Urteil vom 15. Juli 2014, X R 41/12

Einkommensbesteuerung der auf einem Vermächtnis beruhenden Leistungen einer Stiftung an Destinatäre

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 1, EStG § 22 Nr 1 S 2 Halbs 2 Buchst a, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, FGO § 100 Abs 2 S 2, EStG VZ 2005

vorgehend FG Köln, 26. September 2012, Az: 6 K 2039/09

Leitsätze

1. Wiederkehrende Bezüge, die ein Steuerpflichtiger aufgrund eines Vermächtnisses von einer gemeinnützigen, vom Erblasser mit Vermögen ausgestatteten Stiftung erhält, sind dem Grunde nach gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG steuerbar. Der Höhe nach ist die Besteuerung allerdings auf den Ertragsanteil begrenzt.

2. Will das FG im Falle einer Abänderungsklage die Steuerberechnung gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen, muss es über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Steuerbetrags überlassen bleibt.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2005 geheiratet haben und zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden.

2 Der frühere Ehemann (E) der Klägerin gründete durch notarielle Urkunde im Jahr 1984 eine nicht rechtsfähige Stiftung, die von einer gemeinnützigen Körperschaft (X) treuhänderisch verwaltet wird. Zweck der Stiftung ist die finanzielle Unterstützung des X bei der Erfüllung seiner u.a. sozialen Aufgaben; sie ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes wegen Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke von der Körperschaftsteuer befreit.

3 E erklärte, der Stiftung durch Zuwendung von Geldbeträgen sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen Mittel zur Verfügung zu stellen. § 3 Abs. 2 der ursprünglichen Stiftungssatzung lautete: "Die Stiftung erfüllt ihre Aufgabe

a) zu Lebzeiten des Stifters mit Geldbeträgen, die der Stifter für Zwecke der Stiftung dem <X> zuwendet,

b) nach dem Ableben des Stifters aus den Erträgnissen des dem <X> als Stiftungsträger hinterlassenen Vermögens, wobei jedoch entsprechend der letztwilligen Anordnung des Stifters aus den Erträgnissen vorweg 2.000,- Deutsche Mark monatlich, höchstens jedoch im Jahr 30 vom Hundert der Erträgnisse vorweg an die Ehefrau des Stifters, nämlich <Name der Klägerin>, so lange abzuführen sind, wie sie ihren Ehemann überlebt; ...." Es folgte eine auf den Vorabbetrag von 2.000 DM bezogene Wertsicherungsklausel in Anknüpfung an die Änderungen des Preisindex für die Lebenshaltung aller privaten Haushalte.

4 Im Jahr 1990 wurde § 3 Abs. 2 Buchst. b der Satzung neu gefasst. Die Regelung lautete nunmehr: "... nach dem Ableben des Stifters aus dem dem <X> als Stiftungsträger hinterlassenen Vermögen, wobei jedoch entsprechend der letztwilligen Anordnung des Stifters an seine Ehefrau <Name der Klägerin> ein Betrag von monatlich 5.000,- Deutsche Mark zu zahlen ist, solange sie ihren Ehemann überlebt; sollte jedoch das dem <X> als Stiftungsträger vermächtnisweise hinterlassene Vermögen beim Ableben des Stifters den Betrag von 3.000.000,- Deutsche Mark unterschreiten, so ist im gleichen Verhältnis der an seine Ehefrau zu leistende Monatsbetrag zu kürzen." Es folgte

eine Wertsicherungsklausel für den an die Klägerin zu leistenden Monatsbetrag. E erläuterte diese Änderung eingangs der notariellen Urkunde dahingehend, das der Stiftung zugedachte Vermögen werde die ursprünglich vorgesehene Höhe wesentlich überschreiten und beim Ableben des E wahrscheinlich über 3 Mio. DM betragen. Daher solle die Satzung bezüglich der Verwendung von Stiftungsvermögen durch Zahlungen an seine Ehefrau geändert werden.

