Beschluss vom 27. April 2015, X B 47/15

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Sonderausgabenabzug nur bei ausreichenden Nettoerträgen des übergebenen Vermögens - Kein verfahrensrechtliches Korrespondenzprinzip - Zulässigkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde - Feststellungslast - Rechtliches Gehör

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a S 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 3 S 1, FGO § 116 Abs 3 S 4, GG Art 103 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1

vorgehend FG München, 04. Februar 2015, Az: 15 K 1236/13

Leitsätze

1. NV: Nur wenn die erzielbaren Nettoerträge des überlassenen Wirtschaftsgutes im konkreten Fall bei überschlägiger Berechnung ausreichen, um die Versorgungsleistungen abzudecken, stellen diese kein Entgelt für das im Gegenzug überlassene Vermögen dar (Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) .

2. NV: Dem Einkommensteuerrecht lässt sich keine generelle Geltung eines Korrespondenzprinzips für die wiederkehrenden Bezüge entnehmen (Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00, BFHE 2002, 464, BStBl II 2004, 95). Die Abziehbarkeit beim Leistenden und die Besteuerung des Geleisteten beim Empfänger sind zwei verschiedene, voneinander unabhängige Vorgänge. Deshalb kann aus einer fehlerhaften steuerrechtlichen Behandlung beim Leistungsempfänger der andere Vertragspartner keine Rechte herleiten .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 5. Februar 2015 15 K 1236/13 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist unzulässig. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht dargelegt.

2 1. Macht der Kläger geltend, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), muss er zunächst eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche ab-strakte Rechtsfrage herausstellen. Dafür ist es erforderlich, dass er die entscheidungserhebliche Rechtsfrage hinreichend konkretisiert; nicht ausreichend ist eine Fragestellung, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängt. Des Weiteren muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. Dazu muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 5. Dezember 2013 X B 262/12, BFH/NV 2014, 485).

3 Im Schriftsatz vom 23. April 2015, am letzten Tag der Beschwerdebegründungsfrist (24. April 2015) beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangen, hat der Kläger erstmals Rechtsfragen formuliert. Er hat es jedoch auch in diesem Schriftsatz versäumt darzulegen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der von ihm gestellten Fragen zweifelhaft und streitig ist. Der Hinweis im Schreiben vom 23. April

2015, angesichts der zahlreichen Literaturhinweise im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00 (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) und wegen des Zeitaufwands der vorher erforderlichen Sichtung und des Studiums auch anderer Quellen werde angeregt, die Ergebnisse ggf. nachzureichen, ist unbeachtlich. Die Zulässigkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde, insbesondere hinsichtlich der Anforderungen an ihre Begründung, ist nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nur nach den innerhalb der gesetzlichen Begründungsfrist (§ 116 Abs. 3 Sätze 1 und 4 FGO) vorgebrachten Ausführungen zu beurteilen; spätere Darlegungen sind --abgesehen von bloßen Erläuterungen und Ergänzungen-- nicht zu berücksichtigen.

4 Im Übrigen ist es nicht --wie der Kläger offensichtlich meint-- Aufgabe des BFH, die Beteiligten zur Substantiierung ihres Beschwerdevorbringens aufzufordern.

5 2. Falls der Kläger mit seinen Ausführungen unter 3.a) des Schriftsatzes vom 6. März 2015 die Divergenz des Urteils des Finanzgerichts (FG) zum Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 rügen wollte, fehlt es an der Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen (vgl. Senatsbeschluss vom 21. Januar 2014 X B 181/13, BFH/NV 2014, 523, m.w.N.).

6 Im Übrigen divergiert das FG-Urteil schon deshalb nicht vom Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, weil sich aus dieser Entscheidung nicht ergibt, dass die ortsübliche Miete dann anzusetzen ist, wenn das übertragene Immobilienvermögen nicht zu marktüblichen Konditionen vermietet ist. Aus dem Kontext der Entscheidung ist vielmehr zu entnehmen, dass die ortsübliche Miete dann nach Auffassung des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 bei der Ertragsprognose zu berücksichtigen ist, wenn der Vermögensübergeber ein durch den Übernehmer genutztes Einfamilienhaus oder eine Eigentumswohnung überträgt.

7 Zudem weist der Kläger zwar zutreffend darauf hin, dass der Große Senat des BFH im Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.6.d aa bei der Ertragsprognose für den Bereich der Vermietung und Verpachtung auf die ortsübliche Miete abstellt. Die vom Kläger als ortsüblich bezeichnete Miete im Jahr der Übergabe 2007 (18 €/qm netto für das Objekt in X = 1.710 € für die 95 qm große Wohnung bzw. 10 €/qm netto für das Objekt in Y = 2.000 € für das 200 qm große Haus) hat er jedoch in keinster Weise belegt und ein Blick in den Mietspiegel der Stadt ... des Jahres 2015 zeigt, dass die als ortsüblich bezeichnete Miete im Jahr 2007 in X auch bei einer Fremdvermietung nicht realistisch war.

