

Urteil vom 24. Juni 2026, VI R 19/24

Versorgungsbeginn im Falle der internen Teilung

ECLI:DE:BFH:2026:U.240626.VIR19.24.0

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 55a S 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 19 Abs 2 S 1, EStG § 19 Abs 2 S 2 Nr 1 Buchst a, EStG § 19 Abs 2 S 3, EStG § 19 Abs 2 S 6, EStG § 19 Abs 2 S 7, EStG § 19 Abs 2 S 10, FamFG § 224 Abs 1, FamFG § 226 Abs 4, VersAusglG § 10 Abs 1, VersAusglG § 14, EStG VZ 2016, EStG VZ 2021

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 05. Juni 2024, Az: 4 K 1272/23

Leitsätze

Wird eine beamtenrechtliche Versorgung nach dem Versorgungsausgleichsgesetz intern geteilt, sind der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag bei der ausgleichsberechtigten Person nach dem Jahr zu bemessen, in dem der Anspruch auf den Versorgungsbezug bei ihr entstanden ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 05.06.2024 - 4 K 1272/23 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist seit dem Jahr 2001 rechtskräftig von ihrem vormaligen Ehemann (A) geschieden. Im Zeitpunkt der Scheidung waren noch keine Ruhestandsleistungen an die Klägerin oder an A zu zahlen. Der Versorgungsausgleich erfolgte aufgrund Ziff. 2 des Urteils des Amtsgerichts (AG) ... vom 16.07.2001. Zu Lasten der Versorgungsanwartschaften des ausgleichspflichtigen A wurde für die Klägerin zunächst auf ihrem Rentenkonto bei der damaligen Bundesversicherungsanstalt für Angestellte (heute Deutsche Rentenversicherung Bund --DRV Bund--) ein Betrag in Höhe von monatlich ... DM begründet, der in Entgeltpunkte (West) umzurechnen war. Im Übrigen blieb der schuldrechtliche Versorgungsausgleich vorbehalten.
- 2** A erhielt ab dem Jahr 2007 entsprechend dem Versorgungsausgleich geminderte beamtenrechtliche Versorgungsbezüge, die von der ... (B), eine Anstalt des öffentlichen Rechts, gezahlt wurden. Die Klägerin erhielt ab dem Jahr 2010 eine unter Berücksichtigung des Versorgungsausgleichs erhöhte Altersrente von der DRV Bund.
- 3** Am 22.01.2016 stellte A einen Abänderungsantrag nach § 51 Abs. 1 des Versorgungsausgleichsgesetzes (VersAusglG). Das AG ... beschloss daraufhin am 07.11.2017 mit Wirkung ab dem 01.02.2016 unter Abänderung von Ziff. 2 des Urteils vom 16.07.2001 einen auf den Zeitpunkt des Endes der Ehezeit bezogenen Ausgleich im Wege der internen Teilung. Für die Klägerin wurde zu Lasten der Beamtenversorgung des A bei der B ein monatlicher Ausgleichswert auf ein für sie bei B einzurichtendes Versorgungskonto begründet. Vom Versicherungskonto der Klägerin wurde ein Ausgleichswert in Entgeltpunkten auf ein Versicherungskonto des A bei der DRV Bund übertragen.
- 4** Aufgrund dessen bezog die Klägerin erstmals ab dem Jahr 2018 und mit Nachzahlung für den Zeitraum ab dem 01.02.2016 Versorgungsbezüge von der B sowie eine geminderte gesetzliche Rente von der DRV Bund. Im Streitjahr

erhielt sie eine gesetzliche Rente in Höhe von ... € sowie Versorgungsbezüge in Höhe von ... €.

- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) ging zunächst im Rahmen des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr davon aus, dass der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zu diesem entsprechend der Aufnahme der Zahlungen im Jahr 2018 nach den für dieses Jahr geltenden Beträgen zu berechnen seien und sich daher insgesamt ein Betrag von ... € ergebe.
- 6 Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin geltend, für die Versorgungsbezüge seien die Beträge wie bei einem Versorgungsbeginn im Jahr 2007, hilfsweise wie bei einem Versorgungsbeginn im Jahr 2010 zu ermitteln.
- 7 Das FA gab dem Einspruch teilweise statt und berücksichtigte unter Zurückweisung des Einspruchs im Übrigen einen Freibetrag für Versorgungsbezüge in Höhe von insgesamt 2.184 € (Höchstbetrag 1.680 € zuzüglich Zuschlag 504 €). Dies entsprach einem vom FA nunmehr angenommenen Versorgungsbeginn im Jahr 2016.
- 8 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage statt.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Es beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG vom 05.06.2024 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Versorgungsfreibetrag sowie den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag der Klägerin zu Unrecht nach einem Versorgungsbeginn im Jahr 2007 bemessen. Das FA ist vielmehr zutreffend von einem Versorgungsbeginn der Klägerin im Jahr 2016 ausgegangen.
- 13 1. Gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, auch soweit sie von Arbeitgebern ausgleichspflichtiger Personen an ausgleichsberechtigte Personen infolge einer nach § 10 oder § 14 VersAusglG durchgeführten Teilung geleistet werden.
- 14 Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, die als Ruhegehalt oder als gleichartiger Bezug aufgrund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften gewährt werden, sind gemäß § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG Versorgungsbezüge. Von diesen Versorgungsbezügen bleiben nach § 19 Abs. 2 Satz 1 EStG ein nach einem Prozentsatz ermittelter, auf einen Höchstbetrag begrenzter Betrag (Versorgungsfreibetrag) und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag steuerfrei. Der maßgebende Prozentsatz, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag sind der Tabelle in § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG zu entnehmen.
- 15 2. Für die Ermittlung der Höhe des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag ist auch bei einer internen Teilung der Versorgungsbezüge nach § 10 Abs. 1 VersAusglG auf das Jahr des Versorgungsbeginns beim jeweiligen Versorgungsempfänger abzustellen.
- 16 a) Das Jahr des Versorgungsbeginns (§ 19 Abs. 2 Satz 3 EStG) ist grundsätzlich das Jahr, in dem der Anspruch auf die Versorgungsbezüge im Sinne von § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG entstanden ist (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 10.04.2015, BStBl I 2015, 256, Rz 171a; Brandis/Heuermann/Geserich, § 19 EStG Rz 343).
- 17 b) Werden Versorgungsanrechte nach § 10 Abs. 1 VersAusglG übertragen, entsteht zu Gunsten des Ausgleichsberechtigten ein eigenständiges, vom Schicksal der Versorgung des Ausgleichspflichtigen unabhängiges Anrecht nach Maßgabe der für die Durchführung der internen Teilung in dem jeweiligen Versorgungssystem gesetzlichen Regelung (MüKoBGB/Maaß, 10. Aufl., § 10 VersAusglG Rz 7, m.w.N.), im Streitfall nach dem Gesetz über

die interne Teilung beamtenversorgungsrechtlicher Ansprüche von Bundesbeamtinnen und Bundesbeamten im Versorgungsausgleich (Bundesversorgungsteilungsgesetz).

