
Datum: 23.05.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2429/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0523.4K2429.09.00

Tenor:

Unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 2004 vom 04.06.2009 und 2007 vom 24.04.2009 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 09.07.2009 wird dem Beklagten aufgegeben, die Einkommensteuer 2004 und 2007 unter Berücksichtigung dauernder Lasten in Höhe von 75.150,- € neu festzusetzen. Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2003 vom 07.05.2009 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 09.07.2009 wird dem Beklagten aufgegeben, die Einkommensteuer 2003 unter Berücksichtigung einer dauernden Last in Höhe von 45.882,- € neu festzusetzen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 3/11 und der Beklagte zu 8/11.

Die Revision gegen die Entscheidung bezüglich der Einkommensteuer 2003 wird zugelassen.

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

Der Kläger hat seinen Wohnsitz in den Niederlanden. Er wird in den Streitjahren als beschränkt Steuerpflichtiger zur Einkommensteuer veranlagt.

Am 21.12.2001 hat die Mutter des Klägers ihren Kommanditanteil an der A GmbH & Co KG auf den Kläger und seine beiden Brüder übertragen. Im Gegenzug haben der Kläger und seine beiden Brüder sich verpflichtet, an die Mutter insgesamt jährlich einen Betrag von 150.000,- € (der Kläger hiervon 75.150 €) zu zahlen. 3

1. Veranlagungszeitraum 2003 4

In dem Feststellungsbescheid 2003 der A GmbH & Co KG vom 07.04.2005 sind bei dem Kläger „als Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a des Einkommensteuergesetzes (EStG) abzugsfähige Renten und dauernde Lasten (bei Renten Ertragsanteil)“ in Höhe von 75.150,- € festgestellt worden. In dem Einkommensteuerbescheid 1993 vom 03.05.2005 wurden dauernde Lasten nicht berücksichtigt. Der Bescheid wurde bestandskräftig. 5

Mit Schreiben vom 19.04.2007 beantragte der Kläger, den Einkommensteuerbescheid 2003 zu ändern und die in dem Feststellungsbescheid festgesetzten Sonderausgaben in Höhe von 75.150,- € zu berücksichtigen. Mit Bescheid vom 15.10.2008 lehnte der Beklagte den Antrag auf Änderung ab. Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 29.10.2008 Einspruch ein. 6

Mit Bescheid vom 10.03.2009 wurde der Feststellungsbescheid 2003 der A GmbH & Co KG geändert und die auf den Kläger entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von bisher 274.672,- € um 45.882,- € auf 320.554,- € erhöht. Mit Bescheid vom 07.05.2009 änderte der Beklagte entsprechend den Einkommensteuerbescheid 2003. 7

Mit Schreiben vom 08.05.2009 legte der Kläger Einspruch gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2003 ein, mit dem Begehren die Zahlungen in Höhe von 75.150,- € als dauernde Last zu berücksichtigen. 8

Mit Einspruchsentscheidungen vom 09.07.2009 wies der Beklagte sowohl den Einspruch gegen die Ablehnung der Änderung als auch den Einspruch gegen den geänderten Bescheid zurück. 9

2. Veranlagungszeitraum 2004 10

In der Einkommensteuererklärung 2004 machte der Kläger keine dauernden Lasten als Sonderausgaben geltend. Der Beklagte veranlagte den Kläger im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 08.03.2006 ohne die Berücksichtigung einer dauernden Last. 11

In dem Feststellungsbescheid 2004 der A GmbH & Co KG vom 04.04.2006 sind „als Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abzugsfähige Renten und dauernde Lasten (bei Renten Ertragsanteil)“ in Höhe von 75.150,- € festgestellt worden. 12

Auch in dem geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 vom 13.04.2006 wurden dauernde Lasten nicht berücksichtigt. Der Bescheid wurde bestandskräftig. 13

Mit Schreiben vom 19.04.2007 beantragte der Kläger, den Einkommensteuerbescheid 2004 zu ändern und die in dem Feststellungsbescheid festgesetzten Sonderausgaben in Höhe von 75.150,- € zu berücksichtigen. Mit Bescheid vom 15.10.2008 lehnte der Beklagte den Antrag auf Änderung ab. Hiergegen legte der Kläger mit Schreiben vom 29.10.2008 Einspruch ein. 14

Der Feststellungsbescheid 2004 ist mit Bescheid vom 30.01.2009 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert worden. Dabei erfolgte keine Änderung bezüglich der Höhe der Feststellung. Es ist nur folgender Erläuterungstext neu aufgenommen worden:

