

Urteil vom 10. Oktober 2023, IX R 15/22

Interner Versorgungsausgleich: Keine Besteuerung bei wirtschaftlicher Rückübertragung einer übertragenen Versorgungsanwartschaft

ECLI:DE:BFH:2023:U.101023.IXR15.22.0

BFH IX. Senat

VersAusglG § 10 Abs 1, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 3 Nr 55a S 1, EStG § 3 Nr 55a S 2, EStG § 19, EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 05. Mai 2022, Az: 12 K 2861/19

Leitsätze

NV: Vereinbaren geschiedene Eheleute in einer notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung, dass der in Bezug auf eine Versorgungszusage des Ehemanns zugunsten der Ehefrau durchgeführte interne Versorgungsausgleich in der Weise rückgängig gemacht werden soll, dass die Versorgungszusage wieder in voller Höhe gegenüber dem Ehemann zu erfüllen ist und erhält die Ehefrau im Gegenzug dafür eine werthaltige Gegenleistung, erzielt sie keine steuerbaren Einkünfte, wenn ihr aus dem übertragenen Anrecht noch kein fälliger Anspruch zustand.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 05.05.2022 - 12 K 2861/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) aus einer notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung steuerbare Einkünfte erzielt hat.
- 2** Durch Beschluss des Amtsgerichts (AG) ..., Familiengericht, vom xx.xx.2011 - [...] (Scheidungsbeschluss) wurde die Ehe der Klägerin geschieden. Zugunsten des nunmehr geschiedenen Ehemanns (E) bestand eine Pensionszusage bei der ... GmbH (GmbH). Das AG führte im Scheidungsbeschluss den internen Versorgungsausgleich durch und übertrug der Klägerin unter anderem ein Anrecht in Höhe von ... € monatlich zu Lasten des Anrechts des E aus der Pensionszusage der GmbH. Der Beschluss ist seit dem xx.xx.2012 rechtskräftig.
- 3** Mit notariellem Vertrag vom xx.xx.2012 schlossen die Klägerin und E zur Erledigung der Scheidungsfolgen und zur Beendigung bestehender Miteigentümerschaften an Immobilien eine Scheidungsfolgenvereinbarung. Darin verpflichtete sich E, das hälftige Miteigentum an zwei Grundstücken auf die Klägerin zu übertragen. Im Gegenzug verpflichtete sich die Klägerin zur Zahlung von ... €, zur Übernahme der auf den Grundstücken lastenden Darlehensverbindlichkeiten in Höhe von ... € und zu weiteren Gegenleistungen.
- 4** § 7 Abs. 1 der Scheidungsfolgenvereinbarung hat folgenden Wortlaut:

"Als weitere Gegenleistung verzichtet Frau ... [die Klägerin] auf ihre Rechte aus Ziffer 2, 4. Spiegelstrich, des Scheidungsbeschlusses des Amtsgerichtes ..., [...] vom xx.xx.2011. Danach sollte im Wege der internen Teilung zulasten des Anrechts des Ehemanns bei der ... GmbH und zugunsten der Ehefrau ein Anrecht in Höhe von ... € monatlich nach Maßgabe der Pensionszusage der ... GmbH bezogen auf den xx.xx.2009 übertragen werden.

Insoweit schließen die Parteien die Durchführung des Versorgungsausgleiches aus; damit wird das Anrecht des Herrn ... [E] bei der ... GmbH nicht geteilt, sondern verbleibt beim Ehemann in voller Höhe.

Herr ... [E] erklärt im Namen der ... GmbH das Einverständnis mit dieser Regelung. Die ... GmbH stimmt diesem Verzicht auf die Teilung des Anrechts des Ehemannes ausdrücklich zu und nimmt die Vereinbarung der Parteien hiermit ausdrücklich zur Kenntnis.

Im Übrigen bleibt es bei der Entscheidung des Familiengerichts ... vom xx.xx.2011 zum Versorgungsausgleich."

- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) wertete diese Vereinbarung als Verzicht der Klägerin auf das im Wege des internen Versorgungsausgleichs erlangte Anrecht aus der Pensionszusage. Mit dem Verzicht seien der Klägerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe des Barwerts des Anrechts (... €) zugeflossen. Diese Einkünfte berücksichtigte das FA im Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 31.05.2013. Mit Einspruchsentscheidung vom 23.10.2019 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 6 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben und die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit um ... € niedriger festgesetzt (Urteil vom 05.05.2022 - 12 K 2861/19, Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 183).
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 19 und § 24 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 8 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 05.05.2022 - 12 K 2861/19 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat aus der notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung keine steuerbaren Einkünfte erzielt. Es liegen weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (dazu unter 1.) noch aus einem privaten Veräußerungsgeschäft vor (dazu unter 2.). Ebenso wenig wurde die Klägerin für entgangene Einnahmen entschädigt (dazu unter 3.). Die Sache ist spruchreif; der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache selbst entscheiden. Jedenfalls im Ergebnis zu Recht (§ 126 Abs. 4 FGO) hat das FG der Klage stattgegeben.
- 11 1. Aus der notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung hat die Klägerin keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.
- 12 a) aa) Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) führt das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten den Zufluss von Einnahmen regelmäßig noch nicht herbei und begründet damit auch noch keinen gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn. Der Zufluss ist grundsätzlich vielmehr erst mit der Erfüllung des Anspruchs gegeben, also wenn der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt (BFH-Urteile vom 19.04.2021 - VI R 45/18, BFHE 273, 93, BStBl II 2021, 775, Rz 11 sowie vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 29, jeweils m.w.N.).
- 13 bb) Verzichtet der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber ohne jegliche Gegenleistung auf einen fälligen Lohnanspruch, handelt es sich beim Arbeitnehmer --anders als bei einem bilanzierenden Unternehmer-- um einen

steuerneutralen Vorgang, der nicht zum Zufluss von Arbeitslohn führt (BFH-Urteil vom 02.09.1994 - VI R 35/94, BFH/NV 1995, 208). Anders ist dies, wenn der Arbeitnehmer mit seinem Gehaltsverzicht eine Verwendungsabrede verbindet, die der Arbeitgeber erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 30.07.1993 - VI R 87/92, BFHE 171, 566, BStBl II 1993, 884). In diesem Fall verfügt der Arbeitnehmer über den Anspruch.

