

Urteil vom 23. November 2016, X R 41/14

Ausgleichszahlung zur Abfindung des Versorgungsausgleichs

ECLI:DE:BFH:2016:U.231116.XR41.14.0

BFH X. Senat

EStG § 3c Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 19, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst aa, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, EStG § 33, BGB § 1587a, BGB § 1587b, BGB § 1587f, BGB § 1587o, VersorgungAusglHärteG § 1 Abs 2, VersorgungAusglHärteG § 1 Abs 3, VersorgungAusglHärteG § 2, VersorgungAusglHärteG § 3b, SGB 6 § 76, BeamtVG § 57, EStG VZ 2006

vorgehend FG Köln, 25. März 2014, Az: 7 K 1037/12

Leitsätze

1. Eine Ausgleichszahlung für den Ausschluss des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs konnte im Jahre 2006 bei dem Verpflichteten steuerlich nicht berücksichtigt werden .
2. Eine Ausgleichszahlung für den Ausschluss des öffentlich-rechtlichen Versorgungsausgleichs im Wege des Splittings oder des Quasi-Splittings war im Jahre 2006 bei dem Verpflichteten dem Grunde nach als Werbungskosten abziehbar. Die für die Versorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen begründete Rechtsprechung ist auf alle Formen des öffentlich-rechtlichen Versorgungsausgleichs anwendbar .
3. Der Werbungskostenabzug einer Ausgleichszahlung ist nur insoweit möglich, bis der sozialversicherungsrechtliche Höchstausgleich erreicht wird .
4. Er ist zusätzlich begrenzt auf den künftig der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente bei Rentenbeginn .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. März 2014 7 K 1037/12 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 27. Dezember 2007 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 8. November 2011 und der Einspruchsentscheidung vom 15. März 2012 wird dergestalt geändert, dass bei den sonstigen Einkünften Werbungskosten in Höhe von 8.616,62 € berücksichtigt werden.

Die Steuerberechnung wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger zu 20 % und der Beklagte zu 80 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Ende 1954 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte als angestellter Rechtsanwalt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er wurde im Streitjahr 2006 von seiner früheren Ehefrau (B) geschieden. Ehevertragliche Vereinbarungen hatten nicht bestanden. Der Kläger hatte Versorgungsanwartschaften aus dem Versorgungswerk der Rechtsanwälte im Lande Nordrhein-Westfalen (Versorgungswerk) in Höhe von 1.775,39 € und aus einer betrieblichen Versorgungszusage in Höhe von 1.097,03 €, B aus der gesetzlichen Rentenversicherung in Höhe von 1.115,81 € und ebenfalls aus einer betrieblichen Versorgungszusage in Höhe von 182,05 € erworben. Das

Versorgungswerk sowie beide Träger der betrieblichen Altersversorgung lassen im Falle eines Versorgungsausgleichs die Realteilung nicht zu.

- 2 Im Rahmen der Scheidung schlossen der Kläger und B eine notarielle Scheidungsfolgenvereinbarung. Darin gingen die Parteien davon aus, dass B wegen der unterschiedlichen Höhe der Anwartschaften Ansprüche auf Versorgungsausgleich in Höhe von 787,28 € pro Monat zustünden. Es handelt sich um die Hälfte der Differenz zwischen den beiderseitigen Versorgungsansprüchen. Die Parteien erklärten den wechselseitigen Verzicht auf den Versorgungsausgleich und schlossen den Ausgleich von Anwartschaften oder Anrechten auf eine Versorgung wegen Alters oder Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit gemäß §§ 1408 Abs. 2 und 1587o des Bürgerlichen Gesetzbuchs in der im Streitjahr geltenden Fassung (BGB a.F.) aus. Als Gegenleistung für den Versorgungsausgleichsverzicht hatte der Kläger an B 98.394,25 € zu zahlen, fällig im Oktober 2006. Das Familiengericht hat die Vereinbarung genehmigt.
- 3 Der Kläger machte zunächst den gesamten Betrag als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften geltend, während der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Zahlung für privat veranlasst erachtete. Im Klageverfahren hat der Kläger sein Begehren auf einen Teilbetrag von 10.770 € beschränkt.
- 4 Er legte dabei eine Berechnung über den fiktiven gesetzlichen Versorgungsausgleich zugrunde. Danach sei durch analoges Quasi-Splitting nach § 1 Abs. 3 des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (VAHRG) ein Versorgungsausgleich von 787,28 € zu leisten, jedoch auf den Höchstausgleich von 86,17 € beschränkt. Dieser gehe vollständig zu Lasten der Anwartschaft bei dem Versorgungswerk. Mit der dem Höchstausgleich entsprechenden Quote diene die Ausgleichszahlung daher dazu, die nach § 25 der Satzung des Versorgungswerks vorzunehmende Kürzung der dortigen Anwartschaft zu unterbinden. Die Abfindungszahlung sei vergleichbar mit Ausgleichszahlungen zur Erhaltung beamtenrechtlicher Pensionsansprüche, die als Werbungskosten abziehbar seien.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1470). Ein Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus § 22 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) sei nicht möglich, da es sich um nachträgliche Anschaffungskosten für die Versorgungsanwartschaft handele. Diese sei der privaten Lebensführung zuzurechnen. Es könne sich auch nicht um vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus § 19 EStG handeln, da die Betriebsrente bei Durchführung des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs nicht gekürzt worden wäre. Vielmehr stelle die Abfindungszahlung eine Vorwegnahme der Einkommensverwendung dar. Für einen Sonderausgabenabzug fehle eine Rechtsgrundlage.
- 6 Mit der Revision rügt der Kläger zunächst eine Verletzung des objektiven Nettoprinzips. Die Abfindungszahlung stehe in einem ausreichend bestimmten wirtschaftlichen Zusammenhang mit späteren Renteneinnahmen. Das Konzept des FG, die Aufwendungen als Anschaffungskosten zu bewerten, beruhe offensichtlich auf der Rechtsprechung zu § 22 EStG vor Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes (AltEinkG). Nachdem das AltEinkG ab 2040 die nach § 22 EStG zu versteuernden Renten den nach § 19 EStG zu versteuernden Beamtenpensionen gleichstellen wolle, liege es nahe, die dortigen Grundsätze auch auf die Auslegung des neuen § 22 EStG anzuwenden. Eine Ungleichbehandlung sei nicht mehr gerechtfertigt. Der wirtschaftliche Zusammenhang mit zu versteuernden Einnahmen sei bei der nachgelagerten Besteuerung offensichtlich. Soweit die Gleichstellung erst nach einer Übergangszeit eintrete, stehe das dem vollständigen Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten dem Grunde nach nicht entgegen. Um sicherzustellen, dass den Werbungskosten auch zu versteuernde Einkünfte gegenüberstünden, sei stattdessen zu prüfen, ob voraussichtlich ein Totalüberschuss verbleibe. Das sei im Streitfall gegeben (86,13 € pro Monat * 12 Monate * 17,33 Lebenserwartung ab 1. September 2020 [reguläres Renteneintrittsalter] * 80 % Besteuerungsanteil = 14.329,31 €, also Totalüberschuss 3.560,31 €) Zumindest aber wäre derjenige Anteil der Abfindungszahlung als Werbungskosten zu behandeln, der dem Besteuerungsanteil der späteren Renten entspreche, d.h. 80 % bzw. 8.616 €.
- 7 Jedenfalls aber sei der Werbungskostenabzug in Höhe von 4.092,60 € bei den Einkünften aus § 19 EStG zu gewähren. Rechnerisch entfalle von dem Gesamtbetrag in Höhe von 10.770 € ein Teilbetrag von 6.677,40 € (62 %) auf den ungeschmäleren Erhalt der Bezüge des Versorgungswerks, ein Teilbetrag von 4.092,60 € (38 %) auf die Betriebsrente. Diese Quotierung entspreche dem Verhältnis der zu erwartenden Bezüge. Von dem Höchstausgleich in Höhe von 86,17 € entfalle so eine Quote von 32,74 € auf die Betriebsrente. Da diese jedenfalls zu den Einkünften aus § 19 EStG gehöre, müsse wenigstens der entsprechende Teil der Abfindungszahlung als Werbungskosten abziehbar sein.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. Dezember 2007 in Gestalt des