5 1997 wurde u.a. § 3 Abs. 2 Buchst. b der Stiftungssatzung abermals neu gefasst. Danach sollte der Klägerin ein Betrag von jährlich 2 % des dem Stiftungsträger hinterlassenen Vermögens, höchstens jedoch 120.000 DM in monatlichen Teilbeträgen von je einem Zwölftel gezahlt werden. Auch dieser Zahlbetrag war wertgesichert. Hintergrund der Änderung war erneut eine wesentliche Erhöhung des der Stiftung zugedachten Vermögens auf nunmehr "wahrscheinlich über 6.000.000,- Deutsche Mark".

6 Kurz vor dieser letzten Satzungsänderung, am ... 1997, hatte E ein notarielles Testament errichtet. Er nahm dabei auf die --schon in einer früheren Urkunde vorgenommene-- Einsetzung seines Sohnes aus erster Ehe als Alleinerben Bezug, erklärte, er habe das der Stiftung ursprünglich durch ein Vermächtnis zugedachte Vermögen ihr bereits durch eine anderweitige Verfügung zukommen lassen, und ordnete zugunsten der Klägerin mehrere Vermächtnisse an, darunter einen lebenslangen wertgesicherten Zahlbetrag, dessen Einzelbedingungen den Formulierungen in § 3 Abs. 2 Buchst. b der Stiftungssatzung in der Fassung vom 12. März 1997 entsprachen.

7 Nach dem Tod des E erklärte die Klägerin in ihrer Erbschaftsteuererklärung die von der Stiftung zu erwartenden Bezüge in der Rubrik "Renten oder andere wiederkehrende Bezüge" mit dem Vermerk "Wertgesichert. Stiftungsbetrag", einem Jahreswert von 120.000 DM und einem Vervielfältiger von 10,601, der zu einem Kapitalwert von 1.272.120 DM führte. Die Erbschaftsteuer wurde insoweit erklärungsgemäß festgesetzt; der Bescheid wurde bestandskräftig.

8 Die Klägerin erhielt von der Stiftung seit dem Tod des E bis zum Streitjahr die folgenden Zahlungen:

2001:	230.000 DM (für 2000 und 2001 zusammen),
2002:	71.335 €,
2003:	66.153 €,
2004:	66.153 €,
2005:	67.300 €.

9 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 bis 2003 erklärte die Klägerin diese Einnahmen als in vollem Umfang steuerpflichtige sonstige Bezüge und wurde entsprechend veranlagt. In den Jahren 2004 und 2005 vertrat sie in ihren Steuererklärungen indes die Auffassung, die Einnahmen seien nicht einkommensteuerbar. Für das Jahr 2004 wurde sie --nach Rücksprache des Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) mit der zuständigen Oberfinanzdirektion-- erklärungsgemäß veranlagt; im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2005 setzte das FA die Bezüge hingegen in vollem Umfang als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an.

10 Davon abweichend vertrat das FA in der Einspruchsentscheidung, die aus anderen, hier nicht streitigen Gründen zu einer Erhöhung der Steuerfestsetzung führte, die Auffassung, die Bezüge seien in vollem Umfang nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG steuerbar.

11 Im Klageverfahren brachten die Kläger zunächst vor, die Einnahmen seien als Unterhaltsleistungen nicht steuerbar. Ihr Rechtsgrund sei nicht das Vermächtnis, sondern die Stiftungssatzung. Dies folge schon daraus, dass die Zahlungspflicht der Stiftung auch dann bestehen bleibe, wenn man sich das Vermächtnis hinwegdenke. Zudem sei die Stiftungssatzung zeitlich schon vor dem Testament formuliert worden. Mit dem Vermächtnis sei nicht der Erbe, sondern die Stiftung beschwert gewesen.