- 14** cc) Kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn, sondern eine Pensionszusage liegt vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Versorgung aus eigenen, erst im Zeitpunkt der Zahlung bereitzustellenden Mitteln zusagt; in diesem Fall unterliegen erst die späteren aufgrund der Zusage geleisteten Versorgungszahlungen der Lohnsteuer (BFH-Urteile vom 18.08.2016 - VI R 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730, Rz 16 und vom 18.08.2016 - VI R 46/13, Rz 11, jeweils m.w.N.).
- 15** dd) Wird im Wege des internen Versorgungsausgleichs (§ 10 des Versorgungsausgleichsgesetzes) der ausgleichsberechtigten Person ein Anrecht zu Lasten von Anrechten der ausgleichsverpflichteten Person übertragen, gehören die Leistungen aus diesen Anrechten bei der ausgleichsberechtigten Person zu den Einkünften, zu denen die Leistungen bei der ausgleichsverpflichteten Person gehören würden, wenn die interne Teilung nicht stattgefunden hätte. Das ergibt sich (zumindest klarstellend) auch aus § 3 Nr. 55a Satz 1 und 2 EStG. Hätte die ausgleichsverpflichtete Person im Leistungsfall aus dem Anrecht Einkünfte gemäß § 19 EStG erzielt, erzielt an ihrer Stelle die ausgleichsberechtigte Person steuerbaren Arbeitslohn, sobald Leistungen aus dem Anrecht erbracht werden. Für die Beurteilung des Zuflusses gelten keine Besonderheiten.
- 16** b) Nach diesen Maßstäben hat die Klägerin im Streitjahr keinen Arbeitslohn aus der auf sie im Wege des internen Versorgungsausgleichs übertragenen Pensionszusage der GmbH bezogen.
- 17** aa) Mit den Beteiligten geht der Senat zunächst davon aus, dass E aus der Pensionszusage der GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) bezogen hätte, so dass auch die Klägerin Arbeitslohn bezogen hätte, wenn der Anspruch aus der Pensionszusage erfüllt worden wäre. Das ist indes nicht der Fall.
- 18** bb) Unstreitig hat die GmbH keine Zahlungen an die Klägerin geleistet, um die auf die Klägerin übertragene Pensionszusage zu erfüllen.
- 19** cc) Auch E hat keine Leistungen an die Klägerin erbracht, mit denen die auf die Klägerin übertragene Pensionszusage der GmbH erfüllt worden wäre. Zwar hat die Klägerin den Wert des auf sie im Versorgungsausgleich übertragenen Anrechts dadurch realisiert, dass sie im Gegenzug für die Aufgabe des Rechts von E das ideelle Miteigentum an zwei Grundstücken erhalten hat. Daraus ergibt sich aber kein Lohnzufluss bei der Klägerin.
- 20** Mit der Übertragung der Miteigentumsrechte hat E nicht etwa auf eine Verbindlichkeit der GmbH (vgl. § 267 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), sondern auf seine eigene Verpflichtung aus der notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung geleistet. Der Zweck dieser Vereinbarung war es, den internen Versorgungsausgleich in Bezug auf die Pensionszusage der GmbH zumindest wirtschaftlich rückgängig zu machen. E sollte die Ansprüche aus der Pensionszusage wieder in voller Höhe geltend machen können, und die GmbH sollte in voller Höhe an ihn leisten. Dieser Zweck wäre verfehlt worden, wenn E die GmbH von der Pensionszusage hätte befreien wollen. Dafür finden sich demzufolge in der Vereinbarung keinerlei Anhaltspunkte.
- 21** Es bedarf in diesem Zusammenhang keiner Entscheidung, ob und gegebenenfalls wie der durch rechtskräftigen gerichtlichen Beschluss ausgesprochene interne Versorgungsausgleich durch eine nachfolgende Vereinbarung der Beteiligten zivilrechtlich wirksam hätte rückgängig gemacht werden können. Selbst wenn die offensichtlich beabsichtigte Rückübertragung (Abtretung) des übertragenen Anrechts zivilrechtlich nicht wirksam wäre, ist sie nach § 41 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Von Letzterem ist mangels abweichender Feststellungen des FG im Streitfall auszugehen. Etwas anderes ergibt sich nicht aus den Steuergesetzen (§ 41 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 22** dd) Die Klägerin hat auch nicht über einen fälligen Anspruch verfügt und dadurch den Lohnzufluss bewirkt.
- 23** Zwar hat die Klägerin das auf sie übertragene Anrecht zumindest wirtschaftlich auf E zurückübertragen und damit wirtschaftlich über das Recht verfügt. Allerdings hatte sie aus dem übertragenen Anrecht nach den tatsächlichen Feststellungen des FG noch keinen fälligen Anspruch gegen die GmbH. Sie hat mithin über eine Pensionszusage (Anwartschaft) und nicht über einen fälligen Anspruch verfügt. Das führt nicht zum Lohnzufluss. Zum Lohnzufluss hätte erst die Leistung aus der Pensionszusage oder --dementsprechend-- die Verfügung über einen fälligen

Anspruch aus der Pensionszusage geführt, nicht aber die Verfügung über die Pensionszusage. Insofern unterscheidet sich der Sachverhalt von der Realisierung des einem Optionsrecht innenwohnenden Wertes durch entgeltliche Verfügung hierüber (vgl. BFH-Beschluss vom 12.11.2013 - VI B 87/13, Rz 4). Dort wird das Optionsrecht erfüllungshalber oder an Erfüllungstatt für fällige Lohnansprüche begeben.

