Urteil vom 16. Juni 2021, X R 30/20

Generationennachfolge-Verbund bei Nacherbschaft

ECLI:DE:BFH:2021:U.160621.XR30.20.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 1, EStG § 22 Nr 1a, EStG § 10 Abs 1a S 1 Nr 2, EStG § 22 Nr 1b, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a S 1, BGB § 2100, BGB § 2303 Abs 1, BGB § 2306 Abs 1 S 2 Halbs 1, BGB § 2306 Abs 2, ZPO § 323, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , BGB § 2113, BGB § 2114, BGB § 2115

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. Juni 2020, Az: 1 K 1190/18

Leitsätze

Wiederkehrende Leistungen und Zahlungen, die der Erblasser durch letztwillige Verfügung einem Vorerben zu Gunsten eines zum Generationennachfolge-Verbund gehörenden Nacherben für die Dauer der Vorerbschaft auferlegt und die aus dem übergegangenen Vermögen zu erbringen sind, können dem Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen zuzuordnen sein.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17.06.2020 - 1 K 1190/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Ehegatten für die Streitjahre 2014 bis 2016 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.

2 Der Kläger war zunächst mit seinem Vater (V) Miteigentümer eines vermieteten Mehrfamilienhauses. V war an der Grundstücksgemeinschaft zu 75 %, der Kläger zu 25 % beteiligt. V verstarb im Jahr 1989. Testamentarische Alleinerbin wurde die Stiefmutter (S) des Klägers, allerdings als nicht befreite Vorerbin. Als Nacherben nach dem Tod der S bestimmte V den Kläger. V beschwerte S mit dem Vermächtnis, dem Kläger "in der Zeit der Vorerbschaft" 25 % der Einnahmen aus dem vererbten Grund- und Wertpapiervermögen zukommen zu lassen. Der Kläger setzte die Grundstücksgemeinschaft nach dem Tod des V mit S fort. Entsprechend der testamentarischen Anordnung bezog er in den Streitjahren von S aus den ihr zuzurechnenden Einnahmen aus der Vermietung des Mehrfamilienhauses (75 %) Zahlungen von ... € (2014), ... € (2015) und ... € (2016).

3 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von dem Vermächtnis erstmals im Jahr 2016 Kenntnis erlangt hatte, ging er von einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen aus und besteuerte die Zahlungen der S für die Streitjahre als sonstige Einkünfte.

4 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 646).

5 Mit ihrer vom erkennenden Senat zugelassenen Revision tragen die Kläger vor, die zivilrechtliche Lage verhindere die Annahme einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen. Der Kläger habe als Nacherbe eine nicht entziehbare und gesicherte Rechtsposition in Gestalt eines Anwartschaftsrechts an den Nachlassgegenständen

erworben. S sei als nicht befreite Vorerbin bis zum Eintritt des Nacherbfalls wie eine Verwaltungstreuhänderin anzusehen. Es fehle somit bereits zivil- und damit auch steuerrechtlich an geeignetem Übertragungssubstrat, das den Tatbestand und die Rechtsfolgen einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen hätte auslösen können. Darüber hinaus habe das FG den Anwendungsbereich von "Versorgungsleistungen" überdehnt, wenn --wie im Streitfall-- der Empfänger der Zahlungen existenziell hierauf gar nicht angewiesen sei. Ferner fehle in der testamentarischen Anordnung eine Bezugnahme auf § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO).

6 Hilfsweise machen die Kläger Verfahrensfehler geltend. So habe das FG weder die wirtschaftlichen Verhältnisse des Klägers aufgeklärt noch Feststellungen dazu getroffen, ob dieser die Zahlungen überhaupt auf Lebenszeit beziehe. Bei statistischer Betrachtung überlebe er S, sodass der Nacherbfall voraussichtlich eintrete.