12 Davon abweichend vertraten die Kläger im weiteren Verlauf des Klageverfahrens die Auffassung, die Klägerin habe die Zuwendungen von E erhalten. Dieser habe der Stiftung auferlegt, jährlich einen Teilbetrag ihres Vermögens --nicht aber Teile der erzielten Erträge-- an die Klägerin abzuführen. Damit habe E der Stiftung von vornherein nur ein um die Zahlungsverpflichtung vermindertes Vermögen zugewendet. Auch nach Auffassung der

Finanzverwaltung seien derartige vorbehaltene Zahlungen nicht als Zuwendungen i.S. der § 55 Abs. 1 Nr. 1 bzw. § 58 Nr. 5 der Abgabenordnung (AO) in der im Streitjahr 2005 geltenden Fassung anzusehen. Die Annahme einkommensteuerbarer wiederkehrender Bezüge setze denkgesetzlich voraus, dass diese aus dem frei verfügbaren Vermögen der Stiftung geleistet würden.

13 Ferner machten die Kläger geltend, das ursprünglich vom Erblasser erwirtschaftete Vermögen habe zunächst bei diesem der Einkommensteuer unterlegen; anschließend sei der Kapitalwert der der Klägerin zugewandten Rentenzahlungen der Erbschaftsteuer unterworfen worden. Danach würde eine volle Einkommensbesteuerung der gesamten Rentenzahlungen zu einer Doppelbelastung führen. Ein Antrag der Klägerin, den Erbschaftsteuerbescheid dahingehend zu ändern, dass der Kapitalwert der Rentenzahlungen unter dem Gesichtspunkt widerstreitender Steuerfestsetzungen aus der Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer herausgenommen werde, hatte vor dem Finanzgericht (FG) keinen Erfolg.

14 Das FG gab der gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 gerichteten Klage insoweit statt, als es die Auffassung vertrat, die Bezüge seien nur in Höhe des --im Urteil nicht bezifferten-- Ertragsanteils steuerbar (Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 627). Die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG seien erfüllt. Rechtsgrund der Bezüge sei das Testament und die damit korrespondierende Stiftungssatzung. Eine Zusammenschau der Regelungen der Stiftungssatzung sowie deren Änderungshistorie zeige, dass die Zahlungen nicht etwa aus dem Vermögen der Stiftung zu erbringen seien, sondern aus deren Vermögenserträgen. Damit sei die Annahme unvereinbar, es handele sich um Unterhaltsleistungen des E. Weil die Bezüge als gleichmäßig und daher als Leibrente anzusehen seien, sei gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG jedoch nur der Ertragsanteil steuerbar.

15 Gegen diese Entscheidung haben sowohl die Kläger als auch das FA Revision eingelegt.

16 Die Kläger wiederholen und vertiefen ihre Auffassung, Rechtsgrund der Bezüge sei allein das von E zugunsten der Klägerin ausgesetzte Vermächtnis, so dass der Vorgang ausschließlich erbschaftsteuerrechtlich, nicht aber einkommensteuerrechtlich relevant sei. Allein die äußere Form der Bezüge (Rentenzahlung) begründe nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) keine Einkommensteuerbarkeit. Das FG habe zudem die Stiftungssatzung rechtsfehlerhaft ausgelegt, indem es angenommen habe, die Zahlungen seien aus den Stiftungserträgen zu erbringen. Vielmehr sei das *Vermögen* der Stiftung belastet; es komme für eine Zahlungspflicht der Stiftung gegenüber der Klägerin nicht darauf an, ob bzw. in welcher Höhe die Stiftung Erträge erziele. Schon bei der ersten Änderung der Stiftungssatzung sei jede Verknüpfung der Zahlbeträge mit den Stiftungserträgen beseitigt worden. Allerdings seien die Stiftungserträge nach ihrem Kenntnisstand stets höher als die an die Klägerin gezahlten Leistungen gewesen. Der Klägerin seien auch keine Bezüge "gewährt" worden, weil dieses Tatbestandsmerkmal bei Zahlungen, zu denen die Stiftung rechtlich verpflichtet sei, nicht erfüllt sei. Ferner habe die Klägerin nicht mit Einkunftserzielungsabsicht gehandelt.

