

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Ergänzende Folgeänderungen zur Strukturreform des Versorgungsausgleichs (JStG 2010)
- Redaktionelle Änderungen (JStG 2010, SteuerVO-ÄndVO)
- Fundstelle: JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394); SteuerVO-ÄndVO (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

Sonstige Einkünfte (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7)

§ 22

Arten der sonstigen Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

Sonstige Einkünfte sind

1. Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 6 bezeichneten Einkunftsarten gehören; § 15b ist sinngemäß anzuwenden. ²Werden die Bezüge freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt, so sind sie nicht dem Empfänger zuzurechnen; dem Empfänger sind dagegen zuzurechnen
 - a) Bezüge, die von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gewährt werden, und
 - b) Bezüge im Sinne des § 1 der Verordnung über die Steuerbegünstigung von Stiftungen, die an die Stelle von Familienfideikommissen getreten sind, in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 611-4-3, veröffentlichten bereinigten Fassung.
³Zu den in Satz 1 bezeichneten Einkünften gehören auch
 - a) Leibrenten und andere Leistungen,
 - aa) die aus den gesetzlichen Rentenversicherungen, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Rentenversicherungen im Sinne des § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b erbracht werden, soweit sie je-

ESTG § 22

weils der Besteuerung unterliegen. ²Bemessungsgrundlage für den der Besteuerung unterliegenden Anteil ist der Jahresbetrag der Rente. ³Der der Besteuerung unterliegende Anteil ist nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden Prozentsatz aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %	Jahr des Rentenbeginns	Besteuerungsanteil in %
bis 2005	50	ab 2017	74	ab 2029	89
ab 2006	52	2018	76	2030	90
2007	54	2019	78	2031	91
2008	56	2020	80	2032	92
2009	58	2021	81	2033	93
2010	60	2022	82	2034	94
2011	62	2023	83	2035	95
2012	64	2024	84	2036	96
2013	66	2025	85	2037	97
2014	68	2026	86	2038	98
2015	70	2027	87	2039	99
2016	72	2028	88	2040	100

⁴Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem der Besteuerung unterliegenden Anteil der Rente ist der steuerfreie Teil der Rente. ⁵Dieser gilt ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs. ⁶Abweichend hiervon ist der steuerfreie Teil der Rente bei einer Veränderung des Jahresbetrags der Rente in dem Verhältnis anzupassen, in dem der veränderte Jahresbetrag der Rente zum Jahresbetrag der Rente steht, der der Ermittlung des steuerfreien Teils der Rente zugrunde liegt. ⁷Regelmäßige Anpassungen des Jahresbetrags der Rente führen nicht zu einer Neuberechnung und bleiben bei einer Neuberechnung außer Betracht. ⁸Folgen nach dem 31. Dezember 2004 Renten aus derselben Versicherung einander nach, gilt für die spätere Rente Satz 3 mit der Maßgabe, dass sich der Prozentsatz nach dem Jahr richtet, das sich ergibt, wenn die Laufzeit der vorhergehenden Renten von dem Jahr des Beginns der späteren Rente abgezogen wird; der Prozentsatz kann jedoch nicht niedriger bemessen werden als der für das Jahr 2005;

bb) die nicht solche im Sinne des Doppelbuchstaben aa sind und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind.²Dies gilt auf Antrag auch für Leibrenten und andere Leistungen, soweit diese auf bis zum 31. Dezember 2004 geleisteten Beiträgen beruhen, welche oberhalb des Betrags des Höchstbeitrags zur gesetzlichen Rentenversicherung gezahlt wurden; der Steuerpflichtige muss nachweisen, dass der Betrag des Höchstbeitrags mindestens zehn Jahre überschritten wurde; soweit hiervon im Versorgungsausgleich übertragene Rentenanswartschaften betroffen sind, gilt § 4 Absatz 1 **und 2** des Versorgungsausgleichsgesetzes entsprechend.³Als Ertrag des Rentenrechts gilt für die gesamte Dauer des Rentenbezugs der Unterschiedsbetrag zwischen dem Jahresbetrag der Rente und dem Betrag, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Kapitalwerts der Rente auf ihre voraussichtliche Laufzeit ergibt; dabei ist der Kapitalwert nach dieser Laufzeit zu berechnen.⁴Der Ertrag des Rentenrechts (Ertragsanteil) ist aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %
0 bis 1	59	33 bis 34	42	57	25
2 bis 3	58	35	41	58	24
4 bis 5	57	36 bis 37	40	59	23
6 bis 8	56	38	39	60 bis 61	22
9 bis 10	55	39 bis 40	38	62	21
11 bis 12	54	41	37	63	20
13 bis 14	53	42	36	64	19
15 bis 16	52	43 bis 44	35	65 bis 66	18
17 bis 18	51	45	34	67	17
19 bis 20	50	46 bis 47	33	68	16
21 bis 22	49	48	32	69 bis 70	15
23 bis 24	48	49	31	71	14
25 bis 26	47	50	30	72 bis 73	13
27	46	51 bis 52	29	74	12
28 bis 29	45	53	28	75	11
30 bis 31	44	54	27	76 bis 77	10
32	43	55 bis 56	26	78 bis 79	9

ESTG § 22

Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %	Bei Beginn der Rente vollendetes Lebensjahr des Rentenberechtigten	Ertragsanteil in %
80	8	85 bis 87	5	94 bis 96	2
81 bis 82	7	88 bis 91	4	ab 97	1
83 bis 84	6	92 bis 93	3		

⁵Die Ermittlung des Ertrags aus Leibrenten, die vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen haben, und aus Renten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen oder einer anderen Person als des Rentenberechtigten abhängt, sowie aus Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind, wird durch eine Rechtsverordnung bestimmt;