- 18** Die interne Teilung erfolgt durch richterlichen Gestaltungsakt bezogen auf den Bewertungsstichtag "Ehezeitende" (Holzwarth in Johannsen/Henrich/Althammer, Familienrecht, 7. Aufl., § 10 VersAusglG Rz 14). Die interne Teilung wird nach § 10 Abs. 1 VersAusglG dadurch vollzogen, dass das Familiengericht für die ausgleichsberechtigte Person bei dem Versorgungsträger, bei dem das Anrecht der ausgleichspflichtigen Person besteht, ein Anrecht in Höhe des Ausgleichswerts begründet. Sie wird mit Rechtskraft der Entscheidung über den Versorgungsausgleich "wirksam" (§ 224 Abs. 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit --FamFG--).
- 19** c) Aufgrund dessen ist für die Ermittlung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG bei der ausgleichsberechtigten Person auch auf deren persönliche Verhältnisse und damit auf ihren Versorgungsbeginn abzustellen (ebenso z.B. BeckOK EStG/Niklaus, 24. Ed. 01.03.2026, EStG § 3 Nr. 55a Rz 39; Briesche, Der Betrieb 2024, 962; Eversloh in Bordewin/Brandt/Bode, § 3 Nr. 55a EStG Rz 14; BMF-Schreiben vom 05.10.2023, BStBl I 2023, 1726, Rz 335; a.A. Schmidt/Levedag, EStG, 45. Aufl., § 3 Rz 181).
- 20** d) Eine Bemessung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag nach dem Versorgungsbeginn der ausgleichspflichtigen Person kommt hingegen nicht in Betracht.
- 21** aa) Etwas anderes lässt sich entgegen der Auffassung des FG insbesondere nicht aus § 19 Abs. 2 Satz 6 und Satz 7 EStG ableiten.
- 22** (1) Nach § 19 Abs. 2 Satz 6 EStG bestimmen sich bei mehreren Versorgungsbezügen mit unterschiedlichem Bezugsbeginn der insgesamt berücksichtigungsfähige Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zu diesem nach dem Jahr des Beginns des ersten Versorgungsbezugs. Folgt ein Hinterbliebenenbezug einem Versorgungsbezug, bestimmen sich der Prozentsatz, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag gemäß § 19 Abs. 2 Satz 7 EStG für den Hinterbliebenenbezug nach dem Jahr des Beginns des Versorgungsbezugs.
- 23** (2) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall offensichtlich nicht erfüllt. Für eine analoge Anwendung von § 19 Abs. 2 Satz 6 und Satz 7 EStG fehlt es an einer Regelungslücke.
- 24** Eine planwidrige Regelungslücke besteht nur, wo das Gesetz --gemessen an seinem eigenen Ziel und Zweck-- unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und eine Ergänzung nicht einer dem Gesetz gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, Rz 29, m.w.N.).
- 25** Den Vorschriften des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a und § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG kann indes schon durch Auslegung entnommen werden, dass --wie ausgeführt-- das Jahr des Versorgungsbeginns dasjenige ist, in dem der Anspruch auf Versorgungsbezüge entstanden ist. Ein solcher Anspruch entsteht bei einer internen Aufteilung des Versorgungsanspruchs für die ausgleichsberechtigte Person gegenüber dem Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person erst mit der rechtskräftigen Übertragung durch das Familiengericht. Die ausgleichsberechtigte Person ist kein Gesamtrechtsnachfolger der ausgleichspflichtigen Person. Sie erwirbt infolge der internen Teilung durch richterlichen Gestaltungsakt vielmehr eigenständige Ansprüche gegenüber dem Versorgungsträger, unabhängig von der Entwicklung der Anrechte der ausgleichspflichtigen Person.
- 26** bb) Entgegen der Auffassung des FG folgt bei einer internen Teilung des Versorgungsbezugs auch aus dem Rechtsgedanken des § 19 Abs. 2 Satz 10 EStG keine Notwendigkeit, bei der Ermittlung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zu diesem bei der ausgleichsberechtigten Person auf das Jahr des Versorgungsbeginns der ausgleichspflichtigen Person abzustellen. § 19 Abs. 2 Satz 10 EStG lässt die (spätere) Korrektur des --bei Versorgungsbeginn berechneten-- Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags nur wegen besonderer Umstände zu, die zu einer Minderung oder Erhöhung des Versorgungsbezugs beim Versorgungsempfänger führen. Damit ist der Fall der internen Teilung indessen nicht vergleichbar, da bei der ausgleichsberechtigten Person ein Versorgungsbezug nicht erhöht, sondern erstmals begründet wird.
- 27** cc) Im Fall der internen Teilung tritt die ausgleichsberechtigte Person schließlich nicht entsprechend § 3 Nr. 55a Satz 2 EStG in die "Fußstapfen" der ausgleichspflichtigen Person hinsichtlich deren Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag.
- 28** § 3 Nr. 55a Satz 2 EStG weist lediglich Leistungen, die die ausgleichsberechtigte Person in der Auszahlungsphase

