
Datum: 30.06.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1682/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0630.10K1682.08.00

Rechtskraft: X R 34/11

Tenor:

Die Einkommensteuer(Anderungs)bescheide für 2003 bis 2005, für 2003 in Ge-stalt des Änderungsbescheids vom 01. Februar 2006, für 2004 in Gestalt des Bescheids vom 2. Dezember 2005 und für 2005 in Gestalt des Bescheids vom 22. August 2007 werden mit der Maßgabe geändert, dass zusätzlich als Sonde-rausgaben zu berücksichtigen sind für 2003 19.150,- €, für 2004 19.573,- € und für 2005 19.750,- €. Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird dem Be-klagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterle-gung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Zahlungen des Klägers an seine Stiefmutter als dauernde Last steuermindernd zu berücksichtigen sind.

1

2

Die Kläger sind zusammenveranlagte Ehegatten.

Der Kläger leistete in den Jahren 2003 bis 2005 an seine Stiefmutter wiederkehrende Zahlungen, und zwar für 2003 19.1050,- €, für 2004 19.573,- € und für 2005 19.750,- €. 3

Die Eltern des Klägers (A3 und A4) setzten den Kläger und seinen Bruder je zur Hälfte zu Erben ein. Die Mutter des Klägers verstarb am 8. März 1986. 4

Der Vater des Klägers heiratete im Februar 1991 Frau C. Bereits unter dem 18. Januar 1991 schlossen der Vater des Klägers und Frau C für den Fall der Eheschließung einen notariellen Ehe- und Erbvertrag. Hierin vereinbarten sie für ihre Ehe den Güterstand der Gütertrennung und einen wechselseitigen Pflichtteilsverzicht. Darüberhinaus setzte der Vater des Klägers seiner zukünftigen Ehefrau ein Vermächtnis aus, wonach diese den Nießbrauch an dem Grundbesitz D, B-Straße ... auf Lebenszeit erhielt. Für den Fall, dass das Grundstück nicht zum Nachlass gehört, sollte der überlebenden Ehefrau gegen die Erben ein Anspruch auf monatliche Zahlung der voraussichtlichen Erträge zustehen. Das Vermächtnis umfasste zudem ein unentgeltliches Wohnrecht im Haus E-Straße ... in D bis zum Ablauf eines Jahres nach dem Tod des Erblassers. 5

Mit notariellem Testament ebenfalls vom 18. Januar 1991 setzte der Vater des Klägers den Kläger sowie dessen Bruder A5 je zu Hälfte zu seinen alleinigen Erben ein. 6

Mit Vertrag vom 22. Juni 1995 änderten der Vater des Klägers und seine Ehefrau den unter dem 18.01.1991 geschlossenen Erbvertrag dahingehend, dass das Wohnrecht betreffend das Haus E-Straße ... für den Fall, dass die überlebende Ehefrau im Zeitpunkt des Todes dort gewohnt hat, so lange bestehen bleibt, wie der Kläger als Erbe das Objekt nicht selbst bewohnen will. 7

Eine weitere Änderung erfolgte am 05. August 1999. In diesem Vertrag änderten der Vater des Klägers und seine Ehefrau den Vertrag vom 18.01.1991 in der Fassung vom 22.06.1995 in der Weise, dass die Erben im Wege eines Vermächtnisses zugunsten der Stiefmutter verpflichtet wurden, an diese eine monatliche Rente in Höhe von 4.000,- DM zu zahlen. Zudem erhielt die Stiefmutter den lebenslangen Nießbrauch an dem Grundbesitz E-Straße ... in D, so lange sie das betreffende Objekt bewohnte. Bei Beendigung des Nießbrauchs sollte sich die an die Stiefmutter zu zahlende Rente um 2000,- DM monatlich erhöhen. 8

Am selben Tag änderte der Vater des Klägers das notarielle Testament vom 18.01.1991 unter Hinweis auf das beschriebene Vermächtnis dahingehend, dass der Kläger den Grundbesitz D, B- Straße ... und sein Bruder A5 den Grundbesitz D, E-Straße ..., jeweils zu Alleineigentum erhielten. 9

Wegen der Einzelheiten wird auf die vorgenannten Urkunden Bezug genommen. 10

Der Vater des Klägers verstarb im Jahre 2002. 11

Da die Kläger zunächst keine Einkommensteuererklärung abgaben, schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Einkommensteuer 2003 mit Bescheid vom 2. Dezember 2005 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Hiergegen legten die Kläger am 20. Dezember 2005 Einspruch ein. Im Laufe des Einspruchsverfahrens ergingen die Änderungsbescheide vom 30. Dezember 2005 und 1. Februar 2006. 12

Ebenfalls für das Streitjahr 2004 schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen und setzte diese mit Bescheid vom 2. Dezember 2005 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. 13

Auch hiergegen legten die Kläger am 20. Dezember 2005 Einspruch ein und reichten die Steuererklärung am 14. Februar 2006 nach.