17 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit darin die Klage abgewiesen worden ist, und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 21. September 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Juni 2009 dahingehend zu ändern, dass die von der Stiftung bezogenen Zahlungen außer Ansatz bleiben,
sowie die Revision des FA zurückzuweisen.

18 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit darin der Klage stattgegeben worden ist, und die Klage abzuweisen,
sowie die Revision der Kläger zurückzuweisen.

19 Der Gesetzgeber habe die Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG gerade deshalb geschaffen, um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Da die an die Klägerin ausgekehrten Erträge des Stiftungsvermögens bei der Stiftung wegen deren Körperschaftsteuerbefreiung nicht besteuert würden, müssten sie bei der Klägerin besteuert werden, um eine Einmalbesteuerung zu gewährleisten.

20 Seine eigene Revision begründet das FA damit, dass die vom FG vorgenommene Beschränkung der Steuerbarkeit auf den Ertragsanteil unzutreffend sei. Die Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG solle in Fällen einer Vermögensumschichtung den steuerbaren Zinsanteil von der nichtsteuerbaren bloßen Kapitalrückzahlung sondern. Vorliegend handele es sich aber nicht um eine Vermögensumschichtung. Zudem seien die Bezüge nicht gleichmäßig; vielmehr habe ihre Höhe in den Jahren 2001 bis 2005 geschwankt.

21 Die Kläger haben hierzu erwidert, sie könnten darlegen und beweisen, dass die in den Jahren 2001 bis 2005 jeweils zugeflossenen Beträge teilweise auf Nachzahlungen aus den Vorjahren beruhten. Berücksichtige man diesen Umstand, seien die Zahlungen als gleichmäßig anzusehen.

Entscheidungsgründe

II.

22 Die Revisionen sind begründet. Sie führen --aus anderen als den von den Beteiligten geltend gemachten Gründen-- zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

23 Zwar hat das FG die von der Klägerin bezogenen Zahlungen der Stiftung zutreffend als gemäß § 22 Nr. 1 EStG steuerbar angesehen (dazu unten 1.) und den Ansatz der Höhe nach auf den Ertragsanteil begrenzt (unten 2.). Es hat sich jedoch nicht zur Höhe dieses Ertragsanteils geäußert, so dass der Urteilsausspruch nicht hinreichend bestimmt ist (unten 3.).

24 1. Die streitgegenständlichen Bezüge der Klägerin sind gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG steuerbar.

25 a) Nach dieser Vorschrift sind Bezüge, die von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO gewährt werden, dem Empfänger zuzurechnen, und zwar auch dann, wenn sie freiwillig oder auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt werden.

26 Die Stiftung stellt eine Vermögensmasse dar. Sie gewährt die Bezüge außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke. Damit liegen im Streitfall alle Voraussetzungen vor, die der Wortlaut des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG enthält.

27 b) Die Kläger vertreten allerdings die Auffassung, die Voraussetzungen für die Steuerbarkeit der Destinatärsleistungen seien gleichwohl nicht erfüllt, weil die Stiftung die Zahlungen ausschließlich aus dem Vermögen erbringe, das ihr von E zu diesem Zweck zur Verfügung gestellt worden sei. Diese Auffassung beruht in methodischer Hinsicht auf der --in der Literatur nur vereinzelt vertretenen (vgl. Reich, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 1742)-- Vorstellung, das gesetzliche Tatbestandsmerkmal "von einer Körperschaft ... gewährt" sei nicht erfüllt, wenn die Rentenverpflichtung ausschließlich aus dem hiermit belasteten Vermögen der Stiftung, nicht aber aus deren Einkommen erfüllt werde.

