

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 22.8.2012, X R 36/09

Abzug von Leistungen im Rahmen eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (bzw. von schuldrechtlichen Ausgleichszahlungen) - Berechtigtes Interesse i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO bei Ablehnung eines Eintrags eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte

Leitsätze

1. Ein schuldrechtlicher Versorgungsausgleich kann auch in einem Ehevertrag vereinbart sein.
2. Mit § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG hat der Gesetzgeber eine Regelung getroffen, die auch die schuldrechtliche Teilung einer Rente als möglichen steuerrechtlich relevanten Einkünftetransfer akzeptiert.

Tatbestand

1. Streitig ist, ob Zahlungen des Klägers und Revisionsklägers (Kläger), die er an seine geschiedene Ehefrau geleistet hat, als Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1b des Einkommensteuergesetzes in der für den Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 37.089 EUR auf der Lohnsteuerkarte hätten eingetragen werden dürfen.
2. Die geschiedenen Eheleute lebten seit 1990 voneinander getrennt. Die Eheleute schlossen am 11. Januar 1991 eine notarielle "Trennungs- und Scheidungsfolgenvereinbarung sowie Ehevertrag" (im Folgenden: Vereinbarung).

3

Darin heißt es u.a.:

"1. Unterhalt

1.1. Der Ehemann verpflichtet sich ... Unterhalt in Höhe von DM 5.500 zu zahlen.

Dieser Unterhalt erhöht sich prozentual entsprechend den jeweiligen Brutto-Gehaltserhöhungen des Ehemannes.

...

1.3. Die Unterhaltsansprüche der Ehefrau bleiben durch eigenes Einkommen unberührt. In Höhe von 50 % bleiben sie auch für den Fall bestehen, dass die Ehefrau entweder eine neue Ehe eingeht, oder eine eheähnliche Lebensgemeinschaft begründet. Im Fall der Scheidung einer neuen Ehe bzw. ... leben die vollen Unterhaltsansprüche der Ehefrau gegen den Ehemann wieder auf.

...

1.5. Nach seiner Pensionierung hat der Ehemann Rentenansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung sowie betrieblichen Altersversorgung ...

Der Ehemann verpflichtet sich, je 1/3 der vorstehenden Altersrenten brutto - und zwar in der jeweiligen Höhe - an seine Ehefrau als Unterhalt zu zahlen. ...

In Höhe dieses Drittels tritt der Ehemann hiermit seine Rentenansprüche aus betrieblicher Altersversorgung bzw. gesetzlicher Rentenversicherung an seine Ehefrau ab, die die Abtretung annimmt.

...

1.7. Die unter Ziff. 1.5. und 1.6. geregelten Unterhaltsansprüche der Ehefrau bleiben durch eigenes Einkommen, Wiederheirat oder Begründung einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft unberührt.

1.8. Die Rechte des Ehemannes aus § 323 ZPO für den Fall der vorzeitigen, nicht invaliditätsbedingten Beendigung seiner Tätigkeit bei der Firma ... bleiben unberührt.

1.9. Im Fall des Todes des Ehemannes sollen die Ansprüche aus der unter Ziff. 1.5. erläuterten betrieblichen Altersversorgung in voller Höhe der

Ehefrau zustehen. Der Ehemann verpflichtet sich, eine Regelung mit seinem Arbeitgeber herbeizuführen, der diesen Anspruch der Ehefrau sicherstellt ...

...

3.3. Die Ehefrau erklärt hiermit ihre Zustimmung, dass der Ehemann die Unterhaltszahlungen gem. Ziff. 1.1. und 1.2. als Sonderausgabe gem. § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG geltend macht (sogenanntes begrenztes Realsplitting).

...

Eine Erstattung der in Folge des begrenzten Realsplittings auf die Ehefrau entfallenden Steuern durch den Ehemann findet nicht statt.

