

Urteil vom 20. Januar 2026, VIII R 6/23

Ratenweise Erfüllung einer Abfindung für einen lebzeitigen Pflichtteilsverzicht

ECLI:DE:BFH:2026:U.200126.VIIIR6.23.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 7, EStG § 22 Nr 3, BGB § 328, BGB § 330 S 2, BGB § 2346 Abs 2, BewG § 12 Abs 3, BewG § 12 Abs 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 5, BGB § 2303, BGB § 2303ff, EStG VZ 2015

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 20. Dezember 2022, Az: 5 K 1615/20

Leitsätze

Abfindungen, die für einen lebzeitigen Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht gezahlt werden, sind nicht einkommensteuerbar, auch wenn sie in Raten geleistet werden.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 20.12.2022 - 5 K 1615/20 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 14.03.2023, der Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 05.12.2018 und die Einspruchsentscheidung vom 20.11.2020 werden aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten noch darüber, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Zusammenhang mit einem Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht im Jahr 2015 (Streitjahr) steuerbare Einkünfte erzielt hat.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden für das Streitjahr zur Einkommensteuer zusammenveranlagt.
- 3 Mit notariellem Übergabe- und Schenkungsvertrag des Notars A mit Amtssitz in Z, UR-Nr. ... vom 07.07.2014 (im Folgenden: Übergabevertrag) übertrugen die Eltern der Klägerin, die Eheleute V und M ihre Anteile an der D-GbR, der D-GmbH und das Betriebsgrundstück der D-GbR zum Großteil auf ihren Sohn S, den Bruder der Klägerin.
- 4 S hatte bereits im Jahr 2002 aufgrund einer ersten Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge einen Anteil an der D-GbR in Höhe von 20 %, Anteile an der D-GmbH in Höhe von 20 % und einen Miteigentumsanteil am Betriebsgrundstück in Höhe von 20 % erhalten.
- 5 Die Klägerin hatte im Hinblick auf die im Jahr 2002 übergebenen Vermögensgegenstände einen gegenständlich beschränkten Pflichtteilsverzicht und Pflichtteilsergänzungsverzicht für die an S übertragenen Vermögensgegenstände erklärt. Sie sollte hierfür eine später zu zahlende Abfindung in Form eines Gleichstellungsgeldes erhalten. Diese Abfindung war im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrags vom 07.07.2014 weder der Höhe nach bestimmt noch gezahlt worden.
- 6 Nach § 20 Abs. 2 des Übergabevertrags vom 07.07.2014 verpflichtete sich S, an V und M als Gegenleistung für das im Jahr 2002 und nunmehr übertragene Vermögen ein Gleichstellungsgeld in Höhe von ... € zu zahlen. Von dem Abfindungsbetrag sollten 20 % auf die Übertragungen aus dem Jahr 2002 und 80 % auf die Übertragungen nach dem Übergabevertrag vom 07.07.2014 entfallen.