- b) Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden;
- 1a. Einkünfte aus Unterhaltsleistungen, soweit sie nach § 10 Absatz 1 Nummer 1 vom Geber abgezogen werden können;
- 1b. Einkünfte aus Versorgungsleistungen, soweit beim Zahlungsverpflichteten **die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Absatz 1 Nummer 1a erfüllt sind**;
- 1c. Einkünfte aus **Ausgleichsleistungen im Rahmen des Versorgungsausgleichsgesetzes, §§ 1587f, 1587g, 1587i des Bürgerlichen Gesetzbuchs und § 3a des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich, soweit bei der ausgleichspflichtigen Person die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Absatz 1 Nummer 1b erfüllt sind**;
- 2. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23;
- 3. Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 6) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 gehören, z.B. Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände. ²Solche Einkünfte sind nicht einkommensteuerpflichtig, wenn sie weniger als 256 Euro im Kalenderjahr betragen haben. ³Übersteigen die Werbungskosten die Einnahmen, so darf der übersteigende Betrag bei Ermittlung des Einkommens nicht ausgeglichen werden; er darf auch nicht nach § 10d abgezogen werden. ⁴Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Leistungen im

Sinne des Satzes 1 erzielt hat oder erzielt; § 10d Absatz 4 gilt entsprechend. ⁵Verluste aus Leistungen im Sinne des § 22 Nummer 3 in der bis zum 31. Dezember 2008 anzuwendenden Fassung können abweichend von Satz 3 auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 11 ausgeglichen werden. ⁶Sie mindern abweichend von Satz 4 nach Maßgabe des § 10d auch die Einkünfte, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus § 20 Absatz 1 Nummer 11 erzielt;

4. Entschädigungen, Amtszulagen, Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen, Übergangsgelder, Überbrückungsgelder, Sterbegelder, Versorgungsabfindungen, Versorgungsbezüge, die auf Grund des Abgeordnetengesetzes oder des Europaabgeordnetengesetzes, sowie vergleichbare Bezüge, die auf Grund der entsprechenden Gesetze der Länder gezahlt werden, und die Entschädigungen, das Übergangsgeld, das Ruhegehalt und die Hinterbliebenenversorgung, die auf Grund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments von der Europäischen Union gezahlt werden. ²Werden zur Abgeltung des durch das Mandat veranlassten Aufwandes Aufwandsentschädigungen gezahlt, so dürfen die durch das Mandat veranlassenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. ³Wahlkampfkosten zur Erlangung eines Mandats im Bundestag, im Europäischen Parlament oder im Parlament eines Landes dürfen nicht als Werbungskosten abgezogen werden. ⁴Es gelten entsprechend
 - a) für Nachversicherungsbeiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtung nach den Abgeordnetengesetzen im Sinne des Satzes 1 und für Zuschüsse zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen § 3 Nummer 62,
 - b) für Versorgungsbezüge § 19 Absatz 2 nur bezüglich des Versorgungsfreibetrags; beim Zusammentreffen mit Versorgungsbezügen im Sinne des § 19 Absatz 2 Satz 2 bleibt jedoch insgesamt höchstens ein Betrag in Höhe des Versorgungsfreibetrags nach § 19 Absatz 2 Satz 3 im Veranlagungszeitraum steuerfrei,
 - c) für das Übergangsgeld, das in einer Summe gezahlt wird, und für die Versorgungsabfindung § 34 Absatz 1,
 - d) für die Gemeinschaftssteuer, die auf die Entschädigungen, das Übergangsgeld, das Ruhegehalt und die Hinterbliebenenversorgung auf Grund des Abgeordnetenstatuts des Europäischen Parlaments von der Europäischen Union erhoben wird, § 34c Absatz 1; dabei sind die im ersten Halbsatz genannten Einkünfte für die entsprechende Anwendung des § 34c Absatz 1 wie ausländische Einkünfte und die Gemeinschaftssteuer wie eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende ausländische Steuer zu behandeln;

ESTG § 22

5. Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. ²Soweit die Leistungen nicht auf Beiträgen, auf die § 3 Nummer 63, § 10a oder Abschnitt XI angewendet wurde, nicht auf Zulagen im Sinne des Abschnitts XI, nicht auf Zahlungen im Sinne des § 92a Absatz 2 Satz 4 Nummer 1 und des § 92a Absatz 3 Satz 9 Nummer 2, nicht auf steuerfreien Leistungen nach § 3 Nummer 66 und nicht auf Ansprüchen beruhen, die durch steuerfreie Zuwendungen nach § 3 Nummer 56 oder die durch die nach § 3 Nummer 55b Satz 1 steuerfreie Leistung aus einem im Versorgungsausgleich begründeten Anrecht erworben wurden,
- a) ist bei lebenslangen Renten sowie bei Berufsunfähigkeits-, Erwerbsminderungs- und Hinterbliebenenrenten Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a entsprechend anzuwenden,
 - b) ist bei Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die nicht solche nach Buchstabe a sind, § 20 Absatz 1 Nummer 6 in der jeweils für den Vertrag geltenden Fassung entsprechend anzuwenden,
 - c) unterliegt bei anderen Leistungen der Unterschiedsbetrag zwischen der Leistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge der Besteuerung; § 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 2 gilt entsprechend.
- ³In den Fällen des § 93 Absatz 1 Satz 1 und 2 gilt das ausgezahlte geförderte Altersvorsorgevermögen nach Abzug der Zulagen im Sinne des Abschnitts XI als Leistung im Sinne des Satzes 2. ⁴Als Leistung im Sinne des Satzes 1 gilt auch der Verminderungsbetrag nach § 92a Absatz 2 Satz 5 und der Auflösungsbetrag nach § 92a Absatz 3 Satz 5. ⁵Der Auflösungsbetrag nach § 92a Absatz 2 Satz 6 wird zu 70 Prozent als Leistung nach Satz 1 erfasst. ⁶Tritt nach dem Beginn der Auszahlungsphase **zu Lebzeiten des Zulageberechtigten** der Fall des § 92a Absatz 3 Satz 1 ein, dann ist
- a) innerhalb eines Zeitraums bis zum zehnten Jahr nach dem Beginn der Auszahlungsphase das Eineinhalbfache,
 - b) innerhalb eines Zeitraums zwischen dem zehnten und 20. Jahr nach dem Beginn der Auszahlungsphase das Einfache des nach Satz 5 noch nicht erfassten Auflösungsbetrags als Leistung nach Satz 1 zu erfassen; § 92a Absatz 3 Satz 9 gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass als noch nicht zurückgeführter Betrag im Wohnförderkonto der noch nicht erfasste Auflösungsbetrag gilt. ⁷Bei erstmaligem Bezug von Leistungen, in den Fällen des § 93 Absatz 1 sowie bei Änderung der im Kalenderjahr auszahlenden Leistung hat der Anbieter (§ 80) nach Ablauf des Kalenderjahres dem Steuerpflichtigen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck den Betrag der im abgelaufenen Kalenderjahr zugeflossenen Leistungen im Sinne der