3.4. Die Parteien gehen davon aus, dass die Ehefrau die nach Ziff. 1.5. und 1.6. dieser Vereinbarung von dem Ehemann zu leistenden Unterhaltszahlungen selbst versteuert und die hierauf entfallenden Steuern auch selbst entrichtet. Sollte dies gesetzlich unzulässig sein und der Ehemann die anteiligen Steuern zu entrichten haben, so wird die Ehefrau an den Ehemann die Beträge erstatten, die bei ihrer Steuerpflicht entstehen würden.

...

6. Gütertrennung

Die Vertragsschließenden vereinbaren mit sofortiger Wirkung Gütertrennung ...

Sie verzichten gegenseitig auf bislang etwa entstandene Ansprüche aus Zugewinnausgleich und nehmen diesen Verzicht wechselseitig an.

7. Versorgungsausgleich

Die Eheleute schließen hiermit gemäß § 1408 Abs. 2 S. 1 BGB den Versorgungsausgleich zwischen geschiedenen Ehegatten (§ 1587 ff. BGB) aus.

Über Wesen und Bedeutung des Versorgungsausgleichs sowie über die rechtliche Tragweite seines Ausschlusses sind die Eheleute von dem beurkundenden Notar belehrt worden.

Den Eheleuten ist auch bekannt, dass der Ausschluss des Versorgungsausgleichs unwirksam ist, wenn einer von ihnen innerhalb eines Jahres nach Vertragsschluss den Antrag auf Scheidung der Ehe stellt.

Sollte der Ausschluss gemäß § 1408 Abs. 2 S. 2 BGB unwirksam sein, weil innerhalb eines Jahres nach Vertragsabschluss ein Antrag auf Scheidung der Ehe gestellt wird, so schließen die Eheleute hiermit jetzt auch vorsorglich den Versorgungsausgleich gemäß § 1587o BGB aus. Um die erforderliche Genehmigung des Familiengerichts werden sie selbst nachsuchen.

8. Die Eheleute gehen davon aus, dass der vorstehende Ausschluss des Versorgungsausgleichs im Hinblick auf die Gesamtvermögensverteilung gemäß den vorstehenden Regelungen der Trennungs- und Scheidungsvereinbarung angemessen ist.

..."

- 4 Die Ehe wurde mit Urteil vom 16. Juni 1992 geschieden. Ein Versorgungsausgleich wurde im Zusammenhang mit der Scheidung nicht durchgeführt, da ein solcher in der Vereinbarung der Eheleute unter Ziff. 7 ausgeschlossen worden war.
- 5 Mit Schreiben vom 28. November 2007 beantragten die Kläger und Revisionskläger (Kläger), dass ein Betrag in Höhe von 37.089 EUR als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte 2008 des Klägers eingetragen werde. Der Betrag setzt sich zusammen aus einem Anteil aus betrieblicher Rente in Höhe von 35.668,32 EUR und einem Anteil aus gesetzlicher Rente in Höhe von 1.420,58 EUR. Mit Bescheid vom 19. Dezember 2007 wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Antrag gegenüber dem Kläger teilweise zurück; die Zahlungen an seine geschiedene Ehefrau seien gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG nur bis zur Höhe von 13.805 EUR abziehbar.
- 6 Den Einspruch (nur) des Klägers vom 27. Dezember 2007 wies das FA mit Einspruchentscheidung vom 25. März 2008 zurück; Adressat der Einspruchentscheidung waren die Kläger.
- 7 Die Klage der Kläger hatte keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 42). Sie sei --wegen des zwischenzeitlich ergangenen Einkommensteuerbescheids 2008-- als Fortsetzungsfeststellungsklage zulässig. Die Klage sei aber unbegründet, da die ehemaligen Eheleute keinen schuldrechtlichen Versorgungsausgleich i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG vereinbart hätten. § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG erfasse nur den in §§ 1587 f., 1587o des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) a.F. definierten schuldrechtlichen Versorgungsausgleich, der eine gerechte Aufteilung der während der Ehe

erworbenen Rechte sicherstelle. Eine analoge Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG auf andere Gestaltungen komme nicht in Betracht.