8 3. Einen möglichen Verfahrensmangel der Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) hat der Kläger ebenfalls nicht in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Weise dargelegt.

9 Der Kläger beanstandet, nach der Rechtsprechung des BFH gehe den Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) entsprechend die Unerweislichkeit entscheidungserheblicher, steuerbegründender Tatsachen zu Lasten des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) und nach § 88 Abs. 2 der Abgabenordnung seien "im Ergebnis der Untersuchung auch Entscheidungen zugunsten des Steuerpflichtigen zu treffen". Diesen Grundsatz habe das FG nicht beachtet und sich mit den klägerischen Einwendungen gegen die Ertragsprognose nicht auseinandergesetzt. Bei diesem Vorbringen übersieht der Kläger, dass das FG sehr wohl seine Einwendungen gegen die Ertragsprognose des FA beachtet, diese aber nicht für bedeutsam erachtet hat (vgl. S. 13 Abs. 2 Satz 3 der Entscheidungsgründe). Die Gewährung rechtlichen Gehörs bedeutet --anders als offensichtlich der Kläger meint-- nicht, dass das Gericht den Kläger "erhören", sich also seinen Ansichten anschließen müsste (BFH-Beschluss vom 26. November 2007 VIII B 121/07, BFH/NV 2008, 397).

10 Vor allem aber trägt das FA zwar die Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen. Die Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen --wie die im Streitfall begehrte Abziehbarkeit der wiederkehrenden Leistungen als Sonderausgaben-- trägt hingegen der Steuerpflichtige.

11 4. Auch im Schriftsatz vom 23. April 2015 hat der Kläger keinen Verfahrensfehler schlüssig gerügt.

12 Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz). Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Gerichts, die tatsächlichen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln (z.B. BFH-Beschluss vom 17. September 2003 I B 18/03, BFH/NV 2004, 207). Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Beschluss vom 20. November 2013

X B 164/13, BFH/NV 2014, 374, m.w.N.). Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO (BFH-Entscheidungen vom 30. Juli 2003 X R 28/99, BFH/NV 2004, 201; vom 5. Dezember 2006 VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490, und vom 10. Januar 2007 X B 113/06, BFH/NV 2007, 935), wobei dem Gedanken der Beweisnähe besondere Bedeutung zukommt. Die Sachaufklärungsrüge dient --anders als der Kläger offensichtlich meint-- jedoch nicht dazu, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 490; Stalbold in Beermann/Gosch, FGO § 76 Rz 54). Deshalb ist auch der Hinweis, der Kläger habe das FG mit Schriftsätzen vom 30. April 2013 und 21. Mai 2014 explizit gebeten, fehlende Sachverhaltsaufklärungen anzufordern, unerheblich. Da der Kläger auch im finanzgerichtlichen Verfahren fachkundig vertreten war, musste das Gericht nicht darauf hinweisen, dass er seine Prognoseberechnung der erzielbaren Nettoerträge belegen muss.

13 5. Die Einwände des Klägers richten sich in der Hauptsache gegen die materielle Richtigkeit des Urteils. Hiermit kann jedoch die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht begründet werden (z.B. BFH-Beschluss vom 4. November 2010 VII B 60/10, BFH/NV 2011, 869). Anders kann es sich lediglich dann verhalten, wenn das angefochtene Urteil derart schwerwiegende Fehler bei der Auslegung des revisiblen Rechts aufweist, dass die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (vgl. Senatsbeschlüsse vom 4. August 2010 X B 198/09, BFH/NV 2010, 2102, sowie vom 7. Juni 2011 X B 212/10, BFH/NV 2011, 1709). Solche Fehler liegen im Streitfall nicht vor. Im Gegenteil: Das FG hat die Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Ertragsprognose bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen beachtet.

14 a) Der Kläger rügt, die Rechtsprechung (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) und die Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. September 2004 IV C 3-S 2255-354/04, BStBl I 2004, 922) machten zum vorliegenden Fall einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen unterschiedliche, wenn nicht gar widersprüchliche Aussagen. Die Erträge des übergebenen Vermögens/der Wirtschaftseinheit müssten nach dem BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 922 die Existenz des Übergebers wenigstens teilweise sicherstellen. Keinesfalls könne damit die sog. Geringfügigkeitsgrenze von 10 % nach dem BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 50/01 (BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130) gemeint sein.

15 aa) Bei diesem Vorbringen lässt der Kläger zum einen außer Acht, dass norminterpretierende Verwaltungsanweisungen, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern sollen, im Allgemeinen weder eine einer Rechtsnorm vergleichbare Bindung aller Rechtsanwender noch eine Bindung nach dem Grundsatz von Treu und Glauben herbeiführen können. Eine von den Gerichten zu beachtende Selbstbindung der Verwaltung besteht lediglich ausnahmsweise in dem Bereich der ihr vom Gesetz eingeräumten Entscheidungsfreiheit, also im Bereich des Ermessens, der Billigkeit (z.B. bei Änderung der Rechtsprechung) und der Typisierung oder Pauschalierung (Senatsurteil vom 16. Dezember 2014 X R 42/13).