Sätze 1 bis 6 je gesondert mitzuteilen.⁸In den Fällen des § 92a Absatz 2 Satz 10 erster Halbsatz erhält der Steuerpflichtige die Angaben nach Satz 7 von der zentralen Stelle (§ 81).⁹Werden dem Steuerpflichtigen Abschluss- und Vertriebskosten eines Altersvorsorgevertrages erstattet, gilt der Erstattungsbetrag als Leistung im Sinne des Satzes 1.
¹⁰In den Fällen des § 3 Nummer 55a richtet sich die Zuordnung zu Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichsberechtigten Person danach, wie eine nur auf die Ehezeit bezogene Zuordnung der sich aus dem übertragenen Anrecht ergebenden Leistung zu Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichspflichtigen Person im Zeitpunkt der Übertragung ohne die Teilung vorzunehmen gewesen wäre.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
 zuletzt geändert durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

...
 (38) ¹§ 22 Nummer 1 Satz 2 ist erstmals auf Bezüge anzuwenden, die nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden, die die Bezüge gewährt, für das das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034), letztmalig anzuwenden ist.²Für die Anwendung des § 22 Nummer 1 Satz 1 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683) gilt Absatz 33a entsprechend.³§ 22 Nummer 3 Satz 4 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist auch in den Fällen anzuwenden, in denen am 1. Januar 2007 die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist.⁴**Wird aufgrund einer internen Teilung nach § 10 des Versorgungsausgleichsgesetzes oder einer externen Teilung nach § 14 des Versorgungsausgleichsgesetzes ein Anrecht zugunsten der ausgleichsberechtigten Person begründet, gilt dieser Vertrag insoweit zu dem gleichen Zeitpunkt als abgeschlossen wie derjenige der ausgleichspflichtigen Person, wenn die aus diesem Vertrag ausgezahlten Leistungen zu einer Besteuerung nach § 22 Nummer 5 Satz 2 Buchstabe b in Verbindung mit § 20 Absatz 1 Nummer 6 oder nach § 22 Nummer 5 Satz 2 Buchstabe c in Verbindung mit § 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 2 führen.**

...

§ 55 EStDV

Ermittlung des Ertrags aus Leibrenten in besonderen Fällen

idF des AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554),
 zuletzt geändert durch SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 544; BStBl. I 2010, 1282)

(1) Der Ertrag des Rentenrechts ist in den folgenden Fällen auf Grund der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes aufgeführten Tabelle zu ermitteln:

1. bei Leibrenten, die vor dem 1. Januar 1955 zu laufen begonnen haben.²Dabei ist das vor dem 1. Januar 1955 vollendete Lebensjahr des Rentenberechtigten maßgebend;

ESTG § 22

2. bei Leibrenten, deren Dauer von der Lebenszeit einer anderen Person als des Rentenberechtigten abhängt. ²Dabei ist das bei Beginn der Rente, im Fall der Nummer 1 das vor dem 1. Januar 1955 vollendete Lebensjahr dieser Person maßgebend;
 3. bei Leibrenten, deren Dauer von der Lebenszeit mehrerer Personen abhängt. ²Dabei ist das bei Beginn der Rente, im Fall der Nummer 1 das vor dem 1. Januar 1955 vollendete Lebensjahr der ältesten Person maßgebend, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuerst Sterbenden erlischt, und das Lebensjahr der jüngsten Person, wenn das Rentenrecht mit dem Tod des zuletzt Sterbenden erlischt.
- (2) ¹Der Ertrag der Leibrenten, die auf eine bestimmte Zeit beschränkt sind (abgekürzte Leibrenten), ist nach der Lebenserwartung unter Berücksichtigung der zeitlichen Begrenzung zu ermitteln. ²Der Ertragsanteil ist aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen. ³Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

Beschränkung der Laufzeit der Rente auf ... Jahre ab Beginn des Rentenbezugs (ab 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat)	Der Ertragsanteil beträgt vorbehaltlich der Spalte 3 ... Prozent	Der Ertragsanteil ist der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes zu entnehmen, wenn der Rentenberechtigte zu Beginn des Rentenbezugs (vor dem 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat) das ... te Lebensjahr vollendet hatte
1	2	3
1	0	entfällt
2	1	entfällt
3	2	97
4	4	92
5	5	88
6	7	83
7	8	81
8	9	80
9	10	78
10	12	75
11	13	74
12	14	72
13	15	71
14–15	16	69
16–17	18	67
18	19	65
19	20	64
20	21	63
21	22	62
22	23	60
23	24	59
24	25	58
25	26	57
26	27	55
27	28	54
28	29	53
29–30	30	51
31	31	50