7 Die Kläger beantragen (sinngemäß),
das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 18.07.2018 und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 17.10.2016 aufzuheben sowie die Einkommensteuerbescheide für das Jahr 2015 vom 26.07.2017 und für das Jahr 2016 vom 22.01.2018 dahingehend zu ändern, dass die Vermächtniszahlungen nicht als sonstige Einkünfte berücksichtigt werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Es hält die Entscheidung des FG für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 Die durch das Vermächtnis des V angeordneten und vom Kläger in den Streitjahren von S vereinnahmten Zahlungen sind --was unstreitig ist-- nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu besteuern (unten 1.). Es handelt sich vielmehr um sonstige Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Entgegen der Ansicht des FG unterfallen die Zahlungen zwar nicht dem Grundtatbestand des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG (unten 2.). Allerdings liegen die Voraussetzungen der insoweit spezielleren Vorschriften des § 22 Nr. 1b EStG in der im Streitjahr 2014 geltenden Fassung (EStG a.F.) bzw. § 22 Nr. 1a EStG (Streitjahre 2015 und 2016) vor (unten 3.). Die von den Klägern gerügten Verfahrensfehler sind nicht gegeben (unten 4.).

12 1. Zwischen den Beteiligten steht zu Recht außer Streit, dass die Zahlungen der S beim Kläger --wie auch von der Vorinstanz angenommen-- nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen sind.

13 a) Zum einen hat das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Grundstücksgemeinschaft gemäß § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) zuständige Lage-FA (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO) für den Kläger insoweit keine dementsprechenden Einkünfte festgestellt. Daher wäre es dem beklagten FA bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen verwehrt gewesen, abweichend von den nach § 171 Abs. 10 Satz 1 AO bindenden Einkünftefeststellungsbescheiden die dem Kläger zuzurechnenden Vermietungseinkünfte aus der Grundstücksgemeinschaft zu erhöhen.

14 b) Zum anderen wären die Vermächtniszahlungen für den Kläger materiell-rechtlich nicht dem Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.06.2002 - IX R 55/99, BFH/NV 2002, 1556, unter II.1., m.w.N.). Der Kläger und S vermieten das Mehrfamilienhaus als Miteigentümer gemeinschaftlich, sind also beide Träger der Rechte und Pflichten aus den jeweiligen Vertragsverhältnissen. Eine von den Miteigentumsverhältnissen abweichende Einkünfteverteilung ist allerdings ausgeschlossen, da die Zahlungen der S an den Kläger ihren Rechtsgrund nicht im Gemeinschaftsverhältnis, sondern in der testamentarischen Anordnung des V haben. Der Kläger ist insoweit lediglich rechnerisch --wie ein Ertragsnießbraucher-- an den auf S entfallenden Ergebnissen aus der Grundstücksgemeinschaft beteiligt. Dies genügt für die Einkünftezurechnung i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht (vgl. BFH-Beschluss vom 17.08.2012 - IX B 56/12, BFH/NV 2012, 1959, Rz 2; Mellinghoff in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 21 Rz 33; vgl.

auch Musil in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 2 EStG Rz 276 i.V.m. Rz 245 - Ertragsnießbrauch an einem Anteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft).

15 2. Soweit das FG die Zahlungen der S unter den Einkünftetatbestand des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG subsumiert hat, hat es übersehen, dass der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) und nachfolgend mit dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417) jeweils einen gegenüber § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG spezielleren Tatbestand zur Besteuerung von auf Vermögensübertragungen beruhenden Versorgungsleistungen geschaffen hat. So sind nach § 22 Nr. 1b EStG a.F. Einkünfte aus Versorgungsleistungen steuerbar, soweit beim Zahlungsverpflichteten die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. erfüllt sind. Mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2015 ist diese Vorschrift --ohne inhaltliche Änderung im vorliegenden Kontext-- in § 22 Nr. 1a EStG aufgegangen, wonach der Empfänger Leistungen und Zahlungen nach § 10 Abs. 1a EStG zu versteuern hat, soweit für diese die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug beim Leistungs- und Zahlungsverpflichteten nach § 10 Abs. 1a EStG erfüllt sind.

16 Sowohl § 22 Nr. 1b EStG a.F. (Streitjahr 2014) als auch § 22 Nr. 1a EStG (Streitjahre 2015 und 2016) sind vorliegend in zeitlicher Hinsicht anwendbar. Insofern gilt die allgemeine Regelung des § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Zeitpunkt der Vereinbarung der Vermögensübertragung und die für den Sonderausgabenabzug des Zahlungsverpflichteten maßgebliche Regelung in § 52 Abs. 18 Satz 1 EStG sind auf Ebene des Empfängers der Leistungen und Zahlungen unerheblich (vgl. HHR/Killat, § 22 EStG Rz 365).