- 7 Das Gleichstellungsgeld war in zwei Raten fällig (Teilbetrag 1 in Höhe von ... € am 30.12.2014 und Teilbetrag 2 in Höhe von ... € am 30.12.2015). Die Beträge waren auf ein von der Klägerin zu benennendes Bankkonto zu zahlen. Auf eine Wertsicherung und dingliche Besicherung des Anspruchs wurde ausdrücklich verzichtet (§ 20 Abs. 2 des Übergabevertrags).
- 8 Die Klägerin verzichtete für sich und ihre Abkömmlinge gegenüber V und M aufschiebend und auflösend bedingt sowie gegenständlich beschränkt für die Übertragungsgegenstände des Übergabevertrags auf ihre Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsrechte am jeweiligen Nachlass von V und M (§ 20 Abs. 3 des Übergabevertrags).
- 9 V und M traten ihre Forderung auf Zahlung des Gleichstellungsgeldes gegen S mit sofortiger Wirkung an die Klägerin ab, ohne für deren Erfüllung einzustehen. S hatte die geschuldeten Zahlungen auf ein von der Klägerin zu benennendes Konto zu leisten (§ 20 Abs. 2 des Übergabevertrags). Die Klägerin erklärte weiterhin, dass mit vollständiger Zahlung der Teilbeträge aus der abgetretenen Forderung auch ihre Ansprüche aufgrund der notariellen Urkunde erledigt seien, die den Übertragungen im Jahr 2002 zugrunde gelegen hatten (§ 20 Abs. 3 des Übergabevertrags).
- 10 S zahlte die beiden Raten zu den vereinbarten Fälligkeitsterminen an die Klägerin.
- 11 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr gab die Klägerin im Zusammenhang mit dem Erhalt der zweiten Teilzahlung keine Einkünfte an. Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 19.07.2017 wurde die Teilzahlung dementsprechend nicht berücksichtigt. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Er stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO).
- 12 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) Kenntnis vom Übergabevertrag vom 07.07.2014 erlangt hatte, änderte er die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr mit Bescheid vom 05.12.2018 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Das FA vertrat die Auffassung, dass die zweite Teilzahlung des Gleichstellungsgeldes gemäß § 12 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) abzuzinsen und in einen Tilgungs- und Zinsanteil aufzuteilen sei. In Höhe der Differenz zwischen dem Tilgungsanteil und dem Nennbetrag der Teilzahlung habe die Klägerin aus der abgetretenen Forderung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) steuerpflichtige Kapitalerträge erzielt. Den Zinsanteil für die im Streitjahr vereinnahmte zweite Rate setzte das FA in Höhe von ... € an. Zudem behandelte es den Zinsanteil nicht als dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 1 EStG unterliegende Kapitalerträge, sondern als tariflich zu besteuernende Kapitalerträge der Klägerin. Die Anwendung des gesonderten Tarifs sei gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG ausgeschlossen, da S als der Klägerin nahestehende Person den Zinsanteil als Sonderbetriebsausgabe abziehen könne.
- 13 Der Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.
- 14 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Die Klägerin habe aus der von V und M an sie unentgeltlich abgetretenen Forderung steuerbare Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Gestalt des Zinsanteils erzielt. Die Voraussetzungen für einen Ausschluss der Kapitalerträge aus dem gesonderten Tarif gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG seien mangels eines Nahestehens im Sinne der Vorschrift aber nicht gegeben. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 829 wiedergegeben.
- 15 Während des Revisionsverfahrens hat das FA am 14.03.2023 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr erlassen. In diesem Bescheid hat es die Kapitalerträge aus dem Zinsanteil bei der Klägerin den dem gesonderten Tarif unterliegenden Kapitalerträgen im Sinne des § 32d Abs. 1 EStG zugeordnet. Die Beteiligten haben in der mündlichen Verhandlung erklärt, dass aufgrund des Änderungsbescheids weder zu der noch streitigen Frage der Steuerbarkeit des Zinsanteils noch anderweitig neue Streitpunkte in das Verfahren eingeführt worden seien.
- 16 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts. Die Vereinnahmung der Abfindung für den gegenständlich beschränkten Pflichtteilsverzicht und den Verzicht auf Pflichtteilsergänzungsansprüche sei nicht einkommensteuerbar.
- 17 Die Kläger beantragen,
das Urteil des Hessischen FG vom 20.12.2022 - 5 K 1615/20, die Einspruchsentscheidung vom 20.11.2020 und die Einkommensteuerbescheide für 2015 vom 14.03.2023 und vom 05.12.2018 ersatzlos aufzuheben.
- 18 Das FA beantragt,
die Klage abzuweisen.

- 19** Das FG habe zutreffend entschieden, dass die Klägerin den in der an sie abgetretenen Forderung von V und M gegen S enthaltenen Zinsanteil versteuern müsse.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist begründet.