„Diese Feststellung (und ihre Bindungswirkung) erstreckt sich nicht auf die Rechtsfrage, ob die als dauernde Last erklärten Aufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in den Folgebescheiden (Einkommensteuerbescheiden) **dem Grunde nach** als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig sind oder dem Abzugsverbot gemäß § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG 2002 unterliegen. Über diese Rechtsfrage ist unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Feststellungsbeteiligten allein durch die für den Erlass des jeweiligen Folgebescheids zuständigen Finanzämter zu entscheiden. Als dauernde Last im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG werden **lediglich der Höhe nach** folgende Aufwendungen festgestellt.“ Betrag. 16

Nach Eingang einer geänderten Mitteilung über die Feststellungen der D GmbH & Co KG, an der die A GmbH & Co KG beteiligt ist, wertete der Beklagte diese Mitteilung aus. Er änderte den Feststellungsbescheid 2004 nach § 164 Abs. 2 AO mit Bescheid vom 10.03.2009 und erhöhte die auf den Kläger entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb von bisher 460.551,- € um 80.621,- € auf 541.172,-. Der Finanzbeamte, der die maschinelle Änderung vorgenommen hatte, hatte diesen Bescheid aus dem Zentralversand ausgeschlossen. Der vom Beklagten versandte Bescheid enthielt den o.a. Erläuterungstext nicht. Gleichzeitig hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Mit Bescheid vom 15.05.2009 änderte der Beklagte diesen Bescheid und nahm den Erläuterungstext erneut wieder in den Bescheid auf. Die Änderung stützte der Beklagte auf § 129 AO. 17

In einem Vorhefter, der sich in den übersandten aktuellen Steuerakten der A GmbH & Co KG befindet, befindet sich u.a. ein Schreiben der OFD Rheinland vom 28.01.2009 zur „Problematik der Bindungswirkung des Feststellungsbescheids für den VZ 2005“. In diesem Schreiben bittet die OFD Rheinland den Beklagten, den Feststellungsbescheid 2005 um den o.a. Erläuterungstext zu ergänzen und diese Verfahrensweise auch „beim Erlass der Feststellungsbescheide für die weiteren Veranlagungszeiträume zu beachten“. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben Bezug genommen. 18

Mit Bescheid vom 07.05.2009 änderte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid 2004 entsprechend dem geänderten Feststellungsbescheid der A GmbH & Co KG vom 10.03.2009 –dieser Bescheid wurde nochmals mit Bescheid vom 04.06.2009 hinsichtlich der Abrechnung geändert-. 19

Mit Schreiben vom 08.05.2009 legte der Kläger Einspruch gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid ein mit dem Begehren, die Zahlungen in Höhe von 75.150,- € als dauernde Last zu berücksichtigen. 20

Mit Einspruchsentscheidungen vom 09.07.2009 wies der Beklagte sowohl den Einspruch gegen die Ablehnung der Änderung als auch den Einspruch gegen den geänderten Bescheid zurück. 21

3. Veranlagungszeitraum 2007 22

Auch in dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 31.03.2009 sind die Aufwendungen in Höhe von 75.150 € nicht als dauernde Last berücksichtigt. Hiergegen wendete sich der Kläger mit seinem Einspruch vom 01.04.2009, der mit Einspruchsentscheidung vom 09.07.2009 zurückgewiesen worden ist. 23

In dem Feststellungsbescheid 2007 vom 24.04.2009 ist der o.a. Erläuterungstext von vornherein enthalten.

4. Klageverfahren

25

Mit der vorliegenden Klage wendet sich der Kläger gegen die Nichtberücksichtigung der dauernden Lasten. Der Europäische Gerichtshof habe mit Urteil vom 31.03.2011 im Verfahren C 450/09 zutreffend entschieden, dass die Versagung des Sonderausgabenabzugs für beschränkt Steuerpflichtige europarechtswidrig sei, wenn die Versorgungsleistung auf der Übertragung von in Deutschland steuerpflichtigen Vermögenswerten beruhe. Nach dem Urteil sei lediglich zu prüfen, ob die hier streitgegenständliche dauernde Last auf der Übertragung der Anteile an der – in Deutschland steuerpflichtigen - A GmbH & Co KG beruhe. Dies sei der Fall. Im notariellen Vertrag vom 27.12.2001 seien die Versorgungsleistungen im Gegenzug zur Übertragung der Anteile der Mutter des Klägers an der A GmbH & Co KG übernommen worden. Die Versorgungsleistungen seien vom Kläger auch nur deshalb übernommen worden, weil er dafür die Anteile an der A GmbH & Co KG erhalten habe.