Beschränkung der Laufzeit der Rente auf ... Jahre ab Beginn des Rentenbezugs (ab 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat)	Der Ertragsanteil beträgt vorbehaltlich der Spalte 3 ... Prozent	Der Ertragsanteil ist der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes zu entnehmen, wenn der Rentenberechtigte zu Beginn des Rentenbezugs (vor dem 1. Januar 1955, falls die Rente vor diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen hat) das ... te Lebensjahr vollendet hatte
1	2	3
32	32	49
33	33	48
34	34	46
35–36	35	45
37	36	43
38	37	42
39	38	41
40–41	39	39
42	40	38
43–44	41	36
45	42	35
46–47	43	33
48	44	32
49–50	45	30
51–52	46	28
53	47	27
54–55	48	25
56–57	49	23
58–59	50	21
60–61	51	19
62–63	52	17
64–65	53	15
66–67	54	13
68–69	55	11
70–71	56	9
72–74	57	6
75–76	58	4
77–79	59	2
ab 80		

Der Ertragsanteil ist immer der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb des Gesetzes zu entnehmen.

Autorin: Dipl.-Finw. Anne **Killat-Risthaus**, Steuerberaterin,
 PKF FASSELLT SCHLAGE, Frankfurt/M.
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Kompaktübersicht

J 10-1 **Grundinformation:** Die Änderungen in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2, Nr. 1c und Nr. 5 Satz 10 durch das JStG 2010 stellen weitere Folgeänderungen zur Strukturreform des Versorgungsausgleichs dar. Die Einfügung in Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 normiert für die ausgleichsberechtigte Person bei Inanspruchnahme der Öffnungsklausel ein Auskunftsrecht gegenüber dem Versorgungsträger, Nr. 1c erfasst zielgenauer die Ausgleichszahlungen, die bei der ausgleichsberechtigten Person zu stpfl. Einkünften führen und Nr. 5 Satz 10 stellt sicher, dass die Zuordnung der stpfl. Einkünfte zu Nr. 5 Satz 1 und 2 nach einer internen Teilung bei der ausgleichsberechtigten Person nach den gleichen Kriterien erfolgt, wie bei der ausgleichspflichtigen Person, wenn die Teilung nicht stattgefunden hätte. Mit der Neufassung der Nr. 1b wird klargestellt, dass Einkünfte aus Versorgungsleistungen unabhängig davon sonstige Einkünfte darstellen, ob sich der Abzug dieser Leistungen als Sonderausgaben beim Zahlungsverpflichteten steuerlich ausgewirkt hat. Die Ergänzung in Nr. 5 Satz 6 stellt sicher, dass eine nachträgliche Versteuerung des noch nicht erfassten Auflösungsbetrags des Wohnförderkontos nicht erfolgt, wenn die Aufgabe der Selbstnutzung der geförderten Wohnung auf Grund des Todes des Zulageberechtigten eintritt. Die Ergänzung in § 52 Abs. 38 Satz 4 stellt sicher, dass für den Beginn der 12-Jahresfrist des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 für die ausgleichsberechtigte Person auch bei Verträgen die über § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b oder c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 6 besteuert werden, auf den Vertragsabschluss des zu übertragenden Anrechts abgestellt wird. Die Änderung in § 55 EStDV ist redaktioneller Art.

J 10-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2007* s. § 22 Anm. 4, *bis 2008* s. § 22 Anm. J 08-2, *bis 2009* J 09-2 und *bis 2010* J 09-2.

- ▶ **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): In Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 werden die Wörter „§ 4 Abs. 1 VersAusglG“ durch „§ 4 Abs. 1 und 2“ ersetzt. In Nr. 1b und 1c wird klargestellt, dass Einkünfte aus Versorgungsleistungen bzw. Ausgleichsleistungen vorliegen, soweit beim Zahlungsverpflichteten die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug erfüllt sind. In Nr. 1c werden außerdem die diesbezüglich relevanten Ausgleichszahlungen unter Bezugnahme auf das Versorgungsausgleichsrecht konkret bezeichnet. In Nr. 5 Satz 6 werden die Wörter „zu Lebzeiten des Zulageberechtigten“ eingefügt. In Nr. 5 Satz 10 wird eine Regelung ergänzt, wonach die Zuordnung der stpfl. Einkünfte bei der ausgleichsberechtigten Person nach einer internen Teilung zu Nr. 5 Satz 1 und 2 nach den gleichen Kriterien

erfolgt, wie bei der ausgleichspflichtigen Person, wenn die Teilung nicht stattgefunden hätte. § 52 Abs. 38 wird um einen Satz 4 ergänzt.

- **SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010** (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): In § 55 Abs. 2 wurde „vH“ durch „Prozent“ ersetzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderungen in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2, Nr. 1b, Nr. 1c und Nr. 5 Satz 6 sind am Tag nach der Verkündung des JStG 2010 – also am 14.12.2010 – in Kraft getreten (Art. 32 Abs. 1 JStG 2010). Die Änderungen in § 22 Nr. 5 Satz 10 und § 52 Abs. 38 sind rückwirkend mit der Reform des Versorgungsausgleichs zum 1.1.2009 in Kraft getreten (Art. 32 Abs. 2 JStG 2010). Die Änderung in § 55 EStDV ist am Tag nach der Verkündung der Verordnung – also am 23.11.2010 – in Kraft getreten. J 10-3