Änderungsbescheides vom 8. November 2011 und der Einspruchsentscheidung vom 15. März 2012 in der Weise zu ändern, dass bei den sonstigen Einkünften Werbungskosten in Höhe von 10.770 € berücksichtigt werden, hilfsweise, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von 4.092,60 € berücksichtigt werden.

- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Die Abfindungszahlung stelle hinsichtlich der Ansprüche gegen das Versorgungswerk Anschaffungskosten für eine Altersversorgung dar. Es gälten die für den Rentenankauf maßgebenden Grundsätze, nach denen die vom ausgleichsverpflichteten Ehegatten zur Begründung von Rentenansprüchen an die gesetzliche Rentenversicherung geleisteten Zahlungen dem steuerrechtlich irrelevanten Vermögensbereich zuzuordnen seien. Anders als im Falle des Klägers werde dem Beamten, der Zahlungen zur Erhaltung beamtenrechtlicher Versorgungsbezüge leiste, kein als Beitrag eingezahltes Kapital zurückgezahlt. Soweit es die Betriebsrente betreffe, hätte auch der Versorgungsausgleich die Höhe der künftigen Einnahmen nicht berührt. Der Sonderausgabenabzug sei tatbestandlich nicht möglich.
- 11 Ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, soweit es die unterschiedliche Behandlung der Abfindungszahlungen für Beamtenversorgungen und für andere Rechte betreffe, liege nicht vor. Ein vorweggenommener Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus § 22 EStG sei gesetzlich ausgeschlossen. Soweit die nachträglichen Anschaffungskosten für den Erwerb des Rentenstammrechts und damit für ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut nicht abziehbar seien, beruhe das auf den auch nach Inkrafttreten des AltEinkG geltenden systemimmanenten Unterschieden, die u.a. dazu führten, dass Rentenversicherungsbeiträge keine vorweggenommenen Werbungskosten seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Sache selbst und gibt der Klage teilweise statt. Die Abfindungszahlung ist gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG mit einem Teilbetrag von 8.616,62 € als vorweggenommene Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften des Klägers abziehbar. Darüber hinaus ist sie steuerlich nicht zu berücksichtigen.
- 13 1. Der Versorgungsausgleich zwischen geschiedenen Ehegatten richtete sich im Streitjahr nach §§ 1587a, 1587b BGB a.F. sowie dem VAHRG.
- 14 a) Der öffentlich-rechtliche Versorgungsausgleich wird entweder durch unmittelbare Aufteilung der Anrechte oder durch Begründung von Anrechten für den Versorgungsausgleichsberechtigten in der gesetzlichen Rentenversicherung zu Lasten der sonstigen Anrechte des Versorgungsausgleichsverpflichteten verwirklicht.
- 15 aa) Rentenanwartschaften in der gesetzlichen Rentenversicherung wurden nach § 1587b Abs. 1 BGB a.F. durch anteilige Übertragung der Rentenanwartschaften aufgeteilt (Splitting). Bei Versorgungsanwartschaften aus öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen begründete das Familiengericht nach § 1587b Abs. 2 BGB a.F. für den ausgleichsberechtigten Ehegatten Rentenanwartschaften in einer gesetzlichen Rentenversicherung (Quasi-Splitting). Sonstige Anwartschaften wurden nach § 1 Abs. 2 VAHRG im Wege der Realteilung (wie nach § 1587b Abs. 1 BGB a.F.) anteilig übertragen, soweit die für das Anrecht des Verpflichteten maßgebende Regelung dies vorsah. War hingegen die Realteilung des Anrechts nicht möglich und richtete sich das Anrecht gegen einen öffentlich-rechtlichen Versorgungsträger, galten nach § 1 Abs. 3 VAHRG die Vorschriften über den Ausgleich von Anrechten aus einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis sinngemäß (analoges Quasi-Splitting). Das bedeutet, dass das Familiengericht in sinngemäßer Anwendung des § 1587b Abs. 2 BGB a.F. für den ausgleichsberechtigten Ehegatten Rentenanwartschaften in einer gesetzlichen Rentenversicherung begründete.
- 16 bb) In der gesetzlichen Rentenversicherung war der Ausgleich jedoch begrenzt. Nach § 76 Abs. 1 des Sozialgesetzbuchs Sechstes Buch (SGB VI) wurde der zugunsten oder zu Lasten von Versicherten durchgeführte Versorgungsausgleich innerhalb der gesetzlichen Rentenversicherung durch einen Zuschlag oder Abschlag von Entgeltpunkten berücksichtigt. Die Übertragung oder Begründung von Rentenanwartschaften zugunsten von