Für 2005 erging der Einkommensteuerbescheid am 22. August 2007, wogegen die Kläger am 14 3. September 2007 Einspruch einlegten.

In sämtlichen Einkommensteuer- (Änderungs-) bescheiden berücksichtigte der Beklagte die 15 Zahlungen des Klägers an seine Stiefmutter nicht als dauernde Last.

Die Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 15. April 2008 als 16 unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus:

Als Empfänger von Versorgungsleistungen komme grundsätzlich auch der Ehegatte des 17 Übergebers und gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigte Abkömmlinge des Übergebers in Betracht. Versorgungsleistungen könnten auch aufgrund eines Vermächtnisses begründet werden. Entscheidend sei, dass der Empfänger von Versorgungsleistungen dem sogenannten Generationennachfolge-Verbund angehöre. Hierzu gehörten im Falle der Versorgungsleistungen aufgrund eines Vermächtnisses auch der überlebende Ehegatte. Zum Nachfolgeverbund gehöre jedoch nur, wer zum Zeitpunkt der Übergabe des Vermögens bzw. dem Zeitpunkt des Eintritts des Erbfalls Pflichtteils- oder ähnliche Ansprüche hätte geltend machen können. Nicht pflichtteilsberechtigte Personen gehörten nicht zum Generationennachfolge-Verbund. Wer bereits früher auf ein gesetzliches Pflichtteilsrecht verzichtet habe, verfüge im Zeitpunkt der Errichtung eines Testaments nicht über eigene, auch vom Erblasser nicht entziehbare Erb- und/oder familienrechtliche Ansprüche. Da die Stiefmutter des Klägers bereits vor Aussetzung des Vermächtnisses über Versorgungszahlungen auf ihr Pflichtteilsrecht verzichtet habe, scheide sie im konkreten Fall aus dem Generationennachfolge-Verbund aus.

Mit der Klage tragen die Kläger vor: 18

Die Auffassung des Beklagten sei unzutreffend. Vorliegend habe der Erblasser beabsichtigt, 19 die Versorgung seiner Ehefrau sicherzustellen. Die Stiefmutter des Klägers gehöre als Ehefrau des Erblassers auch zum Generationennachfolge-Verbund. Hierzu zählten nämlich solche Personen, die gegenüber dem Erben bzw. den sonstigen letztwillig bedachten Vermögensübernehmern Pflichtteilsansprüche hätten geltend machen können und sich stattdessen mit den ihnen vermächtnisweise ausgesetzten Versorgungsleistungen bescheiden. Soweit der Beklagte ausführe, die Rentenzahlungen stünden nicht im Zusammenhang mit dem Pflichtteilsverzicht, sei dies unzutreffend. Richtig sei, dass die Stiefmutter bereits im Jahre 1991 auf ihr Pflichtteil verzichtet habe. Der Beklagte verkenne aber, dass bereits diesem Pflichtteilsverzicht die Aussetzung eines Vermächtnisses in Form eines Wohn- und lebenslänglichen Nießbrauchsrechts an zwei verschiedenen Objekten gegenüber gestanden habe. Mit Vertrag vom 05.08.1999 sei lediglich die Art der Versorgungsleistung dahingehend geändert worden, dass das Wohnrecht wegfiel und durch die monatliche Rentenzahlung ersetzt wurde. Mithin habe dem von der Stiefmutter erklärten Pflichtteilsverzicht von Anfang an eine Versorgungsleistung gegenüber gestanden. Der Verzichtende scheide allenfalls dann aus dem Generationennachfolge-Verbund aus, wenn die Vermögensübertragung dem Pflichtteilverzicht zeitlich nachfolge.

