

Urteil vom 09. September 2020, X R 3/18

Behandlung von Versorgungsleistungen infolge des Verzichts auf einen Pflichtteilsanspruch

ECLI:DE:BFH:2020:U.090920.XR3.18.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 52 Abs 23g, EStG § 12 Nr 2, EStG VZ 2012 , EStG § 10 Abs 1a Nr 2
vorgehend FG Münster, 12. December 2017, Az: 7 K 572/16 F

Leitsätze

NV: Verzichtet ein Pflichtteilsberechtigter lediglich auf seinen Pflichtteilsanspruch, können die im Gegenzug vereinbarten Versorgungsleistungen keine zurückbehaltenen Vermögenserträge sein, die den Abzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG i.d.F. vor dem JStG 2008 rechtfertigen.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.12.2017 - 7 K 572/16 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Kinder des verstorbenen Herrn ... (A).
- 2 A und seine erste Ehefrau, die Mutter der Kläger (B), hatten sich im Jahr 1985 gegenseitig als Erben eingesetzt und ihre drei gemeinsamen Kinder als Schlusserben bestimmt. Nach dem Tod der B heiratete A erneut. Im Jahr 2004 verpflichtete er sich und seine Erben für den Fall seines Vorversterbens gegenüber seiner zweiten Ehefrau (C) zur Zahlung eines monatlichen Betrags in Höhe von 3.500 €. Im Gegenzug verzichtete C auf die ihr zustehenden Pflichtteilsansprüche. Im Jahr 2012 verstarb A. Die Kläger erbten ein Waldgrundstück sowie zwei Mietwohngrundstücke.
- 3 Aus den hieraus erwirtschafteten Erträgen leisteten die Kläger im Streitjahr 2012 in Erfüllung der von ihrem Vater A eingegangenen Verpflichtung Zahlungen an C in der vereinbarten Höhe, die sie in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als Sonderausgaben geltend machten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte diese nicht an.
- 4 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 296). Das Finanzgericht (FG) war der Ansicht, dass § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 (EStG n.F.; heute: § 10 Abs. 1a Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes) anzuwenden sei, da die Zahlungen aufgrund des im Jahr 2012 eingetretenen Erbfalls auf einer nach dem 31.12.2007 vereinbarten Vermögensübertragung beruhten. Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F. seien indes nicht erfüllt und die Zahlungen folglich nicht als Sonderausgaben abziehbar.
- 5 Mit ihrer Revision vertreten die Kläger die Auffassung, im Streitfall gelte § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG i.d.F. vor dem Jahressteuergesetz 2008 (EStG a.F.). Nach § 52 Abs. 23g EStG i.d.F. des Streitjahrs (heute: § 52 Abs. 18 Sätze 1 und 2 EStG) sei nicht auf den Zeitpunkt der Vermögensübertragung, sondern auf den der Vereinbarung abzustellen. Die

Vereinbarungen des A sowohl mit seiner ersten als auch mit seiner zweiten Ehefrau seien vor dem 01.01.2008 geschlossen worden.

- 6 Die Kläger beantragen,
unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 29.01.2016 den Bescheid für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 03.08.2015 dahingehend zu ändern, dass als Sonderausgaben abziehbare Versorgungsleistungen in Höhe von 3.500 € festgestellt werden.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Einer Beiladung der einzelnen Miterben nach § 123 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 60 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bedurfte es nicht, da --nach Auslegung der Klageschrift und mangels gegenteiliger Anhaltspunkte (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.06.2006 - XI R 31/05, BFHE 214, 302, BStBl II 2007, 378, und vom 19.08.1999 - IV R 13/99, BFHE 190, 11, BStBl II 2000, 85)-- die mittels Generalvollmacht ausgestattete Klägerin zu 1. die Klage sowohl für die Erbengemeinschaft als auch für sich selbst und die beiden Miterben persönlich erhoben hat. Die Klagebefugnis ergibt sich aus ihrer Eigenschaft als Vertreterin der Erbengemeinschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, im Übrigen --auch als Vertreterin der Kläger zu 2. und zu 3.-- gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO.

