

# Urteil vom 14. Dezember 2022, X R 24/20

## Anpassung des steuerfreien Rententeils nach Einführung der "Mütterrente"

ECLI:DE:BFH:2022:U.141222.XR24.20.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa S 1, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa S 2, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa S 3, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa S 4, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa S 5, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa S 6, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa S 7, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb S 2, SGB 6 § 307d Abs 1, GG Art 3 Abs 1, FGO § 68 S 1, FGO § 121 S 1, FGO § 127, FGO § 116 Abs 7 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 19. November 2019, Az: 6 K 1514/19

## Leitsätze

1. Die Erhöhung einer bereits laufenden gesetzlichen Altersrente durch einen Zuschlag an persönlichen Rentenentgeltpunkten für Kindererziehungszeiten ("Mütterrente") führt zu einer Anpassung des bisherigen steuerfreien Teils der Rente (Rentenfreibetrag). Hierbei bleiben zwischenzeitliche regelmäßige Rentenanpassungen außer Betracht.
2. Bezieht ein Steuerpflichtiger Altersrenten sowohl aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung als auch aus der gesetzlichen Rentenversicherung und kann er wegen Beitragszahlungen oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung hinsichtlich der Rente aus der berufsständischen Versorgungseinrichtung zum Teil die Ertragsanteilsbesteuerung beanspruchen (sog. Öffnungsklausel), erstreckt sich dieses Recht nicht auch auf die Besteuerung der gesetzlichen Rente.
3. Der steuerfreie Teil der Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG ist ohne Berücksichtigung desjenigen Teils der Rentenleistungen zu berechnen, der auf Antrag des Steuerpflichtigen der Ertragsanteilsbesteuerung unterliegt (Anschluss an Senatsurteil vom 03.05.2017 - X R 12/14, BFHE 258, 317, Rz 24 ff.).
4. § 127 FGO ist auch dann anwendbar, wenn ein geänderter Steuerbescheid nicht während des Revisionsverfahrens, sondern während des vorgelagerten Verfahrens der Nichtzulassungsbeschwerde ergangen ist und gemäß § 121 Satz 1, § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden ist.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19.11.2019 - 6 K 1514/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr 2014 als Ehegatten zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.
- 2 Der im Jahr 1944 geborene Kläger bezieht seit dem Laufe des Jahres 2009 Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung sowie aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung (Versorgungswerk). Die im Jahr

1945 geborene Klägerin erhält seit September 2010 ebenfalls Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und einem Versorgungswerk.

- 3 Im Streitjahr bezog der Kläger Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung von 9.728 € und aus dem Versorgungswerk von 40.704 €. Die Klägerin erzielte aus der gesetzlichen Rentenversicherung Einnahmen von 6.726 €, wobei ihr bestehender Rentenanspruch ab dem 01.07.2014 durch die mit dem Gesetz über Leistungsverbesserungen in der gesetzlichen Rentenversicherung vom 23.06.2014 (BGBI I 2014, 787) eingeführte sog. "Mütterrente" aufgrund von zwei berücksichtigungsfähigen Kindern jeweils um einen Rentenentgeltpunkt erhöht wurde (monatlich 28,61 € je Kind). Die von der Klägerin aus dem Versorgungswerk vereinnahmte Rente betrug 38.685 €.
- 4 Das Versorgungswerk ermittelte für den Kläger, dass 21,32 % seiner von ihm bezogenen Renteneinnahmen auf Beiträgen beruhten, die bis zum 31.12.2004 oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt worden seien, sodass in diesem Umfang die Öffnungsklausel nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigt werden könne. In die Ermittlung der Höhe des übersteigenden Betrags bezog das Versorgungswerk die an die gesetzliche Rentenversicherung geleisteten Beiträge ein. Für die Klägerin bestimmte das Versorgungswerk nach derselben Berechnungsmethode einen Anteil von 22,35 % an begünstigt besteuertungsfähigen Einnahmen.
- 5 Die Kläger beantragten in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr jeweils die Anwendung der Öffnungsklausel für beide Renten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gewährte hiervon abweichend nur für die aus dem Versorgungswerk bezogenen Renten die teilweise Besteuerung mit dem Ertragsanteil. Im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid brachte das FA die Renteneinnahmen wie folgt in Ansatz:

I. Kläger

1. Einnahmen gesetzliche Rentenversicherung

Jahresbetrag		9.728 €
steuerfreier Teil (42 % x 9.325 € [Jahresbetrag 2010])	<u>./. 3.917 €</u>	
steuerpflichtiger Teil	=	5.811 €

2. Einnahmen Versorgungswerk

Jahresbetrag		40.704 €
Öffnungsklausel (21,32 %)	<u>./. 8.679 €</u>	
verbleiben	=	32.025 €

steuerfreier Teil

Jahresbetrag 2010	39.314 €	
Öffnungsklausel (21,32 %)	<u>./. 8.382 €</u>	
42 % x	30.932 €	<u>./. 12.992 €</u>
steuerpflichtiger Teil	=	19.033 €

Öffnungsklausel

8.679 € x Ertragsanteil (18 %)	+ <u>1.562 €</u>
steuerpflichtiger Teil gesamt	= 20.595 €

3. Renteneinnahmen gesamt 26.406 €

II. Klägerin

1. Einnahmen gesetzliche Rentenversicherung

Jahresbetrag	6.726 €
steuerfreier Teil (s. unten)	<u>./. 2.591 €</u>
steuerpflichtiger Teil	= 4.135 €

