

# Urteil vom 25. February 2014, X R 34/11

## Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen - Keine notwendige Beiladung des Begünstigten zum Klageverfahren des Verpflichteten

BFH X. Senat

FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 123 Abs 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG VZ 2005 , EStG § 22

vorgehend FG Köln, 29. June 2011, Az: 10 K 1682/08

## Leitsätze

1. Begnügt sich ein Ehegatte mit der Zuwendung von laufenden Zahlungen unter Verzicht auf Pflichtteils- oder ähnliche Ansprüche (Zugewinnausgleich), ist im Regelfall von einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auszugehen, sofern das den Vermögensübernehmern/Erben überlassene Vermögen ausreichend ertragfähig ist und die Parteien ihren Verpflichtungen wie vereinbart oder durch Vermächtnis bestimmt nachkommen .
2. Die Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen korrespondiert lediglich materiell-rechtlich mit der Steuerbarkeit der privaten Versorgungsrente. Der Begünstigte ist deshalb zum Klageverfahren des Verpflichteten nicht notwendig beizuladen .

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Nach dem Tod der Mutter des Klägers heiratete sein Vater (V) im Februar 1991 erneut. Bereits am 18. Januar 1991 hatte er mit seiner künftigen Ehefrau (M) für den Fall der Eheschließung einen notariellen Ehe- und Erbvertrag geschlossen. Sie vereinbarten Gütertrennung und einen wechselseitigen Pflichtteilsverzicht. Darüber hinaus setzte V seiner zukünftigen Ehefrau ein Vermächtnis aus. Ihr sollte im Falle seines Todes ein lebenslanges Nießbrauchsrecht an dem Grundstück A zustehen. Sollte dieses Grundstück nicht zum Nachlass gehören, stünde M gegen die Erben ein Anspruch auf monatliche Zahlung der voraussichtlichen Erträge zu. Das Vermächtnis umfasste zudem ein unentgeltliches Wohnungsrecht im Haus B bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Tod des Erblassers.
- 3 Mit notariellem Testament ebenfalls vom 18. Januar 1991 setzte V den Kläger sowie dessen Bruder je zur Hälfte zu seinen alleinigen Erben ein.
- 4 Mit Vertrag vom 22. Juni 1995 änderten V und M den am 18. Januar 1991 geschlossenen Erbvertrag. Falls M im Zeitpunkt des Erbfalls in Haus B wohne, sollte das Wohnungsrecht so lange bestehen bleiben, wie der Kläger als Erbe das Objekt nicht selbst bewohnen wolle.
- 5 Am 5. August 1999 wurde der Erbvertrag erneut geändert. Der Kläger und sein Bruder wurden im Wege eines Vermächtnisses zugunsten der M verpflichtet, dieser eine monatliche Rente in Höhe von 4.000 DM zu zahlen. Zudem erhielt sie, solange sie das Objekt bewohnt, den lebenslangen Nießbrauch am Haus B. Bei Beendigung des Nießbrauchs sollte sich die an M zu zahlende Rente um 2.000 DM monatlich erhöhen.
- 6 V ist 2002 verstorben.
- 7 Der Kläger leistete in den Streitjahren wiederkehrende Zahlungen an M in Höhe von 19.150 € (2003), 19.573 € (2004) und 19.750 € (2005). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte diese Zahlungen nicht als dauernde Last.
- 8 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Vermögensübergeber könne sich im

Falle einer Vermögensübergabe von Todes wegen Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre 2003 bis 2005 geltenden Fassung (EStG) auch für bestimmte dritte Personen vorbehalten. Ein solcher Vorbehalt zugunsten Dritter setze voraus, dass diese Personen dem sog. Generationennachfolge-Verbund angehörten. Hierzu zählten Personen, die gegenüber dem Erben bzw. den sonstigen letztwillig bedachten Vermögensübernehmern Pflichtteils- oder ähnliche Ansprüche hätten geltend machen können und sich stattdessen mit den ihnen (vermächtnisweise) ausgesetzten Versorgungsleistungen begnügten.