III.

- 9 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die im Streitjahr geleisteten Zahlungen der Kläger an ihre Stiefmutter in Höhe von 3.500 € nicht als Sonderausgaben abziehbar sind.
- 10 Der Senat kann offenlassen, ob nach § 52 Abs. 23g EStG i.d.F. des Streitjahrs § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F. oder § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. anzuwenden ist, da im Streitfall die Voraussetzungen für einen Abzug von Sonderausgaben aufgrund einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen weder nach neuem Recht (dazu unten 1.) noch nach altem Recht (dazu unten 2.) erfüllt sind.
- 11 1. Ein Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. a bis c EStG n.F. scheidet schon deshalb aus, weil kein begünstigtes Vermögen im Sinne dieser Vorschrift übertragen worden ist. § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG n.F. lässt den Abzug von Versorgungsleistungen als Sonderausgaben nur noch zu, wenn diese im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, die eine Tätigkeit i.S. der §§ 13, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG oder des § 18 Abs. 1 EStG ausübt (Buchst. a), eines Betriebs oder Teilbetriebs (Buchst. b) oder --unter weiteren gesetzlichen Voraussetzungen-- eines mindestens 50-prozentigen Anteils an einer GmbH (Buchst. c) stehen. Das --nicht im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebs genutzte-- Waldgrundstück und die beiden Vermietungsobjekte genügen ebenso wie der Verzicht auf einen Pflichtteilsanspruch diesen Anforderungen erkennbar nicht.
- 12 2. Auch nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. kommt ein Sonderausgabenabzug nicht in Betracht. Die Zahlungen der Kläger an C stellen keine auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten bzw. dauernden Lasten dar; sie sind nicht dem durch die höchstrichterliche Rechtsprechung geprägten Sonderrechtsinstitut einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen (vgl. hierzu u.a. Senatsurteil vom 13.12.2005 - X R 61/01, BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16, unter II.1.d, m.w.N.) zuzuordnen. Weder die Erbeinsetzung der Kläger durch das Testament ihrer Eltern im Jahr 1985 (unter a) noch der Pflichtteilsverzicht der C (unter b) erfüllen die Voraussetzungen dieses Sonderrechtsinstituts. Eine Verbindung beider Vereinbarungen vermag der Senat nicht zu erkennen (unter c).
- 13 a) § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. ist hinsichtlich der Übertragung des Waldgrundstücks bzw. der beiden Vermietungsobjekte nicht erfüllt, weil die Versorgungsleistungen an C nicht auf dem gemeinsamen Testament des A und der B beruhen.
- 14 aa) Zwar können nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. neben Leistungen, die anlässlich einer Betriebs- oder

Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vorbehalten worden sind, auch Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abziehbar sein, die ihren Entstehungsgrund in einer letztwilligen Verfügung haben, sofern der überlebende Ehegatte oder ein erbberechtigter Abkömmling des Erblassers statt seines gesetzlichen Erbteils oder Pflichtteilsanspruchs aus übergeordneten Gründen der Erhaltung des Familienvermögens nur Versorgungsleistungen aus dem ihm an sich zustehenden Vermögen erhält und es sich bei den Zahlungen nicht um eine Verrentung des Erbteils handelt (vgl. zuletzt Senatsurteil vom 25.02.2014 - X R 34/11, BFHE 245, 135, BStBl II 2014, 665, Rz 22, m.w.N.). Unverzichtbare Voraussetzung für eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist aber der sachliche Zusammenhang zwischen der Übergabe von Vermögen einerseits und der Verpflichtung zum Erbringen von Versorgungsleistungen andererseits (vgl. z.B. Senatsurteil vom 17.05.2006 - X R 2/05, BFH/NV 2006, 1824, unter II.3., m.w.N.). Dabei kommt es auf den verwirklichten Sachverhalt an.

