

Einkommensteuer

Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH: Abzugsausschluss für Versorgungsleistungen bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 1999) unionsrechtswidrig?

EG Art. 56; AEUV Art. 63; EStG 1999 § 10 Abs. 1 Nr. 1a; EStG 1999 § 22 Nr. 1 S. 1; EStG 1999 § 50 Abs. 1 S. 4

Steht Art. 63 AEUV der Regelung eines Mitgliedstaates entgegen, nach welcher private Versorgungsleistungen gebietsfremder Steuerpflichtiger, die im Zusammenhang mit einer Übertragung von ertragbringendem inländischen Vermögen im Zuge einer sog. vorweggenommenen Erbfolge stehen, nicht abzugsfähig sind, während entsprechende Zahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht abzugsfähig sind, allerdings der Abzug eine korrespondierende Steuerpflicht beim (unbeschränkt steuerpflichtigen) Leistungsempfänger zur Folge hat (ergänzende Vorlagefrage zum EuGH-Urteil vom 31. März 2011 C-450/09 "Schröder", Slg. 2011, I-2497)?

BFH Beschluss v. 14.05.2013 – I R 49/12

Vorinstanz:

[FG Münster v. 17.11.2011 – 2 K 507/07 E](#)

EFG 2012, 1924

I. Sach- und Streitstand

Mit Übertragungsvertrag vom 17. Januar 1989 erwarb der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union lebt und in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt hat, zusammen mit seinem Bruder zu je 50 % einen Gesellschaftsanteil an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) --einem Gärtnereibetrieb-- von seinem Vater. Als Gegenleistung sind in § 2 des Vertrags näher bezeichnete und einkommensteuerrechtlich als sog. dauernde Last (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes 1997 in der für die Streitjahre 1999 bis 2002 geltenden Fassung --EStG 1999--) zu qualifizierende Versorgungsleistungen an den Vater bzw. die Eltern zu erbringen (Anteil des Klägers 1999: 15.795 DM; 2000: 13.866 DM; 2001: 13.624 DM; 2002: 7.133 €).

In den Streitjahren erzielte der Kläger aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb; darüber hinaus erwirtschaftete er weitere inländische Einkünfte. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah den Kläger als beschränkt steuerpflichtig an und versagte den Abzug der dauernden Last unter Hinweis auf § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 1999. Die dagegen gerichtete Klage war --im Rahmen bestimmter Grenzen der verfahrensrechtlichen Berichtigungsmöglichkeiten-- erfolgreich ([Finanzgericht --FG-- Münster, Urteil vom 17. November 2011 2 K 507/07 E](#), abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1924).

Mit der Revision beantragt das FA, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat sich in der Sache dem FA angeschlossen.

II. Rechtslage nach deutschem Recht

Die Entscheidung über die Revision ist von der Beantwortung der im Leitsatz genannten Vorlagefrage abhängig. Sofern diese Frage zu bejahen ist, ist die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Ist die Frage aber zu verneinen, muss das erstinstanzliche Urteil aufgehoben und die Klage abgewiesen werden.

1. Nach § [10 Abs. 1 Nr. 1a EStG](#) 1999 können auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie nicht mit Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, und wenn sie weder Werbungskosten (§ [9 EStG](#) 1999) noch Betriebsausgaben (§ [4 Abs. 4 EStG](#) 1999) sind. Werden wiederkehrende Leistungen im sachlichen Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Übernehmer zugesagt (sog. private Versorgungsrente), stellen diese nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (z.B. Urteil vom 17. Juni 1998 X R 104/94, BFHE 186, 280, BStBl II 2002, 646) weder Veräußerungsentgelt des Übergebers noch Anschaffungskosten des Übernehmers dar, sondern sind spezialgesetzlich den Sonderausgaben (§ [10 Abs. 1 Nr. 1a EStG](#) 1999) und den wiederkehrenden Bezügen (§ [22 Nr. 1 Satz 1 EStG](#) 1999) zugeordnet; sie sind mit ihrem vollen Betrag als dauernde Last zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abziehbar, wenn sie --wie im Streitfall-- abänderbar sind.

