



Oldenbourgs Steuerfachbücher

Vorweggenommene Erbfolgeregelungen gegen private Versorgungsleistungen

Von
Dr. Anton Hofer

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Hofer, Anton:

Vorweggenommene Erbfolgeregelungen gegen private
Versorgungsleistungen / von Anton Hofer. - München :
Oldenbourg, 1995

(Oldenbourgs Steuerfachbücher)

ISBN 3-486-23273-8

© 1995 R. Oldenbourg Verlag GmbH, München

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: WB-Druck, Rieden

ISBN 3-486-23273-8

Meinen Eltern

Vorwort

Die einkommensteuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen auf die nachfolgende Generation zu Lebzeiten der Eltern (sog. vorweggenommene Erbfolgeregelungen) gehört zu den klassischen Problembereichen des Steuerrechts. Die Qualifizierung vorweggenommener Erbfolgeregelungen war in der steuerlichen Rechtsprechung lange Zeit durch die zivilrechtliche Wertung der einzelnen in den Übergabeverträgen ausbedungenen Leistungen vorgeprägt. Werden im Zusammenhang mit der Übergabe von Vermögen dem Übernehmer Leistungsverpflichtungen auferlegt, kann es sich in zivilrechtlicher Hinsicht um eine Schenkung unter Auflage bzw. um eine gemischte Schenkung handeln. Anknüpfend an diese Würdigung wurden solche "Gegenleistungen" einkommensteuerlich analog als unentgeltlich (Schenkungen unter Auflage) bzw. (teil)entgeltlich (gemischte Schenkungen) behandelt. Im Falle einer Schenkung unter Auflage wurde ein zweiseitig unentgeltlicher Vorgang gesehen, der für die Annahme eines Veräußerungsgeschäfts keinen Raum ließ. Dies galt insbesondere im Fall der Vereinbarung von Versorgungsleistungen zugunsten des Übergebers, die nach zivilrechtlicher Lehre kein Entgelt für die Übertragung des Vermögens darstellen.

Im Jahr 1990 sah sich der Große Senat des BFH zu einer Revision seiner bisherigen Rechtsprechung zugunsten einer spezifisch steuerrechtlichen Würdigung vorweggenommener Erbfolgeregelungen veranlaßt. Seither werden Abstandszahlungen und Gleichstellungsgelder an Geschwister als "echtes" Entgelt für die Vermögensübertragung angesehen. Soweit allerdings die vereinbarten Leistungen in wiederkehrenden Zahlungen bestehen, die der Versorgung des Übergebers bzw. weicher Erben dienen, hielt der BFH an seinem Unentgeltlichkeitsdogma fest. Allerdings rechtfertigt der Große Senat des BFH diese Differenzierung nunmehr durch Bezugnahme auf die Rechtsnatur des typischen Übergabevertrags unter gleichzeitigem "Vorbehalt von Vermögenserträgen", der aufgrund seines spezifischen Charakters auch einkommensteuerlich nicht als entgeltlicher Vorgang zu werten ist.

Die Folgerechtsprechung der einzelnen Senate, insbesondere des X. Senats, zeigt allerdings, daß im Hinblick auf die Interpretation des neuen "Rechtstypus des Übergabevertrags unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen" erhebliche Differenzen bestehen. Primäre Aufgabe der vorliegenden Disserta-

tion ist deshalb, diese Wertungswidersprüche aufzuzeigen und einer systemgerechten Regelung zuzuführen.

Herrn Prof. Dr. Enno Biergans und meinen Kollegen am Lehrstuhl für Betriebswirtschaft und Steuern danke ich für ihre Unterstützung. Herrn Prof. Dr. Wolfgang Ballwieser danke ich für die Übernahme und Erstellung des Zweitgutachtens.

Mein besonderer Dank gilt Herrn Dr. Andreas Koller, mit dem ich oft über einzelne Problembereiche diskutiert habe und der mir mit seinen kritischen Anmerkungen eine wichtige Hilfe war. Darüberhinaus richtet sich mein Dank auch an all jene, die hier zwar nicht genannt werden, mich aber auf ihre Weise um so mehr unterstützt haben.

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 1994/95 von der Betriebswirtschaftlichen Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität-München als Dissertation angenommen. Rechtsprechung und Literatur sind bis zum 1. Januar 1995 berücksichtigt.