28 Insoweit hat das FG allerdings ausführlich begründet, weshalb eine Zusammenschau der Regelungen der Stiftungssatzung und deren Änderungshistorie zeige, dass die Zahlungen an die Klägerin aus den Erträgen des der Stiftung von E zugewandten Vermögens zu erbringen seien. Diese Würdigung ist für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend, da die Kläger hiergegen weder Verfahrensmängel noch Verstöße des FG gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze vorbringen. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass nach der ursprünglichen Stiftungssatzung ein monatlicher Festbetrag, jedoch begrenzt auf einen bestimmten Prozentsatz der Erträge der Stiftung, an die Klägerin ausgeschüttet werden sollte. Die beiden späteren Änderungen der Stiftungssatzung beruhten jeweils darauf, dass sich das der Stiftung zugewandte bzw. zuzuwendende Vermögen des E deutlich erhöht hatte. Dementsprechend wurde der in der Satzung genannte Festbetrag, der der Klägerin zukommen sollte, jeweils proportional zu dem Anstieg des Vermögens der Stiftung erhöht. Dass die Höchstgrenze nunmehr nicht mehr in Abhängigkeit von den Erträgen, sondern in Abhängigkeit von einem bestimmten Prozentsatz des Vermögens der Stiftung angegeben wurde, lässt sich zwanglos dahingehend verstehen, dass ein solcher Prozentsatz des Vermögens einen "Sollertrag" dieses Vermögens darstellt (vgl. zum Verständnis der früheren Vermögensteuer als Sollertragsteuer Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, unter C.II.4.). Die Angabe eines Sollertrags in der einschlägigen Satzungsbestimmung bedeutet aber nicht, dass von nun an die Zuwendungen an die Klägerin ausschließlich aus dem Vermögen der Stiftung --ohne die Erträge anzutasten-- geleistet werden sollen.

29 Im Übrigen vertritt auch diejenige Literaturauffassung, auf die sich die Kläger in diesem Zusammenhang berufen, dass ausschließlich aus dem Vermögen geleistete Zahlungen nur anzunehmen sind, wenn in der Satzung zum einen angeordnet wird, dass die Destinatärsleistung erlischt, wenn der Nachlass (d.h. das der Stiftung zum Zweck der

Erfüllung der Rentenverpflichtung zugewandte und daher nicht gemeinnützig zu verwendende Vermögen) erschöpft ist, und in der Satzung zudem ein Verbot der Verwendung von Erträgen zum Zwecke der Erbringung der Rentenleistungen festgeschrieben ist (vgl. Reich, DStR 2011, 1742). Derartige Regelungen enthält die Stiftungssatzung vorliegend indes nicht.

30 c) Im Ausgangspunkt zutreffend weisen die Kläger allerdings darauf hin, dass nach der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung allein die wiederkehrende äußere Form der Bezüge nicht zur Steuerpflicht führt; der Tatbestand des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG ist insoweit teleologisch zu reduzieren. Dies ist bisher entschieden worden für Schadensersatzrenten, die einen schädigungsbedingten Mehrbedarf (BFH-Urteile vom 25. Oktober 1994 VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121, und vom 14. Dezember 1994 X R 106/92, BFHE 176, 402, BStBl II 1995, 410) oder wegfallende Unterhaltsleistungen ausgleichen sollen (Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651); ferner für wiederkehrende Leistungen im Gegenzug für einen Erb- und Pflichtteilsverzicht (BFH-Urteile vom 20. Oktober 1999 X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82, und vom 9. Februar 2010 VIII R 43/06, BFHE 229, 104, BStBl II 2010, 818) sowie für wiederkehrende Leistungen, bei deren Ermittlung ein Kapitalbetrag --anders als im Regelfall-- nicht verrentet, sondern schlicht durch die Anzahl der voraussichtlichen Zahlungsjahre dividiert worden ist, weil dann in den einzelnen Zahlungen kein Zinsanteil enthalten ist (BFH-Urteil vom 20. November 2012 VIII R 57/10, BFHE 239, 422, BStBl II 2014, 56).