- 8 Die Zahlungen könnten auch nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. März 2006 IX R 107/00 (BFHE 212, 511, BStB II 2006, 446) sei nicht einschlägig. Die Beteiligten hätten eine umfassende und einheitliche Regelung ihrer gesamten gegenseitigen Ansprüche vorgenommen.
- 9 Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts.
- 10 1. Das Finanzgericht (FG) habe § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG unzutreffend ausgelegt. § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG erfasse alle im BGB geregelten Fälle eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, d.h. auch solche i.S. des § 1408 Abs. 2 BGB. Die ehemaligen Ehegatten hätten einen schuldrechtlichen Versorgungsausgleich vereinbart, der allerdings insoweit ausgeschlossen gewesen sei, als er den mittels Ehevertrag vorgenommenen Modifikationen widerspreche.
- 11 2. Sollte es sich nicht um einen schuldrechtlichen Versorgungsausgleich handeln, lägen zumindest Werbungskosten vor (BFH-Urteile in BFHE 212, 511, BStB II 2006, 446, und vom 8. März 2006 IX R 78/01, BFHE 212, 514, BStB II 2006, 448). Die an die geschiedene Ehefrau gezahlten Beträge seien ein angemessener Ausgleich für einen im Scheidungsfall sonst durchzuführenden Versorgungsausgleich (Hinweis auf Ziff. 1.5. und Ziff. 8 der Vereinbarung vom 11. Januar 1991).
- 12 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, und festzustellen, dass der Ablehnungsbescheid vom 19. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2008 rechtswidrig war und dass das FA verpflichtet gewesen war, auf der Lohnsteuerkarte des Klägers (anstelle eines Freibetrags für Unterhaltszahlungen von --gerundet-- 13.740 EUR) einen Freibetrag für Sonderausgaben in Höhe von 37.089 EUR einzutragen.
- 13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14 1. Die ehemaligen Eheleute hätten keinen schuldrechtlichen Versorgungsausgleich vereinbart. In Ziff. 7 der Vereinbarung sei ein Versorgungsausgleich ausdrücklich ausgeschlossen worden. § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG erfasse nur den schuldrechtlichen Versorgungsausgleich gemäß §§ 1587 ff. BGB a.F.
- 15 2. Ein Werbungskostenabzug komme ebenfalls nicht in Betracht. In den zitierten Fällen (BFH-Urteile in BFHE 212, 511, BStB II 2006, 446, und in BFHE 212, 514, BStB II 2006, 448) seien konkrete Gegenleistungen für den Verzicht auf den Versorgungsausgleich zu bewerten gewesen. Im Streitfall gehe es um die Gesamtvermögensverteilung und die Vermögensauseinandersetzung infolge der Scheidung. Die unter Ziff. 1 Unterpunkt 5 der Vereinbarung vom 11. Januar 1991 vereinbarten Zahlungen stünden nicht im Zusammenhang mit den späteren Einnahmen, sondern ausschließlich im Zusammenhang mit der Ehescheidung.