17 3. Dieser Rechtsfehler des FG führt allerdings nicht zur Aufhebung der angefochtenen Entscheidung, da die vom Kläger vereinnahmten Zahlungen dem Tatbestand des § 22 Nr. 1b EStG a.F. bzw. § 22 Nr. 1a EStG unterfallen. Die Vermächtniszahlungen erfüllen für S die Voraussetzungen eines Sonderausgabenabzugs. Es handelt sich --im Einklang mit der Ansicht des FG-- um auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung (EStG 2007). Die durch letztwillige Verfügung des V zu Gunsten des Klägers angeordneten Zahlungen sind dem durch die höchstrichterliche Rechtsprechung geprägten Sonderrechtsinstitut einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen (vgl. hierzu u.a. Senatsurteile vom 13.12.2005 - X R 61/01, BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16, unter II.1.d, m.w.N., sowie zuletzt vom 09.09.2020 - X R 3/18, BFH/NV 2021, 304, Rz 12) zuzuordnen.

18 a) Von einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen wurden und werden grundsätzlich Leistungen erfasst, die anlässlich einer Betriebs- oder sonst begünstigten Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Vermögensübergeber vorbehalten worden sind (grundlegend Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.1.a und c, sowie vom 15.07.1991 - GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.3.a). Solche, nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG 2007 als Sonderausgaben abzugsfähigen Leistungen unterscheiden sich von --steuerrechtlich grundsätzlich nicht berücksichtigungsfähigen-- Unterhaltsleistungen gemäß § 12 Nr. 1 EStG durch ihre Charakterisierung als vorbehaltene Vermögenserträge; sie enthalten deshalb auch keine Zuwendungen des Vermögensübernehmers aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i.S. von § 12 Nr. 2 EStG. Dem liegt nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.05.2003 - GrS 1/00 (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.6.a) die Vorstellung zugrunde, dass der Übergeber --ähnlich wie beim Nießbrauchsvorbehalt-- das Vermögen ohne die vorbehaltenen Erträge, die ihm nunmehr als Versorgungsleistungen zufließen, übertragen hat (s. u.a. auch Senatsurteile vom 07.03.2006 - X R 12/05, BFHE 212, 507, BStBl II 2006, 797, unter II.2., sowie vom 11.10.2007 - X R 14/06, BFHE 219, 160, BStBl II 2008, 123, unter II.2.a).

19 b) Einer lebzeitigen Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung den Fall gleich, dass die Versorgungsleistungen ihren Entstehungsgrund in einer letztwilligen Verfügung haben (vgl. bereits BFH-Beschluss in BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.1.a am Ende; erstmals deutlich im Senatsurteil vom 27.02.1992 - X R 139/88, BFHE 167, 381, BStBl II 1992, 612, unter 4.b bb; zuletzt Senatsurteil in BFH/NV 2021, 304, Rz 14).

20 aa) Hierfür wird vorausgesetzt, dass sich der Vermögensübergeber Versorgungsleistungen für solche Personen vorbehält, die ihm gegenüber erb- oder pflichtteilsberechtigt sind, d.h. insbesondere der überlebende Ehepartner und Kinder (grundlegend Senatsurteil vom 26.11.2003 - X R 11/01, BFHE 204, 192, BStBl II 2004, 820, unter II.3.c bis e; ferner u.a. Senatsurteile vom 17.12.2003 - X R 2/01, BFH/NV 2004, 1086, unter II.3.d; vom 25.02.2014 - X R 34/11, BFHE 245, 135, BStBl II 2014, 665, Rz 22 f.; ebenso BFH-Urteil vom 20.07.2010 - IX R 30/09, BFH/NV 2010, 2259, Rz 13 f.).