Die Kläger beantragen, 20

unter Änderung der angefochtenen Einkommensteuer- (Änderungs-) bescheide, für 2003 i d 1
Gestalt des Änderungsbescheids vom 01. Februar 2006, für 2004 in Gestalt des Bescheids

vom 2. Dezember 2005 und für 2005 in Gestalt des Bescheids vom 22. August 2007, die Einkommensteuer mit der Maßgabe zu ändern, dass Zahlungen des Klägers in Höhe von 19.150,- € (für 2003), 19.573,- € (für 2004) und 19.750,- € (für 2005) als Sonderausgaben steuermindernd berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen, 23

hilfsweise die Revision zuzulassen. 24

Entscheidungsgründe 25

Die zulässige Anfechtungsklage ist begründet. 26

Die angefochtenen Einkommensteuer(Änderungs-)bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO– . 27

Der Beklagte hat zu Unrecht die Zahlungen des Klägers an seine Stiefmutter nicht als dauernde Last steuermindernd berücksichtigt. 28

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre 2003 bis 2005 geltenden Fassung –EStG– sind als Sonderausgaben abzugsfähig unter anderem auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Bei den Zahlungen des Klägers handelt es sich um eine auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende dauernde Last, deren Abzug auch nicht durch § 12 Nr. 2 EStG ausgeschlossen ist. 29

Nach den Entscheidungen des Großen Senats des Bundesfinanzhofs –BFH– sind Leistungen, die anlässlich einer Vermögensübergabe im Wege der vorweggenommenen Erfolge vorbehalten worden sind, als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar (vgl. Beschlüsse vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, Bundessteuerblatt –BStBl– II 1990, 847 und vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BStBl II 1992, 78). 30

Der vorweggenommenen Erbfolge ist der Fall gleichgestellt, dass Versorgungsleistungen ihren Entstehungsgrund in einer letztwilligen Verfügung haben, sofern "z. B. der überlebende Ehegatte oder ein erbberechtigte 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 bei den Zahlungen nicht um eine Verrentung des Erbteils handelt (vgl. Urteil des erkennenden Senats vom 24. Februar 2005 10 K 7583/99, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2005, 1053, bestätigt durch Urteil des BFH vom 07.03.2006 X R 12/05, BStBl II 2006, 797, 799). 31

Der Vermögensübergeber kann im Fall einer Vermögensübergabe von Todeswegen Versorgungsleistungen im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auch für bestimmte dritte Personen vorbehalten. Ein solcher Vorbehalt zugunsten Dritter setzt voraus, dass diese Personen dem sogenannten Generationennachfolge-Verbund angehören. Hierzu zählen solche 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 bescheiden. Diese Personen müssen einen eigenen Vermögenswert 32

übertragen (BFH, Urteil vom 07.03.2006 X R 12/05, a.a.O., S. 799 unter 3.d.).

Dieser Sachverhalt ist hier gegeben.

33

Die Stiefmutter des Klägers verfügte durch das Vermächtnis über einen eigenen Vermögenswert. Dieser betraf auch das Grundstück D, B-Straße Auf diesen Vermögenswert hat sie zugunsten der Versorgungsleistungen verzichtet. Das Vermächtnis konnte der Stiefmutter auch nicht mehr entzogen werden, da es aufgrund Erbvertrags begründet wurde. Macht ein Erblasser durch einen Erbvertrag von seinen Testierfreiheit Gebrauch, kann er hieran grundsätzlich nichts ohne Mitwirkung des Vertragspartners ändern (vgl. nur Edenhofer in Parlant, BGB, 70 Auflage 2011, § 2289 Rn 1). Bei dem Vermächtnis zugunsten der Stiefmutter des Klägers handelte es sich nicht um eine einseitige Verfügung des Vaters des Klägers, die nach § 2299 BGB nicht an der Bindungswirkung teilnehmen würde. Aus dem Gesamtzusammenhang der Vereinbarungen ergibt sich, dass die Begründung des Güterstandes der Gütertrennung, der wechselseitige Pflichtteilsverzicht und das Vermächtnis zu Gunsten der Stiefmutter des Klägers in einem wechselseitigen Verhältnis stehen.

34

Im Endeffekt hat die Stiefmutter des Klägers auf ihr Vermächtnis bezüglich des Grundstücks D, B- Straße ... zugunsten einer monatlichen Rente in Höhe von 4.000,- DM verzichtet. Hierin ist eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zu sehen.

35

Dabei ist unschädlich, dass der Pflichtteilsverzicht bereits vor der Eheschließung vereinbart wurde, worauf aber der Beklagte entscheidend abstellt. Der Pflichtteilsverzicht gegen ein Vermächtnis wurde in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der Eheschließung vereinbart und entsprach damit dem Gesamtplan der (zukünftigen) Eheleute zur Versorgung der (zukünftigen) Ehefrau im Verhältnis zu ihren (zukünftigen) Stiefkindern.

36

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

37

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

38

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision zu, um dem BFH Gelegenheit zu geben, den Umfang der Personen, die zum Generationennachfolge-Verbund gehören, ggfs. weiter zu präzisieren.

39