Anton Hofer

Inhaltsverzeichnis

<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	XVII
<i>Verzeichnis der Zeitschriften und Sammelwerke</i>	XXI
<i>Verzeichnis der Übersichten</i>	XXIII
Einführung	1

Teil 1

Abgrenzung des Rechtsinstituts der Vermögensübergabe unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen	7
---	---

Kapitel 1

Gesetzliche Grundlage: Steuerliches Sonderrecht der Vermögensübergabe	7
--	---

Kapitel 2

Vertragstypus des Übergabevertrags im Zivilrecht	9
---	---

Kapitel 3

Steuerrechtlicher Typus der Vermögensübergabe unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen	15
--	----

A. Vorweggenommene Erbfolge als Anlaß der Vermögensübergabe	15
---	----

I. Vorweggenommene Erbfolgeregelungen im engeren Sinne	15
--	----

(1) Idealfall der vorweggenommenen Erbfolge.....	15
--	----

(2) Zeitlich gestreckte - gleitende - Vermögensübergabe	17
---	----

(a)	Klassischer Fall der gleitenden Vermögensübergabe	17
(b)	Wirtschaftsüberlassungsvertrag als "umgekehrt" gleitende Vermögensübergabe	22
(i)	Rechtslage	22
(ii)	Stellungnahme	24
II.	Anerkennung von Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit Erwerben von Todes wegen	27
(1)	Testamentarisch angeordnete Versorgungsleistungen	27
(2)	Verzicht auf Erwerbe von Todes wegen gegen wiederkehrende Zahlungen	30
(a)	Zu Lebzeiten des Erblassers	30
(i)	Rechtslage	30
(ii)	Stellungnahme	31
(b)	Nach dem Tode des Erblassers	33
(i)	Erbauseinandersetzung als vorweggenommene Erbfolgeregelung	33
(ii)	Erbrechtliche Version der gleitenden Vermögensübergabe	35
B.	Kreis der von der Vermögensübergabe betroffenen Personen	38
I.	Person des Vermögensübernehmers	38
II.	Person des Versorgungsempfängers	40
C.	Sachlicher Gegenstand vorweggenommener Erbfolgeregelungen	42
D.	Begriff der privaten Versorgungsrente	47

I.	Abgrenzung zwischen (betrieblicher oder privater) Veräußerungsrente und privater Versorgungsrente.....	48
	(1) Widerlegbare Vermutung	48
	(2) Faktisches Wahlrecht	53
II.	Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Versorgungsrente.....	55
III.	Abgrenzung zwischen Unterhaltsrente und privater Versorgungsrente.....	58
	(1) Beschlüsse des Großen Senats vom 5.7.1990 und vom 15.7.1991	58
	(2) Konservative Auffassung der 50% - Regel	61
	(3) Progressive Auffassung der 50% - Regel.....	63
	(4) Stellungnahme.....	68
E.	Anforderungen an den Übergabevertrag	72

Teil 2

Einkommensteuerrechtliche Behandlung der Vermögensübergabe unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen

77

Kapitel 1

Behandlung der Vermögensübertragung

77

A.	Übertragung von Betriebsvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	77
I.	Übertragung strukturierter Gesamtheiten von Wirtschaftsgütern.....	77
	(1) Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben	77
	(2) Übertragung von Mitunternehmeranteilen	83

(a)	Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei Vorliegen von Sonderbetriebsvermögen	83
(b)	Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens	86
II.	Übertragung einzelner betrieblicher Wirtschaftsgüter.....	87
B.	Übertragung von Privatvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	88
Kapitel 2		
	Behandlung der vereinbarten Versorgungsleistungen.....	90
A.	Art der Versorgungsleistungen	90
I.	Dauernde Last als Idealtypus	91
II.	Erscheinungsformen der dauernden Last.....	94
(1)	Leistungen in Geld und/oder Sachwerten.....	94
(2)	Pflegeleistungen	95
(3)	Überlassung einer Wohnung.....	97
B.	Behandlung der wiederkehrenden Zahlungen	99
Kapitel 3		
	Steuerrechtliche Behandlung der im Rahmen eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags vereinbarten "altenteilsähnlichen Leistungen"	103
A.	Rechtslage.....	103
B.	Stellungnahme.....	105

Teil 3
Einkommensteuerrechtliche Behandlung vorweg-
genommener Erbfolgeregelungen an einer
"Nicht-Wirtschaftseinheit" 107

Kapitel 1**Darlehensähnliche vorweggenommene Erbfolgeregelungen..... 108**

- A. Übertragung von Geldvermögen gegen wiederkehrende Zahlungen 108
 - I. "Unterhaltskauf" als Gestaltungsmodell 108
 - (1) Konservative Auffassung des Wertverrechnungsdankens 110
 - (2) Progressive Auffassung des Wertverrechnungsdankens 112
 - (3) Stellungnahme..... 116
 - II. Übertragung gegen Leibrente 119
- B. Verzicht auf in Geld gerichtete Ansprüche gegen wiederkehrende Zahlungen 121

Kapitel 2**Veräußerungsähnliche vorweggenommene Erbfolgeregelungen..... 123**

- A. Übertragung von ertraglosem Vermögen gegen wiederkehrende Zahlungen 123
- B. Verzicht auf vorbehaltenes bzw. vermächtnisweise eingeräumte Nutzungsrechte an (nahezu) ertraglosem Vermögen gegen wiederkehrende Zahlungen..... 124
 - I. Ablösung unentgeltlich vorbehaltener bzw. vermächtnisweise eingeräumter Nutzungsrechte 124
 - (1) Ablösung gegen Leibrente 125

