechtsfortbildung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 erster Fall FGO zugelassen. Die Einzelheiten der Berechnungen zur Ermittlung einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung sind bislang noch nicht höchstrichterlich geklärt.