2. Einnahmen Versorgungswerk

Jahresbetrag	38.685 €
Öffnungsklausel (22,35 %)	<u>./. 8.647 €</u>
verbleiben	= 30.038 €

steuerfreier Teil

Jahresbetrag 2011	37.739 €
Öffnungsklausel (22,35 %)	<u>./. 8.435 €</u>
40 % x	29.304 € <u>./. 11.722 €</u>
steuerpflichtiger Teil	= 18.316 €

Öffnungsklausel

8.647 € x Ertragsanteil (18 %)	+ <u>1.556 €</u>
steuerpflichtiger Teil gesamt	= 19.872 €

3. Renteneinnahmen gesamt 24.007 €

**6** Den steuerfreien Teil der von der Klägerin im Streitjahr bezogenen Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung erhöhte das FA wie folgt:

bisheriger steuerfreier Teil	
40 % x 6.149 € (Jahresbetrag 2011)	2.460 €



- 11** Das FA hat das finanzgerichtliche Urteil mit Änderungsbescheid vom 21.01.2020 umgesetzt.
- 12** Mit ihrer Revision knüpfen die Kläger an ihren außergerichtlichen und vorinstanzlichen Rechtsvortrag an und bringen vor:
- 13** Die von den Klägern einfachgesetzlich und verfassungsrechtlich für zwingend gehaltene Anwendung der Öffnungsklausel auch auf die Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ergebe sich insbesondere aus einer vergleichenden Betrachtung: Hätten die Kläger diejenigen Beiträge, die sie ins Altersversorgungssystem der gesetzlichen Rentenversicherung eingezahlt haben, anstelle dessen --zusätzlich-- ins Versorgungswerk eingezahlt, hätte sich zwar nicht der Prozentsatz der Öffnungsklausel geändert, wohl aber die Höhe der Rente aus dem Versorgungswerk. Die erhöhten Renteneinnahmen hätten somit anteilig der durch die Öffnungsklausel ausgelösten günstigeren Ertragsanteilsbesteuerung unterlegen. Sie, die Kläger, würden in nicht zu rechtfertigender Weise steuerrechtlich schlechter gestellt, wenn sie bei der von ihnen gewählten --wirtschaftlich vergleichbaren-- Gestaltung die Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung nicht teilweise zum Ertragsanteil versteuern dürften. Die vom Senat in der Entscheidung in BFH/NV 2016, 388 aufgestellten Rechtsgrundsätze verstießen gegen die Gesetzessystematik, das Folgerichtigkeitsgebot und das Willkürverbot.
- 14** Die Anwendung der Öffnungsklausel beeinflusse nicht die Höhe des steuerfreien Teils der Rente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG. Der in dieser Norm genannte "Jahresbetrag der Rente" sei der Gesamtbetrag der in einem Jahr zugeflossenen Renten. Es handele sich um einheitlich gezahlte Renten, die nicht in einen nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG sowie in einen nach Doppelbuchstabe bb der Vorschrift zu besteuern den Anteil aufzuspalten seien. Dies ergebe sich daraus, dass Doppelbuchstabe bb Satz 2 der Vorschrift nicht als Rechtsgrund-, sondern als Rechtsfolgenverweisung auf die Ertragsanteilsbesteuerung zu verstehen sei. Trotz Anwendung der Öffnungsklausel blieben die von den Klägern bezogenen Renten vollständig solche im Sinne von Doppelbuchstabe aa der Vorschrift. Hieraus folge, dass der der Öffnungsklausel unterliegende Rentenanteil nicht --wie vom FG vertreten-- bereits vom Jahresbetrag der Renten, sondern erst von dem "der Besteuerung unterliegenden Anteil" gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG abzuziehen sei. Dies führe nicht zu einer Mehrfachbegünstigung der Kläger. Weder die teilweise Steuerfreistellung der Rente noch die Anwendung der Öffnungsklausel seien Begünstigungstatbestände; vielmehr solle hierdurch die ansonsten drohende doppelte Besteuerung von Renten vermieden werden.
- 15** Der steuerfreie Anteil der von der Klägerin aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogenen Leibrente sei im Hinblick auf die Erhöhung des Rentenanspruchs durch die Einführung der "Mütterrente" zum 01.07.2014 nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 EStG anzupassen. Rechtlich unzutreffend sei hierbei, den Erhöhungsbetrag aus der "Mütterrente" auf einen Rentenwert nach dem Stand des Jahres 2011 (27,335 € je Kind) zurückzurechnen. Zudem sei rechtswidrig, die Anpassung für das Streitjahr lediglich auf Basis eines halben Jahres vorzunehmen.
- 16** Die Kläger beantragen,
- das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2014, zuletzt in der Fassung des Einkommensteuerbescheids vom 21.01.2020, dahingehend abzuändern, dass
- die von den Klägern jeweils aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogenen Leibrenten in Höhe eines Anteils von 21,32 % (Kläger) bzw. 22,35 % (Klägerin) mit dem Ertragsanteil von jeweils 18 % berücksichtigt werden, hilfsweise mit einem vom FA zu ermittelnden anderen Prozentsatz,
  - der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG in Abzug zu bringende steuerfreie Teil sämtlicher von den Klägern vereinnahmter Leibrenten nach Maßgabe des jeweiligen Jahresbetrags der Rente 2010 (Kläger) bzw. 2011 (Klägerin) zu berechnen ist und
  - der steuerfreie Teil der von der Klägerin aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogenen Leibrente im Hinblick auf die durch die "Mütterrente" erfolgte Erhöhung des Rentenanspruchs insoweit um 275 € heraufgesetzt wird.
- 17** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

- 18 Das FA hält die vom FG zu den Streitpunkten vertretene Auffassung für zutreffend.

## Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung.
- 20 Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben; der Senat entscheidet in der Sache selbst (dazu unten 1.). Die Vorinstanz hat zutreffend entschieden, dass nur die Leistungen aus dem Versorgungswerk und nicht auch diejenigen aus der gesetzlichen Rentenversicherung teilweise der Ertragsanteilsbesteuerung unterworfen werden können (unten 2.). Frei von Rechtsfehlern ist die angefochtene Entscheidung auch insoweit, als der Teil der aus dem Versorgungswerk vereinnahmten Renten, für den die Ertragsanteilsbesteuerung in Anspruch genommen wurde, bei der Berechnung des nachgelagert gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu steuernden Rentenanteils außer Betracht bleibt (unten 3.). Schließlich hat das FG den steuerfreien Teil der von der Klägerin aus der gesetzlichen Rentenversicherung vereinnahmten Altersrente infolge des unter dem Gesichtspunkt der "Mütterrente" vorgenommenen Zuschlags an persönlichen Rentenentgeltpunkten zum 01.07.2014 im Einklang mit den gesetzlichen Regelungen neu berechnet (unten 4.).
- 21 1. Die Vorentscheidung hat aus verfahrensrechtlichen Gründen keinen Bestand. Das FA hat nach Zustellung des angefochtenen Urteils einen geänderten Verwaltungsakt erlassen (dazu unten a), der nach § 121 Satz 1, § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist (unten b). Über die spruchreife Sache entscheidet der Senat selbst (unten c).
- 22 a) Das FA hat am 21.01.2020 und damit nach Verkündung und Zustellung des vorinstanzlichen Urteils vom 19.11.2019 einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erlassen, mit dem es die Entscheidung des FG, den steuerfreien Teil der Rente der Klägerin aus der gesetzlichen Rentenversicherung um 2 € (2.593 €) zu erhöhen und folglich das zu versteuernde Einkommen der Kläger um jenen Betrag herabzusetzen, verbindlich umgesetzt hat. Mit dieser --Regelungswirkung i.S. von § 118 Satz 1 AO entfaltenden-- Verwaltungsentscheidung hat das FA den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 30.10.2015 und die diesen bestätigende Einspruchsentscheidung vom 06.02.2017, die Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens waren, ersetzt. Dem FG-Urteil liegen somit nicht mehr existente Verwaltungsakte zugrunde, sodass es aufzuheben ist (statt vieler Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21.01.2015 - XI R 12/14, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2015, 635, Rz 24, m.w.N.).
- 23 b) Der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 21.01.2020 ist Gegenstand des Revisionsverfahrens gemäß § 121 Satz 1, § 68 Satz 1 FGO geworden. Zwar wurde der Bescheid bereits vor der Rechtshängigkeit der Revision, nämlich während des vorangegangenen Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens X B 176/19 erlassen. Allerdings wird ein solches Verfahren nach § 116 Abs. 7 Satz 1 FGO nach Zulassung der Revision durch den BFH ohne weiteres Zutun des Rechtsmittelführers als Revisionsverfahren fortgesetzt. Aufgrund dessen ist anerkannt, dass auch ein bereits während des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens ergangener Änderungsbescheid zum Gegenstand des Revisionsverfahrens wird (BFH-Urteile vom 13.09.2001 - IV R 13/01, BFHE 196, 546, BStBl II 2002, 287, unter I.1., sowie vom 18.11.2004 - V R 16/03, BFHE 208, 461, BStBl II 2005, 503, unter II.1.; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 116 FGO Rz 296).
- 24 c) § 127 FGO eröffnet dem BFH für den Fall, dass während des Revisionsverfahrens ein geänderter Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens geworden ist, die Möglichkeit, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Von dieser Möglichkeit ("kann") wird aus prozessökonomischen Gründen regelmäßig kein Gebrauch gemacht, wenn die Sache spruchreif ist und der Änderungsbescheid keinen neuen Streitpunkt enthält (u.a. BFH-Urteil in HFR 2015, 635, Rz 26 ff., m.w.N.). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor, sodass dem Senat nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO auf Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und somit nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen eine eigene --klageabweisende-- Entscheidung ermöglicht ist.
- 25 2. Die Entscheidung der Vorinstanz, den vom Versorgungswerk ermittelten Anteil für eine Ertragsanteilsbesteuerung von 21,32 % (Kläger) bzw. 22,35 % (Klägerin) nur auf die Altersrenten aus dem

Versorgungswerk anzuwenden und nicht auf diejenigen aus der gesetzlichen Rentenversicherung zu erstrecken, enthält keine Rechtsfehler.