21 bb) Der BFH begründet dieses Erfordernis damit, dass nur Personen, die gegenüber dem Vermögensübergeber (Erblasser) zwar erb- und pflichtteilsberechtigt, allerdings rechtlich und tatsächlich nicht am Nachlass beteiligt sind, in der Lage sind, auf erbrechtliche Ansprüche (insbesondere den Pflichtteil gemäß § 2303 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) zu verzichten und sich anstelle dessen --aus übergeordneten Gründen der Erhaltung des Familienvermögens-- mit vermächtnisweise ausgesetzten Versorgungsleistungen aus dem ihnen an sich zustehenden Vermögen zu bescheiden (sog. Generationennachfolge-Verbund). Nur die zu diesem Verbund gehörenden Personen übertragen durch den Verzicht auf die vorgenannten Ansprüche (unentgeltlich) --vergleichbar dem Vermögensübergeber in Fällen der vorweggenommenen Erbfolge-- einen Vermögenswert (Senatsurteile in BFHE 204, 192, BStBl II 2004, 820, unter II.3.; in BFH/NV 2004, 1086, unter II.3.d, sowie in BFHE 212, 507, BStBl II 2006, 797, unter II.3.d).

22 c) Nach diesen Grundsätzen ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Anordnungen des V in dessen letztwilliger Verfügung vom 30.05.1985 als Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG 2007 anzusehen sind.

23 aa) V hat nach Maßgabe der zum Zeitpunkt des Erbfalls im Jahr 1989 geltenden Rechtslage begünstigtes Vermögen, nämlich einen Miteigentumsanteil an einer Immobilie, auf seine zweite Ehefrau S übertragen. Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei nicht um ausreichend ertragbringendes, d.h. die testamentarisch festgelegten Leistungen abdeckendes Vermögen handelt (vgl. hierzu BFH-Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.3.), sind nicht ersichtlich; dies wurde von den Klägern auch nicht in Frage gestellt.

24 bb) Entgegen der Ansicht der Kläger war S der Miteigentumsanteil an der vermieteten Immobilie mit Eintritt des Erbfalls auch zivil- und steuerrechtlich zuzurechnen. Trotz der in §§ 2113 bis 2115 BGB geregelten Beschränkungen ist der Vorerbe vollwertiger Erbe und wird Eigentümer des Nachlasses (u.a. Beckmann, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge --ZEV-- 2012, 637, 639); ihm gebühren die Nutzungen hieraus (statt vieler Erman/ M. Schmidt, BGB, 16. Aufl., § 2100 Rz 5). Für die von den Klägern angenommene Verwaltungstreuhänderschaft der S gegenüber dem als Nacherben eingesetzten Kläger besteht daher selbst unter Berücksichtigung der ihm bereits zum Zeitpunkt des Erbfalls zugestandenen gesicherten Rechtsposition in Gestalt eines Anwartschaftsrechts am Nachlass (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichtshofs vom 09.06.1983 - IX ZR 41/82, BGHZ 87, 367, unter 2.a, m.w.N.) rechtlich kein Raum.

25 cc) Die von S erbrachten Zahlungen stellen sich zudem als Leistungen dar, die sich V als Vermögensübergeber und Erblasser zu Gunsten des Klägers als einer ihm gegenüber erb- bzw. pflichtteilsberechtigten Person aus dem an S übertragenen Miteigentumsanteil an der Immobilie vorbehalten hat. Die Zahlungen treten jedenfalls für die Zeit der Vorerbschaft der S an die Stelle erbrechtlicher Ansprüche des Klägers auf das Vermögen.

26 (1) Die vorliegende Konstellation unterscheidet sich von den bislang durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hierzu entschiedenen Fällen darin, dass der Kläger, der als grundsätzlich pflichtteilsberechtigter Abkömmling des V (§ 2303 Abs. 1 BGB) zu dessen Generationennachfolge-Verbund gehört, nicht dauerhaft und endgültig auf erbrechtliche Positionen verzichtet. Die testamentarische Anordnung des V, S als alleinige Erbin einzusetzen, schließt den Kläger nicht von seiner Erbenstellung aus. Als Nacherbe i.S. von § 2100 BGB ist seine Erbeinsetzung lediglich zeitlich nachrangig ausgestaltet. Er bleibt gesetzlicher Erbe erster Ordnung (§ 1924 Abs. 1 BGB) und wird --wenn auch erst mit Eintritt des Nacherbfalls, d.h. mit dem Tod der Vorerbin S-- Gesamtrechtsnachfolger nach V (§ 2139 BGB). Vor- und Nacherbe sind beide Erben desselben Erblassers und derselben Erbschaft und folgen nur zeitlich einander nach (statt vieler Palandt/Weidlich, Bürgerliches Gesetzbuch, 80. Aufl., § 2100 Rz 1). Fehlt es somit an einem durch Verfügung von Todes wegen erfolgten Ausschluss von der Erbfolge, kann jedenfalls ein nach § 2303 Abs. 1 BGB begründetes Pflichtteilsrecht, auf das der Kläger zu Gunsten von vermächtnisweise festgelegten Versorgungsleistungen hätte verzichten können, nicht bestehen (vgl. auch Frantzmann, EFG 2021, 648, 649).