26

Zudem sei über die Frage der Abzugsfähigkeit der Versorgungsleistungen als Sonderausgaben im Feststellungsbescheid zu entscheiden. Gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO würden nicht nur die Einkünfte einer Personengesellschaft gesondert festgestellt, sondern auch die anderen mit den Einkünften im Zusammenhang stehenden Besteuerungsgrundlagen. Dies seien auch Sonderausgaben, soweit sie mit den Einkünften in Zusammenhang ständen. Insoweit werde auf das Urteil des FG München EFG 2006, Seite 11 Bezug genommen. Die grundsätzliche Zuständigkeit des Feststellungsfinanzamts für die Entscheidung über die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben sei außer Streit und werde auch in den geänderten Feststellungsbescheiden zugrundegelegt. An der Zuständigkeit des Feststellungsfinanzamtes ändere entgegen der Rechtsauffassung des Beklagten auch die beschränkte Steuerpflicht des Klägers nichts. Es gebe keine Rechtsgrundlage dafür, abweichend von § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO das Einkommensteuerfinanzamt für die endgültige Entscheidung über die Abzugsfähigkeit der Sonderausgaben für zuständig zu halten, nur weil der Kläger beschränkt steuerpflichtig sei. Dafür bestehe auch kein prozessökonomischer Grund. Die beschränkte Steuerpflicht des Klägers sei dem Beklagten bekannt gewesen. Es gehe materiell-rechtlich nur um die Rechtsfrage, ob die Versagung des Sonderausgabenabzuges in der hier vorliegenden Konstellation europarechtswidrig sei. Diese Rechtsfrage könne durch das Feststellungsfinanzamt genau so wie durch das Einkommensteuerfinanzamt entschieden werden. Im Übrigen werde auf das Urteil des BFH in BStBl II 1998, S. 663 hingewiesen, wonach auch über Fragen, die durch die beschränkte Steuerpflicht eines Gesellschafters entstünden, im Feststellungsbescheid zu entscheiden sei. Die Rechtsauffassung des Beklagten verstoße nicht nur gegen den klaren Wortlaut des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO. Es fehle auch jede dogmatische Einordnung, welche Besteuerungsgrundlagen auch sonst „der Höhe und dem Grunde nach“ im Feststellungsbescheid abschließend festgestellt worden seien und hinsichtlich welcher Rechtsfragen eine Entscheidungsbefugnis des Wohnsitzfinanzamtes verbleiben solle. So würden juristische Personen als Mitunternehmer in vielfacher Hinsicht im Gewinnfeststellungsbescheid anders behandelt als natürliche Personen. Auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung komme es häufig auf die persönliche Situation der Gesellschafter an. Da aus Gründen des europarechtlichen Diskriminierungsverbots beschränkt Steuerpflichtige und unbeschränkt Steuerpflichtige gleich zu behandeln seien, verbleibe keine Entscheidungsproblematik, die von der beschränkten Steuerpflicht abhängt und daher vom Wohnsitzfinanzamt zu entscheiden wäre. Möglicherweise sei das