- 21** Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen gemäß § 127 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben (s. II.1.). Der Senat entscheidet über die Klage und gibt ihr statt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der angefochtene Bescheid vom 14.03.2023 ist ebenso wie der vorhergehende Bescheid vom 05.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.11.2020 rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit darin Kapitalerträge der Klägerin in Höhe von ... € der Besteuerung unterworfen worden sind. Es handelt sich um nicht einkommensteuerbare Einnahmen der Klägerin (s. II.2.). Der Senat gibt der Klage statt (s. II.3.).
- 22** 1. Das Urteil des FG ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG hat über die Änderung des nicht mehr existenten Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr vom 05.12.2018 entschieden. Dieser wurde während des Revisionsverfahrens durch den am 14.03.2023 bekanntgegebenen Einkommensteuerbescheid ersetzt, der zum Gegenstand des Verfahrens (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 68 FGO) geworden ist (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.06.2017 - VIII R 46/14, BFH/NV 2018, 199, Rz 8, m.w.N.; vom 07.11.2023 - VIII R 11/21, BFH/NV 2024, 522, Rz 18). Für die noch streitige Frage zur Steuerbarkeit der Einnahmen sind --wie von den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung erklärt worden ist-- keine Änderungen eingetreten. Der Senat sieht wegen der Spruchreife der Sache von einer Zurückverweisung nach § 127 FGO ab (vgl. BFH-Urteil vom 28.05.2015 - IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, Rz 18, m.w.N.). Er entscheidet gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 1 FGO auf der Grundlage der bestehen bleibenden Feststellungen des FG selbst über die Klage.
- 23** 2. Der Einkommensteuerbescheid vom 14.03.2023 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Abfindungszahlung für den lebzeitigen Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht der Klägerin ist nicht einkommensteuerbar.
- 24** a) Verzichtet ein Abkömmling gegenüber seinen Eltern auf künftige Pflichtteilsansprüche und erhält er dafür im Gegenzug von den Eltern wiederkehrende Zahlungen, so liegt darin kein entgeltlicher Leistungsaustausch und keine Kapitalüberlassung des Kindes an die Eltern, so dass die wiederkehrenden Zahlungen weder ganz noch teilweise mit einem Zins- oder Ertragsanteil der Einkommensbesteuerung unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2010 - VIII R 43/06, BFHE 229, 104, BStBl II 2010, 818). Dies beruht darauf, dass es sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) schon bürgerlich-rechtlich um einen unentgeltlichen Vorgang handelt (vgl. BGH-Urteile vom 08.07.1985 - II ZR 150/84, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1986, 127, unter II.2.; vom 28.02.1991 - IX ZR 74/90, BGHZ 113, 393; vom 03.12.2008 - IV ZR 58/07, NJW 2009, 1143, unter II.3.b). Der potenzielle zukünftige Erbe verzichtet lediglich auf eine Erwerbschance. Steuerrechtlich ist ein vor dem Erbfall erklärter Erb- oder Pflichtteilsverzicht ebenso ein unentgeltlicher Vorgang, bei dem die wiederkehrenden Zahlungen dem potenziellen Erben außerhalb eines Leistungsaustausches zugewendet werden (BFH-Urteil vom 09.02.2010 - VIII R 43/06, BFHE 229, 104, BStBl II 2010, 818, Rz 10, 15; ebenso BFH-Urteil vom 20.11.2012 - VIII R 57/10, BFHE 239, 422, BStBl II 2014, 56, Rz 20, 22 im Zusammenhang mit der Gleichstellung eines anderen potenziellen Erben). Diese Grundsätze sind auch heranzuziehen, wenn die Abfindung für den lebzeitigen Pflichtteilsverzicht in Raten zu leisten ist. Dies gilt ungeachtet der Regelung in § 12 Abs. 3 BewG auch für zu einem bestimmten Zeitpunkt fällige Teilzahlungen (Raten), deren Laufzeit jeweils mehr als ein Jahr beträgt. Abfindungen für einen lebzeitigen Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht sind --auch wenn sie in Raten geleistet werden-- kein erzielttes Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG, da sie der Auszahlung eines durch einen Erbgang erworbenen Vermögensrechtes (Erb- oder Pflichtteil, Vermächtnis) gleichzustellen sind (BFH-Urteil vom 20.10.1999 - X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82, unter II.3. und II.3.b mit Verweis auf BFH-Urteil vom 26.11.1992 - X R 187/87, BFHE 170, 98, BStBl II 1993, 298, unter II.2.c).
- 25** b) Anders hat der Senat entschieden, wenn der potenzielle Erblasser und der Verzichtende vereinbaren, dass eine für einen lebzeitigen Pflichtteilsverzicht eingeräumte Abfindung als erfüllt gilt und der Verzichtende dem potenziellen Erblasser in derselben Höhe fortan ein verzinsliches Darlehen gewährt, aus dem er Tilgungs- und Zinszahlungen erhält (BFH-Urteil vom 06.08.2019 - VIII R 22/17, BFHE 266, 152, BStBl II 2020, 92, Rz 17, 18).

Abfindungszahlungen können nach der Rechtsprechung des Senats auch dann steuerbar sein, wenn der Erbfall bereits eingetreten ist und ein Pflichtteilsberechtigter vom Erben unter Anrechnung auf seinen Pflichtteil wiederkehrende Leistungen oder eine Einmalzahlung erhält (vgl. BFH-Urteile vom 09.02.2010 - VIII R 43/06, BFHE 229, 104, BStBl II 2010, 818, Rz 18; vom 20.11.2012 - VIII R 57/10, BFHE 239, 422, BStBl II 2014, 56, Rz 20). So liegt der Streitfall jedoch nicht.