Versicherten (und damit zugunsten von Versorgungsausgleichsberechtigten) führte nach § 76 Abs. 2 Satz 1 SGB VI zu einem Zuschlag an Entgeltpunkten. Dieser Zuschlag durfte nach § 76 Abs. 2 Satz 3 SGB VI zusammen mit den in der Ehezeit oder Lebenspartnerschaftszeit bereits vorhandenen Entgeltpunkten den Wert nicht übersteigen, der sich ergibt, wenn die Anzahl der Kalendermonate der Ehezeit oder Lebenspartnerschaftszeit durch sechs geteilt wird; eine Übertragung oder Begründung von Rentenanwartschaften war nur bis zu dem entsprechenden Höchstbetrag wirksam.

- 17** b) Wenn der Ausgleich nach diesen Vorschriften nicht durchgeführt werden konnte, stand zunächst noch § 3b VAHRG zur Verfügung. Danach konnte das Familiengericht andere Anrechte des Verpflichteten innerhalb bestimmter Grenzen zum Ausgleich heranziehen, sofern sie durch Übertragung oder Begründung von Anrechten ausgeglichen werden konnten (§ 3b Abs. 1 Nr. 1 VAHRG), oder ihn verpflichten, durch Beitragszahlungen Anrechte in der gesetzlichen Rentenversicherung zu begründen (§ 3b Abs. 1 Nr. 2 VAHRG), dies alles jedoch nicht gegen den Willen des Berechtigten (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 30. September 1992 XII ZB 99/88, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1992, 3234, Zeitschrift für das gesamte Familienrecht --FamRZ-- 1993, 172).
- 18** c) Wurde für den Versorgungsausgleich auch nicht auf § 3b VAHRG zurückgegriffen, fand nach § 2 VAHRG gemäß § 1587f BGB a.F. der schuldrechtliche Versorgungsausgleich nach den §§ 1587g bis 1587n BGB a.F. statt. Er besteht im Kern darin, dass der ausgleichsverpflichtete Ehegatte bei Eintritt des Versorgungsfalles dem anderen Ehegatten eine Ausgleichsrente zahlt, der seinerseits einen Anspruch auf Abtretung der Versorgungsansprüche geltend machen kann (§§ 1587g Abs. 1 Satz 1, 1587i Abs. 1 BGB a.F.). § 1587o Abs. 1 BGB a.F. erlaubte es, im Zusammenhang mit der Scheidung durch eine Parteivereinbarung anstelle des Versorgungsausgleichs ein Ausgleichssurrogat und damit auch die Leistung einer Abfindung zu vereinbaren.
- 19** d) Trafen mehrere Anrechte zusammen, die dem Grunde nach in den Versorgungsausgleich einzubeziehen waren, so war hinsichtlich der Aufteilung des Ausgleichs zu differenzieren. Für die Anwartschaften nach § 1587b Abs. 1 BGB a.F. (gesetzliche Rentenversicherung) sowie nach § 1587b Abs. 2 BGB a.F. (Versorgungsanwartschaften aus öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnissen) wurden nach jeweiliger gesetzlicher Anordnung die jeweils gleichartigen Anrechte des Berechtigten und des Verpflichteten gegenübergestellt, gegenseitig verrechnet und die Differenz ausgeglichen.
- 20** Eine solche Verrechnungsmöglichkeit, die jeweils nur vergleichbare Anrechte gegenüberstellte, besteht bei den Ausgleichsformen nach dem VAHRG nicht. Auch besteht keine Rangordnung zwischen dem Ausgleich nach § 1 Abs. 2 VAHRG, nach § 1 Abs. 3 VAHRG und nach § 2 VAHRG. Vielmehr gilt insoweit die sog. Quotierungsmethode. Sie zieht im Interesse einer gleichmäßigen Belastung der in Betracht kommenden Versorgungsträger grundsätzlich alle in Betracht kommenden Versorgungen des Ausgleichspflichtigen anteilmäßig zum Ausgleich heran, und zwar quotiert nach dem Wertverhältnis der ehezeitlich erworbenen Anrechte zum Ausgleichsbetrag. Nur wenn bei ihrer Anwendung ein schuldrechtlich ausgleichender Restbetrag verbleibt, der auch nicht aufgrund von § 3b VAHRG öffentlich-rechtlich ausgeglichen werden kann, besitzt das Familiengericht ein Ermessen dahin, die Versorgungen, die ein Realsplitting zulassen oder einem analogen Quasi-Splitting unterliegen, in stärkerem Maße zum Ausgleich heranzuziehen als es dem quotenmäßigen Anteil entspricht. Dies setzt allerdings voraus, dass der ausgleichsberechtigte Ehegatte ein Interesse an der Erlangung einer eigenständigen Versorgung hat, das über das Interesse der Versorgungsträger an gleichmäßiger Belastung hinausgeht, und dass dem Verpflichteten mindestens die Hälfte eines jeden Anrechts verbleibt (vgl. BGH-Beschlüsse vom 20. Oktober 1993 XII ZB 109/91, NJW 1994, 48, FamRZ 1994, 90; vom 13. Dezember 2000 XII ZB 52/97, FamRZ 2001, 477; vom 20. Juli 2005 XII ZB 289/03, FamRZ 2005, 1530).
- 21** 2. Wird zum Ausschluss eines Versorgungsausgleichs eine Abfindungszahlung geleistet, so hat die Rechtsprechung für deren steuerliche Behandlung bisher zwischen der betrieblichen Altersversorgung auf der einen Seite und der Beamtenversorgung auf der anderen Seite differenziert.
- 22** a) Zahlungen für den Ausschluss eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs wegen des Bestehens einer Anwartschaft auf betriebliche Altersversorgung (Betriebsrente) können im Streitjahr 2006 steuerlich nicht berücksichtigt werden.
- 23** aa) Sie sind keine mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Dies hat der Senat bereits entschieden. Es fehlt an dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang mit dieser Einkunftsart. Der (abgelöste) schuldrechtliche Versorgungsausgleich hätte nicht zur Folge gehabt, dass dem Anspruchsberechtigten niedrigere steuerpflichtige Versorgungsbezüge i.S. des § 19 Abs. 2 EStG zugeflossen wären. Die ungekürzten Versorgungsbezüge wären steuerlich eigene Einkünfte des