- 26** a) Abweichend zur grundsätzlich geltenden nachgelagerten Besteuerung der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG genannten Leibrenten und anderen Leistungen können jene Leistungen auf Antrag insoweit der Ertragsanteilsbesteuerung unterworfen werden, als diese auf bis zum 31.12.2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche für mindestens zehn Jahre oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG; sog. Öffnungsklausel). Zweck dieser Regelung ist, eine doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und -einkünften, die infolge der längerfristig in ein Altersversorgungssystem geleisteten Überbeiträge droht, in pauschalierender Form zu vermeiden (vgl. BTDrucks 15/2563, S. 8 und 15/3004, S. 20, sowie u.a. Senatsurteil vom 19.05.2021 - X R 20/19, BFHE 273, 237, Rz 38, m.w.N.).
- 27** b) Wurden --wie im Streitfall-- Beiträge in mehr als ein Altersversorgungssystem gezahlt, hat der erkennende Senat bereits entschieden, dass zur Beantwortung der Frage, ob der Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung im jeweiligen Jahr überschritten wurde, die jährlichen Beiträge zusammenzurechnen sind. Umgekehrt muss aber --weil sich die anteilige Besteuerung nach den Regeln der Öffnungsklausel auf die einzelne Rente bezieht-- der auf Beiträgen oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags beruhende Teil der Leistung für jeden einzelnen Rentenanspruch getrennt ermittelt werden (Senatsurteil in BFH/NV 2016, 388, Rz 22 f.). Für die Beurteilung, welche Beiträge im Konkurrenzfall oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung geleistet wurden, hat der Senat unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks und der Gesetzeshistorie des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG zudem entschieden, dass bis zum Höchstbeitrag zunächst die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung als verwendet gelten; ein Zuordnungswahlrecht kommt dem Steuerpflichtigen insoweit nicht zu (ausführlich Senatsurteil in BFH/NV 2016, 388, Rz 26 ff.; ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19.08.2013, BStBl I 2013, 1087, Rz 253). Die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung dienen damit als eine Art Sockel für die hierauf aufbauenden Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung.
- 28** c) Diese Rechtsgrundsätze, an denen der Senat festhält, hat das FG bei der Besteuerung der Altersrenten aus dem Versorgungswerk und derjenigen aus der gesetzlichen Rentenversicherung beachtet. Es hat auf Grundlage der hierzu erteilten Bescheinigungen des Versorgungswerks 21,32 % (Kläger) bzw. 22,35 % (Klägerin) der Renten aus dem Versorgungswerk antragsgemäß mit dem steuerlich günstigeren Ertragsanteil von jeweils 18 % erfasst. Bei seiner Berechnung hat das FG zutreffend die den Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung übersteigenden Beitragsleistungen in *beide* Altersversorgungssysteme ins Verhältnis gesetzt zu den tatsächlich an das Versorgungswerk gezahlten Beiträgen, und zwar in deren Verhältnis zum jeweils geltenden Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung.
- 29** d) Für die Auffassung der Kläger, die Leibrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung ebenfalls anteilig der Ertragsanteilsbesteuerung zuzuordnen, besteht keine Rechtsgrundlage. Sie widerspricht --anders als die Kläger meinen-- zudem der Systematik, die der vorgenannten Senatsrechtsprechung zugrunde liegt. Denn bei der hiernach gebotenen isolierten Betrachtung jedes einzelnen Rentenanspruchs beruhen jene Leibrenten nicht --wie von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG gerade vorausgesetzt-- auf Beiträgen, die oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden.
- 30** aa) Gerade weil für die Beurteilung, ob der Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG überschritten worden ist, nach den vorgenannten Rechtsgrundsätzen vorrangig die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung als verwendet gelten, kann für die hieraus resultierenden Leistungen keine teilweise Besteuerung mit dem Ertragsanteil beansprucht werden, wenn die in jenes Altersversorgungssystem gezahlten Beiträge in keinem Jahr des Versicherungsverlaufs den Höchstbetrag überschritten haben. Nach den Feststellungen des FG blieben für beide Kläger die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung in jedem Jahr unter der jeweils geltenden Beitragsbemessungsgrenze.
- 31** bb) Diese Betrachtung erweist sich für die Kläger auch nicht als rechtlich nachteilhaft. Denn der vom Versorgungswerk jeweils ermittelte Anteil an begünstigt besteuerten Renteneinnahmen wurde positiv durch die vorrangig zugeordneten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung beeinflusst. Wegen deren Sockelbetragswirkung ist der Anteil der der Ertragsanteilsbesteuerung unterworfenen Renteneinnahmen aus dem Versorgungswerk in dem Umfang höher ausgefallen, in dem die Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung in



die Verhältnisrechnung einbezogen wurden. Aus diesem Grund trifft die Ansicht der Kläger, den Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung werde der steuerliche "Erfolgswert" genommen, nicht zu.