- 15** In dem gemeinsamen Testament von A und B sind offensichtlich keine Renten bzw. dauernde Lasten zugunsten der C vereinbart worden. Die Zahlungen der Kläger an C erfolgten, weil sich A, auch für seine Erben, im Jahr 2004 für den Fall seines Vorversterbens gegenüber C zur monatlichen Rentenzahlung von 3.500 € verpflichtet hatte. Damit haben die Zahlungen an C ihren Entstehungsgrund nicht im gemeinsamen Testament von A und B aus dem Jahr 1985, sondern in der Rentenzahlungsverpflichtung aus dem Jahr 2004. Sie wurden infolgedessen nicht anlässlich der im gemeinsamen Testament angelegten Vermögensübertragung des Waldgrundstücks und der zwei Vermietungsobjekte vereinbart. Ob es im Jahr 2004 eine andere vertragliche Lösung oder rechtliche Gestaltung gegeben hätte, einen sachlichen Zusammenhang zwischen der Übergabe des Grundbesitzes und der Verpflichtung zu den Versorgungsleistungen herzustellen, ist für den Streitfall nicht entscheidend.
- 16** bb) Die Zahlungen der Kläger könnten auch dann nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, legte man die höchstrichterliche Rechtsprechung zur gleitenden Vermögensübergabe zugrunde. Eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen kann danach auch dann gegeben sein, wenn ein anlässlich der Übergabe von Vermögen zur Vorwegnahme der Erbfolge zugunsten des Übergebers und/oder seines Ehegatten vorbehaltenes Nutzungsrecht zu einem späteren Zeitpunkt gegen Versorgungsleistungen mit der Folge abgelöst wird, dass sich der Ertragsvorbehalt fortsetzt und an die Stelle des vorbehaltenen Nießbrauchs die Versorgungsrente tritt (vgl. z.B. Senatsurteil in BFH/NV 2006, 1824, unter II.2., m.w.N.). A und B haben sich ein solches Nutzungsrecht, z.B. in Form eines Nießbrauchs, zugunsten eines möglicherweise (nach dem Vorversterben des einen Ehegatten) hinzutretenden neuen Ehegatten des Überlebenden in ihrem gemeinsamen Testament nicht vorbehalten, so dass es auch nicht zu einem späteren Zeitpunkt hätte abgelöst werden können.
- 17** cc) Es kann nicht ausreichen, dass --wie hier-- zu einem späteren Zeitpunkt ein Pflichtteilsanspruch abgelöst wird. Dieser Anspruch ist nicht als Teil des später zu vererbenden Vermögens anzusehen, der --wie ein Nutzungsrecht-- zurückbehalten werden kann. Er entsteht vielmehr kraft Gesetzes mit dem Erbfall und richtet sich als bloßer Geldanspruch gegen die Erben. Hinzu kommt, dass im Streitfall die Pflichtteilsberechtigung der C erst später durch ihre Eheschließung mit A entstand und im Zeitpunkt der Errichtung des gemeinsamen Testaments durch A und B noch nicht absehbar war. Eine Berücksichtigung der Zahlungen der Kläger an die C als Sonderausgaben würde damit dem Rechtsgedanken der "vorbehaltenen Vermögenserträge" widersprechen (vgl. hierzu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847). Denn nur das Zurückbehalten von Vermögenserträgen rechtfertigt die Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen beim Verpflichteten und die Steuerbarkeit beim Bezieher.
- 18** dd) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Senatsrechtsprechung, wonach es für die Beurteilung der Frage der Zugehörigkeit zum Generationennachfolge-Verbund nicht allein auf den Zeitpunkt der Vereinbarung ankommt, sondern in erster Linie auf den Zeitpunkt der Übergabe bzw. den Eintritt des Erbfalls (vgl. Senatsurteile vom 11.10.2007 - X R 14/06, BFHE 219, 160, BStBl II 2008, 123, und in BFHE 245, 135, BStBl II 2014, 665). In den Sachverhalten beider Entscheidungen hatte der Erblasser --anders als im Streitfall-- zeitgleich mit der Erbeinsetzung des Kindes bzw. der Geschwister Versorgungsleistungen zugunsten der künftigen, pflichtteilsberechtigten (zweiten) Ehefrau angeordnet.
- 19** ee) Soweit Leistungen ohne Bezug zu dem dafür erhaltenen Vermögenswert gewährt werden, sind sie als Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht i.S. von § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbar (vgl. Senatsbeschluss vom 14.12.1994 - X R 1-2/90, BFHE 177, 36, BStBl II 1996, 680).
- 20** b) Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. sind ebenfalls nicht gegeben, wenn allein auf die Rentenzahlungsverpflichtung und den Pflichtteilsverzichtsvertrag aus dem Jahr 2004 abgestellt würde. Diese