16 bb) Der Kläger verkennt zudem, dass nach dem Senatsurteil in BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130 der Sonderausgabenabzug nicht daran scheitern soll, dass die erzielbaren Nettoerträge die Summe der versprochenen Vermögenserträge geringfügig unterschreiten. Nach Tz. 6 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922, muss die Versorgung des Übergebers aus dem übergebenen Vermögen wenigstens teilweise sichergestellt sein. Tz. 6 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922 stellt also nicht auf die erzielbaren Nettoerträge des übergebenen Vermögens ab.

17 b) Der Kläger rügt weiter, nach Tz. 25 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922 müsse der langfristig erzielbare Ertrag der Wirtschaftseinheit nach überschlägiger Berechnung größer sein als die wiederkehrenden Leistungen des Verpflichteten. Das FG habe hingegen darauf verwiesen, dass bei einer Ertragsprognose grundsätzlich vom Jahr der Übergabe, ergänzt um Ergebnisse der beiden Vorjahre, bzw. ausnahmsweise ergänzt um die beiden Folgejahre abzustellen sei. Dies widerspreche jeder mathematisch-statistischen Logik.

18 Bei diesem Einwand verkennt der Kläger, dass die Tz. 25 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922 die Rechtsprechung des BFH wiedergibt. Der Große Senat des BFH hat im Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.6.c entschieden, der Ertragsprognose sei der durchschnittliche Nettoertrag des Jahres der Übergabe und der beiden vorangegangenen Jahre zugrunde zu legen und der beschließende Senat hat im Urteil vom 16. Juni 2004 X R 22/99 (BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053) erkannt, dass dann, wenn sich der Übernehmer für die Zukunft auf ausreichend hohe Nettoerträge beruft, der Ertragsprognose in der Regel die Nettoerträge im Jahr der Übergabe und der beiden folgenden Jahre zugrunde zu legen sind.

19 c) Es mag sein, dass beim Empfänger der wiederkehrenden Leistungen angesichts seiner geringen Altersrente ein gewisses Versorgungsbedürfnis besteht. Dies allein ist jedoch kein Grund dafür, die Zahlungen des Klägers an seinen Vater als dauernde Last anzuerkennen. Nur wenn die erzielbaren Nettoerträge des überlassenen Wirtschaftsgutes im konkreten Fall --soweit bei überschlägiger Berechnung vorhersehbar-- ausreichen, um die Versorgungsleistungen abzudecken, stellen die Versorgungsleistungen kein Entgelt für das im Gegenzug überlassene Vermögen dar (Großer Senat des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Der Rechtfertigungsgrund der vorbehaltenen Vermögenserträge trägt nur in den Fällen, in denen er tatsächlich vorliegt (Großer Senat des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Der Entscheidung in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 liegt --ebenso wie bereits dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, GrS 4/89, GrS 5/89, GrS 6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847-- die Vorstellung zugrunde, dass der Übergeber das Vermögen --ähnlich wie beim Nießbrauchsvorbehalt-- ohne die vorbehaltenen Erträge, die ihm nunmehr als Versorgungsleistungen zufließen, übertragen hat.

20 d) Ohne jegliche Bedeutung für die Zulassung der Revision ist der Hinweis des Klägers, das FG habe das Korrespondenzprinzip nicht beachtet. Hierbei übersieht er, dass sich dem Einkommensteuergesetz keine generelle Geltung eines solchen Prinzips für die wiederkehrenden Bezüge entnehmen lässt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Die Abziehbarkeit beim Leistenden und die Besteuerung des Geleisteten beim Empfänger sind zwei verschiedene, voneinander unabhängige Vorgänge (Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651). Aus einer fehlerhaften steuerrechtlichen Behandlung beim Leistungsempfänger kann der andere Vertragspartner keine Rechte herleiten (vgl. auch Senatsbeschluss vom 10. Januar 2007 X B 51/06, BFH/NV 2007, 718).

21 e) Zutreffend hat das FG erkannt, dass Wertsteigerungen der übertragenen Wertpapiere völlig irrelevant für die Ertragsprognose sind. Der Große Senat des BFH stellt in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 auf die erzielbaren Nettoerträge des überlassenen Wirtschaftsgutes im konkreten Fall ab und hierzu gehören keine Wertsteigerungen von Wertpapieren, die der Kläger im Übrigen auch nicht dargelegt hat.

22 Die (positiven) Einkünfte des Klägers aus Kapitaleinkünften hat das FG im Urteil berücksichtigt.

23 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

24 7. Von der Darstellung des Tatbestands und einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de