- 32** e) Die von den Klägern gerügten Verstöße gegen das Folgerichtigkeitsgebot, das Willkürverbot und gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) liegen nicht vor. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung in der Entscheidung in BFH/NV 2016, 388, Rz 24 ff. aufgestellte Verwendungsreihenfolge bei in mehrere Altersversorgungssysteme geleisteten Beiträgen zu in sich unstimmigen --die Belastungsgleichheit verletzenden-- Ergebnissen im Rahmen der Besteuerung von Alterseinkünften führen würde. Dies hält der Senat für ausgeschlossen.
- 33** aa) Hätte ein Steuerpflichtiger beispielsweise für den in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 Teilsätze 1 und 2 EStG vorgegebenen Zeitraum Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung in Höhe des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung (= 100) sowie Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung in Höhe von  $\frac{1}{10}$  des Höchstbeitrags (= 10) geleistet, ergäben sich relativ betrachtet Überbeiträge von 10 % (= 110). Bei einem Modell, in dem 10 Einheiten Beiträge jeweils zu 20 Einheiten an Rentenbezügen führten, würde die Altersrente aus der berufsständischen Versorgungseinrichtung (= 200) nach Maßgabe der im Senatsurteil in BFH/NV 2016, 388 aufgestellten Grundsätze mit 20 (= 10 %) auf Antrag der Ertragsanteilsbesteuerung unterworfen und im Übrigen nachgelagert besteuert werden (= 180 [200 ./. 20]). Die Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (= 20) wäre in vollem Umfang nachgelagert zu besteuern. Dasselbe Ergebnis würde erzielt, wenn der Steuerpflichtige  $\frac{11}{10}$ -Beiträge (= 110) ausschließlich in das Altersversorgungssystem einer berufsständischen Versorgungseinrichtung eingezahlt hätte. Die darauf beruhende Altersrente von 220 würde im Fall eines entsprechenden Antrags zu  $\frac{10}{110}$  (= 20) gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG und in Höhe von 200 nachgelagert besteuert werden.
- 34** bb) Identische Besteuerungsergebnisse wären --abweichend von der Beurteilung durch die Kläger (vgl. Schriftsatz vom 24.11.2022, dort Bl. 6 f.)-- auch zu verzeichnen, wenn ein Steuerpflichtiger Beiträge von  $\frac{10}{10}$  (= 100) an die gesetzliche Rentenversicherung sowie von  $\frac{13}{10}$  (= 130) an eine berufsständische Versorgungseinrichtung bzw. alternativ hierzu ausschließlich  $\frac{23}{10}$ -Beiträge (= 230) an jene Versorgungseinrichtung gezahlt hätte. In der ersten Alternative wären die gesamten Rentenbezüge aus der berufsständischen Versorgungseinrichtung (= 260) nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG begünstigt, da der Höchstbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung als vollständig durch die an die gesetzliche Rentenversicherung geleisteten Beiträge verbraucht gelten würde. Die Altersrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (= 200) unterläge der Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Bei einer ausschließlichen Verwendung von  $\frac{23}{10}$ -Beiträgen (= 230) für Einzahlungen in ein berufsständisches Versorgungssystem (zweite Alternative), könnten  $\frac{130}{230}$  (= 56,52 %) der Altersrente von insgesamt 460 (= 260) ertragsanteilsbesteuert werden; die restlichen 200 unterlägen der nachgelagerten Besteuerung.
- 35** cc) Nach Maßgabe dieser Grundsätze trifft auch die Behauptung der Kläger auf Blatt 7 ihres Schriftsatzes vom 24.11.2022 nicht zu, die Öffnungsklausel käme überhaupt nicht zur Anwendung, wenn ein Steuerpflichtiger  $\frac{10}{10}$  (= 100) Beiträge an die gesetzliche Rentenversicherung und ebenfalls  $\frac{10}{10}$  (= 100) Beiträge an eine berufsständische Versorgungseinrichtung gezahlt hätte. Nach der vom Senat aufgestellten Beitragsverwendungsreihenfolge könnte die gesamte Altersrente aus der berufsständischen Versorgungseinrichtung (im Modell 200) dem Ertragsanteil unterworfen werden; die Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung (= 200) müsste nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG versteuert werden. Auch in diesem Modell führt die Alternativbetrachtung zum selben Ergebnis. Bei einer  $\frac{20}{10}$ -Beitragszahlung an eine berufsständische Versorgungseinrichtung (= 200) wäre die Altersrente von sodann 400 im Umfang von  $\frac{100}{200}$  (= 200) begünstigt; der darüber hinausgehende Teil der Rentenbezüge (= 200) wäre nachgelagert zu besteuern.
- 36** dd) Nach alledem kann der Einwand der Kläger, dass zusätzliche Beiträge, die nicht --wie tatsächlich geschehen-- an die gesetzliche Rentenversicherung, sondern alternativ an das Versorgungswerk gezahlt worden wären, eine für sie günstigere Besteuerung ausgelöst hätten, nicht überzeugen. Unabhängig hiervon haben die Kläger nichts dazu ausgeführt, inwiefern dieser wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalt nach Maßgabe der einschlägigen Regelungen in der Satzung des Versorgungswerks, die bestimmte Höchstbeiträge vorsahen, für sie überhaupt gestaltbar gewesen wäre.



- 37** f) Der hilfsweise von den Klägern gestellte Antrag, die Altersrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung mit einem vom FA noch zu ermittelnden Ertragsanteilsatz zu besteuern, hat ebenfalls keinen Erfolg. Es fehlt aus den dargelegten Erwägungen an einer Rechtsgrundlage, jene Renten überhaupt der Öffnungsklausel des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG zu unterwerfen.
- 38** 3. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, den nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 und 5 EStG zu berücksichtigenden steuerfreien Teil der Renten aus dem Versorgungswerk dergestalt in Abzug zu bringen, dass die auf die Öffnungsklausel entfallenden Rentenleistungen außer Betracht bleiben. Dies entspricht der Gesetzeslage (unten a) und den hierzu vom erkennenden Senat aufgestellten Rechtsgrundsätzen (unten b), an denen auch unter Berücksichtigung der Einwendungen der Kläger festgehalten wird (unten c).
- 39** a) § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG bestimmt, dass Leibrenten und andere Leistungen, die u.a. aus den berufsständischen Versorgungseinrichtungen erbracht werden, sonstige Einkünfte sind, soweit sie nach näherer Maßgabe der Sätze 2 bis 8 der Vorschrift der Besteuerung unterliegen. Dagegen findet für nicht unter Doppelbuchstabe aa fallende Leibrenten und andere Leistungen, bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind, die Ertragsanteilsbesteuerung Anwendung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Sätze 1 sowie 3 f. EStG). Nach Satz 2 der Vorschrift gilt --wie bereits oben ausgeführt-- die Ertragsanteilsbesteuerung auf Antrag des Steuerpflichtigen auch für Leibrenten und andere Leistungen, *soweit* diese auf bis zum 31.12.2004 geleisteten Beiträgen beruhen, die oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden und der Steuerpflichtige nachweist, dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde. Von dieser Öffnungsklausel erfasst sind Leibrenten und andere Leistungen, die tatbestandlich unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG fallen (vgl. Senatsurteil in BFHE 273, 237, Rz 38; Schüler-Täsch in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 22 EStG Rz 202).
- 40** b) Macht der Steuerpflichtige --wie im Streitfall beide Kläger-- von seinem Antragsrecht auf Anwendung der Öffnungsklausel Gebrauch, ist nach den vom erkennenden Senat in seiner Entscheidung vom 03.05.2017 - X R 12/14 (BFHE 258, 317) vertretenen Grundsätzen in einem ersten Schritt der Anteil der Rente zu ermitteln, der auf den Beiträgen beruht, welche oberhalb des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden. Dieser Anteil ist mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG der Besteuerung zu unterwerfen. Der verbleibende Teil der Rente, der nicht auf diesen Beiträgen beruht, geht in einem zweiten Schritt mit dem Besteuerungsanteil des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG in die Besteuerung ein. Hierfür hat der Senat den aus seiner Sicht eindeutigen Gesetzeswortlaut, das systematische --auf gegenseitigem Ausschluss beruhende-- Verhältnis zwischen § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa einerseits und Doppelbuchst. bb EStG andererseits sowie das Telos der Öffnungsklausel angeführt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in der Senatsentscheidung in BFHE 258, 317, Rz 24 ff. Bezug genommen.
- 41** c) An den dort vertretenen Rechtsgrundsätzen, die das FA und das FG zutreffend angewandt haben, hält der Senat fest.
- 42** aa) § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG schließt die für Leibrenten u.a. aus den berufsständischen Versorgungseinrichtungen grundsätzlich geltende nachgelagerte Besteuerung aus, soweit jene Renten auf den in der Vorschrift genannten (Über-)Beiträgen beruhen und der Steuerpflichtige hierfür die Ertragsanteilsbesteuerung wählt. Die Vorschrift stellt diesen Rententeil für steuerrechtliche Zwecke solchen Leibrenten gleich, die von vornherein nicht unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG fallen und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind, die die Ertragsanteilsbesteuerung auslösen. Die Ausübung des Wahlrechts auf Anwendung der Öffnungsklausel führt dazu, dass der Regelungsbereich des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG --soweit die Öffnungsklausel reicht-- von vornherein gesperrt ist. Die Existenz von zwei Besteuerungsregimen für dieselbe Rente zwingt --völlig unabhängig von der Beantwortung der durch die Kläger aufgeworfenen Frage, ob § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG als Rechtsgrund- oder Rechtsfolgenverweisung ausgestaltet ist-- zu einer systemkonformen Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente.
- 43** bb) Hierbei verkennt der Senat nicht, dass der Wortlaut des Gesetzes in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG gleich mehrfach an den "Jahresbetrag" der Rente anknüpft. So regelt Satz 2 der Vorschrift, dass Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil der "Jahresbetrag" der Rente ist. Zudem heißt es in Satz 4, dass sich der steuerfreie Teil der Rente aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem "Jahresbetrag" und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente ergibt. Hieraus folgt aber nicht, dass sich der steuerfreie Teil