27 (2) Allerdings wird der Kläger als Nacherbe für die --zeitlich ungewisse-- Dauer der Vorerbschaft der S hinsichtlich seines Erbrechts bei wirtschaftlicher Betrachtung beschränkt. Er ist während dieser Zeit von der Nutzung des zivilrechtlich als Sondervermögen zu behandelnden Nachlasses ausgeschlossen (vgl. Beckmann, ZEV 2012, 637, 639). Sein Anwartschaftsrecht an den Nachlassgegenständen sichert zwar die nacherbrechtliche Stellung, vermittelt für die Phase der Vorerbschaft in Bezug auf die Nutzung des Nachlasses aber keinen wirtschaftlichen Wert.

28 Diesen Umstand berücksichtigt auch § 2306 Abs. 2 BGB, der die Nacherbenstellung eines Pflichtteilsberechtigten als Beschränkung von dessen Erbeinsetzung sieht. Aufgrund dessen besteht nach Abs. 1 der Vorschrift für den insoweit belasteten Nacherben das Wahlrecht, die Nacherbschaft auszuschlagen und anstelle derer den Pflichtteil zu verlangen. Dieselbe Möglichkeit stand nach Maßgabe der im Zeitpunkt des Eintritts des vorliegenden Erbfalls im

Jahr 1989 geltenden Rechtslage dem Nacherben dann zu, wenn der ihm hinterlassene Erbteil --wovon im Streitfall auszugehen ist-- die Hälfte des gesetzlichen Erbteils (d.h. die Pflichtteilsquote) überstieg (§ 2306 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 BGB a.F. sowie Art. 229 § 23 Abs. 4 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch).

29 Auf die Geltendmachung des besonderen Pflichtteilsrechts nach § 2306 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 BGB a.F. hat der Kläger verzichtet und damit entsprechend disponiert. Anstelle eines Pflichtteils hat sich der Kläger --wirtschaftlich vergleichbar mit einem dauerhaften und endgültigen Verzicht auf eine erbrechtliche Position-- in der besonderen Konstellation einer Vor- und Nacherbschaft für die Zeit der Vorerbschaft mit den per Vermächtnis begründeten Zahlungen der S aus dem ihm erst später zustehenden Vermögen beschieden.

30 dd) Der Zuordnung der Zahlungen der S zu Versorgungsleistungen steht nicht der Umstand entgegen, dass diese vom Kläger bei typisierender Betrachtung der zivilrechtlichen Ausgangslage nicht lebenslang, sondern lediglich für die zeitlich ungewisse Dauer der Vorerbschaft bezogen werden sollen.

31 Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen setzen nach der im Streitfall noch maßgebenden Rechtslage zwar nicht vom Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG 2007, wohl aber nach den Spezifika dieses Rechtsinstituts grundsätzlich voraus, dass die Leistungen auf die Lebenszeit des Beziehers erbracht werden (vgl. nunmehr ausdrücklich in § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG: "... lebenslange ... Versorgungsleistungen ..."). Ausnahmen von diesem Grundsatz können sich nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats aus einer Änderung der (mutmaßlichen) Versorgungssituation ergeben, so z.B. im Fall einer Wiederverheiratungsklausel oder bei zeitlicher Begrenzung bis zum Eintritt des Versorgungsberechtigten in den Bezug einer Sozialversicherungsrente. Erforderlich ist aber stets, dass die Zahlungen mit dem Tod des Bezugsberechtigten enden (u.a. Senatsurteile vom 31.08.1994 - X R 58/92, BFHE 176, 333, BStBl II 1996, 672, unter 4.a; vom 31.08.1994 - X R 44/93, BFHE 176, 19, BStBl II 1996, 676, unter 4.a; vom 21.10.1999 - X R 75/97, BFHE 190, 197, BStBl II 2002, 650, unter II.1.a). In Abgrenzung hierzu sind auf eine festbestimmte Zeit zu zahlende wiederkehrende Leistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung eines Vermögensgegenstands erbracht werden, nicht als Versorgungsleistungen, sondern nach den steuerrechtlichen Grundsätzen über entgeltliche Rechtsgeschäfte zu behandeln (Senatsurteil in BFHE 190, 197, BStBl II 2002, 650, unter II.1.).