- 26** c) Danach ist die Abfindung der Klägerin nicht einkommensteuerbar.
- 27** aa) Die aufgrund des Übergabevertrags von S gegenüber V und M geschuldete Zahlung des Gleichstellungsgeldes begründete wie bei einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328, § 330 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) im sogenannten Deckungsverhältnis zwischen diesen ein voll- oder teilentgeltliches Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft für das übergebene Betriebsvermögen in Gestalt der Anteile an der D-GbR, D-GmbH und des weiteren Miteigentumsanteils am Grundstück (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.I.2 und C.II.2.d [Rz 55, 79, 80]; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13.01.1993, BStBl I 1993, 80, Tz. 7, 23, 24, 31).
- 28** bb) Maßgebend für die Beurteilung der Steuerbarkeit der Abfindungszahlung der Klägerin ist jedoch allein das Valutaverhältnis zwischen V und M und der Klägerin. Steuerrechtlich und bei wirtschaftlicher Betrachtung macht es keinen Unterschied, ob S den V und M geschuldeten Geldbetrag zunächst an diese zahlt und V und M den erhaltenen Geldbetrag dann an die Klägerin für den Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht weiterleiten oder ob S den V und M geschuldeten Geldbetrag unter Vermeidung dieses Umweges direkt an die Klägerin leistet. In beiden Durchführungswegen beruht die Verpflichtung zur Leistung eines Gleichstellungsgeldes auf dem Deckungsverhältnis und die Gewährung der Abfindung für den Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht nur auf dem Valutaverhältnis (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, C.II.2.d [Rz 79, 80]). Für die steuerrechtliche Behandlung der Zahlungen sind diese Veranlassungszusammenhänge zu trennen.
- 29** cc) Im Valutaverhältnis wird der Klägerin die Abfindung von V und M zivil- und steuerrechtlich auf erbrechtlicher Grundlage für den erklärten Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht zugewendet. Zwar wird die Abfindung technisch durch die Forderungsabtretung der im Deckungsverhältnis begründeten Forderung von V und M gegen S durch die Zahlungen des S an die Klägerin bewirkt. Aufgrund der Abtretung ist die Klägerin jedoch nicht statt V und M zur Beteiligten des Deckungsverhältnisses geworden. Sie zieht auch nicht deren Forderung gegen S ein. Vielmehr erhält sie die ratenweise zu erfüllende Abfindung nur für ihren Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsverzicht. Die Abfindung begründet für sie, wie unter II.2.a ausgeführt, kein erzielttes Einkommen.
- 30** dd) Die der Klägerin für den Pflichtteilsverzicht gewährte Abfindung unterliegt gemäß § 7 Abs. 1 Nr. 5 des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes auch der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Diese Vorschrift erfasst neben der Abfindung für einen Erbverzicht auch Abfindungen vom potenziellen Erblasser an den potenziellen Erben für den Verzicht auf einen künftigen Pflichtteils- und Pflichtteilsergänzungsanspruch gemäß § 2346 Abs. 2 BGB (BFH-Urteile vom 25.05.1977 - II R 136/73, BFHE 122, 543, BStBl II 1977, 733 [Rz 12]; vom 25.01.2001 - II R 22/98, BFHE 194, 440, BStBl II 2001, 456, unter II.2.b, d [Rz 12, 14]; vom 16.05.2013 - II R 21/11, BFHE 241, 390, BStBl II 2013, 922, unter II.1.b [Rz 10 bis 12]; vom 10.05.2017 - II R 25/15, BFHE 258, 81, BStBl II 2018, 201, Rz 10 bis 16; aus dem zustimmenden Schrifttum unter anderem Wachter, Der Betrieb 2017, 2500 (2504 bis 2508); Esskandari in von Oertzen/Loose/Stalleken, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, 3. Aufl., § 7 Rz 280, 297, 298, 305, 306, 307; Curdt in Kapp/Ebeling, § 7 ErbStG Rz 112, 117.1, 122; Götz in Wilms/Jochum, ErbStG, § 7 Rz 238, 242; Gebel in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, § 7 Rz 316, 321). An der Einkommensteuerbarkeit der Abfindungszahlung fehlt es auch dann, wenn die Bemessungsgrundlage des erbschaftsteuerlichen Erwerbs nach Maßgabe der Regelungen in § 12 Abs. 1 und 3 BewG nicht den vollen Abfindungsbetrag umfassen sollte (vgl. BFH-Urteil vom 20.10.1999 - X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82, unter II.3.b bb).
- 31** d) Aufgrund der unter II.2.a dargelegten Grundsätze scheidet auch eine Besteuerung der Abfindung gemäß § 22 Nr. 3 EStG aus. § 22 Nr. 3 EStG setzt das Ergebnis einer Erwerbstätigkeit und die allgemeinen Merkmale des Erzielens von Einkünften nach § 2 Abs. 1 EStG voraus (BFH-Urteil vom 06.09.2016 - IX R 44/14, BFHE 255, 148, BStBl II 2018, 323, Rz 38). Daran fehlt es hier.
- 32** 3. Der Klage ist stattzugeben. Der Einkommensteuerbescheid vom 14.03.2023 ist aufzuheben. Hierdurch lebt der ebenfalls rechtswidrige vorhergehende Einkommensteuerbescheid vom 05.12.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.11.2020 nicht wieder auf. Der Senat hebt auch diesen Bescheid und die

Einspruchsentscheidung zur Klarstellung wie beantragt ersatzlos auf. Der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 19.07.2017 tritt wieder in Kraft.

33 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de