der Rente auch bei Anwendung der Öffnungsklausel auf den Jahresbetrag der gesamten Rente beziehen muss. Vielmehr ist es in diesem Fall geboten, als "Jahresbetrag" den nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu besteuern Teil der Jahresrente zu verstehen.

- 44** (1) Dies ergibt sich bereits daraus, dass --abweichend von der Rechtsansicht der Kläger-- im Fall der Anwendung der Öffnungsklausel die versicherungs- bzw. versorgungsrechtlich einheitlich gezahlte Leibrente für steuerrechtliche Zwecke aufzuspalten ist (allgemeine Ansicht, vgl. hierzu Fischer in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 22 Rz 47; HHR/Schüler-Täsch, § 22 EStG Rz 202; Neudenberger/Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 22 Rz B 266; Mues in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 22 Rz 191; vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1087, Rz 257 [dortiges Beispiel]). Der bereits oben aufgezeigte Zweck des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG, die infolge der geleisteten Überbeiträge verursachte doppelte Besteuerung von Altersvorsorgeaufwendungen und -einkünften in pauschalierender Form aufzuheben (u.a. Senatsurteil in BFHE 273, 237, Rz 38, m.w.N.), gebietet es, den hierauf beruhenden Teil der Leistungen auf Antrag einem gesonderten Besteuerungsregime zuzuordnen.
- 45** (2) Aus diesem Grund kann nur noch der Teil der Leibrente der nachgelagerten Besteuerung i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 1 EStG "unterliegen", für den das insoweit vorrangige Ertragsanteilsbesteuerungsverfahren nicht gilt. Demzufolge bezieht sich der steuerfreie Teil der Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG auch nur auf den Rentenanteil, der nachgelagert zu besteuern ist, und eben nicht auf den gesamten Rentenbezug.
- 46** (3) Die hiervon abweichende Auffassung der Kläger, nach der die Öffnungsklausel erst von dem nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG zu ermittelnden Besteuerungsanteil des gesamten Rentenbezugs zur Anwendung gebracht werden soll, unterliegt einem systematischen Fehler. Nach dieser Berechnungsmethode würde sich der steuerfreie Teil der Rente anteilig auch auf solche Leistungen erstrecken, für die die nachgelagerte Besteuerung wegen der Anwendung der Öffnungsklausel gerade ausgeschlossen ist. Der steuerfreie Teil der Rente soll typisierend der Vermeidung einer doppelten Besteuerung dienen (BTDrucks 15/2150, S. 41; Senatsurteil vom 03.12.2019 - X R 12/18, BFHE 266, 319, BStBl II 2020, 386, Rz 15). Eine solche kann sich systematisch aber nur bei der nachgelagerten Besteuerung und nicht auch bei der Ertragsanteilsbesteuerung stellen (ausführlich Senatsurteil in BFHE 273, 237, Rz 105 ff.). Demzufolge wäre es verfehlt, in die Berechnung des steuerfreien Teils der Rente anteilig Leistungen einzubeziehen, die vom Regime der nachgelagerten Besteuerung gar nicht berührt werden.
- 47** (4) Die von den Klägern vertretene Berechnungsmethode hätte eine steuerliche Überprivilegierung zur Folge (vgl. bereits Senatsurteil in BFHE 258, 317, Rz 29). Die Kläger begehren einerseits, Teile ihrer Rentenbezüge nicht der nachgelagerten Besteuerung zu unterwerfen, sondern insoweit nur den Ertrag ihrer Rentenrechte zu versteuern. Andererseits beanspruchen sie, den steuerfreien Teil ihrer Renten in einem Umfang auszuschöpfen, der nur zu gewähren wäre, wenn die Renten vollständig nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG nachgelagert zu besteuern gewesen wären. Auf diese Weise würden die Kläger betragsmäßig überschneidend von beiden Besteuerungsregimen profitieren.
- 48** cc) Der von den Klägern geforderten Beachtung der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts, sicherzustellen, dass eine unzulässige doppelte Besteuerung der Alterseinkünfte vermieden wird (Urteil vom 06.03.2002 - 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73, unter D.II.), wurde Genüge getan. Soweit die Leistungen aus den Altersrenten des Versorgungswerks auf Überbeiträgen i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG beruhen, ist eine doppelte Besteuerung durch Anwendung des Ertragsanteilsbesteuerungsverfahrens ausgeschlossen. Im verbleibenden Umfang der nachgelagerten Besteuerung jener Bezüge wird eine doppelte Besteuerung in typisierender Form durch den Abzug eines steuerfreien Anteils der Rente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG vermieden.
- 49** 4. Der im Streitjahr abzuziehende steuerfreie Teil der Rente der Klägerin aus der gesetzlichen Altersrente beträgt --marginal abweichend von der Berechnung des FG-- 2.592 €.
- 50** a) Der nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG zu ermittelnde steuerfreie Teil der Rente gilt nach Satz 5 der Vorschrift ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs; er ist somit statisch. Abweichend von dieser Grundregel bestimmt § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 EStG, dass der steuerfreie Teil bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente in dem Verhältnis anzupassen ist, in dem der veränderte Jahresbetrag zu demjenigen Jahresbetrag steht, der der Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente zugrunde liegt. Als Ausnahme hierzu legt wiederum Satz 7 der Vorschrift fest, dass