Voraussetzung für die Anwendung dieser Grundsätze über die steuerrechtlich privilegierte private Versorgungsrente ist, dass eine ertragbringende existenzsichernde Wirtschaftseinheit vom Übergeber zur Weiterführung durch den Übernehmer überlassen wird. Die steuerrechtliche Zuordnung von Versorgungsleistungen aufgrund eines Vermögensübergabevertrags zu den wiederkehrenden Bezügen und den Sonderausgaben beruht auf der Vorstellung des Gesetzgebers, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge vorbehält, die nunmehr allerdings vom Übernehmer erwirtschaftet werden müssen (z.B. BFH-Urteil vom 23. Januar 1997 IV R 45/96, BFHE 182, 539, BStBl II 1997, 458). Mit dem einkommensmindernden Abzug der Versorgungsleistungen beim Übernehmer korrespondiert eine Besteuerung der Leistungen als "sonstige Einkünfte" beim (unbeschränkt steuerpflichtigen) Vermögensübergeber (sog. materiell-rechtliche Korrespondenz; s. BFH-Urteile vom 26. Juli 1995 X R 113/93, BFHE 179, 34, BStBl II 1996, 157; [vom 31. März 2004 X R 18/03](#), BFHE 206, 68, BStBl II 2004, 1047; sowie nunmehr ausdrücklich und klarstellend § [22 Nr. 1b EStG 2009](#) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394; s. dazu z.B. Fischer in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 22 Rz 11).

2. Diese Voraussetzungen sind --wovon die Beteiligten dieses Rechtsstreits übereinstimmend ausgehen-- erfüllt. Der Kläger hat zusammen mit seinem Bruder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf der Grundlage des Vertrags vom 17. Januar 1989 den vormaligen Gesellschaftsanteil des Vaters übernommen. Die vom Kläger erklärten Gewinnanteile aus der GbR rechtfertigen die Annahme, dass die Nettoerträge aus dem übertragenen Gesellschaftsanteil ausreichen, um die mit dem Vater vereinbarten Versorgungsleistungen zu erbringen.

3. Allerdings sieht das Gesetz für den einkommensmindernden Ansatz von Leistungen bei beschränkt Steuerpflichtigen Einschränkungen vor (§ [50 Abs. 1 EStG](#) 1999): Jene dürfen Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ [50 Abs. 1 Satz 1 EStG](#) 1999); ein Abzug von Sonderausgaben (§ [10 Abs. 1 Nr. 1a EStG](#) 1999) ist gänzlich ausgeschlossen (§ [50 Abs. 1 Satz 4 EStG](#) 1999). Vor diesem Hintergrund hat das FA zutreffend einen Abzug der Versorgungsleistungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Klägers abgelehnt.

III. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

1. Ob dieser Ausschluss des Abzugs den unionsrechtlichen Anforderungen des Diskriminierungs- und Beschränkungsverbots (Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 ff. des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002 Nr. C-325, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft -- AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47) standhält, wird in Rechtsprechung und Schrifttum allerdings bezweifelt.

a) Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat in mehreren Entscheidungen zum Ausdruck gebracht, dass sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige im Grundsatz nicht in einer vergleichbaren steuerlichen Situation befinden und daher vor allem personenbezogene Abzüge im Quellenstaat nicht gewährt werden müssen. Lediglich dann, wenn der beschränkt Steuerpflichtige nahezu seine gesamten Einkünfte im Quellenstaat erzielt, verlangt der Grundsatz der Gleichbehandlung eine Erstreckung personenbezogener Steuervorteile auf die im Ausland ansässigen Personen. Diese Einschränkung bezieht sich jedoch unmittelbar nur auf den engen Bereich personen- und familienbezogener Steuermerkmale, nicht aber schlechthin auf sämtliche Aufwendungen der privaten Lebensführung (vgl. § 12 EStG 1999) außerhalb der eigentlichen Erwerbsaufwendungen, deren Abzug das nationale Steuerrecht --z.B. als Sonderausgaben-- zulässt (s. insoweit den Vorlagebeschluss des Senats vom 9. Februar 2011 I R 71/10, BFHE 232, 506, BStBl II 2011, 500, mit Nachweisen zu der einschlägigen EuGH-Rechtsprechung). Zu solchen Aufwendungen hat der EuGH im Urteil vom 6. Juli 2006 C-346/04 "Conijn" (Slg. 2006, I-6137), dort zu Steuerberatungskosten, entschieden, aus unionsrechtlichen Gründen müsse es einer beschränkt steuerpflichtigen Person wie auch einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person erlaubt sein, die Kosten, die ihr für die Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung entstanden sind, von ihren steuerpflichtigen Einkünften als Sonderausgaben abzuziehen. Denn die Steuerberatungskosten stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkünften; sie würden daher die Einkünfte aller Steuerpflichtigen, ob gebietsansässig oder nicht, in gleicher Weise belasten. Der erkennende Senat hat auf dieser Grundlage in seinem Urteil vom 20. September 2006 I R 113/03 (BFH/NV 2007, 220) das Verbot des Abzugs von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben eines beschränkt steuerpflichtigen Gebietsfremden gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG 1997 als unionsrechtswidrig angesehen und dem Klagebegehren stattgegeben.

b) In seinem Urteil vom 31. März 2011 C-450/09 "Schröder" (Slg. 2011, I-2497) hat der EuGH entschieden, dass es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV verstößt, wenn private Versorgungsleistungen (Renten) gebietsfremder Steuerpflichtiger, die im Zusammenhang mit inländischen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz stehen, da die Verpflichtung zur Zahlung dieser Leistungen auf der Übertragung der Immobilie beruht, nicht abzugsfähig sind, wenn entsprechende Zahlungen bei unbeschränkter Steuerpflicht des Zahlenden abzugsfähig sind.

c) Ob auf dieser Grundlage --wie die Vorinstanz meint-- die streitige Rechtsfrage durch den EuGH bereits abschließend beantwortet ist, wird im Schrifttum und von der Finanzverwaltung in Abrede gestellt: Der dem EuGH-Urteil in Slg. 2011, I-2497 zugrunde liegende Vorlagebeschluss (Niedersächsisches FG, Beschluss vom 14. Oktober 2009 3 K 278/07, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2009, 2480) habe sowohl die Grundlage für die Vermögensübertragung als auch die daran anschließende Rechtslage nach deutschem Recht insofern unzureichend dargestellt, als das inländische Korrespondenzprinzip als "Abzug" beim Leistenden und "Besteuerung" beim Versorgungsempfänger nicht aufgezeigt worden sei (s. insbesondere Fischer, Finanz-Rundschau 2011, 535; s.a. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 50 Fußnote 2 a.E. zu Rz 1). Die Finanzverwaltung ist im Übrigen der Meinung, der EuGH habe nur zur Situation einer entgeltlichen Übertragung entschieden, die aber in der Situation der Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gerade nicht anzunehmen sei. Außerdem könne eine Rolle spielen, dass die Zahlung bei einer nationalrechtlichen Zuordnung zur Einkünfteosphäre (bei einem entgeltlichen Erwerb des Vermögens) nicht voll abziehbar wäre, sondern in Anschaffungskosten (allenfalls nutzungsdauerorientierter ratierlicher Abzug im Wege einer Absetzung für Abnutzung) und in Zinsanteil (sofort abzugsfähig) aufzuteilen wäre. Nicht zuletzt sei nicht auszuschließen, dass das zu (privaten) Vermietungseinkünften ergangene EuGH-Urteil "Schröder" (in Slg. 2011, I-2497) bei mitunternehmerischen (gewerblichen) Einkünften nicht anwendbar sei.

d) Auch der erkennende Senat sieht angesichts der jedenfalls nicht von der Hand zu weisenden Zweifel, ob der Sonderausgabenabzug für einen beschränkt Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf die steuerrechtliche Qualifizierung der Leistungen beim Empfänger zu gewähren ist, die Unionsrechtslage nicht als bereits durch die vorliegende Rechtsprechung geklärt an. Er wäre daher im anhängigen Revisionsverfahren daran gehindert, von einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV nach Maßgabe des EuGH-Urteils vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 C.I.L.F.I.T. (Slg. 1982, 3415) abzusehen.