(a)	Rechtslage	125
(b)	Stellungnahme	127
(2)	Ablösung gegen abänderbare Leistungen	129
II.	Ablösung entgeltlich vorbehaltenen Nutzungsrechte	130

Teil 4

Kritische Würdigung des sog. "Steuerrechtsinstituts der Vermögensübergabe unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen"	131
---	-----

Kapitel 1

Grundlegende Bedeutung des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG	131
A. Erwerbstätigkeit als Gegenstand der Besteuerung	131
B. Persönliche Zurechnung von Einkünften	133
I. Ausübung einer steuerbaren Tätigkeit	133
II. Einkünfteerzielung als Zurechnungskriterium	135

Kapitel 2

Vermögensübertragung unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen - ein vom historischen Gesetzgeber geschaffenes Sonderrecht?	138
A. Rechtshistorische Entwicklung	138
I. Preußisches Einkommensteuergesetz	138
II. Reichseinkommensteuergesetze	142
(1) Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920	142
(2) Reichseinkommensteuergesetz vom 10. August 1925	144
III. Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934	149

IV. Neuregelung der Rentenbesteuerung durch das Steuer- neuordnungsgesetz vom 16. Dezember 1954.....	152
(1) Weiterentwicklung der Rechtsprechung des RFH durch den BFH.....	152
(2) Reform der Rentenbesteuerung von 1954	155
(a) Reformbestrebungen	155
(b) Gesetzliche Neuregelung der Rentenbe- steuerung	157
(c) Reaktionen auf die Rentenreform von 1954	157
B. Stellungnahme.....	160
 Teil 5 Reformvorschlag	
	165
 <i>Quellenverzeichnis</i>	171
<i>Sachregister</i>	195

Abkürzungsverzeichnis

a. A., A. A.	anderer Ansicht
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
Anm.	Anmerkung
Anm. d. Verf.	Anmerkung des Verfassers
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BayObLG	Bayerisches Oberstes Landesgericht
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesminister der Finanzen
BT	Bundestag
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
ders.	derselbe
Drs.	Drucksache
Ebd.	Ebenda
Einf.	Einführung
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuereinführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
evtl.	eventuell
F.	Fach
f	folgende
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht

FinMin	Finanzministerium
Fn	Fußnote
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
gl.A., Gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrS	Großer Senat
h.M.	herrschende Meinung
Herv.	Hervorhebung
Herv. d. Verf.	Hervorhebung des Verfassers
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
HS	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinne
i.e.	im einzelnen
i.e.S.	im engeren Sinne
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
incl.	inclusive
insb.	insbesondere
KG	Kammergericht
LG	Landgericht
LuF	Land- und Forstwirtschaft
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mio	Million(en)
MünchKomm	Münchener Kommentar zum BGB
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde

OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
Preuß. EStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
Preuß. OVG i. St.	Preußisches Oberverwaltungsgericht in Staatssteuer- sachen
Rdnr.	Randnummer
REG	Reichserbhofgesetz
REStG	Reichseinkommensteuergesetz
Rev.	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBI	Reichsgesetzblatt
rkr.	rechtskräftig
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
sog.	sogenannt
StNOG	Steuerneuerordnungsgesetz
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
usw.	und so weiter
v.	vom
v. H.	von Hundert
Verf.	Verfasser
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
Vorbem.	Vorbemerkung
VO	Verordnung
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZPO	Zivilprozeßordnung

Verzeichnis der Zeitschriften und Sammelwerke

AgrarR	Agrarrecht
BB	Betriebs-Berater
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
DB	Der Betrieb
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
FinArch	Finanzarchiv
FR	Finanzrundschau
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Inf	Die Information über Steuer und Wirtschaft
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JDSStJG	Jahrbuch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.
JuS	Juristische Schulung
KFR	Kommentierte Finanz-Rechtsprechung
KÖSDI	Kölner Steuerdialog
LSW	Lexikon des Steuer- und Wirtschaftsrechts
MittBayNot	Mitteilungen des Bayerischen Notarvereins
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
RGBI	Reichsgesetzblatt

RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rpfleger	Der deutsche Rechtspfleger
RStBl	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung
StKongRep	Steuer-Kongreß-Report
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift
WM	Wertpapier-Mitteilungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik

Verzeichnis der Übersichten

Übersicht 1:	Abgrenzung der Vermögensübergaben im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	3
Übersicht 2:	"Klassische" versus "umgekehrt" gleitende" Vermögensübergabe	25
Übersicht 3:	Abgrenzung der im Rahmen einer Vermögensübergabe vereinbarten wiederkehrenden Zahlungen	47
Übersicht 4:	"Konservative" versus "progressive" Auffassung der 50% - Regel	60
Übersicht 5:	"Konservative" versus "progressive" Auffassung der Wertverrechnungslehre	110
Übersicht 6:	Ermittlungsproblem der Entgeltlichkeit	166
Übersicht 7:	Quantitative Ermittlung der (Teil) entgeltlichkeit	169