32 Nach diesen Grundsätzen ist die durch die Abfolge von Vor- und Nacherbschaft bedingte zeitliche Begrenzung der Zahlungen der S unerheblich. Mit dem Eintritt des Nacherbfalls wird der Kläger Eigentümer und Nutzungsberechtigter des Nachlasses, sodass sowohl der Rechtsgrund als auch das Bedürfnis für die vermächtnisweise angeordneten Zahlungen beim Kläger entfallen. In diesem Fall tritt eine grundlegende Änderung der Versorgungssituation des Klägers ein, da er dann gerade diejenigen Mieteinnahmen, die bisher Gegenstand der Versorgungsleistungen gewesen sind, fortan bereits aus eigenem Recht beziehen wird. Die Zahlungen der S sind zumindest auch insoweit an das Leben des Klägers geknüpft, als sie mit dessen vorzeitigem Tod erlöschen würden.

33 ee) Rechtlich ohne Belang ist ferner, ob der Kläger --wie die Vorausvermächtnisse im Testament vom 30.05.1985 nahelegen-- selbst existenzsicherndes Vermögen von V erhalten hat. Weder dieser Umstand noch die Tatsache, dass der Kläger auch in Anbetracht seines laufenden Einkommens aus nichtselbständiger Arbeit nicht versorgungsbedürftig gewesen sein dürfte, stehen der Qualifizierung der Zahlungen als Versorgungsleistungen i.S. von § 22 Nr. 1b EStG a.F. bzw. § 22 Nr. 1a EStG entgegen (vgl. insoweit Senatsurteil in BFHE 219, 160, BStBl II 2008, 123, unter II.2.c).

34 ff) Frei von Rechtsfehlern hat das FG zudem entschieden, dass die Zahlungen der S als abänderbare dauernde Last und nicht als gleichbleibende --nur mit dem Ertragsanteil in Ansatz zu bringende-- Leibrente gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG 2007 zu berücksichtigen sind.

35 (1) Es entspricht den Grundsätzen ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass wiederkehrende Leistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung vereinbart werden, dauernde Lasten darstellen, wenn sie abänderbar sind (u.a. BFH-Entscheidungen in BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.3., sowie vom 23.11.2016 - X R 16/14, BFHE 256, 428, BStBl II 2017, 517, Rz 34).

36 Für eine steuerrechtlich zu beachtende Änderungsmöglichkeit genügt der Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO. Denn dies ist so zu verstehen, dass der Vertrag nach Maßgabe des materiellen Rechts, auf das diese Vorschrift Bezug nimmt, abänderbar sein soll. Fehlt eine Bezugnahme auf § 323 ZPO, kann sich eine gleichwertige Änderungsmöglichkeit aufgrund eines Vertragsinhalts ergeben, der eine Anpassung nach den Bedürfnissen des Übergebers oder der Leistungsfähigkeit des Übernehmers erlaubt (BFH-Urteil in BFHE 256, 428, BStBl II 2017, 517, Rz 35 f.). Die Abänderbarkeit kann sich aber auch aus der Rechtsnatur des typischen Versorgungsvertrags ergeben

(Senatsurteil vom 11.03.1992 - X R 141/88, BFHE 166, 564, BStBl II 1992, 499, unter 3., 4.). Die Rechtsprechung geht im Anschluss an die Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78 davon aus, dass Versorgungsleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit der Übergabe von existenzsicherndem Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart werden, "im Regelfall" abänderbar sind (BFH-Urteile vom 25.03.1992 - X R 38/86, BFH/NV 1992, 595; vom 26.01.1994 - X R 141/90, BFH/NV 1994, 845, unter 2.b; vom 27.08.1996 - IX R 86/93, BFHE 181, 175, BStBl II 1997, 47, unter 2.d aa; vom 16.03.1999 - X R 87/95, BFH/NV 2000, 12, unter II.1.b; in BFHE 256, 428, BStBl II 2017, 517, Rz 37).