2. Der Senat sieht dabei folgende Gesichtspunkte im Widerstreit, die entweder für einen Unionsrechtsverstoß (s. zu a) oder dagegen (s. zu b) sprechen:

a) Sowohl dem EuGH-Urteil "Conijn" (in Slg. 2006, I-6137) als auch dem EuGH-Urteil "Schröder" (in Slg. 2011, I-2497) ist zu entnehmen, dass es für die unionsrechtliche Beurteilung auf die nationalrechtliche Zuordnung bestimmter Ausgaben (als Betriebsausgaben/Werbungskosten oder z.B. als Sonderausgaben) --wenn sie jedenfalls für einen unbeschränkt Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Lage einkommenswirksam sind und damit steuermindernd wirken-- nicht ankommt (so im Ergebnis auch Krumm, Internationale Wirtschaftsbriefe --IWB-- 2011, 456, 459; Kube in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 50 Rz C 93 f.; Blümich/Wied, § 50 EStG Rz 51). Entscheidend ist vielmehr, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den inländischen Einnahmen und den Aufwendungen besteht und der beschränkt Steuerpflichtige durch einen Abzugsausschluss benachteiligt wird.

Von einem unmittelbaren Zusammenhang in diesem Sinne ist auszugehen, wenn eine untrennbare Verbindung zwischen der Aufwendung und der Tätigkeit zur Erzielung dieser Einkünfte besteht. Die Ausgaben müssen durch die Tätigkeit verursacht werden und damit für deren Ausübung erforderlich sein. Das ist der Fall, wenn die Verpflichtung zur Zahlung dieser Aufwendungen notwendige Voraussetzung dafür war, dass der Steuerpflichtige die in Deutschland zu versteuernden Einkünfte erzielen konnte (vgl. EuGH-Urteil "Schröder" in Slg. 2011, I-2497 Rz 45). Nach dieser Maßgabe hat der Senat in seinem Urteil vom 27. Juli 2011 I R 32/10 (BFHE 234, 292) Lizenzgebühren für den Erwerb einer Unterlizenz (hier: für ein Recht zum Aufstellen von Automaten) als bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für eine Abzugsteuer berücksichtigungsfähig angesehen (s.a. das Senatsurteil vom 25. April 2012 I R 76/10, BFH/NV 2012, 1444). Denn soweit ein Vergütungsgläubiger für die im (Unter-)Lizenzvertrag für ihn eingeräumte Möglichkeit, im eigenen Namen im Inland die streitgegenständlichen Einnahmen zu erzielen, Aufwendungen leisten musste, sind diese Aufwendungen gerade durch die inländische steuerpflichtige Tätigkeit ausgelöst worden. Es handelt sich nicht um Erwerbsaufwand allgemeiner Art zur "Anschaffung" des Gestattungsrechts. Vielmehr versetzen erst die Unterlizenzierung und die dafür entstandenen Aufwendungen den Vergütungsgläubiger in die Lage, die Überlassungsleistung gegenüber dem Vergütungsschuldner zu erbringen.