27

Feststellungsfinanzamt beim Erlass des Feststellungsbescheides 2004 vom 10.03.2009 auch der Rechtsauffassung gewesen, auf die beschränkte Steuerpflicht käme es gar nicht an, und wolle deshalb endgültig und unbedingt eine entsprechende Entscheidung treffen. Nicht nachvollziehbar sei weiterhin, wieso das Feststellungsfinanzamt nicht in der Lage sein solle, den Sonderausgabenabzug abschließend zu prüfen. Ob ein Gesellschafter unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig sei, sei keine Frage, die durch das Feststellungsfinanzamt nicht geprüft werden könne. Sie sei hier zudem völlig unproblematisch. Dem könne auch nicht entgegen gehalten werden, in einer – hier nicht einschlägigen – Sondersituation (§ 1 Abs. 3 EStG) sei die Klärung der unbeschränkten Steuerpflicht schwierig. So lange der Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG nicht gestellt sei, sei ein Steuerpflichtiger, der die Voraussetzung des § 1 Abs. 1 und 2 EStG nicht erfülle, auch für Zwecke des Feststellungsbescheides als beschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln. Sei der Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG gestellt, müsse das Feststellungsfinanzamt prüfen, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorlägen. Dabei könne es sich in Zweifelsfällen der Hilfe des Wohnsitzfinanzamtes bedienen, wie auch umgekehrt in vielfacher Hinsicht ein Informationsaustausch zwischen Wohnsitzfinanzamt und Feststellungsfinanzamt auch außerhalb von Bescheiden stattfinde. Insgesamt erschließe sich selbst in dieser Sondersituation nicht, wo hier die besondere Schwierigkeit liegen solle, das Feststellungsfinanzamt für zuständig zu halten. Genau umgekehrt widerspräche es der Verfahrensökonomie, die mit der beschränkten Steuerpflicht verbundenen Rechtsfragen durch das Wohnsitzfinanzamt zu entscheiden. Wie sollten schwierige doppelbesteuerungsrechtliche Fragen einer Personengesellschaft, die von der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht der Gesellschafter abhängen und auch gewerbesteuerliche Auswirkungen hätten, durch die Wohnsitzfinanzämter der Gesellschafter entschieden werden. Ein Urteil, wonach das Feststellungsfinanzamt die Sonderausgaben nur „der Höhe und dem Grunde nach“ feststelle, „tatsächlich“ aber erst im Folgebescheid über die Abzugsfähigkeit entschieden werde, würde zahlreiche neue Zweifelsfragen aufwerfen. Denn auch wenn es hier nur um eine Rechtsfrage bezogen auf die beschränkte Steuerpflicht gehe, seien im Recht der Versorgungsleistungen zahlreiche persönliche Umstände zu berücksichtigen. Es müsste dann detailliert geklärt werden, welche Gesichtspunkte durch das Feststellungsfinanzamt verbindlich zu entscheiden wären und welche erst durch das Wohnsitzfinanzamt entschieden werden würden. Dies sei umso bedenklicher, als eine solche eingeschränkte Bindungswirkung im Feststellungsbescheid dem Bestimmtheitsgrundsatz entsprechend klar zum Ausdruck kommen müsste. Es werde auch darauf hingewiesen, dass die Vorgehensweise des Beklagten auch aus einem anderen Gesichtspunkt bedenklich sei. Die Höhe der Sonderausgaben solle durch den Feststellungsbescheid verbindlich festgestellt werden, nur nicht (vollständig) dem Grunde nach. Es sei jedoch sehr fraglich, ob es möglich sei, Ausgaben der Höhe nach verbindlich festzusetzen, die Abzugsfähigkeit dem Grunde nach aber ungeklärt zu lassen.

Darüberhinaus sei für die Einkommensteuerbescheide verbindlich in den Feststellungsbescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15 a Abs. 4 EStG entschieden worden, dass eine dauernde Last in Höhe von 75.150,- € als Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG abzugsfähig sei. Einen Vermerk darauf, dass über die Abzugsfähigkeit dieser dauernden Last durch das Einkommensteuer-Finanzamt entschieden werde, enthielten die ursprünglichen Bescheide nicht.

28

Selbst wenn man jedoch vertreten würde, dass der Feststellungsbescheid hinsichtlich der persönlichen Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs nicht verbindlich sei und die persönlichen Voraussetzungen vom Einkommensteuerfinanzamt in eigener Zuständigkeit zu

29

prüfen wären, wäre eine Änderungsmöglichkeit gem. § 175 AO gegeben. Denn auch in diesem Falle entfalte der Feststellungsbescheid insofern Bindungswirkung, als der Einkommensteuerbescheid geändert werden müsse, wenn das Wohnsitzfinanzamt nach Prüfung feststelle, dass die persönlichen Voraussetzungen gegeben seien. Da hier aufgrund des Urteils des EuGH jedoch feststehe, dass die persönlichen Voraussetzungen gegeben seien, sei somit durch das Wohnsitzfinanzamt eine Änderung vorzunehmen. Eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO wäre nur dann nicht möglich, wenn der Feststellungsbescheid überhaupt keine Bindungswirkung entfalte würde, also selbst dann keine Änderung des Einkommensteuerbescheides ermöglichen würde, wenn das Wohnsitzfinanzamt – ggf. nach Prüfung – feststelle, dass die persönlichen Voraussetzungen erfüllt seien. Dies werde man jedoch keinesfalls bejahen können.

Soweit der Beklagte diese Bescheide in der Folgezeit geändert habe und einen Erläuterungstext zur eingeschränkten Bindungswirkung aufgenommen habe, seien diese Bescheide rechtswidrig, da keine Änderungsvorschrift für diese Änderungen vorhanden gewesen sei, insbesondere komme eine Änderung nach § 129 AO nicht in Betracht, da keine offenbare Unrichtigkeit des Bescheides vorgelegen habe. Wegen der Begründung im Einzelnen wird auf die Klageschrift vom 23.07.2009 Bezug genommen. 30