Vereinbarungen erfüllen nicht die durch den Großen Senat des BFH (vgl. Beschluss vom 12.05.2003 - GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.6.a) gestellten Anforderungen an die Art des übergebenen Vermögens.

- 21** aa) Zwar konnten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. auch Geldvermögen, Wertpapiere und typische stille Beteiligungen Gegenstand einer unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Diesem weiten Verständnis zufolge erscheint es nicht ausgeschlossen, in dem Verzicht auf einen Pflichtteilsanspruch ebenfalls einen geeigneten Gegenstand einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach der früheren Rechtslage zu sehen.
- 22** Im Streitfall kann der Senat ebenso wie in seinem Urteil vom 20.10.1999 - X R 132/95 (BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82) offenlassen, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen ein Pflichtteilsverzicht gegen Zusage von Versorgungsleistungen als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen beurteilt werden könnte. Denn die streitgegenständlichen Zahlungen sind nicht solche aus (zuvor) zurückbehaltenen Nettoerträgen des Pflichtteilsanspruchs oder eines vereinbarungsgemäß umgeschichteten Vermögens.
- 23** bb) Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 müssen die vom Übernehmer zugesagten Leistungen --obwohl sie von ihm erwirtschaftet werden müssen-- als zuvor vom Übergeber vorbehaltene --abgespaltene-- Nettoerträge der Vermögensübergabe vorstellbar sein. Bei ihrer Art nach ertraglosen Wirtschaftsgütern kann der Übergeber solche Objekte veräußern und mit dem Erlös ertragbringendes Vermögen erwerben, das er dann dem Übernehmer unter Vorbehalt der Erträge überlässt. Eine unentgeltliche Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen kann auch dann vorliegen, wenn der Übernehmer sich im Übergabevertrag verpflichtet, das übertragene ertraglose Objekt zu veräußern und vom Erlös eine ihrer Art nach bestimmte Vermögensanlage zu erwerben, die einen zur Erbringung der zugesagten Versorgungsleistungen ausreichenden Nettoertrag abwirft.
- 24** cc) Diese Vorgaben der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. dazu auch Senatsurteile vom 17.03.2010 - X R 38/06, BFHE 229, 163, BStBl II 2011, 622; vom 31.05.2005 - X R 26/04, BFH/NV 2005, 1789, und vom 16.06.2004 - X R 22/99, BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053) sind im Streitfall nicht erfüllt. Der Pflichtteilsanspruch der C ist seiner Natur nach ein ertragloses Recht. Die Rechtsfolgen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen und damit ein Sonderausgabenabzug bei den Klägern hätte damit nur dann erreicht werden können, wenn in dem Rentenzahlungsverpflichtungs- und dem Pflichtteilsverzichtsvertrag aus dem Jahr 2004 eine Umschichtung in eine ihrer Art nach ausreichend ertragbringende Vermögensanlage vereinbart worden wäre. Dies ist jedoch nicht geschehen.
- 25** c) Eine Verbindung zwischen dem gemeinschaftlichen Testament aus dem Jahr 1985 und der im Jahr 2004 geschlossenen Vereinbarung mit C, die so stark wäre, dass sie diese beiden Rechtsakte zu einer Einheit verklammern könnte, besteht nicht. Wie bereits oben ausgeführt, wurden das Waldgrundstück und die Vermietungsobjekte allein aufgrund des Testaments übertragen. Die Verpflichtung zur Zahlung von Versorgungsleistungen an C steht dagegen nur im Zusammenhang mit ihrem Pflichtteilsverzicht. Auch ohne diesen Verzicht wären die Grundstücke des A auf die Kläger übergegangen.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de