Grund der Änderungen: Durch das VersAusglG v. 3.4.2009 (s. Anm. J 09-2) wurde der Versorgungsausgleich zivilrechtl. neu strukturiert. Infolgedessen waren auch Änderungen im § 22 notwendig, um die zivilrechtl. Neuregelungen strechtl. zu flankieren. Da dies – wie sich im Nachhinein herausgestellt hat – im Rahmen des VersAusglG nicht umfassend erfolgt ist, wurde im Rahmen des JStG 2010 nachgebessert (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2, Nr. 1c, Nr. 5 Satz 10 und § 52 Abs. 38). Die Vorschrift des § 22 Nr. 1b hat vereinzelt Zweifel aufgeworfen, ob die Besteuerung der Einkünfte aus Versorgungsleistungen voraussetzt, dass sich der Abzug dieser Leistungen als SA beim Zahlungsverpflichteten steuerlich ausgewirkt hat oder ob es ausreicht, dass die Voraussetzungen für den SA-Abzug vorliegen. Mit der Neuformulierung der Nr. 1b wird klar zum Ausdruck gebracht, dass Letzteres der Fall ist. Entsprechendes gilt außerdem für Nr. 1c. Hinsichtlich der Formulierung in Nr. 5 Satz 6 hatte sich herausgestellt, dass der Wortlaut der Vorschrift bislang den vom Gesetzgeber gewünschten Zweck, eine Nachversteuerung des noch nicht erfassten Auflösungsbetrags des Wohnförderkontos nur vorzunehmen, wenn die Aufgabe der Selbstnutzung der geförderten Wohnung zu Lebzeiten des Zulageberechtigten eintritt, nicht wiedergab. Hier wurde nunmehr der ursprüngliche Gesetzeszweck klar formuliert. Die Änderung in § 55 EStDV dient der Modernisierung des Verordnungstextes. J 10-4

Bedeutung der Änderungen: Die Bedeutung der einzelnen Neuregelungen erschließt sich aus den Änderungen der jeweiligen Tatbestände: J 10-5

- **Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2:** Werden Rentenanwartschaften in den Versorgungsausgleich einbezogen, auf die die Öffnungsklausel anzuwenden ist (zB aus einer berufsständischen Versorgungseinrichtung oder aus der gesetzlichen Rentenversicherung), ergaben sich für die ausgleichsberechtigte Person datenschutzrechtl. Probleme.

me, um die für die Besteuerung erforderlichen Daten zu erhalten. Zwar hatte der Gesetzgeber der ausgleichsberechtigten Personen mit dem VersAusglG einen Rechtsanspruch auf Auskunft gegenüber der ausgleichspflichtigen Person verschafft, um ihre Rechte geltend machen zu können. Er hatte allerdings versäumt, einen Rechtsanspruch auf Auskunft gegenüber dem Versorgungsträger abzusichern. Durch die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 2 VersAusglG wurden nunmehr ausreichende Grundlagen geschaffen, damit die ausgleichsberechtigte Person die Öffnungsklausel für sich in Anspruch nehmen kann, soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

- ▶ **Nr. 1b:** Durch die Neufassung wird das Korrespondenzprinzip zwischen dem Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a und § 22 Nr. 1b deutlicher gefasst, indem klar zum Ausdruck gebracht wird, dass Einkünfte aus Versorgungsleistungen einerseits unabhängig davon sonstige Einkünfte darstellen, ob sich der Abzug dieser Leistungen als Sonderausgaben beim Zahlungsverpflichteten steuerlich ausgewirkt hat, andererseits jedoch nur besteuert werden, soweit die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a beim Zahlungsverpflichteten gegeben sind (vgl. BTDrucks. 17/2249, 54). Außerdem macht die Norm zweifelsfrei deutlich, dass die Entscheidung über die stl. Relevanz der Versorgungsleistungen beim Zahlungsverpflichteten zu treffen ist.
- ▶ **Nr. 1c:** Durch die Neufassung wird – wie bei Nr. 1b – das Korrespondenzprinzip zwischen dem SA-Abzug in diesem Fall nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b und § 22 Nr. 1c deutlicher gefasst. Außerdem werden durch die Verwendung der Terminologie des VersAusglG Zweifel darüber beseitigt, welche Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs überhaupt zum Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b und damit zur Besteuerung nach § 22 Nr. 1c führen können.
- ▶ **Nr. 5 Satz 6:** Dem Gesetz war zunächst nicht eindeutig zu entnehmen, ob eine Nachversteuerung des zunächst nicht versteuerten Auflösungsbetrags von 30 vH des Endbestands des Wohnförderkontos zu Beginn der Auszahlungsphase auch eintritt, wenn die Eigennutzung der geförderten Wohnung durch den Tod des Zulageberechtigten wegfällt (vgl. J 08-9). Die Ergänzung stellt klar, dass eine Nachversteuerung des noch nicht erfassten Auflösungsbetrags des Wohnförderkontos in diesen Fällen nicht erfolgt und sichert damit die Auffassung der FinVerw. gesetzlich ab (BMF v. 31.3.2010, BStBl. I 2010, 270, Rn. 151).
- ▶ **Nr. 5 Satz 10:** Die Regelung stellt klar, dass die Abgrenzung von geförderten und nicht geförderten Beträgen der sich im Falle einer internen Teilung nach § 10 VersAusglG aus dem übertragenen Anrecht ergebenden Leistung bei der ausgleichsberechtigten Person mit dem Vertei-

lungsschlüssel erfolgt, der sich nur auf die Ehezeit bezogen bei der ausgleichspflichtigen Person im Zeitpunkt der Übertragung ergeben hätte, wenn die interne Teilung nicht stattgefunden hätte, und dass der Verteilungsschlüssel auch auf die Erträge und Wertsteigerungen aus den übertragenen Anrechten anzuwenden ist (vgl. BTDDrucks. 17/2249, 54). Möglicherweise reichte dem Gesetzgeber eine schon in § 3 Nr. 55a Satz 2 enthaltene Regelung für eine eindeutige Rechtslage nicht aus, da § 3 Nr. 55a im Zeitpunkt der Teilung zur Anwendung kommt und nicht im Zeitpunkt der Besteuerung bei der ausgleichsberechtigten Person nach Nr. 5. Da es sich jedoch auf jeden Fall um eine Klarstellung handelt, ist unproblematisch, dass die Ergänzung in Nr. 5 Satz 10 rückwirkend mit dem Inkrafttreten des VersAusglG in Kraft getreten ist.