Der Kläger beantragt, 31

1. a) das Finanzamt zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2003 unter Aufhebung der Ablehnungsentscheidung vom 15.10.2008 und der Einspruchsentscheidung vom 09.07.2009 insofern zu ändern, als sich das Einkommen des Klägers um die von dem Kläger gezahlten Versorgungsleistungen in Höhe von € 75.150,- vermindert, 32

b) den geänderten Einkommensteuerbescheid 2003 vom 07.05.2009 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 09.07.2009 insoweit aufzuheben, als sich das Einkommen des Klägers um die von dem Kläger gezahlten Versorgungsleistungen in Höhe von € 75.150,- vermindert, 33

2. a) das Finanzamt zu verpflichten, den Einkommensteuerbescheid 2004 unter Aufhebung der Ablehnungsentscheidung vom 15.10.2008 und der Einspruchsentscheidung vom 09.07.2009 insofern zu ändern, als sich das Einkommen des Klägers um die von dem Kläger gezahlten Versorgungsleistungen in Höhe von € 75.150,- vermindert, 34

b) den geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 vom 07.05.2009 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 09.07.2009 insoweit aufzuheben, als sich das Einkommen des Klägers um die von dem Kläger gezahlten Versorgungsleistungen in Höhe von € 75.150,- vermindert, 35

3. den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 31.03.2009 zuletzt geändert mit Bescheid vom 24.02.2009 insoweit aufzuheben, als sich das Einkommen des Klägers um die von dem Kläger gezahlten Versorgungsleistungen in Höhe von € 75.150,- vermindert, 36

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 37

Der Beklagte beantragt, 38

die Klage abzuweisen, 39

hilfsweise die Revision zuzulassen. 40

41

Bei der Veranlagung zur beschränkten Steuerpflicht seien die Sondervorschriften des § 50 EStG zu beachten. Bei den Versorgungsleistungen, die der Kläger an seine Mutter gezahlt habe, handele es sich unstreitig um Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG. Gemäß § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG sei § 10 EStG für beschränkt Steuerpflichtige nicht anzuwenden. Aufgrund des klaren Wortlauts des Gesetzes habe der Beklagte die Aufwendungen daher nicht steuermindernd berücksichtigt. Der Sonderausgabenabzug sei auch nicht europarechtswidrig. Grundsätzlich sei es nicht diskriminierend, wenn ein Mitgliedsstaat beschränkt Steuerpflichtigen bestimmte Steuervergütungen versage, die einem unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden, wenn sich diese beiden Gruppen von Steuerpflichtigen nicht in einer vergleichbaren Lage befänden. Die Situation des unbeschränkt Steuerpflichtigen sei gegenüber der eines nur beschränkt Steuerpflichtigen eine andere, da der Schwerpunkt seiner Einkünfte in der Regel im Wohnsitzstaat liege. Die unbeschränkte Steuerpflicht sei als Personensteuer gestaltet. Aus diesem Grund sei es Sache des Wohnsitzstaats, den Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der seine persönliche Lage und seinen Familienstand kennzeichnenden Umstände umfassend zu besteuern. Die beschränkte Steuerpflicht werde hingegen im Wesentlichen durch Merkmale der Objektsteuer bestimmt, da die Besteuerung weniger an die beschränkt steuerpflichtige Person als an die inländische Einkunftsquelle anknüpfe. Ein bewusster Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Gesetzgeber sei daher nicht diskriminierend, wenn die Sonderausgaben die persönlichen Verhältnisse berücksichtigen sollten. Da der Kläger die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht auf Antrag i. S. des § 1 Abs. 3 EStG nach eigenen Angaben nicht erfülle, sei davon auszugehen, dass der Kläger in den Niederlanden nicht unerhebliche Einkünfte erziele. Es sei somit Aufgabe des Wohnsitzstaates – hier der Niederlande – die persönliche Leistungsfähigkeit bei der Bemessung der Steuer zu berücksichtigen. Der Steuerfall sei auch nicht vergleichbar mit dem Sachverhalt in der Rechtssache Conijn. Die Versorgungsleistungen ständen – anders als Steuerberatkungskosten – nicht im direkten Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einkünften des beschränkt steuerpflichtigen Klägers. Bei der Vermögensübertragung handele es sich um ein aus Sicht des Übergebenden und des Übernehmenden unentgeltliches Geschäft. Die Übertragung des Vermögens und die damit in Zusammenhang stehenden Versorgungsleistungen seien daher privat veranlasst. Die vertragliche Gestaltung der Übertragung sei – in Fällen der sog. vorweggenommenen Erbfolge – eine aus den persönlichen Verhältnissen begründete Entscheidung. Die Aufwendungen für die Versorgungsleistungen ständen somit in keinem direkten Zusammenhang mit den Einkünften aus dem übertragenen Anteil an der A GmbH & Co. KG. Gerade der Entschluss der Vertragspartner, das Vermögen im Wege der sog. vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen, spreche eindeutig für die private Veranlassung. Wiederkehrende Leistungen, die anlässlich der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Übernehmer zugesagt würden, stellten weder Veräußerungsentgelt noch Anschaffungskosten, sondern wiederkehrende Bezüge und Sonderausgaben dar. Aus dieser vertraglichen Gestaltung könne abgeleitet werden, dass die Beteiligten gerade darauf verzichten wollten, einen direkten Zusammenhang der Versorgungsleistung zu der Einkommensquelle herzustellen. Den Vertragspartnern habe es freigestanden, im Wege eines entgeltlichen Veräußerungsgeschäfts die Werte der Leistung und der Gegenleistung wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abzuwägen und damit einen direkten Zusammenhang der Zahlungen an die Mutter zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu begründen.