31 Umgekehrt ist eine Besteuerung wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1 (Satz 1 oder Satz 3) EStG dann geboten, wenn diese Leistungen wegfallende steuerpflichtige Einkünfte ersetzen sollen oder in ihnen ein Zinsanteil enthalten ist (Senatsurteil in BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, unter II.2.a).

32 Eine weitere Fallgruppe, in der jedenfalls kein Grund für eine teleologische Reduktion des Tatbestands des § 22 Nr. 1 EStG gegeben ist, stellen Destinatärsleistungen dar, die eine natürliche Person von einer Stiftung bezieht. Dies folgt bereits aus der differenzierenden Regelung des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 sowie Halbsatz 2 Buchst. a EStG, der eindeutig zu entnehmen ist, dass der Gesetzgeber derartige Bezüge einkommensteuerrechtlich erfassen wollte (vgl. auch Senatsurteil vom 14. Juli 2010 X R 62/08, BFHE 231, 46, BStBl II 2014, 320, unter II.1.a, wo die Subsumtion der dort zu beurteilenden Destinatärszahlungen unter den Begriff der wiederkehrenden Bezüge gar nicht näher problematisiert worden ist). Eine teleologische Reduktion würde in diesen Fällen nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen, weil die Erträge, aus denen die Bezüge gespeist werden, im Fall einer gemeinnützigen Körperschaft gar keiner Ertragsteuerbelastung unterlegen haben (die Einkommensteuerpflicht der Rentenzahlungen gemeinnütziger Körperschaften bejahend auch Fischer in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 22 Rz 10; Orth, DStR 2001, 325, 336) und im Fall einer steuerpflichtigen Körperschaft lediglich der --seit 2001 stark abgesenkten-- körperschaftsteuerlichen Tarifbelastung unterworfen worden sind, die nach den Vorstellungen des Gesetzgebers nur einen Teil der gesamten Ertragsteuerbelastung darstellen soll.

33 Eine Übermaßbesteuerung sowie eine Kumulation mit der Erbschaftsteuer wird dadurch vermieden, dass in Fällen wie dem vorliegenden lediglich der Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG der Einkommensbesteuerung unterliegt (s. dazu ausführlich unten 2.).

34 Soweit das Senatsurteil in BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651 (unter II.2.a) dahingehend verstanden werden könnte, dass eine Besteuerung nach § 22 Nr. 1 EStG überhaupt nur in den dort genannten Fallgruppen (Ersatz von Einnahmen, Fälle der Korrespondenz, Vorhandensein eines Zinsanteils) zulässig sei, hält der Senat an dieser --durch den damaligen Streitfall nicht veranlassten-- Aussage nicht fest.

35 d) Eine vorrangige Einkunftsart ist nicht ersichtlich. Insbesondere sind die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG nicht erfüllt, da die Stiftung von der Körperschaftsteuer befreit ist.

36 e) Weshalb es der Klägerin an der --stets erforderlichen-- Einkunftserzielungsabsicht gefehlt haben sollte, ist für den Senat nicht erkennbar und wird auch von den Klägern nicht weiter begründet. Die Klägerin hat ersichtlich keine Verluste, sondern in allen Veranlagungszeiträumen erhebliche Überschüsse aus den streitgegenständlichen Bezügen erzielt. Bei einer solchen Sachlage liegt das Fehlen von Einkunftserzielungsabsicht fern (vgl. zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.1.d, m.w.N.).

37 2. Ebenfalls zu Recht hat das FG die Bezüge der Höhe nach gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG lediglich mit dem Ertragsanteil erfasst, weil es sich um Leibrenten handelt (dazu unten a). Von der Anwendung der genannten Norm ist weder unter dem Gesichtspunkt des Fehlens einer Vermögensumschichtung (unten b) noch wegen fehlender Gleichmäßigkeit der Bezüge (unten c) abzusehen.