- ▶ **§ 52 Abs. 38:** Die Vorschrift stellt eine Ergänzung zu § 52 Abs. 36 Satz 12 dar. In § 52 Abs. 36 Satz 12 wurde im Rahmen des VAStrRefG geregelt, dass für den Beginn der 12-Jahresfrist des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 (Kapitallebensversicherungsprivileg, Besteuerung des hälftigen Unterschiedsbetrags) bei Versicherungsverträgen für die ausgleichsberechtigte Person auf den Vertragsabschluss des zu übertragenden Anrechts abgestellt wird. Aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung muss dies auch für Anrechte aus Verträgen gelten, die bei der ausgleichsberechtigten Person nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b bzw. Buchst. c jeweils iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 6 besteuert werden, also beispielsweise bei Pensionsfonds oder Investmentfonds-Sparplänen (vgl. BTDDrucks. 17/2249, 63). Dies hatte der Gesetzgeber im Rahmen des VAStrRefG offensichtlich übersehen und nunmehr nachgeholt. Da es sich um eine Regelung zugunsten der ausgleichsberechtigten Person handelt, ist gegen das rückwirkende Inkrafttreten zum 1.9.2009 nichts einzuwenden.
- ▶ **§ 55 Abs. 2 EStDV:** Die Änderung ist rein redaktionell, indem die veraltete Schreibweise „vH“ durch „Prozent“ ersetzt worden ist.

Die Änderungen im Detail

■ Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 2 (Anwendung der Öffnungsklausel bei der ausgleichsberechtigten Person)

Anrechte aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder aus der landwirtschaftlichen Alterskasse, auf deren Leistungen die Öffnungsklausel anzuwenden ist, können in einen Versorgungsausgleich unter Ehegatten oder eingetragenen Lebenspartnern einzubeziehen sein. Nach der Strukturreform des Versorgungsaus-

J 10-6

gleichs durch das VAStrRefG kann im Rahmen der internen oder externen Teilung ein solches Anrecht teilweise auf die ausgleichsberechtigte Person übertragen bzw. zu Lasten eines solchen Anrechts für die ausgleichsberechtigte Person ein Anrecht begründet werden (§§ 10, 14 VersAusglG). In einem solchen Fall kann auf Antrag der ausgleichsberechtigten Person auf die auf dem übertragenen oder begründeten Anrecht beruhenden Leistungen die Öffnungsklausel ebenfalls Anwendung finden. Um ihr die notwendigen Informationen zugänglich zu machen, werden § 4 Abs. 1 und 2 VersAusglG für entsprechend anwendbar erklärt.

Diskrepanz zwischen Gesetzestext und Gesetzeszweck beseitigt:

Durch den nunmehr vorgenommenen Verweis auch auf § 4 Abs. 2 VersAusglG, womit der ausgleichsberechtigten Person neben dem Auskunftsanspruch gegen die ausgleichspflichtige Person auch ein Auskunftsanspruch gegen den Versorgungsträger eingeräumt wurde, hat der Gesetzgeber einen zielführenden Weg gewählt, um auch der ausgleichsberechtigten Person die Inanspruchnahme der Öffnungsklausel zu ermöglichen. Denn in der Praxis dürften mit Sicherheit viele Fälle vorliegen, in denen der geschiedene Ehegatte oder Lebenspartner seiner Auskunftspflicht nicht nachkommt oder kein Kontakt zum geschiedenen Partner mehr besteht. In diesen Fällen kann die ausgleichsberechtigte Person sich nunmehr an den Versorgungsträger wenden.

Auswirkungen auf die Öffnungsklausel bei der ausgleichspflichtigen Person:

In dem Umfang, wie die ausgleichsberechtigte Person für übertragene oder begründete Anrechte die Öffnungsklausel anwenden kann, entfällt für die ausgleichspflichtige Person die Anwendbarkeit der Öffnungsklausel. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die ausgleichsberechtigte Person tatsächlich von der Anwendbarkeit der Öffnungsklausel Gebrauch macht. Zu den Einzelheiten vgl. BMF v. 13.9.2010 (BStBl. I 2010, 681 Rn. 197 ff).

■ **Nr. 1b (Korrespondierende Besteuerung von Versorgungsleistungen)**

J 10-7 Im Rahmen des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) hatte der Gesetzgeber Nr. 1b neu in das Gesetz aufgenommen, um eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für die stl. Erfassung von Versorgungsleistungen aufgrund eines Vermögensübergabevertrages zu schaffen. Bis dahin erfolgte die stl. Erfassung über Nr. 1 Satz 1. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die stl. Erfassung ergaben sich hingegen nicht unmittelbar aus dieser Vorschrift, sondern durch die Rechtsprechung und die Verwaltungsanweisungen zur stl. Behandlung von Vermögensübertra-

gungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. So hatte die FinVerw. in Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH v. 26.7.1995 – X R 113/93, BStBl. II 1996, 157 und v. 31.3.2004 – X R 66/98, BStBl. II 2004, 830) festgelegt, dass eine Korrespondenz zwischen dem SA-Abzug beim Vermögensübernehmer und der Besteuerung beim Vermögensübergabe besteht (vgl. BMF v. 16.9.2004, BStBl. I 2004, 922 Rz. 46). Im Zusammenhang mit einer unentgeltlichen Vermögensübergabe vereinbarte Versorgungsleistungen waren danach vom Berechtigten als Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen nach Nr. 1 zu versteuern, soweit der Verpflichtete zum Abzug der Leistungen als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (Leibrente oder dauernde Last) berechtigt war. Dies galt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach (BFH, Urt. v. 26.7.1995 – X R 113/93, BStBl. II 1996, 157).