Die Feststellungsbescheide hätten auch nach § 129 AO geändert werden können, denn in der Akte sei ein allgemeingültiger Hinweis aufgenommen worden, nach dem in Zukunft bei allen Feststellungsbescheiden der o.a. Erläuterungstext aufgenommen werden solle. Um

diesen Erläuterungstext beifügen zu können, habe der Bearbeiter die zu ändernden Bescheide aus dem Zentralversand ausgesteuert. Versehentlich sei der Erläuterungstext aber dann doch nicht hinzugefügt worden.

Entscheidungsgründe

1. Die Klage ist, soweit sie sich gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2004 richtet, begründet, soweit sie sich gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid 2003 richtet, nur teilweise begründet.

a. Eine Verpflichtung des Beklagten zur Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO kommt nicht in Betracht.

Zwar ist über die Frage, ob die jährlichen Zahlungen des Klägers und seiner Brüder in Höhe von 150.000,- € an die Mutter des Klägers als dauernde Last und damit als Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu qualifizieren sind, gem. § 182 AO verbindlich für das vorliegende Verfahren im Feststellungsverfahren der A GmbH & Co KG entschieden worden. Insoweit sind die Feststellungsbescheide Grundlagenbescheide für die im vorliegenden Verfahren angegriffenen Einkommensteuerbescheide (vgl. hierzu auch Urteil des FG München vom 26.07.2005 6 K 85/03, EFG 2006, 11).

In diesen Feststellungsbescheiden ist jedoch nicht mit bindender Wirkung über die Abzugsfähigkeit dieser Sonderausgaben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen des Klägers entschieden worden. Auf die Änderungsbefugnis des Beklagten in Bezug auf die Erläuterungen zu diesen Feststellungsbescheiden, die demnach lediglich deklaratorischen Charakter haben können, kann es daher für die Entscheidung nicht ankommen.

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO werden die „einkommensteuerpflichtigen Einkünfte“ gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO erstreckt sich die Feststellung auch auf andere Besteuerungsgrundlagen, die mit den genannten Einkünften im Zusammenhang stehen.

Ob eine Entscheidung im Gewinnfeststellungs- oder im Veranlagungsverfahren getroffen werden soll, hängt davon ab, ob der Gewinn bzw. dessen Verteilung streitig sind oder ob es sich um Steuermerkmale handelt, die den einzelnen Gesellschafter betreffen. Die Feststellungswirkung bezieht sich nur auf die gemeinschaftlich verwirklichten Tatbestandsmerkmale, nicht aber auf solche, die außerhalb der Beteiligung im Bereich der persönlichen Einkunftserzielung liegen (vgl. Urteil des BFH vom 18.04.2012 X R 34/10, DB 2012, 1476). Am Beispiel des Freibetrages nach § 16 Abs. 4 EStG, durch den Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils noch im Rahmen der Einkünfteermittlung ganz oder teilweise steuerfrei gestellt werden, wobei das 55. Lebensjahr und eine dauernde Berufsunfähigkeit eine Rolle spielen, hat die höchstrichterliche Rechtsprechung den Gedanken entwickelt, dass über die persönlichen Verhältnisse eines Mitunternehmers und damit über die Höhe des Freibetrags das am besten mit den persönlichen Verhältnissen vertraute Wohnsitzfinanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung zu entscheiden hat. Wegen der größeren Sachnähe verbleibt dem Betriebsfinanzamt bei der Gewinnfeststellung lediglich die Entscheidung über den Anteil des Mitunternehmers am Freibetrag (vgl. Urteile des BFH vom 10.07.1986 IV R 12/81, BStBl 1986 II S. 811, vom 01.12.1992 VIII R 57/90, BStBl 1994 II S. 607 und vom