Entscheidungsgründe

- 16 II. Die Revision des Klägers ist gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) begründet. Der Ablehnungsbescheid vom 19. Dezember 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2008 war rechtswidrig; das FA war verpflichtet, auf der Lohnsteuerkarte des Klägers einen Freibetrag für Sonderausgaben in Höhe von insgesamt 37.089 EUR einzutragen.
- 17 1. Zu Recht hat das FG die Zulässigkeit der Klage als Fortsetzungsfeststellungsklage und das insoweit erforderliche Feststellungsinteresse des Klägers bejaht.
- 18 a) Gemäß § 39a Abs. 1 EStG kann auf Antrag ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden. Eintragungsfähig sind u.a. Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 39a Abs. 1 Nr. 1 EStG), nach § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG die negative Summe der dort genannten Einkünfte und nach § 39a Abs. 1 Nr. 2 EStG u.a. die Sonderausgaben i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG.
- 19 Für ein solches Eintragungsbegehrten fehlt ab dem 1. April des Folgejahres das Rechtsschutzinteresse, weil sich ein Eintrag ab diesen Zeitpunkt nicht mehr auf den Lohnsteuerabzug auswirken kann (Tillmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 39a EStG Rz 8).
- 20 b) In einem solchen Fall kann aber, wie im Streitfall geschehen, beim FG gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO eine Fortsetzungsfeststellungsklage mit dem Begehrten erhoben werden, festzustellen, dass der angefochtene Verwaltungsakt (hier: der Bescheid über die teilweise Ablehnung des Eintrags eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte) rechtswidrig gewesen ist. Das hierfür erforderliche Feststellungsinteresse wird von der Rechtsprechung dann bejaht, wenn eine hinreichend konkrete Wiederholungsgefahr besteht (BFH-Urteil 19. Oktober 2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStB II 2002, 300). Dies ist im Streitfall gegeben, weil die betrieblichen Versorgungsbezüge des Klägers dem Lohnsteuerabzug unterliegen und sich daher auch in den nach dem Streitjahr liegenden Jahren die Problematik der Eintragungsfähigkeit der hier zu beurteilenden Zahlungen des Klägers an seine geschiedene Ehefrau stellt.
- 21 2. Im Ergebnis zu Recht hat das FG im Streitfall verneint, dass eintragungsfähige Werbungskosten gegeben sind.
- 22 a) Werbungskosten, die mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in einem ausreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, liegen im Streitfall nicht bereits deshalb vor, weil die zu beurteilenden Zahlungen im sachlichen Zusammenhang mit Versorgungsanwartschaften stehen. Vielmehr ist allein maßgebend, ob eine Pflicht zum Ausgleich von Versorgungsanwartschaften besteht und zur Folge hätte, dass dem Versorgungsberechtigten niedrigere Versorgungsbezüge i.S. des § 19 Abs. 2 EStG zufließen als ohne eine solche Ausgleichspflichtung. Entscheidend ist mithin allein, ob die vorliegend zu beurteilenden Zahlungen dazu dienen, eine Verringerung der sonst im Scheidungsfall beim Kläger zufließenden Versorgungsbezüge zu verhindern (BFH-Urteile in BFHE 212, 511, BStB II 2006, 446, und in BFHE 212, 514, BStB II 2006, 448). Fließen dem Ausgleichspflichtigen auch im Scheidungsfall die ungekürzten Versorgungsbezüge zu, betrifft eine Vereinbarung, die den dinglichen Versorgungsausgleich durch eine andere Regelung ersetzt, auch dann nicht den Bereich der Einkunftszerziehung --in dem allein Werbungskosten anfallen könnten--, sondern den der Einkommensverwendung, wenn der Ausgleichspflichtige einen Teil der Versorgungsbezüge an den ausgleichsberechtigten Ehegatten weiterleiten muss (Senatsurteil vom 15. Juni 2010 X R 23/08, BFH/NV 2010, 1807, unter Rz 20 ff.).
- 23 Im Streitfall lassen die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht den Schluss zu, dass es ohne die vorliegend zu beurteilende Vereinbarung im Scheidungsfall zu einer Aufteilung der betrieblichen Versorgungsanwartschaft des Klägers und damit zu einer Verringerung der diesem zufließenden Versorgungsbezüge gekommen wäre. Der Hinweis des Klägers auf den Inhalt der vom FG festgestellten Vereinbarung, wonach diese ein angemessener Ausgleich für einen im Scheidungsfall sonst durchzuführenden Versorgungsausgleich sei, ist nicht ausreichend. Denn zu einer teilweisen Einkünfteverlagerung würde ein solcher Versorgungsausgleich nur führen, wenn nach dem für den Versorgungsträger der betrieblichen Altersversorgung geltenden Recht eine Realteilung des Versorgungsrechts vorgesehen wäre (§ 1 Abs. 2 des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich; Senatsurteil in BFH/NV 2010, 1807, Rz 18 f.). Der Kläger hat nicht geltend gemacht, für seine betriebliche Altersversorgung sei vorgesehen, die Versorgungsanwartschaft im Fall der Scheidung im Wege der Realteilung zu splitten.