37 Anderes gilt, wenn dem Vertrag zu entnehmen ist, dass die Parteien ausnahmsweise gleichbleibende Leistungen vereinbart haben (Senatsurteil vom 27.11.1996 - X R 85/94, BFHE 182, 110, BStBl II 1997, 284). In diesem Fall liegt eine Leibrente vor, die nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG 2007 und korrespondierend hierzu auf Empfängerseite nur mit dem Ertragsanteil steuerlich zu berücksichtigen ist. Zwar führen nicht jede Veränderlichkeit und Schwankung der Leistungen dazu, eine Leibrente abzulehnen. Allerdings verlangt deren Begriff, dass die vom Berechtigten zu erwartenden Leistungen zahlen- oder wertmäßig einigermaßen zuverlässig bestimmbar sind. Demzufolge liegen keine gleichmäßigen, sondern --die Ertragsanteilsbesteuerung ausschließende-- ungleichmäßige Leistungen vor, wenn diese von einer variablen Bemessungsgrundlage abhängig sind, sodass eine Vorausbestimmbarkeit der Leistungshöhe nicht zuverlässig möglich erscheint (so bereits BFH-Urteile vom 10.10.1963 - VI 115/61 U, BFHE 77, 738, BStBl III 1963, 592; vom 25.11.1966 - VI R 111/66, BFHE 87, 476, BStBl III 1967, 178; vom 30.05.1980 - VI R 153/77, BFHE 130, 524, BStBl II 1980, 575, unter 2.; ebenso BFH-Entscheidungen vom 11.09.1991 - XI R 20/89, BFH/NV 1992, 166, unter II.2.b, sowie vom 18.10.1994 - IX R 46/88, BFHE 175, 572, BStBl II 1995, 169, unter 1.).

38 (2) Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass die von S erbrachten Zahlungen als dauernde Last in Ansatz zu bringen sind. Zwar enthält die testamentarische Anordnung des V keine ausdrückliche Bezugnahme auf § 323 ZPO. Allerdings bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die von der Rechtsprechung aufgestellte Regelvermutung für das Vorliegen abänderbarer Leistungen im Streitfall nicht gelten soll. Im Gegenteil zeigt gerade die Tatsache, dass sich die Höhe der Zahlungsverpflichtung der S an einer variablen Bezugsgröße --den Mieteinnahmen aus dem ihr zuzurechnenden Miteigentumsanteil-- bemisst, die jederzeitige Abänderbarkeit in beide Richtungen. Auch die für die Streitjahre divergierenden Zuflüsse belegen dies.

39 (3) Die Kläger gehen mit ihrer Revision unzutreffend davon aus, dass die aufgezeigten Rechtsgrundsätze nur bei einer lebzeitigen Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen gelten können. Bereits die steuerrechtliche Gleichstellung von lebzeitigen und durch letztwillige Verfügung festgelegten Versorgungsleistungen impliziert, dass aus dem übertragenen Vermögen zu erbringende wiederkehrende Leistungen, zu denen der Erblasser den Erben verpflichtet, im Regelfall auch ohne Bezugnahme auf § 323 ZPO abänderbar sind. Dass der Kläger auf die Ausgestaltung der testamentarischen Anordnung keinen Einfluss nehmen konnte, spielt im vorliegenden Kontext keine Rolle.

40 4. Die von den Klägern gerügten Sachaufklärungsmängel (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) liegen nicht vor. Nach den oben dargelegten Grundsätzen ist es nicht entscheidungserheblich, ob der Kläger auf die Zahlungen der S existenziell angewiesen ist. Gleiches gilt für den Einwand, das FG habe für die Beurteilung der voraussichtlichen Laufzeit der Zahlungen nicht die statistische weitere Lebenserwartung des Klägers und von S aufgeklärt.

41 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de