38 a) Die Bezüge der Klägerin stellen Leibrenten dar (zur Frage der Gleichmäßigkeit s. im Einzelnen unten c), die nicht unter die für bestimmte Altersbezüge geltende Spezialregelung des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG fallen und in denen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind (zu diesen Erträgen s. unten b).

39 Die durch § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG angeordnete Beschränkung des Einkommensteuerzugriffs auf den Ertragsanteil solcher wiederkehrender Bezüge, die als Leibrenten anzusehen sind, ist auch in den Fällen des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG anzuwenden. Zwar hat der Senat entschieden, dass der --in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG in Zusammenhang mit Altersbezügen der sog. "ersten Schicht" verwendete-- Begriff der "anderen Leistungen" autonom umschrieben wird und nicht voraussetzt, dass es sich auch um "wiederkehrende Bezüge" i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG handelt (Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, Rz 22). Bei Leibrenten stellt sich dieses Konkurrenzproblem indes nicht, weil Leibrenten stets zugleich auch wiederkehrende Bezüge darstellen. Auch die Anwendung des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG setzt das Vorliegen wiederkehrender Bezüge nach Satz 1 der genannten Norm voraus. Dann spricht aber alles dafür, die in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG vorgesehene Milderung des Einkommensteuerzugriffs auf wiederkehrende Bezüge in der Form der Leibrente auch in den Fällen des § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG anzuwenden.

40 b) Das FA weist zwar im Ausgangspunkt zutreffend darauf hin, dass die Beschränkung der Besteuerung auf den Ertragsanteil der Sonderung des steuerbaren Zinsanteils von der nichtsteuerbaren Kapitalrückzahlung in Fällen der Vermögensumschichtung diene (so BFH-Beschluss vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.2.). Ebenso trifft zu, dass im Streitfall unmittelbar keine Vermögensumschichtung gegeben ist, weil die Klägerin der Stiftung keinen Kapitalbetrag überlassen hat, den sie nunmehr in verrenteter Form zurück erhielte.

41 Gleichwohl weist der Streitfall bei wirtschaftlicher Betrachtung hinsichtlich derjenigen Gesichtspunkte, die für die Anwendbarkeit des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG entscheidend sind, wesentliche Gemeinsamkeiten mit Fällen der Kapitalüberlassung und anschließenden verrenteten Rückzahlung auf: E hat der Stiftung einen Kapitalbetrag zur Verfügung gestellt, dieser aber zur Auflage gemacht, regelmäßige Zahlungen an die Klägerin zu erbringen. Der II. Senat des BFH würdigt derartige Gestaltungen dahingehend, dass der Stiftung von vornherein nur ein um die Zahlungsverpflichtung vermindertes Vermögen zugewendet wird (BFH-Urteil vom 21. Januar 1998 II R 16/95, BFHE 185, 54, BStBl II 1998, 758; Nichtanwendungserlass durch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. November 1998, BStBl I 1998, 1446). Bei der Klägerin wurde der Kapitalwert ihrer Zahlungsansprüche --in rechtlich bedenkenfreier Weise-- der Erbschaftsteuer unterworfen. Dann ist der vorliegende Sachverhalt bei wirtschaftlicher Betrachtung aber konsequenterweise dahingehend zu würdigen, dass der Klägerin durch einen Erwerb von Todes wegen, also außerhalb der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre, ein bestimmter Anspruch gegen die Stiftung eingeräumt wurde, der sich --wie für Zwecke der Erbschaftsteuer tatsächlich geschehen-- jedenfalls näherungsweise als Kapitalbetrag ausdrücken und bewerten lässt. Wenn dieser Kapitalbetrag, der ihr erbschaftsteuerrechtlich als eigener Erwerb zugerechnet wurde, nun verrentet an die Klägerin ausgezahlt wird, befindet sie sich im Hinblick auf ihre --einkommensteuerrechtlich zu erfassende-- wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in derselben Situation wie jemand, der einem Dritten (z.B. einer Versicherungsgesellschaft) einen Kapitalbetrag überlässt und anschließend verrentet zurück erhält.