- 24 b) Hinsichtlich der Ansprüche des Klägers aus der gesetzlichen Rentenversicherung kann dahinstehen, ob die insoweit weitergeleiteten Beträge Werbungskosten bei seinen sonstigen Einkünften darstellen. Denn auf der Lohnsteuerkarte eintragungsfähig wäre gemäß § 39a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG nur die negative Summe der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3, 6 und 7 EStG. Es ist aber weder vom Kläger dargelegt noch vom FG festgestellt worden, dass diese Summe vorliegend negativ war.
- 25 3. Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG sind erfüllt.
- 26 a) Mit dem Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) wurde die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG neu eingeführt. Danach sind Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs, soweit die ihnen zu Grunde liegenden Einnahmen beim Ausgleichsverpflichteten der Besteuerung unterliegen, als Sonderausgaben abziehbar.
- 27 Nach § 1587f BGB a.F. konnte in bestimmten Fällen, in denen die Begründung oder Übertragung einer Rentenanwartschaft nicht möglich war, der Ausgleich auf Antrag eines Ehegatten nach den Vorschriften der §§ 1587g bis 1587n BGB a.F. (schuldrechtlicher Versorgungsausgleich) vorgenommen werden (zur Neuregelung des Versorgungsausgleichs vgl. Bergner, Neue Juristische Wochenschrift –NJW– 2009, 1169).
- 28 b) Im Streitfall haben die ehemaligen Eheleute in der Vereinbarung vom 11. Januar 1991 unter Ziff. 7. (Versorgungsausgleich) zwar ausdrücklich vereinbart, "gemäß § 1408 Abs. 2 S. 1 BGB den Versorgungsausgleich zwischen geschiedenen Ehegatten (§§ 1587 ff. BGB)" auszuschließen. Weiter heißt es unter Ziff. 8. der Vereinbarung: "Die Eheleute gehen davon aus, dass der vorstehende Ausschluss des Versorgungsausgleichs im Hinblick auf die Gesamtvermögensverteilung gemäß den vorstehenden Regelungen der Trennungs- und Scheidungsvereinbarung angemessen ist."
- 29 Aus diesen Vereinbarungen ergibt sich deshalb der eindeutige Wille der ehemaligen Eheleute, den Versorgungsausgleich nicht nach §§ 1587 ff. BGB a.F. vorzunehmen, sondern stattdessen alle notwendigen Regelungen durch Ehevertrag zu treffen, wie es § 1408 BGB a.F. ermöglichte (dazu auch Beschluss des Bundesgerichtshofs –BGH– vom 28. Mai 1986 IVb ZB 63/82, NJW 1986, 2316, juris Rz 42, 43).
- 30 c) Nach Auffassung des Senats kann ein schuldrechtlicher Versorgungsausgleich aber auch vorliegen, wenn er in einem Ehevertrag geregelt ist (so auch MünchKommBGB/Gräper, Versorgungsausgleich Fassung vor dem 1. September 2009, 5. Aufl., § 1587f, Rz 18; vgl. auch Eichenhofer, Zukünftiger Anwendungsbereich des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (künftig: schuldrechtliche Ausgleichszahlungen), Familie Partnerschaft Recht –FPR– 2009, 211, 214). Auch ein solcher durch Ehevertrag vereinbarter schuldrechtlicher Versorgungsausgleich ist im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG begünstigt.
- 31 aa) Nach der Gesetzesbegründung zu § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG sollte der Abzug von Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs auch nach der Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG erhalten bleiben; für diese Fälle sollte eine eigenständige Regelung geschaffen werden (vgl. die Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung, BTDrucks 16/6290, S. 54).
- 32 bb) Den Abzug von Leistungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs hatte der erkennende Senat im Urteil vom 18. September 2003 X R 152/97 (BFHE 203, 337, BStBl II 2007, 749) für zulässig gehalten.
- 33 In dieser Entscheidung behandelt der X. Senat den schuldrechtlichen Versorgungsausgleich in seinen einkommensteuerrechtlichen Wirkungen wie einen öffentlich-rechtlichen (dinglichen) Versorgungsausgleich. Den Unterschieden in der zivilrechtlichen Rechtstechnik, soweit sie das steuerliche Ergebnis determinieren würden, sei letztlich keine entscheidende Bedeutung beizumessen. Dies zwingt dazu, einen Einkünftetransfer anzunehmen und dieses Ergebnis rechtstechnisch durch den Abzug als Sonderausgabe (Rente/dauernde Last gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F.) und durch die Versteuerung sonstiger wiederkehrender Leistungen bzw. einer Leibrente umzusetzen.