Berechtigung oder tatsächlicher SA-Abzug: Nach der Verankerung des Korrespondenzprinzips in Nr. 1b waren vereinzelt Zweifel aufgetaucht, ob die Besteuerung der Versorgungsleistungen beim Empfänger davon abhängig ist, dass sich die Versorgungsleistungen tatsächlich beim Verpflichteten ausgewirkt haben oder ob es ausreicht, dass die rechtlichen Voraussetzungen für den SA-Abzug vorliegen. Der Gesetzgeber hat nunmehr Letzteres klargestellt. UE ist diese Auslegung die einzige, die in der Praxis handhabbar ist. Würde die Versteuerung von der tatsächlichen Auswirkung beim Verpflichteten abhängig gemacht, würde uU jede Änderung beim Verpflichteten auf die Besteuerung beim Empfänger durchschlagen – ohne dass es ein entsprechendes Feststellungsverfahren gäbe. Die Umsetzung der notwendigen Korrespondenz wäre seitens der FÄ in diesem Fall wohl nicht sicherzustellen.

■ Nr. 1 c (Korrespondierende Besteuerung von Ausgleichszahlungen)

Im Rahmen des JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) hatte der Gesetzgeber Nr. 1c neu in das Gesetz aufgenommen, um eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für die stl. Erfassung von Ausgleichszahlungen aufgrund eines schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs zu schaffen. Seit der Reform des Versorgungsausgleichs gilt die Vorschrift für Ausgleichszahlungen, die aufgrund eines Ausgleichs nach der Scheidung iSd. §§ 20 ff. VersAusglG geleistet werden.

J 10-8

Berechtigung oder tatsächlicher SA-Abzug: Wie bei Nr. 1b war auch im Zusammenhang mit Nr. 1c die Frage aufgetaucht, ob die Besteuerung der Ausgleichszahlungen beim Empfänger davon abhängig ist, dass sich die entsprechenden Beträge beim Verpflichteten tatsächlich ausgewirkt haben

oder ob es ausreicht, dass die rechtlichen Voraussetzungen für den SA-Abzug vorliegen. Der Gesetzgeber hat hier ebenso klargestellt, dass Letzteres ausreicht. UE ist diese Auslegung die einzig praktikable (vgl. J 10-7).

Definition der Ausgleichszahlungen: Nur Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Versorgungsausgleichs nach den §§ 20, 21, 22 und 26 VersAusglG bzw. den vergleichbaren Normen des Zivilrechts für den alten schuldrechtlichen Versorgungsausgleich (§§ 1587f, 1587g, 1587i BGB, § 3a VAHRG) führen zum SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b und damit zur Besteuerung bei der ausgleichsberechtigten Person nach Nr. 1c. Im Einzelnen handelt es sich dabei um

- Ausgleichsrenten aus einer laufenden Versorgung der ausgleichspflichtigen Person (§ 20 VersAusglG),
- von der ausgleichspflichtigen Person abgetretene Versorgungsansprüche (§ 21 VersAusglG),
- den Ausgleich von Kapitalzahlungen (zB aus einer Direktversicherung; § 22 VersAusglG) und
- den Teilhabeanspruch der ausgleichsberechtigten Person an Hinterbliebenenleistungen des verwitweten neuen Ehegatten der ausgleichspflichtigen Person (§ 26 VersAusglG).

Zahlungen zur Abfindung eines Ausgleichs nach der Scheidung (§ 23 VersAusglG) sind in der Liste des § 10 Abs. 1 Nr. 1b nicht enthalten und damit vom SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b und der Versteuerung nach Nr. 1c ausdrücklich ausgenommen. Nach § 23 VersAusglG hat die ausgleichsberechtigte Person – soweit dies für die ausgleichspflichtige Person zumutbar ist – das Recht, für ein noch nicht ausgeglichenes Anrecht eine zweckgebundene Abfindung zu verlangen, die an einen von ihr zu bestimmenden Versorgungsträger zu zahlen ist. UE ist der Ausschluss vom SA-Abzug und die Ausnahme von der Besteuerung in diesen Fällen systemgerecht, denn der SA-Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b setzt voraus, dass die einer Ausgleichszahlung zugrunde liegenden Einnahmen bei der ausgleichspflichtigen Person der Besteuerung unterliegen. Dies ist bei der Abfindung eines Ausgleichs nach der Scheidung nicht der Fall, denn im Abfindungszeitpunkt erzielt die ausgleichspflichtige Person aus der ausgleichenden Anwartschaft keine stpfl. Einkünfte. Ob dies später mal der Fall sein wird, steht zum Zeitpunkt der Zahlung der Abfindung nicht fest. Stattdessen erschiene es vertretbar, die zweckgebundene Abfindung bei der ausgleichsberechtigten Person steuermindernd zu berücksichtigen. Zwar zahlt sie die Abfindung nicht selbst in das Zielversorgungssystem ein, sondern die ausgleichspflichtige Person. Es handelt sich aber insoweit um einen der ausgleichsberechtigten Person zustehenden Vermögensvorteil. Vor diesem Hintergrund könnte in Höhe der Abfindung von einer Beitragszahlung im abgekürzten Zahlungsweg ausgegangen werden. Aller-

dings hat die FinVerw. bislang keine Aussage getroffen, ob sie eine entsprechende steuermindernde Berücksichtigung anerkennen würde.