42 Die vom Senat vorgenommene Gesetzesauslegung führt zu einer Harmonisierung von Erbschaftsteuer- und Einkommensteuerbelastung. Sie vermeidet in derartigen Fällen zuverlässig, dass ein und derselbe Zufluss sowohl mit Erbschaftsteuer als auch mit Einkommensteuer belastet wird und stellt zugleich eine Einmalbelastung sicher. So wird der Kapitalwert der Bezüge der Erbschaftsteuer unterworfen; der Ertragsanteil --der nach der Systematik des EStG die zeitlich erst *nach* dem Erbfall erwirtschafteten Erträge des Kapitals erfassen will, die nicht in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsteuer eingegangen sind-- unterliegt hingegen der Einkommensteuer. Eine Einkommensteuerpflicht in Bezug auf die Erträge des von Todes wegen erworbenen Kapitals hätte auch dann bestanden, wenn die Klägerin im Erbgang Vermögen unmittelbar von E erhalten hätte.

43 c) Beim gegenwärtigen Stand des Verfahrens bestehen auch keine Bedenken gegen die Annahme des FG, die Bezüge der Klägerin seien als gleichmäßig anzusehen. Zwar hat das FG diese Würdigung nicht weiter begründet; allerdings war dieser Punkt im finanzgerichtlichen Verfahren nicht streitig. Die in den Jahren bis 2005 eingetretenen Schwankungen der Zahlbeträge weisen kein Ausmaß auf, das zu einer Einordnung der Zahlungen als ungleichmäßig zwingen würde. Da die Streitsache aber aus den nachfolgend unter 3. genannten Gründen ohnehin an die Vorinstanz zurückzuverweisen ist, erhält das FG Gelegenheit, zu diesem Punkt nähere Feststellungen zu treffen, insbesondere die von den Klägern angebotenen Unterlagen entgegenzunehmen, die belegen sollen, dass die Schwankungen auf Nachzahlungen für die Vorjahre beruhen.

44 3. Obwohl die Rechtsausführungen des FG danach nicht zu beanstanden sind, muss das vorinstanzliche Urteil gleichwohl aufgehoben werden, weil sein Ausspruch nicht hinreichend bestimmt ist.

45 Will das FG nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verfahren und die Steuerberechnung dem FA übertragen, muss es über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Steuerbetrags überlassen bleibt (BFH-Urteil vom 27. Juli 1993 VIII R 67/91, BFHE 173, 480, BStBl II 1994, 469, unter II.1.b). Vorliegend hat das FG tenoriert, die Zahlungen seien "nur mit dem Ertragsanteil" zu besteuern. Wie hoch dieser Ertragsanteil ist, lässt sich indes weder dem Urteilstenor noch den Entscheidungsgründen noch anderen vom FG in Bezug genommenen Unterlagen entnehmen. Auch hat das FG weder das Geburtsdatum noch das bei Rentenbeginn vollendete Lebensjahr der Klägerin festgestellt, so dass der erkennende Senat den Ertragsanteil auch nicht selbst der Tabelle des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG entnehmen kann.

46 Mit der Zurückverweisung erhält das FG zugleich Gelegenheit, dem Umstand nachzugehen, dass die Kläger einerseits behaupten, die Zahlungen beruhten auf dem --von ihnen einzig vorgelegten-- Testament des E vom ... 1997, während andererseits die Klägerin in ihrer Erbschaftsteuererklärung angegeben hat, Grundlage ihres Erwerbs sei ein Testament vom ... 1999 gewesen.

47 Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de