- 9** M habe durch das Vermächtnis über einen eigenen Vermögenswert verfügt. Dieser habe ihr nicht mehr entzogen werden können, da er durch Erbvertrag begründet worden sei. Auf diesen Vermögenswert habe sie zugunsten der Versorgungsleistungen verzichtet. Aus dem Gesamtzusammenhang der Vereinbarungen ergebe sich, dass die Begründung des Güterstandes der Gütertrennung, der gegenseitige Pflichtteilsverzicht und das Vermächtnis zugunsten der M in einem wechselseitigen Verhältnis gestanden hätten. Unschädlich sei, dass M bereits vor der Eheschließung auf ihren Pflichtteil verzichtet habe. Der Verzicht sei in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Eheschließung vereinbart worden und habe dem Gesamtplan der (zukünftigen) Ehegatten zur Versorgung der (zukünftigen) Ehefrau im Verhältnis zu ihren (zukünftigen) Stiefkindern entsprochen.
- 10** Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts.
- 11** Nach dem Senatsurteil vom 11. Oktober 2007 X R 14/06 (BFHE 219, 160, BStBl II 2008, 123) komme es für die Beurteilung der Frage der Zugehörigkeit zum Generationennachfolge-Verbund nicht allein auf den Zeitpunkt der Vereinbarung an, sondern in erster Linie auf den Zeitpunkt der Übergabe bzw. den Eintritt des Erbfalls. Deshalb sei es folgerichtig, für die Frage der Zuordnung der Stiefmutter zum Generationennachfolge-Verbund auf den Zeitpunkt des Erbfalls abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt habe M kein Pflichtteilsanspruch zugestanden; auf diesen habe sie bereits früher verzichtet, ohne dass ihr hierfür Versorgungsleistungen eingeräumt worden seien. Ihr habe lediglich ein Nießbrauchsrecht zugestanden, das durch die Versorgungsleistungen abgelöst worden sei.
- 12** Ein Sonderausgabenabzug beim Leistungsverpflichteten führe zu einer Besteuerung dieser Leistungen beim Empfänger gemäß § 22 EStG. Im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren sei daher M zum Verfahren hinzugezogen worden. Das FG habe sie hingegen nicht beigelegt.
- 13** Sollte der Bundesfinanzhof (BFH) die Entscheidung des FG grundsätzlich bestätigen, müsste die Höhe der nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbaren Zahlungen geprüft werden. Im Streitfall habe das FG keine Feststellungen dazu getroffen, ob auf den Kläger aufgrund des Erbfalls eine ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit übergegangen sei und er aus diesem Vermögen die Rente zahlen könne. Zudem sei zu klären, ob die Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt worden sei. Die von den Erben jährlich zu zahlende Rente habe 48.000 DM (= 24.542 €) betragen. Nach der Änderung des Testaments am 18. Januar 1991 seien der Kläger und sein Bruder mit den an M aus dem Vermächtnis zu leistenden Zahlungen je zur Hälfte belastet gewesen. Der Kläger habe für 2003 19.150 €, für 2004 19.573 € und für 2005 19.750 € als Sonderausgaben geltend gemacht. Nicht geklärt sei, ob der Bruder des Klägers ebenfalls Zahlungen an M geleistet habe.
- 14** Das FA beantragt, die Berechtigte nach § 123 der Finanzgerichtsordnung (FGO) im Revisionsverfahren beizuladen sowie das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 16** Zutreffend sei das FG davon ausgegangen, dass der Vermögensübergeber im Fall einer Vermögensübergabe von Todes wegen Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch für Personen vorbehalten könne, die dem sog. Generationennachfolge-Verbund angehörten. Rechtsfehlerfrei habe das FG ausgeführt, dass M als Stiefmutter dem Generationennachfolge-Verbund angehört und mit dem Vermächtnis zu ihren Gunsten über einen eigenen Vermögenswert verfügt habe. Die vereinbarte Rentenzahlung anstelle der Geltendmachung des unwiderruflichen Vermächtnisses stehe eindeutig in Zusammenhang mit dem Pflichtteilsverzicht. Zudem habe M zwar auf ihr Pflichtteilsrecht, nicht jedoch auf ihr gesetzliches Erbrecht verzichtet. Das Pflichtteilsrecht bestehe neben dem gesetzlichen Erbrecht und ein Pflichtteilsverzicht lasse das gesetzliche Erbrecht des Verzichtenden unberührt (Mayer, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2007, 556).
- 17** Die Kläger tragen ferner vor, sich mit der Höhe der als dauernde Last nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in Abzug