Verpflichteten geblieben, da die Verpflichtung, sie zum Teil an den versorgungsausgleichsberechtigten Ehegatten weiterzuleiten, ein Vorgang im Bereich der Einkommensverwendung ist (vgl. im Einzelnen Senatsurteil vom 15. Juni 2010 X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807, unter II.1.b).

- 24** bb) Sie sind auch keine dauernden Lasten i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Zwar werden laufende Zahlungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs wegen des darin liegenden Transfers steuerlicher Leistungsfähigkeit nach dieser Vorschrift als Sonderausgaben berücksichtigt, soweit sie auf steuerbaren Einkünften beruhen (vgl. Senatsurteile vom 18. September 2003 X R 152/97, BFHE 203, 337, BStBl II 2007, 749; vom 15. Oktober 2003 X R 29/01, BFH/NV 2004, 478). Das gilt jedoch nicht für Zahlungen, die den Transfer beenden oder ihn, wie es die Abfindungszahlung bezweckt, von vornherein verhindern (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1807, unter II.3.).
- 25** cc) Schließlich liegen keine außergewöhnlichen Belastungen i.S. des § 33 EStG vor, da es sich um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Vermögensauseinandersetzung handelt (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1807, unter II.4.).
- 26** b) Demgegenüber kann ein Ausgleichsverpflichteter, der als Beamter oder nach beamtenrechtlichen Grundsätzen einen Anspruch auf eine Altersversorgung hat und der aufgrund einer Vereinbarung gemäß § 1587o BGB a.F. an den anderen Ehegatten Zahlungen leistet, um Kürzungen seiner nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu versteuernden Versorgungsbezüge zu vermeiden, diese ebenso wie Auffüllungszahlungen an den Dienstherrn sofort als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehen. Die Zahlung vermeidet die Kürzung der später zufließenden Pensionsbezüge nach § 57 des Beamtenversorgungsgesetzes (BeamtVG) und sichert somit den ungeschmäleren Zufluss der nachträglichen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Blicke die Zahlung unberücksichtigt, käme es zu einer doppelten Besteuerung. Der Steuerpflichtige wendet aus versteuertem Einkommen etwas auf (die Ausgleichszahlung oder die Wiederauffüllungszahlung), was später voll der Besteuerung unterliegt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. März 2006 IX R 107/00, BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446; IX R 78/01, BFHE 212, 514, BStBl II 2006, 448; vom 17. Juni 2010 VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051; vom 24. März 2011 VI R 59/10, BFH/NV 2011, 1130).
- 27** 3. Ob sich eine Abfindungszahlung nach den Grundsätzen unter II.2.a ausschließlich auf der privaten Ebene abspielt oder nach den Grundsätzen unter II.2.b abziehbar ist, bestimmt sich danach, ob der Versorgungsausgleich, wäre er durchgeführt worden, lediglich eine Form der Einkommensverwendung gewesen wäre oder die dem Ausgleichsverpflichteten zuzurechnenden steuerpflichtigen Einkünfte gemindert hätte.
- 28** a) In der Konstellation, die der unter II.2.a genannten Senatsrechtsprechung zugrunde liegt, hätte die Durchführung des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs an der Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte des Ausgleichsverpflichteten nichts geändert. Der Versorgungsausgleich wäre lediglich eine Form der Einkommensverwendung gewesen, wenn sie auch durch den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG begünstigt war (s.o. unter II.2.a bb). Eine Abfindungszahlung vermeidet damit lediglich eine bestimmte Form der Einkommensverwendung bzw. tauscht diese gegen eine andere Form der Einkommensverwendung aus. Auf die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte haben weder der Versorgungsausgleich noch dessen Ausschluss Einfluss.
- 29** b) Der unter II.2.b zitierten Rechtsprechung liegt hingegen entscheidend die Erwägung zugrunde, dass durch die Ausgleichs- oder Wiederauffüllungszahlungen eine sonst gemäß § 57 BeamtVG vorzunehmende Kürzung der Pensionsbezüge unterbleibt. Die Zahlungen dienen der Sicherung des künftigen Zuflusses (eigener) steuerpflichtiger Einkünfte in ungeschmälerter Höhe (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1807, unter II.1.b dd). Wäre der Versorgungsausgleich durchgeführt worden, hätte er die steuerpflichtigen Einkünfte des Ausgleichsverpflichteten gemindert. Eine in diesem System geleistete Abfindungszahlung betrifft nicht die Einkommensverwendung, sondern hat unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte. Hierin liegt der entscheidende Unterschied. Dieselbe Erwägung liegt bereits dem BFH-Urteil vom 21. Oktober 1983 VI R 198/79 (BFHE 139, 524, BStBl II 1984, 106, dort unter 1.c) zugrunde, in dem die Berücksichtigung einer Zahlung an die gesetzliche Rentenversicherung zur Begründung einer Rentenanwartschaft für den Ausgleichsverpflichteten u.a. mit der Erwägung abgelehnt wurde, dass die Zahlung oder ihr Ausbleiben keinen Einfluss auf den eigenen Pensionsanspruch des Ausgleichsverpflichteten gehabt hätte.
- 30** c) Kein geeignetes (und die differenzierende Rechtsprechung zu den unterschiedlichen Versorgungsausgleichsmechanismen deshalb auch nicht tragendes) Differenzierungskriterium ist hingegen die von FA und FG favorisierte Überlegung, außerhalb der Beamtenversorgung seien Zahlungen zum Erhalt von

Altersversorgungsbezügen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Rentenanwartschaft zu qualifizieren und deshalb nicht als Werbungskosten abziehbar.