- Nach diesen Grundsätzen ist die Entscheidung, ob ein Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 EStG erfüllt und damit die Entscheidung über die Abzugsfähigkeit von dauernden Lasten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung dem individuellen Veranlagungsverfahren vorbehalten, da diese Entscheidung von Umständen abhängt, die der Gesellschafter außerhalb der Gesellschaft verwirklicht (vgl. hierzu auch Urteile des BFH vom 18.04.2012 X R 34/10, DStR 2012, 1327 und vom 11.12.1997 III R 14/96, BStBl II 1999, 401; Urteil des FG Niedersachsen vom 05.03.2003 9 K 4/99, EFG 2003, 1108; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Abgaben- und zur Finanzgerichtsordnung, § 180 AO Rz. 164a). 50
- Über die Abzugsfähigkeit der dauernden Last im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Klägers ist mithin im Feststellungsverfahren nicht entschieden worden, so dass auch eine Anpassungspflicht im Rahmen eines Änderungsantrages nicht besteht. 51
- Dies gilt auch, wenn aus Sicht des Wohnsitzfinanzamtes die persönlichen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der dauernden Last bejaht werden müssten. Denn derartige Rechtserkenntnisse des Wohnsitzfinanzamtes ändern nichts am Umfang seiner Änderungsbefugnis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. 52
- b. Liegen indessen - wie hier aufgrund der geänderten Feststellungsbescheide des Feststellungsfinanzamtes für das Jahr 2003 und 2004 vom 10.03.2009 - die Voraussetzungen für die Änderung von Steuerbescheiden (hier der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004) zuungunsten eines Steuerpflichtigen gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO vor, sind innerhalb des sog. „Änderungsrahmens“ nach § 177 Abs. 1 AO zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Änderung sind. 53
- Materielle Fehler sind nach § 177 Abs. 3 AO alle Fehler, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht. 54
- aa. Rechtsfehlerhaft i.S. des § 177 AO ist ein Bescheid, wenn geltendes Recht unrichtig angewendet wurde oder wenn der Steuerfestsetzung ein Sachverhalt zugrunde gelegt wurde, der sich als unrichtig erweist (vgl. z.B. Urteil des BFH vom 18. Dezember 1991 X R 38/90, BFHE 167, 1, BStBl II 1992, 504). 55
- bb. Den Änderungsrahmen (vgl. dazu Urteil des BFH vom 10. August 2006 II R 24/05, BFHE 214, 105, BStBl II 2007, 87) geben die in den Einkommensteuerbescheiden vom 07.05.2009 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zuungunsten des Klägers berücksichtigten laufenden Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von 45.882 € (2003) und in Höhe von 80.621 € (2004) vor. 56
- cc. Ein saldierungsfähiger materieller Fehler i.S. des § 177 Abs. 3 AO liegt insoweit vor, als die vom Kläger in den Streitjahren geleisteten jährlichen Zahlungen i.H.v. 75.150,- € als Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) und trotz des entgegenstehenden Wortlauts des § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG steuermindernd beim Kläger zu berücksichtigen sind. 57
- Gem. § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG dürfen beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in 58

wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG bestimmt, dass verschiedene Vorschriften, u.a. § 10 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht anzuwenden sind. Nach dieser Vorschrift wäre im Streitfall der Sonderausgabenabzug ausgeschlossen.

Die Anwendung des § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf den Streitfall ist indessen mit der gemeinschaftsrechtlich garantierten Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, nunmehr Art. 63 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union –AEUV-) nicht zu vereinbaren. Dies hat im Ergebnis zur Folge, dass bei der Veranlagung des Klägers mit dessen inländischen gewerblichen Einkünften aus dem übernommenen Gesellschaftsanteil die vom Kläger in den Streitjahren gezahlten dauernden Lasten gleichwohl steuermindernd zu berücksichtigen sind. 59