gebrachten Versorgungsleistungen auseinanderzusetzen, obliege nicht dem Revisionsgericht. Die monatlich an M zu zahlenden Versorgungsleistungen hätten nicht 4.000 DM, sondern 6.000 DM betragen und im Vertrag vom 5. August 1999 sei eine Anpassung an den Preisindex für die Lebenshaltung aller privaten Haushalte in der Bundesrepublik Deutschland vereinbart worden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zu Recht hat das FG zwar erkannt, dass die Zahlungen des Klägers an M Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sein können. Im zweiten Rechtsgang wird das FG jedoch noch zu prüfen haben, ob der Kläger von V Vermögen geerbt hat, dessen Erträge die Versorgungsleistungen abdecken. Zudem hat das FG versäumt zu klären, ob der Kläger das Vermächtnis wie vereinbart erfüllt hat.
- 19** 1. Dem Antrag des FA auf Beiladung der M kann nicht entsprochen werden. Nach § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO sind Beiladungen im Revisionsverfahren unzulässig. Das gilt gemäß § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht für Beiladungen nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 14. November 2007 XI R 32/06, BFH/NV 2008, 359, unter II.3.).
- 20** Ein Fall der notwendigen Beiladung (§ 123 Abs. 1 Satz 2 FGO i.V.m. § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO) liegt nicht vor. Zwar korrespondiert die Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen materiell-rechtlich mit der Steuerbarkeit der privaten Versorgungsrente (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847). Eine Entscheidung im Streitfall gestaltet, bestätigt, verändert jedoch nicht notwendigerweise und unmittelbar Rechte der M oder bringt solche zum Erlöschen.
- 21** 2. Als Sonderausgaben abziehbar sind nach der im Streitfall anzuwendenden Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 --BGBl I 2007, 3150-- ist grundsätzlich nur auf Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31. Dezember 2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen; vgl. § 52 Abs. 23g EStG) die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Hierzu hat die Rechtsprechung des BFH u.a. die folgenden Grundsätze entwickelt:
- 22** - Neben Leistungen, die anlässlich einer Betriebs- oder Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vorbehalten worden sind, sind auch Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abziehbar, die ihren Entstehungsgrund in einer letztwilligen Verfügung (z.B. in einem Vermächtnis) haben, sofern "z.B. der überlebende Ehegatte oder ein erbberechtigter Abkömmling" des Testators statt seines gesetzlichen Erbteils aus übergeordneten Gründen der Erhaltung des Familienvermögens lediglich Versorgungsleistungen aus dem ihm an sich zustehenden Vermögen erhält und es sich bei den Zahlungen nicht um eine Verrentung des Erbteils handelt (Senatsurteil vom 17. Dezember 2003 X R 2/01, BFH/NV 2004, 1086).
- 23** - Der Empfänger der Versorgungsleistungen muss zum sog. Generationennachfolge-Verbund gehören (vgl. z.B. Senatsurteil vom 7. März 2006 X R 12/05, BFHE 212, 507, BStBl II 2006, 797).
- 24** - Es muss Vermögen übertragen werden, das ausreichende Erträge abwirft, um die vom Übernehmer zu erbringenden Versorgungsleistungen abzudecken (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.6.; Senatsurteil vom 31. Mai 2005 X R 26/04, BFH/NV 2005, 1789).
- 25** - Die Parteien müssen den im Versorgungsvertrag eingegangenen Verpflichtungen auch tatsächlich nachkommen; die Leistungen müssen wie vereinbart erbracht werden (Senatsurteil vom 15. September 2010 X R 13/09, BFHE 231, 116, BStBl II 2011, 641).