- 31** aa) Dem liegt die Vorstellung zugrunde, die Rentenanwartschaft bilde ein Rentenstammrecht, während die späteren Rentenzahlungen sich als (nicht steuerbare) Rückzahlung von Kapital zuzüglich der (steuerbaren) Zahlung von Erträgen darstellen. Für die Rechtslage vor Inkrafttreten des AltEinkG wurden Aufwendungen zwecks Erwerb oder Erhalt von Rentenrechten aus diesem Grunde nicht als Werbungskosten, sondern als Vorgänge der Vermögensebene betrachtet (vgl. Senatsurteil vom 7. Februar 1990 X R 204/87, BFH/NV 1990, 762, für eine Abfindungszahlung im Rahmen eines Versorgungsausgleichs; BFH-Urteil vom 30. Oktober 2001 VIII R 29/00, BFHE 197, 114, BStBl II 2006, 223, unter II.4.b). In der Rentenbezugsphase wurde (nur) der typisierte Ertragsanteil als Zinsanteil versteuert, während der Rückfluss des eigenen Vermögens nicht steuerbar blieb (vgl. im Einzelnen Senatsurteil vom 5. Juni 2002 X R 1/00, BFH/NV 2002, 1438).
- 32** bb) Das AltEinkG hat diese Systematik jedoch grundlegend geändert. Die damaligen Grundsätze sind deshalb auf Zahlungen nach dessen Inkrafttreten nicht mehr anwendbar. Die Annahme, dass die Rentenbezüge sich aus der Rückzahlung des in der Erwerbsphase angesparten Kapitals sowie einem Zinsanteil zusammensetzen, liegt nur noch der Ertragsanteilsbesteuerung z.B. für private Renten in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zugrunde. Mit § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG hingegen ist für die Leistungen der Basisversorgung jedenfalls konzeptionell die nachgelagerte Besteuerung eingeführt worden, mit der die Vorstellung, die Rentenbezüge bestünden aus der Rückzahlung von Kapital sowie einem Zinsanteil, nicht mehr vereinbar ist. Sind aber Auszahlungen aus einem Altersversorgungssystem steuerbar, so müssen die vorherigen Einzahlungen grundsätzlich zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung aus steuerbefreitem Einkommen geleistet worden sein, d.h. als Aufwendungen zur Erwerbung von Einnahmen i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar sein.
- 33** cc) Dementsprechend geht der Senat davon aus, dass Altersvorsorgeaufwendungen trotz der spezialgesetzlichen Zuweisung zu den Sonderausgaben in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG ihrer Rechtsnatur nach Erwerbsaufwendungen und damit vorweggenommene Werbungskosten sind, soweit sie mit (steuerbaren) Renteneinnahmen im Zusammenhang stehen (vgl. im Einzelnen Senatsurteile vom 18. November 2009 X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, unter B.I.2.b aa; vom 9. Dezember 2009 X R 28/07, BFHE 227, 165, BStBl II 2010, 348, unter B.II.2.b aa). Damit wäre es unvereinbar, Zahlungen für Erwerb und Erhalt von Rentenanwartschaften als Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut zu verstehen. Das gilt unabhängig davon, ob es sich bei diesen Zahlungen um Beiträge an den Versorgungsträger oder sonstige Aufwendungen handelt.
- 34** 4. Nach diesen Maßstäben können Zahlungen, die den Versorgungsausgleich hinsichtlich von Betriebsrenten abfinden, steuerlich nicht berücksichtigt werden. Hingegen sind Abfindungszahlungen, die den Versorgungsausgleich hinsichtlich der Ansprüche gegen das Versorgungswerk ausschließen, dem Grunde nach als vorweggenommene Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG abziehbar. Der Abzug ist jedoch der Höhe nach in zweifacher Hinsicht begrenzt.
- 35** a) Der Versorgungsausgleich wäre hinsichtlich der Ansprüche gegen das Versorgungswerk im Wege des analogen Quasi-Splittings nach § 1 Abs. 3 VAHRG durchgeführt worden. Die Zugehörigkeit zur Rechtsanwaltskammer ist kein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis, das ein unmittelbares Quasi-Splitting nach § 1587b Abs. 2 BGB a.F. erlaubt hätte. Die Realteilung nach § 1 Abs. 2 VAHRG kam auch nicht in Betracht, da das Versorgungswerk diese nicht zulässt. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 VAHRG waren jedoch gegeben. Das Versorgungswerk der Rechtsanwälte im Lande Nordrhein-Westfalen ist nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Rechtsanwaltsversorgung vom 6. November 1984 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen Nr. 62 vom 29. November 1984, S. 684) eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, so dass § 1 Abs. 3 VAHRG anwendbar gewesen wäre.
- 36** b) Der nach § 1 Abs. 3 VAHRG durchzuführende Versorgungsausgleich zu Lasten der Anwartschaft des Klägers beim Versorgungswerk entspricht im Streitfall in allen entscheidenden Punkten dem Versorgungsausgleich der Beamten bzw. nach beamtenrechtlichen Grundsätzen, nicht hingegen dem Versorgungsausgleich, wie er bei einer Betriebsrente durchzuführen wäre.
- 37** Dies zeigt sich bereits an der vorbehaltlosen Verweisung des § 1 Abs. 3 VAHRG auf die Vorschriften über den Ausgleich von Anrechten aus einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis (§ 1587b Abs. 2 BGB a.F.). Ebenso wie bei den Beamten bzw. nach beamtenrechtlichen Grundsätzen (gemäß § 57 BeamtVG) werden für den Ausgleichsberechtigten unmittelbar Rentenanwartschaften in der gesetzlichen Rentenversicherung begründet. In korrespondierender Höhe werden nach § 25 der Satzung des Versorgungswerks in der am 31. August 2009 geltenden Fassung die Versorgungsansprüche des Ausgleichsverpflichteten beim Versorgungswerk gekürzt. § 25