- 34 cc) Diese Gleichbehandlung ist auch dann geboten, wenn der Versorgungsausgleich nicht nach den §§ 1587 ff. BGB a.F., sondern als Teil eines Ehevertrags durchgeführt wird. Steuerrechtlich macht es keinen Unterschied, ob der Versorgungsausgleich schuldrechtlich im Rahmen des Scheidungsverfahrens nach Maßgabe des dispositiven Gesetzesrechts oder gemäß § 1408 Abs. 2 BGB a.F. als Teil des Ehevertrags vorgenommen wird. Die zivilrechtlichen Unterschiede sind insoweit steuerrechtlich nicht von Bedeutung; entscheidend ist vielmehr, dass im Zuge der Ehescheidung der versorgungsberechtigte Ehegatte an den Versorgungsanwartschaften beteiligt wird und insoweit ein "Einkünftetransfer" stattfindet.
- 35 d) Die gesetzliche Neuregelung des Versorgungsausgleichs im Versorgungsausgleichsgesetz (VersAusglG) hat den Begriff des "schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs" durch den der schuldrechtlichen Ausgleichszahlungen ersetzt (vgl. Eichenhofer, FPR 2009, 211). Nach § 6 Abs. 1 Satz 2 VersAusglG n.F. können die Ehegatten Vereinbarungen über den Versorgungsausgleich in die Regelung der ehelichen Vermögensverhältnisse einbeziehen; sie können ihn ausschließen, sie können auch Ausgleichsansprüche vorbehalten. Neben der Möglichkeit der internen und der externen Teilung kann nach § 20 VersAusglG n.F. eine schuldrechtliche Ausgleichsrente verlangt werden. Mit der Neuregelung soll individuellen Regelungen mehr Raum gegeben werden (MünchKommBGB/Eichenhofer, 5. Aufl., VersAusglG § 6 Rz 2).
- 36 e) Dass diese (materielle) Interpretation des Begriffs "schuldrechtlicher Versorgungsausgleich" mit § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG vereinbar ist, zeigt sich auch daran, dass § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG n.F. selbst auf die §§ 20, 21, 22 und 26 VersAusglG n.F. verweist. Zutreffend wird daher in dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 9. April 2010 (BStBl I 2010, 323, Rz 4) ein Sonderausgabenabzug (nur) versagt, wenn statt einer schuldrechtlichen Ausgleichszahlung ein Anrecht nach § 23 VersAusglG abgefunden wird.
- 37 f) Ehevertragliche Regelungen enthalten typischerweise auch Elemente einer Vermögensauseinandersetzung und unterhaltsähnliche Leistungen (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 VersAusglG n.F.; MünchKommBGB/Glockner, a.a.O., VersAusglG § 20 Rz 4).
- 38 Zwar sind Leistungen im Rahmen einer Vermögensauseinandersetzung grundsätzlich keine steuerlich abziehbaren Aufwendungen; dasselbe gilt für Unterhaltszahlungen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. November 1993 III R 11/93, BFHE 173, 58, BStBl II 1994, 240).
- 39 Soweit aber Renten geteilt werden, dinglich oder schuldrechtlich, nach Maßgabe des dispositiven Gesetzesrechts oder als Teil eines Ehevertrags, hat der Gesetzgeber mit § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG eine Regelung getroffen, die auch die schuldrechtliche Teilung einer Rente als möglichen steuerrechtlich relevanten Einkünftetransfer akzeptiert.
- 40 g) Dieser Rechtslage entsprechend ist im Streitfall davon auszugehen, dass der Kläger und seine geschiedene Ehefrau unter Ziff. 1.5. der Vereinbarung einen "schuldrechtlichen Ausgleich" der Rentenansprüche des Klägers geregelt haben, der zu einem Einkünftetransfer führen sollte und damit die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG erfüllte. Dementsprechend hat der Kläger zu Recht darauf hingewiesen, dass der in Ziff. 1.7. der Vereinbarung formulierte Ausschluss nur den "gesetzlichen Versorgungsausgleich" betreffen sollte.
- 41 h) An die gegenteilige Ansicht des FG ist der Senat nicht gebunden. Zwar ist die Auslegung eines Vertrags durch das FG grundsätzlich für das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 24). Vollständig nachprüfbar ist hingegen, ob das FG das von den Beteiligten tatsächlich Gewollte in rechtlicher Hinsicht zutreffend gewürdigt hat (Gräber/Ruban, a.a.O., § 118 Rz 20). Insoweit ist im Streitfall entscheidend, dass das FG den Anwendungsbereich der Regelung über den schuldrechtlichen Versorgungsausgleich i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG zu Unrecht auf Fälle des § 1587f BGB a.F. beschränkt hat.