- 24** ee) Ein Zufluss von Arbeitslohn ergibt sich schließlich auch nicht daraus, dass die Klägerin auf das übertragene Anrecht verzichtet hat. Das wäre nur der Fall, wenn sie gegenüber der GmbH ohne jede Gegenleistung darauf verzichtet hätte. Davon kann jedoch keine Rede sein.
- 25** Etwas anderes ergibt sich insbesondere nicht aus § 7 Abs. 1 der Scheidungsfolgenvereinbarung. Zwar heißt es dort einleitend: "Als weitere Gegenleistung verzichtet [die Klägerin] ..." Aus dem Zusammenhang ergibt sich jedoch eindeutig, dass die Klägerin nur gegenüber E, nicht jedoch gegenüber der GmbH auf das Recht "verzichten" wollte. Nur E war ihr Vertragspartner. Außerdem wäre der Zweck der Vereinbarung, E die Versorgungsleistungen wieder in voller Höhe zukommen zu lassen, verfehlt worden, wenn die Klägerin gegenüber der GmbH auf das Anrecht verzichtet hätte. Demzufolge hat die GmbH (vertreten durch E) die Vereinbarung zur Kenntnis genommen und zugestimmt, zukünftige Zahlungen aus der Zusage wieder in voller Höhe gegenüber E erbringen zu wollen. Mehr kann der Vereinbarung nicht entnommen werden. Aus alledem ergibt sich zugleich, dass die zitierte Formulierung in der Scheidungsfolgenvereinbarung nicht wörtlich verstanden werden kann, denn das Anrecht, auf das die Klägerin "verzichtet" hat, bestand nicht gegenüber E, sondern gegenüber der GmbH. Darin liegt auch keine Auslegung der Scheidungsfolgenvereinbarung, die dem Tatsachengericht vorbehalten wäre. Die Vereinbarung ist eindeutig; einer Auslegung bedarf es nicht.
- 26** ff) Ergänzend und zur Klarstellung weist der Senat darauf hin, dass die Klägerin auch dann keine Lohneinkünfte erzielt hätte, wenn die GmbH die Pensionszusage (entsprechend der notariellen Vereinbarung) in voller Höhe gegenüber E erfüllt hätte.
- 27** Zwar mag die Klägerin zivilrechtlich aus dem internen Versorgungsausgleich weiterhin gegenüber der GmbH berechtigt sein, soweit der rechtskräftig durchgeführte Versorgungsausgleich nicht durch Vertrag wirksam rückgängig gemacht werden kann. Auch ändert die "Abtretung" einer Lohnforderung nichts daran, dass der Zedent die Einkünfte erzielt, sobald der Anspruch gegenüber dem Zessionar erfüllt wird. So liegt der Streitfall jedoch nicht. Die Klägerin hat keinen Anspruch, sondern eine Anwartschaft abgetreten. Soweit und solange dieser Vorgang bei ihr berücksichtigt wird, weil alle Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO), gilt Entsprechendes auch für den anderen Vertragsbeteiligten. Folglich erstarkt die Anwartschaft mit steuerlicher Wirkung bei E; ihm ist der Lohnanspruch steuerlich zuzurechnen, und ihm fließt der Arbeitslohn in voller Höhe zu.
- 28** 2. Es liegt auch kein privates Veräußerungsgeschäft vor (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG).
- 29** a) Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte bei anderen als den in Nr. 1 der Vorschrift genannten Wirtschaftsgütern Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Die in § 23 EStG verwendeten Begriffe "Anschaffung" und "Anschaffungskosten" sind im Sinne des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs auszulegen (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Senatsurteil vom 08.11.2017 - IX R 25/15, BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518, Rz 16, m.w.N.). Unter Anschaffung beziehungsweise Veräußerung im Sinne des § 23 EStG ist danach die entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts auf einen Dritten zu verstehen (z.B. u.a. Senatsurteil vom 31.01.2017 - IX R 26/16, BFHE 257, 78, BStBl II 2018, 341, Rz 14).
- 30** b) Zwar ist das Anrecht an der Pensionszusage der GmbH ein anderes Wirtschaftsgut im Sinne von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG. Auch haben sich die Klägerin und E im Rahmen eines entgeltlichen Austauschvertrags (Scheidungsfolgenvereinbarung) unter anderem darauf geeinigt, dass die Versorgungsanwartschaft zumindest wirtschaftlich auf E zurückübertragen werden sollte. Die Klägerin hat das übertragene Anrecht aber jedenfalls nicht angeschafft.
- 31** Die Klägerin hat die Anwartschaft vielmehr unentgeltlich erworben. Das ergibt sich klarstellend aus § 3 Nr. 55a Satz 1 EStG. Soweit nach dieser Vorschrift der interne Versorgungsausgleich steuerfrei bleibt, sind der Klägerin für die Übertragung des Anrechts auch keine Anschaffungskosten entstanden. Bei unentgeltlichem Erwerb ist dem Einzelrechtsnachfolger für Zwecke des § 23 EStG die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG). Aber auch der Rechtsvorgänger E hat die Anwartschaft nicht angeschafft, insbesondere nicht

derivativ erworben. Er hat das Anrecht aus der Pensionszusage der GmbH vielmehr verdient und durch eigene Leistung (Arbeit) erst zur Entstehung gebracht.

- 32** 3. Es liegen auch keine außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG vor. Wie das FG im angefochtenen Urteil zutreffend ausgeführt hat, hat die Klägerin keine Entschädigung für entgangene Einnahmen erhalten, sondern im Rahmen eines entgeltlichen Austauschvertrags eine Gegenleistung für die freiwillige Aufgabe einer werthaltigen Rechtsposition.
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de