Abs. 4 Buchst. a der aktuellen Satzung verweist auf § 25 in der am 31. August 2009 geltenden Fassung, wenn für den Versorgungsausgleich gemäß § 48 des Versorgungsausgleichsgesetzes das bis zum 31. August 2009 geltende Recht anzuwenden ist. Nach dieser Vorschrift wiederum ist in Verfahren über den Versorgungsausgleich, die vor dem 1. September 2009 eingeleitet worden sind, das bis dahin geltende materielle Recht und Verfahrensrecht weiterhin anzuwenden. Das ist erst recht bei einer vor diesem Stichtag abgeschlossenen (endgültigen) Vereinbarung über den Ausschluss des Versorgungsausgleichs der Fall. Der Inhalt des § 25 der Satzung in der am 31. August 2009 geltenden Fassung wiederum ist nicht bestritten worden. Das FA hat lediglich in Abrede genommen, dass eine Auffüllungszahlung vorliege, was insoweit offenkundig ist, als nicht der Kläger eine Zahlung an das Versorgungswerk geleistet hat. Die Kürzung der klägerischen Ansprüche gegen das Versorgungswerk steht außer Streit. Das autonome Satzungsrecht öffentlich-rechtlicher Körperschaften gehört zu den irrevisiblen Rechtsnormen, sein Inhalt und seine Würdigung daher revisionsrechtlich zu den Tatsachen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteile vom 22. Oktober 1980 II R 169/78, BFHE 131, 459, BStBl II 1981, 104; vom 12. Juli 1983 VIII R 29/83, Deutsche Steuer-Zeitung 1984, 154).

- 38** In Folge dieser Rechtsakte versteuert der Ausgleichsberechtigte ggf. die empfangenen Rentenzahlungen unmittelbar, während der Verpflichtete nur geminderte Bezüge erhält und folglich auch nur geminderte Bezüge versteuert.
- 39** Wenn der Versorgungsausgleich im Falle seiner Durchführung aber familienrechtlich und steuerrechtlich ebenso realisiert wird wie bei Beamten und diesen gleichgestellten Versorgungsempfängern, ist es folgerichtig, auch die steuerliche Behandlung etwaiger Abfindungszahlungen im Zusammenhang mit einem Verzicht auf Durchführung des Versorgungsausgleichs den Fällen gleichzustellen, die auf der unmittelbaren Anwendung des § 1587b Abs. 2 BGB a.F. beruhen.
- 40** c) Die grundsätzliche Abziehbarkeit einer derartigen Abfindungszahlung als Werbungskosten steht nicht in Wertungswiderspruch zu dem Umstand, dass die Beiträge zu dem Versorgungswerk, mit denen der Kläger die Anwartschaft auf Versorgungsbezüge überhaupt erst erworben hat, nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nur als Sonderausgaben abziehbar sind.
- 41** aa) Bei diesen Beiträgen handelt es sich der Sache nach um vorweggenommene Werbungskosten, die allerdings der Gesetzgeber konstitutiv den Sonderausgaben zugewiesen hat (s.o. unter II.3.c cc). Dies ist verfassungsgemäß (vgl. Nichtannahmebeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Juni 2016 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801, unter B.II.1.; 2 BvR 323/10, Deutsches Steuerrecht 2016, 1731, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2016, 829, unter III.2.a). Die gesetzliche Zuweisung bestimmter Aufwendungen zu den Sonderausgaben betrifft aber tatsächlich nur die Beiträge an den jeweiligen Versorgungsträger, nicht etwa sonstige Aufwendungen, die nicht zu den in § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG genannten Beiträgen gehören. Sie bedingt nicht, dass sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus § 22 EStG nur noch Sonderausgaben sein könnten. Sie führt erst recht nicht dazu, dass Aufwendungen, die keine Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind, auch keine Werbungskosten und damit überhaupt nicht mehr abziehbar wären. Mit einer solchen Rechtsfolge würde die in der Zuweisung der Beiträge zu den Sonderausgaben liegende Abzugsbeschränkung zu einem generellen Abzugsverbot für alle anderen Aufwendungen erweitert. Für einen derartigen vollständigen Ausschluss des Werbungskostenabzugs bedürfte es, wenn er überhaupt verfassungsrechtlich zulässig wäre, einer gesetzlichen Grundlage, die nicht existiert.
- 42** bb) Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Senatsbeschluss vom 5. November 2014 X B 223/13 (BFH/NV 2015, 202). Darin hat der Senat einen Werbungskostenabzug für Zahlungen zur Begründung einer Rentenanwartschaft bei der gesetzlichen Rentenversicherung im Rahmen eines Versorgungsausgleichs aufgrund der konstitutiven Zuweisung von Altersvorsorgebeiträgen zu den Sonderausgaben für ausgeschlossen erachtet. Diese Entscheidung erging zwar für die Jahre 2001 und 2002, bezog jedoch die Rechtslage auch unter dem AltEinkG ausdrücklich mit ein. Sie betraf indes nicht Zahlungen des ausgleichsverpflichteten Ehegatten an den Ausgleichsberechtigten, sondern Zahlungen an einen Versicherungsträger, die als Beiträge i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu werten sind. Im Übrigen ging es nicht um Zahlungen zum Ausschluss des Versorgungsausgleichs, sondern um Zahlungen in Durchführung des Versorgungsausgleichs, die überdies keinen Einfluss auf die Höhe der eigenen steuerpflichtigen Einkünfte hatten. Unabhängig von § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG wäre deshalb auch nach den Maßstäben unter II.2.b der Werbungskostenabzug nicht in Betracht gekommen.
- 43** d) Die Abziehbarkeit reicht jedoch nur so weit wie die Ansprüche gegen das Versorgungswerk im Falle der Durchführung des Versorgungsausgleichs tatsächlich im Wege des § 1 Abs. 3 VAHRG (durch Begründung von

Rentenansprüchen in der gesetzlichen Rentenversicherung) ausgeglichen worden wären. Dieser Ausgleich hätte nur bis zu dem Höchstbetrag gemäß § 76 Abs. 2 Satz 3 SGB VI stattgefunden. Das bedeutet, dass der Ausgleichsverpflichtete den Verlust der Versorgungsbezüge grundsätzlich nur bis zu diesem Höchstbetrag zu gewärtigen hatte. Die drohende Einbuße bei den Versorgungsbezügen ist aber der maßgebende Grund für die Werbungkosteneigenschaft einer Abfindungszahlung, die diese Einbuße verhindern soll. Folgerichtig ist die Abfindungszahlung, soweit sie sich auf die Versorgungsansprüche gegen das Versorgungswerk bezieht, ihrerseits wiederum nur abziehbar, bis dieser Höchstbetrag erreicht wird.