Nach dem EUGH-Urteil vom 31.03.2011 in der Rechtssache C-450/09 – Schröder – steht Art. 63 AEUV der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die es einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen erlaubt, die einem Elternteil, der ihm eine in diesem Staat belegene Immobilien übertragen hat, gezahlten Renten von Einkünften aus der Vermietung dieser Immobilien abzuziehen, gebietsfremden Steuerpflichtigen einen solchen Abzug jedoch nicht gewährt, soweit die Verpflichtung zur Zahlung dieser Renten auf der Übertragung der Immobilien beruht. Das Urteil des EuGH betrifft exakt die im Streitfall gegebene Konstellation, dass es einem gebietsansässigen Steuerpflichtigen nach dem nationalen Recht im Gegensatz zu einem gebietsfremden Steuerpflichtigen möglich ist, dauernde Lasten, die aus Anlass der Übertragung einer Einkunftsquelle vereinbart wurden, bei der Besteuerung der inländischen Einkünfte in Abzug zu bringen. Die nur Gebietsfremde betreffende steuerliche Benachteiligung (die durch die Regelungen des § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG – Rente – begründet wurde) könnte Gebietsfremde davon abhalten, Immobilien in Deutschland zu erwerben oder zu behalten. Diese Benachteiligung könnte auch in Deutschland Ansässige davon abhalten, als Begünstigte einer vorweggenommenen Erbfolge Personen zu benennen, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland wohnen. Im Ergebnis stellt daher § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG eine unionsrechtswidrige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, soweit die gezahlten Renten unmittelbar mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus einer inländischen Immobilie zusammenhängen. 60

Diese Grundsätze gelten nach Auffassung des erkennenden Senats nicht nur in den Fällen, in denen ein gebietsfremder Erwerber durch die Nutzung einer Immobilie inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, sondern auch in den Fällen, in denen ein beschränkt Steuerpflichtiger stattdessen einen Anteil an einer inländischen Gesellschaft mit inländischem gewerblichen Geschäftsbetrieb gegen die Zusage einer dauernden Last im Wege vorweggenommener Erbfolge erwirbt. Ein unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Anteilserwerber kann nach dem derzeit anzuwendenden innerstaatlichen Einkommensteuerrecht die Gewinnanteile, die sich der (vorweggenommene) Erblasser vorbehalten hat, als Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 EStG steuermindernd geltend machen. Diese Möglichkeit besteht bei wortgetreuer Auslegung des § 50 Abs. 1 Satz 4 EStG für einen beschränkt steuerpflichtigen Übernehmer eines solchen Gesellschaftsanteils nicht. Auch diese Benachteiligung kann einen im Inland Ansässigen davon abhalten, als Begünstigten einer vorweggenommenen Erbfolge eine Person zu benennen, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland wohnt. 61

dd. Aus dem Vorstehenden folgt für den Streitfall, dass für das Streitjahr 2003 aufgrund des Änderungsrahmens des § 177 AO die dauernden Lasten als Sonderausgaben in Höhe von 62

45.882,- € und für 2004 in Höhe von 75.150,- € (Änderungsrahmen 2004: 80.621,- €) steuermindernd zu berücksichtigen sind.

ee. Auch im Einkommensteuerbescheid 2007 vom 31.03.2009 ist die dauernde Last zu Unrecht nicht als Sonderausgabe einkommensmindernd berücksichtigt worden. Da der Einkommensteuerbescheid mit einem Einspruch angegriffen worden und nicht bestandskräftig geworden ist, sind – mangels zu beachtendem Änderungsrahmen - dauernde Lasten als Sonderausgaben in Höhe von 75.150,- € steuermindernd zu berücksichtigen. 63

2. Gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO wird dem Beklagten aufgegeben, die festzusetzende Einkommensteuer unter Berücksichtigung von dauernden Lasten in o.a. Höhe neu festzusetzen. 64

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. Da bei der Prüfung der Begründetheit des Anfechtungsbegehrens im Umfang des eröffneten Änderungsrahmens auch über die Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben auf der Rechtsgrundlage der Bindungswirkung der für die A GmbH & Co KG ergangenen Feststellungsbescheide zu entscheiden war, kommt dem gleichzeitigen Verpflichtungsbegehren auf Änderung der angegriffenen Bescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO insoweit keine eigenständige Bedeutung mehr zu. In diesem Umfang tritt daher durch den Verpflichtungsantrag auch keine Erhöhung des Streitwerts über das geldwerte Interesse des Anfechtungsbegehrens hinaus ein. Das Unterliegen des Klägers mit dem Verpflichtungsantrag ist daher nur hinsichtlich des nicht von der Änderungsbefugnis nach § 177 AO erfassten Sonderausgabenbetrages von 29.268,- € für das Jahr 2003 für die Kostenentscheidung erheblich. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr.10, 711 Zivilprozessordnung. 65

4. Die Revision wird für das Streitjahr 2003 zugelassen, da es der erkennende Senat für grundsätzlich bedeutsam hält, ob dem Feststellungsfinanzamt auch die bindende Entscheidungskompetenz für die Frage zusteht, ob von den Gesellschaftern getätigte dauernde Lasten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung steuermindernd zu berücksichtigen sind. 66