- 26 3. Mit dem FG geht der erkennende Senat davon aus, dass M als Stiefmutter des Klägers zum Generationennachfolge-Verbund gehört und deshalb Empfängerin von Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sein kann. Dem steht nicht entgegen, dass M den Pflichtteilsverzicht im notariellen Ehe- und Erbvertrag vom 18. Januar 1991 und damit vor ihrer Eheschließung mit V erklärt hat. Den zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Eheschließung hat das FG zutreffend bejaht. Der Ehe- und Erbvertrag wurde ca. einen Monat vor der Heirat für den Fall ihrer Eheschließung geschlossen und Pflichtteilsansprüche, auf die sowohl M als auch V verzichtet haben, entstanden erst mit der Eheschließung. Dass V seine spätere Ehefrau nach seinem Tod trotz ihres Erbverzichts versorgt wissen wollte, ergibt sich aus der Tatsache, dass er ihr bereits im Ehe- und Erbvertrag vom 18. Januar 1991 Vermächtnisse (Nießbrauch am Grundstück A und an Haus B) ausgesetzt hat. Er wollte ihre Versorgung sicherstellen und sie nicht --wie unter Geschwistern üblich-- gleichstellen oder ihren später entstehenden gesetzlichen Erbspruch verrenten.
- 27 Aus dem Senatsurteil in BFHE 219, 160, BStBl II 2008, 123, auf das sich das FA beruft, ergibt sich nichts Gegenteiliges. Zwar findet sich in dieser Entscheidung die vom FA zitierte Passage (unter II.3.), dass bei der Beurteilung der Frage, ob ein Begünstigter dem Generationennachfolge-Verbund angehört, nicht allein auf den Zeitpunkt der Vereinbarung, sondern in erster Linie auf den Zeitpunkt der Übergabe bzw. des Eintritts des Erbfalls abzustellen ist. Bezogen hat sich diese Aussage jedoch auf den Umstand, dass der spätere Erblasser der Begünstigten --wie im Streitfall-- das Vermächtnis zu einem Zeitpunkt ausgesetzt hat, in dem sie noch nicht verheiratet waren und die Begünstigte folglich **nicht** dem Generationennachfolge-Verbund angehört hat. Dass der erkennende Senat der Auffassung war, bei einer vermächtnisweisen Zuwendung einer Versorgungsrente müssten --wie das FA meint-- im Zeitpunkt des Erbfalls noch Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsansprüche bestehen, kann dieser Entscheidung nicht entnommen werden. Aus dem Umstand, dass sich aus dem Tatbestand der Entscheidung nicht ergibt, ob die Begünstigte --zu welchem Zeitpunkt auch immer; im Erbvertrag oder später-- auf Pflichtteils- oder Zugewinnausgleichsansprüche verzichtet hat, ergibt sich vielmehr, dass dies für den erkennenden Senat nicht von entscheidender Bedeutung war.
- 28 Aus der Entscheidung in BFHE 219, 160, BStBl II 2008, 123 lässt sich vielmehr Folgendes entnehmen:
- 29 - Der Anerkennung einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen steht nicht entgegen, dass der spätere Erblasser Versorgungsleistungen zu einem Zeitpunkt vermächtnisweise aussetzt, zu dem sein (späterer) Ehepartner weder Pflichtteils- noch Zugewinnausgleichsansprüche hat.
- 30 - Entscheidend ist nicht, ob der/die Begünstigte einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen --zu welchem Zeitpunkt auch immer-- auf seine/ihre Pflichtteils- und/oder Zugewinnausgleichsansprüche verzichtet. Von Bedeutung ist nur, dass er/sie weder Pflichtteils- noch Zugewinnausgleichsansprüche geltend macht, sondern sich mit der vermächtnisweisen Zuwendung von Versorgungsleistungen begnügt.
- 31 Kurz zusammengefasst kann aus dem Urteil in BFHE 219, 160, BStBl II 2008, 123 gefolgert werden: Begnügt sich ein Ehegatte mit der Zuwendung von laufenden Zahlungen anstelle von Pflichtteils- oder ähnlichen Ansprüchen --Zugewinnausgleich-- (gleichgültig ob im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder durch Vermächtnis), ist im Regelfall von einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auszugehen, sofern das den Vermögensübernehmern/Erben überlassene Vermögen ausreichend ertragfähig ist und die Parteien ihren Verpflichtungen wie vereinbart oder durch Vermächtnis bestimmt nachkommen.
- 32 4. Unschädlich für die Anerkennung der Zahlungen des Klägers an M als Versorgungsleistungen ist, dass M nach dem Ehe- und Erbvertrag vom 18. Januar 1991 lediglich den Nießbrauch am Grundstück A und ein unentgeltliches Wohnungsrecht an Haus B bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Tod des Vaters des Klägers erhalten sollte und erst 1999 --neben dem lebenslangen Nießbrauchsrecht an Haus B-- eine monatliche Rente vereinbart worden ist.
- 33 Durch die Rechtsprechung ist anerkannt, dass ein Nießbrauch, den sich der Übergeber eines Vermögens vorbehalten hatte, durch eine private Versorgungsrente abgelöst werden kann, sofern die vereinbarten Versorgungsleistungen aus den Nettoerträgen des überlassenen Grundstücks bestritten werden können bzw. die erzielbaren Nettoerträge nur geringfügig überschreiten (z.B. Senatsurteil vom 16. Juni 2004 X R 50/01, BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130).
- 34 Dieser und vergleichbaren Entscheidungen lagen Fälle zugrunde, in denen Grundvermögen unter Vorbehalt des Nießbrauchs zugunsten des Übergebers bzw. seines Ehegatten bereits auf die nachfolgende Generation übertragen