- 44** Für Versorgungsdifferenzen jenseits des Höchstbetrags findet das analoge Quasi-Splitting nicht statt. Vielmehr steht insoweit praktisch nur der schuldrechtliche Versorgungsausgleich nach § 2 VAHRG zur Verfügung. Der Ausgleich nach § 3b VAHRG unterliegt seinerseits der Höchstgrenze nach § 3b Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 VAHRG und wäre im Übrigen für diese Versorgungsunterschiede im Streitfall schon deshalb nicht durchführbar gewesen, weil der Kläger sonst keine übertragbaren Anrechte besaß und die Begründung von weiteren Anrechten in der gesetzlichen Rentenversicherung gerade wegen des Höchstbetrags nach § 76 Abs. 2 Satz 3 SGB VI unmöglich gewesen wäre. Soweit eine Abfindungszahlung jedoch den Verzicht auf einen schuldrechtlichen Versorgungsausgleich abgelten soll, kann sie aber aus den unter II.2.a genannten Gründen weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt werden.
- 45** e) Selbst die auf den Höchstbetrag bezogene Abfindungszahlung ist jedoch nicht dem ungekürzten Werbungskostenabzug zugänglich, solange die späteren Versorgungsbezüge des Ausgleichsverpflichteten voraussichtlich nicht zu 100 % steuerpflichtig sind. Sie ist nur mit demjenigen Teil abziehbar, der dem künftigen der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente bei Rentenbeginn i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG entspricht.
- 46** Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob der steuerfreie Teil der Rente i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 4 EStG nicht steuerpflichtig oder bereits nicht steuerbar ist. In beiden Fällen findet der Werbungskostenabzug nur mit der genannten Quote statt. Sollte der nicht der Besteuerung unterliegende Anteil der Rente schon nicht steuerbar sein, käme für den hierauf bezogenen Teil der Abfindungszahlung der Werbungskostenabzug schon dem Grunde nach nicht in Betracht. Bei einer Abfindungszahlung handelt es sich um Werbungskosten, wenn und soweit sie dazu dient, dem Ausgleichsverpflichteten steuerpflichtige Einkünfte zu sichern und zu erhalten (s.o. unter II.3.). Wenn die Einkünfte, zu deren Erhalt der Steuerpflichtige die Abfindungszahlung leistet, nicht steuerbar sind, fehlt es bereits an dieser Grundvoraussetzung des Werbungskostenabzugs. Sollte hingegen der nicht der Besteuerung unterliegende Anteil der Rente zwar steuerbar, aber steuerfrei sein, ist eine anteilige Kürzung nach § 3c Abs. 1 Halbsatz 1 EStG vorzunehmen.
- 47** aa) Nach dieser Vorschrift dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Leibrenten aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, zu denen auch das Versorgungswerk gehört, sind nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu versteuern. Das bedeutet, dass die Besteuerung auf den in der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG für das jeweilige Jahr des Rentenbeginns genannten Besteuerungsanteil begrenzt ist. Zahlungen, die der Sicherung und Erhaltung von Einkünften nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG dienen, stehen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Einkünften. Sie sind daher nur mit dem Anteil als Werbungskosten abziehbar, der dem voraussichtlich der Besteuerung unterliegenden Teil der Einkünfte aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG entspricht. Diejenige Quote, die dem steuerfreien Teil der Einkünfte entspricht, ist vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen.
- 48** bb) Etwas anderes folgt nicht aus der Senatsrechtsprechung betreffend den Veranlassungszusammenhang von Altersvorsorgeaufwendungen. Diese stehen grundsätzlich sowohl mit den Einkünften, aus denen sie zu entrichten sind, als auch mit den zukünftigen Alterseinkünften in untrennbarem Zusammenhang. Der Senat hat im Rahmen der Anwendung von § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG den Zusammenhang mit den Einnahmen, aus denen die Vorsorgeaufwendungen stammen, in den Vordergrund gestellt und die steuerliche Behandlung der künftigen Renten für nicht maßgebend erachtet (vgl. Senatsurteil vom 18. April 2012 X R 62/09, BFHE 237, 434, BStBl II 2012, 721, unter B.II.2.c aa ccc, ddd). § 3c Abs. 1 Halbsatz 1 EStG auf der einen Seite und § 10 Abs. 2 Nr. 1 EStG auf der anderen Seite sind zwar strukturell ähnlich. Die für Altersvorsorgeaufwendungen aufgestellten Grundsätze sind jedoch auf die steuerliche Beurteilung von Abfindungszahlungen nicht übertragbar. Solche Zahlungen unterscheiden sich von den Vorsorgeaufwendungen insofern grundlegend, als sie nicht aus bestimmten Einkünften zu entrichten sind und keinen Veranlassungszusammenhang mit diesen Einkünften mehr aufweisen. Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang i.S. des § 3c Abs. 1 Halbsatz 1 EStG besteht deshalb nur noch zu den

künftigen Altersbezügen. Im Rahmen des § 3c Abs. 1 EStG ist entscheidend, dass die Ausgaben und die steuerfreien Einnahmen durch dasselbe Ereignis veranlasst sind (Senatsurteil vom 28. Mai 1998 X R 32/97, BFHE 186, 275, BStBl II 1998, 565, unter II.2.d). Das ist der Ausschluss des Versorgungsausgleichs. Wenn und soweit es sich bei der Abfindungszahlung überhaupt um Werbungskosten handelt, dann gerade deshalb, weil sie durch die Erhaltung der künftigen ungekürzten Versorgungsbezüge veranlasst ist. Dann erstreckt sich dieser Veranlassungszusammenhang auch auf die Anwendung von § 3c Abs. 1 Halbsatz 1 EStG.