Das FG hat im angefochtenen Urteil einen solchen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Erwirtschaftung der steuerpflichtigen inländischen Einkünfte und den Zahlungen des Klägers (Versorgungsleistungen) angenommen. Dabei hat es als unerheblich angesehen, dass die Übertragung der GbR-Beteiligung nach den nationalrechtlichen Maßstäben als unentgeltliche Vermögensübertragung einer existenzsichernden Wirtschaftseinheit gegen Versorgungsleistungen zu qualifizieren ist. Denn die Frage der Entgeltlichkeit der Übertragung der Einkunftsquelle berührt vorrangig die Einkunftsquelle des Vermögensübergebers, nicht aber den Umstand, dass die Erwirtschaftung der inländischen Einkünfte beim Vermögensübernehmer untrennbar mit einer wirtschaftlichen Belastung (hier: der Zahlung der dauernden Last) verbunden ist (s. Thömmes, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFfSt-- 2011/2012, 42, 45 f.; so im Ergebnis auch Schmidt/Loschelder, EStG, 32. Aufl., § 50 Rz 3, 16; Krumm, IWB 2011, 456, 459; Stein, DStR 2011, 1165, 1166; Kahler, IWB 2012, 253, 258). Das FG hat allerdings bei seiner wertenden Zuordnung der Zahlungen zur Übertragung der Einkunftsquelle bzw. zur Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen nicht einfließen lassen, dass die Zahlungen der Höhe nach am Versorgungsbedürfnis der Zahlungsempfänger (Eltern des Klägers) orientiert sind, was auch eine Zuordnung zur persönlichen/ familiären Lebenssphäre des Klägers ermöglichen könnte (keine unionsrechtliche Verpflichtung des Quellenstaates zum Abzug). Schließlich könnte in diesem Zusammenhang von Bedeutung sein, dass die Zahlungen im Hinblick auf die Übertragung der Sachsubstanz auch dann zu erbringen sind, wenn der Kläger die Erzielung von Einnahmen aus der Sachsubstanz alsbald aufgegeben hätte.

b) Die Versagung des Sonderausgabenabzugs beim beschränkt steuerpflichtigen Übernehmer der Sachsubstanz könnte allerdings durch das Territorialitätsprinzip (d.h. zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten) gerechtfertigt sein (s. zu diesem Rechtfertigungsgrund z.B. EuGH-Urteil vom 21. Februar 2013 C-123/11 "A Oy", DStR 2013, 392). Denn dem nationalen Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen liegt (wie oben

ausgeführt) die Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen Erträge vorbehält, die nunmehr allerdings vom Übernehmer erwirtschaftet werden müssen - dieser (typisierte) Einkünftertransfer ist Grundlage der mit dem Abzug beim Leistenden korrespondierenden Besteuerung beim Versorgungsempfänger. Die unionsrechtliche Würdigung des Abzugsverbots beim (beschränkt steuerpflichtigen) Leistenden könnte daher unter dem Gesichtspunkt eines ohne weiteres gerechtfertigten Steuerzugriffs auf im Inland erzielte Einkünfte (hier: als Einkünfte aus Gewerbebetrieb) nicht ohne Blick auf die Besteuerungssituation beim Leistungsempfänger erfolgen (s. allgemein zu einem Korrespondenzprinzip, dem jedenfalls mit Blick auf die Verschiedenheit der Steuersysteme keine diskriminierende Wirkung zukommen soll: EuGH-Urteil vom 12. Juli 2005 C-403/03 "Schempp", Slg. 2005, I-6421). Der Quellenstaat könnte berechtigt sein, sein Besteuerungsrecht durch ein Abzugsverbot beim (beschränkt steuerpflichtigen) Leistenden zu wahren, wenn eine Besteuerung beim Leistungsempfänger aus tatsächlichen Gründen (fehlender Wohnsitz im Inland) ausscheidet (mit Blick auf die Frage der Verhältnismäßigkeit aber zweifelnd Thömmes, JbFfSt 2011/2012, 47).

IV. Vorlage an den EuGH

Der vorliegende Senat erachtet die Gesetzeslage angesichts dessen und ungeachtet der bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH aus unionsrechtlicher Sicht nicht als zweifelsfrei. Da die Auslegung des Gemeinschaftsrechts dem EuGH vorbehalten ist (vgl. Art. 267 Abs. 1 Buchst. a AEUV), setzt der Senat das Revisionsverfahren deshalb aus und legt dem EuGH die im Leitsatz formulierte Rechtsfrage gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV zur Vorabentscheidung vor.