worden ist. Im Streitfall hat V der M 1999 die Rente testamentarisch ausgesetzt und damit zu einem Zeitpunkt, in dem der Nießbrauch zu deren Gunsten noch nicht begründet war.

- 35** Erkennt die höchstrichterliche Rechtsprechung die Ablösung eines begründeten Nießbrauchs gegen Versorgungsleistungen steuerlich an, muss sie auch Änderungen des ausgesetzten Vermächnisses durch den Erblasser (z.B. Versorgungsleistungen anstelle eines Nießbrauchsrechts; zusätzliche Rente neben eines Nießbrauchs) im Rahmen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen steuerlich anerkennen, sofern die Erträge des dem Verpflichteten übertragenen Vermögens zur Deckung des gesamten Vermächnisses ausreichen.
- 36** 5. Die Sache ist nicht entscheidungsreif.
- 37** a) Nach der Rechtsprechung führen Versorgungsleistungen nur dann zum Sonderausgabenabzug, wenn Vermögen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge oder im Erbfall auf den Verpflichteten übergeht, dessen Erträge die Zahlungen an den Begünstigten decken. Entsprechende Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Möglicherweise können im Streitfall die Beweiserleichterungen bei Unternehmensübertragungen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) von Bedeutung sein.
- 38** b) Zu klären ist zudem, ob der Kläger die Verpflichtung aus dem Vermächnis zugunsten der M wie von V bestimmt, erfüllt hat (s. hierzu Senatsurteile vom 15. September 2010 X R 16/08, BFH/NV 2011, 33; X R 10/09, BFH/NV 2011, 581; X R 13/09, BFHE 231, 116, BStBl II 2011, 641; X R 16/09, BFH/NV 2011, 428, und X R 31/09, BFH/NV 2011, 583). Nach den Feststellungen des FG hat V der M 1999 durch Vermächnis eine monatliche Rente von 4.000 DM (= 2.045,17 €) sowie den lebenslangen Nießbrauch an Haus B ausgesetzt. Bei Beendigung des Nießbrauchs sollte sich die an M zu zahlende Rente um 2.000 DM erhöhen. Nicht festgestellt hat das FG, ob der Nießbrauch an Haus B in den Streitjahren noch bestand oder ob M Anspruch auf eine monatliche Rente in Höhe von 6.000 DM (= 3067,75 €) hatte. Auch wenn der Bruder des Klägers ebenfalls zur Zahlung der Rente verpflichtet war, ergeben die vom Kläger als Sonderausgaben geltend gemachten Versorgungsleistungen (für 2003 19.150 €, für 2004 19.573 € und für 2005 19.750 €) weder den einen noch den anderen Betrag.
- 39** Ohne Bedeutung für den Sonderausgabenabzug der Versorgungsleistungen des Klägers an M nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist --anders als das FA offensichtlich annimmt--, ob auch der Bruder des Klägers das Vermächnis zugunsten von M wie vereinbart erfüllt hat. Selbst wenn sich der zweite durch das Vermächnis Verpflichtete vertragswidrig verhalten haben sollte, kann dies nicht zu Lasten des Klägers gehen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)