- 49** c) Für die Ermittlung des voraussichtlichen Besteuerungsanteils ist das regelmäßige Renteneintrittsalter des jeweiligen Versorgungssystems maßgebend. Unerheblich ist die zwar vorhandene, doch abstrakte Möglichkeit eines vorzeitigen Rentenbeginns. Die Prognoseentscheidung über den zu erwartenden Besteuerungsanteil kann lediglich einen typisierten Verlauf zum Maßstab haben.
- 50** Ohne Einfluss auf die zu ermittelnde Besteuerungs- und Werbungskostenquote ist allerdings auch der Umstand, dass sich innerhalb der Laufzeit des Rentenbezugs wegen der grundsätzlichen betragsmäßigen Fixierung des steuerfreien Teils der Rente nach den Verhältnissen des dem Jahr des Rentenbeginns folgenden Jahres gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 bis 7 EStG das Verhältnis zwischen dem steuerfreien und dem der Besteuerung unterliegenden Teil der Rente regelmäßig zu Lasten des steuerfreien Teils der Rente verschieben wird. Die Rentenanpassungen, die dieser Verschiebung zugrunde liegen, sind nach ihrem Umfang nicht vorhersehbar und müssen deswegen bei der Feststellung des voraussichtlichen Besteuerungsanteils außer Betracht bleiben.
- 51** Im Streitfall kann mangels entsprechender Anhaltspunkte offenbleiben, ob und wie auch eine etwa in Betracht kommende Anwendung der Öffnungsklausel gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 EStG in die Berechnung des voraussichtlichen Besteuerungsanteils einzubeziehen ist.
- 52** 5. Die streitige Abfindungszahlung ist danach in drei aufeinanderfolgenden Schritten aufzuteilen.
- 53** a) Zunächst ist sie insoweit aufzuspalten, als sie den Versorgungsausgleich hinsichtlich der Ansprüche gegen das Versorgungswerk einerseits (Abziehbarkeit dem Grunde nach) und hinsichtlich der Ansprüche aus der Betriebsrente andererseits (keine Abziehbarkeit) betrifft.
- 54** aa) Der Ausgleichsbetrag von 787,28 € wäre nach dem Wertverhältnis der ehezeitlich erworbenen Anrechte quotiert und entsprechend zu Lasten der jeweiligen Versorgung des Klägers ausgeglichen worden. Entsprechend ist die Abfindungszahlung aufzuteilen. Der Versorgungsausgleich hätte nach der Quotierungsmethode (s.o. unter II.1.d) durchgeführt werden müssen. Die punktuellen Saldierungen nach § 1587b Abs. 1, Abs. 2 BGB a.F. waren nicht möglich. Der Kläger hatte keine Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung, die B keine aus einem öffentlich-rechtlichen Versorgungswerk, während die beiderseitig erworbenen Betriebsrenten nach diesen Vorschriften nicht verrechenbar waren. Auch das Ermessen des Familiengerichts, zur Vermeidung des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs bestimmte Anrechte in einer nicht der rechnerischen Quote entsprechenden Weise zum Ausgleich heranzuziehen, wäre ins Leere gegangen, weil abgesehen von dem analogen Quasi-Splitting bis zu dem Höchstbetrag nur der schuldrechtliche Ausgleich möglich war.
- 55** bb) Die Versorgungsansprüche des Klägers hätten sich insgesamt auf 2.872,42 € belaufen, von denen 61,81 % (1.775,39 €) auf das Versorgungswerk und 38,19 % (1.097,03 €) auf die Betriebsrente entfallen. Der Versorgungsausgleich über 787,28 € wäre daher in Höhe von 486,62 € (61,81 % von 787,28 €) zu Lasten der Ansprüche gegen das Versorgungswerk und in Höhe von 300,66 € (38,19 % von 787,28 €) zu Lasten der Ansprüche aus der Betriebsrente gegangen. Die Abfindungszahlung in ihrer Gesamtheit ist daher mit einem Anteil von 60.817,49 € (61,81 % von 98.394,25 €) den Ansprüchen aus dem Versorgungswerk und mit einem Anteil von 37.576,76 € (38,19 % von 98.394,25 €) der Betriebsrente zuzuordnen. Damit scheidet der Werbungskostenabzug hinsichtlich eines Anteils von 37.576,76 € aus.
- 56** b) In einem weiteren Schritt ist der das Versorgungswerk betreffende Anteil von 60.817,49 € insoweit aufzuteilen, als er den Höchstbetrag nach § 76 Abs. 2 Satz 3 SGB VI einerseits bzw. die diesen übersteigende Versorgungsdifferenz abgilt. Der Höchstbetrag beträgt nach der seitens des Klägers vorgelegten und im Laufe des Verfahrens nicht in Zweifel gezogenen Berechnung 86,17 €. Das entspricht einem Anteil von 17,71 % des insgesamt zu Lasten des Versorgungswerks durchzuführenden Ausgleichs (bzw. von 10,95 % des Versorgungsausgleichs insgesamt). Die auf den Höchstbetrag entfallende Quote der Abfindungszahlung beläuft sich demnach auf 10.770,78 €.
- 57** c) Schließlich ist im dritten Schritt der dem Höchstbetrag zuzuordnende Anteil der Abfindungszahlung auf den

Prozentsatz zu reduzieren, der der voraussichtlichen Besteuerungsquote nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG entspricht. Nach § 17 Abs. 1 der Satzung des Versorgungswerks liegt für die Mitglieder des Geburtsjahres 1954 die Regelaltersgrenze bei 65 Jahren und drei Monaten. Der Kläger wird diese im Jahre 2020 erreichen und deshalb voraussichtlich 80 % seiner Versorgungsbezüge aus dem Versorgungswerk zu versteuern haben. Soweit der Kläger (im Rahmen seiner Berechnungen zur Totalüberschussprognose) stattdessen von der Regelaltersgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung nach § 235 Abs. 2 Satz 2 SGB VI ausgeht, die bei 65 Jahren und acht Monaten liegt, ändert sich dadurch das allein maßgebende voraussichtliche Renteneintrittsjahr nicht.

- 58** Folglich ist im Streitjahr von der gesamten Abfindungszahlung ein Teilbetrag von 8.616,62 € (80 % von 10.770,78 €) als Werbungskosten bei den sonstigen Einkünften abziehbar. Darüber hinaus ist eine steuerliche Berücksichtigung der Abfindungszahlung nicht möglich.
- 59** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de