■ Nr. 5 Satz 6 (Keine Nachversteuerung des Wohnförderkontos bei Tod des Zulageberechtigten)

Um der Systematik der nachgelagerten Besteuerung bei Riester-Verträgen gerecht zu werden, muss auch bei einem Eigenheimrentenvertrag in der fiktiven Auszahlungsphase eine Besteuerung erfolgen. Hierzu sieht das Gesetz zwei Möglichkeiten vor: eine Besteuerung gleichbleibender Verminderungsbeträge über die Auszahlungsphase (Beginn zwischen der Vollendung des 60. und des 68. Lj., Ende mit Vollendung des 85. Lj.) oder eine Auflösung des Wohnförderkontos zu Beginn der Auszahlungsphase verbunden mit der Besteuerung eines Betrags iHv. 70 % des Wohnförderkontos. Wird die geförderte Wohnung bei Ausübung des Wahlrechts zugunsten der Auflösung des Wohnförderkontos innerhalb von zwanzig Jahren nach der Auflösung nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt, erfolgt eine Nachversteuerung (in den ersten zehn Jahren mit dem Eineinhalbfachen der noch nicht versteuerten 30 %, in den zweiten zehn Jahren mit dem Einfachen dieses Betrages). Nunmehr ist gesetzlich klargestellt, dass eine solche Nachversteuerung nicht vorzunehmen ist, wenn die Eigennutzung nach Beginn der Auszahlungsphase durch Tod des Zulageberechtigten weggefallen ist. Die FinVerw. hatte diese Auffassung ungeachtet des zunächst unklaren Gesetzeswortlauts (vgl. hierzu J 08-9) bereits seit Einführung der Eigenheimrente vertreten (vgl. BMF v. 20.1.2009, BStBl. I 2009, 273 Rn. 114q, jetzt BMF v. 31.3.2010, BStBl. I 2010, 270 Rn. 151). UE ist die Klarstellung zu begrüßen, denn es erscheint schwer begründbar, den Wegfall der Eigennutzung durch Tod genauso zu sanktionieren, wie eine bewusste Entscheidung, die Eigennutzung aufzugeben.

J 10-9

■ Nr. 5 Satz 10 (Besteuerung nach einer internen Teilung im Versorgungsausgleich)

Werden Anrechte bei einer Pensionskasse, einem Pensionsfonds, einer Direktversicherung oder aus einem nach § 5 AltZertG zertifizierten Altersvorsorgevertrag in den Versorgungsausgleich einbezogen, muss gewährleistet sein, dass Leistungen aus diesen Anrechten, die ohne Teilung bei der ausgleichspflichtigen Person der nachgelagerten Besteuerung nach Nr. 5 Satz 1 unterlegen hätten, auch bei der ausgleichsberechtigten Person

J 10-10

nachgelagert besteuert werden können. Für Fälle der internen Teilung (§ 10 VersAusglG) wird dies sichergestellt, indem § 3 Nr. 55a den Vorgang der internen Teilung und damit die Begründung des Anrechts für die ausgleichsberechtigte Person zu Lasten des Anrechts der ausgleichspflichtigen Person stfrei stellt und zugleich in Satz 2 dieser Vorschrift anordnet, dass die Leistungen aus dem für die ausgleichsberechtigte Person begründeten Anrecht zu den Einkünften gehören, zu denen die Leistungen bei der ausgleichspflichtigen Person gehören würden, wenn die interne Teilung nicht stattgefunden hätte. Ergänzend hierzu regelt Nr. 5 Satz 10 jetzt noch zusätzlich, dass sich die Zuordnung zu Nr. 5 Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichsberechtigten Person danach richtet, wie eine nur auf die Ehezeit bezogene Zuordnung der sich aus dem übertragenen Anrecht ergebenden Leistung zu Satz 1 oder Satz 2 bei der ausgleichspflichtigen Person im Zeitpunkt der Übertragung ohne die Teilung vorzunehmen gewesen wäre. UE handelt es sich bei dieser Ergänzung um eine nicht zwingend notwendige, da sich die gleichen Rechtsfolgen auch schon aus § 3 Nr. 55a ergeben. Systematisch ist das sich daraus ergebende Ergebnis jedoch zutreffend und im Hinblick auf das Fördersystem des XI. Abschnitts systemgerecht.

■ **§ 52 Absatz 38 Satz 4 (Anwendung des Kapitallebensversicherungsprivilegs für sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 5 Satz 2)**

J 10-11 Kommt es im Rahmen des Versorgungsausgleichs zur internen oder externen Teilung einer Versorgungsanwartschaft bei einer Pensionskasse, einem Pensionsfonds, einer Direktversicherung oder aus einem nach § 5 Alt-ZertG zertifizierten Altersvorsorgevertrag, soll sich durch die Teilung der Anwartschaft hinsichtlich der Höhe der (später) zu steuernden Leistungen nichts ändern. Lediglich die Zurechnung der Einkünfte erfolgt teilweise bei der ausgleichsberechtigten Person. Um dieses Ziel zu erreichen, sind in bestimmten Fällen Festlegungen erforderlich, wann der der Anwartschaft zugrunde liegende Vertrag abgeschlossen wurde. Ohne gesetzliche Festlegung ergibt sich dies aus der Sicht der ausgleichsberechtigten Person nicht zweifelsfrei. Vor diesem Hintergrund hat der Gesetzgeber klargestellt, dass bei Besteuerung von Leistungen nach Nr. 5 Satz 2 Buchst. b oder c für die entsprechende Anwendung des Kapitallebensversicherungsprivilegs iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 aF oder für die Besteuerung mit dem hälftigen Unterschiedsbetrag iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 auf den Vertragsabschluss durch die ausgleichspflichtige Person abzustellen ist. Diese Klarstellung ist systematisch zutreffend und konsequent und ergänzt die bereits in § 52 Abs. 36 Satz 12 für Versicherungsverträge iSd. § 20 enthaltene Regelung.