- 42 Der Senat ist zur rechtlichen Würdigung der Vereinbarung vom 11. Januar 1991 selbst in der Lage, weil die hierfür erforderlichen Tatsachen vom FG festgestellt worden sind. Danach enthält die Vereinbarung unter Ziff. 1.5. eindeutig einen schuldrechtlichen Versorgungsausgleich: Die Regelung befasst sich mit den klägerischen Versorgungsanwartschaften; die vereinbarten Versorgungsausgleichszahlungen sind abweichend von der Regelung über die normalen Unterhaltszahlungen (Ziff. 1.3.) nicht von einer Veränderung der Lebensverhältnisse der früheren Ehefrau durch eine neue Ehe bzw. die Begründung einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft abhängig.
- 43 Unschädlich ist, dass die Regelung in Ziff. 1.5. ebenfalls von Unterhaltszahlungen spricht, denn der Versorgungsausgleich ist nicht nur Ausdruck der gleichberechtigten Teilhabe beider Ehegatten am beiderseits erworbenen Versorgungsvermögen, sondern auch als vorweggenommener Altersunterhalt zu verstehen (BGH-Beschluss vom 6. Oktober 2004 XII ZB 57/03, NJW 2005, 139, Rz 18).
- 44 Auch die Formulierung, nach der gemäß § 1408 Abs. 2 BGB a.F. der Versorgungsausgleich gemäß § 1587 ff. BGB a.F. ausgeschlossen wird, ist nicht entscheidend. Diese Regelung bringt nur zum Ausdruck, dass im Scheidungsverfahren eine Versorgungsausgleichsvereinbarung unterbleiben sollte. § 1408 Abs. 2 Satz 1 BGB a.F. lässt nicht nur einen Totalausschluss des Versorgungsausgleichs, sondern auch einen Teilausschluss in dem Sinne zu, dass die Ehegatten grundsätzlich berechtigt sind, den Versorgungsausgleich an ihre individuellen Verhältnisse anzupassen (BGH-Beschluss in NJW 1986, 2316, juris Rz 42, 43; Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 67. Aufl., § 1408 Rz 23).
- 45 4. Der Eintragungsantrag war auch der Höhe nach berechtigt.
- 46 Ein schuldrechtlicher Versorgungsausgleich führt bei dem Versorgungsverpflichteten in dem Umfang zur Abziehbarkeit als Sonderausgaben, der dem Besteuerungsumfang der von diesem weitergeleiteten Erträge entspricht (Senatsurteil in BFHE 203, 337, BStBl II 2007, 749 zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F.). Dementsprechend sind die Ausgleichszahlungen, soweit sie sich auf die Betriebspension des Klägers beziehen in vollem Umfang, und soweit sie auf die Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung entfallen, mit dem Besteuerungsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG abziehbar. Der klägerische Eintragungsantrag hält sich in diesem vorgegebenen Rahmen.