erhält, den Einkünften zu, zu denen die Leistungen bei der ausgleichspflichtigen Person gehören würden. Eine darüber hinausgehende Zuweisung von Besteuerungsmerkmalen, die nur in der Person des Ausgleichsverpflichteten begründet sind, lässt sich weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck der Regelung entnehmen. Da aufgrund der internen Teilung ein eigenständiger Anspruch der ausgleichsberechtigten Person gegen den Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person begründet wird, richtet sich die Besteuerung --dem Grundsatz der Individualbesteuerung folgend-- nur nach dem von der ausgleichsberechtigten Person verwirklichten Sachverhalt.

- 29** e) Die vorstehenden Grundsätze gelten gleichermaßen, wenn --wie vorliegend-- ein bereits laufender Versorgungsbezug der ausgleichspflichtigen Person erst nachträglich intern (auf-)geteilt wird.
- 30** 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Zu Unrecht hat es den Versorgungsfreibetrag und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag der Klägerin nach dem Jahr 2007 --dem Jahr des Versorgungsbeginns des ausgleichspflichtigen A-- berechnet. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.
- 31** Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden.
- 32** a) Die Klägerin hat im Streitjahr ein Ruhegehalt aufgrund beamtenrechtlicher Vorschriften und damit Versorgungsbezüge im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG erhalten. Dieses wurde auf Grundlage des rechtskräftigen Beschlusses des AG vom 07.11.2017 von B als Versorgungsträger des A an die Klägerin als ausgleichsberechtigte Person infolge der nach § 10 VersAusglG durchgeführten (internen) Teilung der Versorgungsanrechte geleistet. Die Leistungen aus diesen Anrechten gehören gemäß § 3 Nr. 55a Satz 2 EStG bei der ausgleichsberechtigten Klägerin zu den Einkünften, zu denen die Leistungen bei dem ausgleichspflichtigen A gehören würden, wenn die interne Teilung nicht stattgefunden hätte. Bei A würden die Leistungen zu den Versorgungsbezügen im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG gehören. Entsprechende Einkünfte liegen mithin ebenfalls bei der Klägerin vor, auch wenn sie selbst nicht in einem Beamtenverhältnis gestanden hat.
- 33** Dies steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit, der Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 34** b) Der Versorgungsfreibetrag sowie der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag der Klägerin sind ausgehend von ihrem Versorgungsbeginn im Jahr 2016 zu ermitteln. Denn der Klägerin steht ein (eigenständiger) Anspruch auf Leistungen gegenüber dem beamtenrechtlichen Versorgungsträger (B) zu Lasten der Beamtenversorgung des anspruchspflichtigen A aufgrund der internen Teilung (§ 10 VersAusglG) erst ab dem Jahr 2016 zu.
- 35** Das AG hat der Klägerin mit Beschluss vom 07.11.2017 rückwirkend ab dem 01.02.2016 --also gemäß § 226 Abs. 4 FamFG dem ersten Tag des Monats, der auf den Monat der Antragstellung des A am 22.01.2016 folgte-- Ansprüche aus dem Versorgungsausgleich eingeräumt. Maßgeblich ist vorliegend daher das Jahr der Entstehung des Anspruchs auf den Versorgungsausgleich in der Person der Klägerin und nicht das Jahr 2018, in dem ihr die Versorgungsbezüge erstmals und teilweise rückwirkend ausgezahlt wurden.
- 36** Das FA hat den Versorgungsfreibetrag und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in dem streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ab dem Jahr 2016 und damit zutreffend ermittelt. Die Klage war danach abzuweisen.
- 37** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de