die auf regelmäßigen Anpassungen beruhende Veränderung des Rentenjahresbetrags nicht zu einer Neuberechnung des steuerfreien Teils führt; zudem bleiben derartige Anpassungen bei einer Neuberechnung außer Betracht.

- 51** b) Die Erhöhung der Rentenleistungen infolge der Einführung der "Mütterrente" zum 01.07.2014 löst dem Grunde nach eine Anpassung des steuerfreien Teils der Leibrente der Klägerin aus der gesetzlichen Rentenversicherung aus.
- 52** aa) Nach § 307d Abs. 1 Satz 1 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch (SGB VI) wird unter den weiteren dort genannten Voraussetzungen ab dem 01.07.2014 ein Zuschlag an persönlichen Entgeltpunkten i.S. von § 66 Abs. 1 SGB VI für Kindererziehung berücksichtigt, sofern am 30.06.2014 bereits ein Rentenanspruch bestand. Der Zuschlag beträgt für jedes Kind einen persönlichen Entgeltpunkt (§ 307d Abs. 1 Satz 2 SGB VI). Der Rentenbetrag erhöht sich somit um ein Jahr der Kindererziehungszeit (BTDrucks 18/909, S. 24). Es handelt sich trotz des landläufig hierfür verwendeten Begriffs der "Mütterrente" nicht um eine eigene Rentenart, sondern um die Erhöhung bereits festgesetzter Rentenleistungen von Bestandsrentnerinnen und -rentnern (statt vieler Körner in Kasseler Kommentar zum Sozialversicherungsrecht, § 307d SGB VI Rz 2, 3).
- 53** bb) Vor diesem sozialversicherungsrechtlichen Hintergrund streiten sich die Beteiligten zu Recht nicht darüber, dass der Zuschlag an persönlichen Entgeltpunkten gemäß § 307d Abs. 1 SGB VI nicht als regelmäßige Rentenanpassung, sondern als außerordentliche --grundsätzlich nicht unter § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 7 EStG fallende-- Veränderung des Jahresbetrags der bereits bestehenden Altersrente zu werten ist und somit eine Anpassung des bisherigen steuerfreien Teils der Rente nach Satz 6 der Vorschrift erfordert. Dies entspricht --soweit ersichtlich-- der einhellig hierzu im Schrifttum vertretenen Ansicht (ausführlich Myßen/Emser, Neue Wirtschafts-Briefe 2015, 2383, 2388; ebenso Fischer in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 22 Rz 41; Brandis/Heuermann/Nacke, § 22 EStG Rz 119; HHR/Schüler-Täsch, § 22 EStG Rz 183; Neudenberger/Wernsmann in KSM, EStG, § 22 Rz B 205). Auch der erkennende Senat hat diese Sichtweise in seiner Entscheidung in BFHE 266, 319, BStBl II 2020, 386 (dort Rz 21) bestätigt und hält hieran fest.
- 54** c) Zu Recht hat das FG entschieden, dass der steuerfreie Teil der Rente nur in dem Umfang anzupassen --d.h. zu erhöhen-- ist, als die nach § 307d Abs. 1 SGB VI veränderte Höhe des Jahresbetrags der Rente nicht auf zwischenzeitlichen, d.h. seit Beginn der Rente angewachsenen regelmäßigen Rentenanpassungen beruht.
- 55** aa) Der Zuschlag von im Streitfall zwei persönlichen Entgeltpunkten führte unter Berücksichtigung des zum 01.07.2014 geltenden aktuellen Rentenwerts gemäß § 64 Nr. 3, § 68 Abs. 1 SGB VI von 28,61 € je persönlichem Entgeltpunkt zu einer Erhöhung des Jahresbetrags der gesetzlichen Altersrente der Klägerin um 343,32 € (28,61 € x zwei persönliche Entgeltpunkte x sechs Monate).
- 56** bb) Es griffe allerdings zu kurz, wollte man --wie die Kläger-- allein aufgrund der hierdurch veränderten Höhe des Jahresbetrags die nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 EStG vorgegebene Verhältnisrechnung zur Anpassung des steuerfreien Anteils der Rente vornehmen. Denn insoweit bliebe unberücksichtigt, dass regelmäßige Rentenanpassungen nach Satz 7 der Vorschrift nicht nur eine Neuberechnung des steuerfreien Teils ausschließen (Alternative 1), sondern auch "bei" einer Neuberechnung "außer Betracht" bleiben (Alternative 2). Der Gesetzgeber geht somit davon aus, dass es Fallgestaltungen gibt, in denen eine Neuberechnung des steuerfreien Rentenanteils erforderlich ist, die Rentenleistungen aber zugleich regelmäßige Anpassungen enthalten.
- 57** cc) Eine solche Fallgestaltung liegt hier vor. Die auf § 307d Abs. 1 SGB VI beruhende Erhöhung des Jahresbetrags inkludiert regelmäßige Rentenanpassungen. Dies folgt daraus, dass die ab dem 01.07.2014 wirkende Erhöhung der Rentenleistungen durch den Zuschlag von zwei persönlichen Rentenentgeltpunkten --wie dargelegt-- nicht als Rentenbeginn, sondern als Werterhöhung einer bereits im September 2010 begonnenen Rente anzusehen ist. Die beiden zugeschlagenen Rentenentgeltpunkte wurden mit dem zum 01.07.2014 aktualisierten --d.h. angepassten-- Rentenwert (§ 65 SGB VI) von jeweils 28,61 € je Monat bewertet. Im Vergleich zu den für das maßgebliche Referenzjahr 2011 geltenden Rentenwerten von 27,20 € (01.01. bis 30.06.) bzw. 27,47 € (01.07. bis 31.12.) und dem hieraus abzuleitenden Durchschnittswert von aufgerundet 27,34 € beträgt die kumulierte regelmäßige Anpassung des Rentenwerts 1,27 €. Diese Anpassung bleibt bei der Neuberechnung des steuerfreien Anteils der Rente aufgrund der Regelung in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 7 Alternative 2 EStG außer Betracht.
- 58** dd) Die Verhältnisrechnung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 6 EStG führt unter Einbeziehung der um die kumulierten regelmäßigen Anpassungen gekürzten Erhöhung des Jahresrentenbetrags 2014 zu folgender Anpassung des steuerfreien Teils der Rente:

bisheriger steuerfreier Teil

40 % x 6.149,00 € (Jahresbetrag 2011) 2.460,00 €

"Mütterrente" ab 01.07.2014  
maßgeblicher Referenz-Rentenwert 2011: 27,34 €

x zwei Kinder x sechs Monate x 40 % + 131,23 €

neuer steuerfreier Teil = 2.591,23 €

gerundet = 2.592,00 €

- 59** d) Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Kläger greifen nicht durch.
- 60** aa) Die vom FG vorgenommene und durch den Senat im Ergebnis bestätigte Neuberechnung des steuerfreien Teils der Rente beruht auf den gesetzlichen Vorgaben in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 6 und 7 EStG. Das Ergebnis berücksichtigt, dass regelmäßige Rentenanpassungen --auch soweit sie in außerordentlichen Werterhöhungen enthalten sind-- während der nach aktueller Rechtslage noch bis ins Jahr 2039 andauernden Übergangsphase der Neuregelung der Besteuerung von Alterseinkünften uneingeschränkt steuerlich zu erfassen sind. Dies hat seinen Grund in der vom Gesetzgeber gesehenen Notwendigkeit, der ansonsten in der Übergangsphase eintretenden erneuten Vergrößerung der Besteuerungsunterschiede zwischen Sozialversicherungsrenten und Beamtenpensionen entgegenzuwirken (BTDrucks 15/2150, S. 41; vgl. auch Senatsurteile in BFHE 273, 237, Rz 96, sowie in BFHE 266, 319, BStBl II 2020, 386, Rz 20).
- 61** bb) Dem von den Klägern aus Gründen der Praktikabilität erwogenen Verzicht auf komplexe(re) Berechnungen des steuerfreien Teils der Rente steht bereits die vorgenannte Gesetzeslage entgegen. Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass für das dem Streitjahr nachfolgende Besteuerungsjahr 2015 der steuerfreie Teil der Altersrente erneut anzupassen ist. Grund hierfür ist die Regelung in § 307d Abs. 1 SGB VI, nach der die persönlichen Rentenentgeltpunkte der Klägerin erst Mitte des Jahres 2014 erhöht wurden. Dies wirkt sich auf die Höhe des Jahresbetrags der Rente für das Streitjahr aus. Nur für sechs Monate sind der Klägerin die erhöhten Rentenbeträge zugeflossen.
- 62** cc) Dementsprechend ist es auch zwingend, für das Streitjahr den steuerfreien Teil der Rente nur in dem Umfang anzupassen, als von der Klägerin tatsächlich erhöhte Rentenleistungen vereinnahmt wurden. Die gegenteilige Auffassung der Kläger bedeutete die Besteuerung eines rein fiktiven Sachverhalts.
- 63** e) Die nach der vorliegenden Berechnung zutreffende Herabsetzung des steuerfreien Teils der Rente um 1 € auf 2.592 € hat keine verfahrensrechtlichen Konsequenzen, da das FA im geänderten Einkommensteuerbescheid vom 21.01.2020 im Einklang mit der Entscheidung der Vorinstanz einen Betrag von 2.593 € in Abzug gebracht hatte.
- 64** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)