
Datum: 27.09.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2039/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0927.6K2039.09.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 21.09.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.06.2009 wird dahingehend geändert, dass die Zahlungen in Höhe von 67.300 Euro aus dem Stiftungsvermögen des A-Verbandes B nur mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 a) bb) EStG versteuert werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger zu 18% und der Beklagte zu 82%.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin war die Ehefrau des am 24.02.2000 verstorbenen C. Dieser hatte bereits am 10.12.1984 die nicht rechtsfähige, von dem A-Verband für die Stadt B e.V. treuhänderisch verwaltete C-Stiftung gegründet, deren Aufgaben nach seinem Ableben aus dem dem A-Verband als Stiftungsträger hinterlassenen Vermögen erfüllt werden sollen, wobei gemäß § 3 Abs. 2 der Stiftungssatzung „entsprechend der letztwilligen Anordnung des Stifters aus den Erträgen vorweg 2.000 DM monatlich, höchstens jedoch im Jahr 10 v. H. der Erträge“ an die Klägerin lebenslänglich abzuführen waren. Dabei war dieser Betrag wertgesichert, nämlich an den Lebenshaltungskostenindex gekoppelt. Angesichts der voraussichtlichen Höhe des zu vermachenden Vermögens wurde die Stiftungssatzung am 27.03.1990 dahingehend geändert, dass für die Klägerin – ohne Bezugnahme auf die Erträge – ein fester Betrag in Höhe von monatlich 5.000 DM (wertgesichert) ausbedungen wurde. Da das für die Stiftung anstehende Vermögen auch die in 1990 angenommene Höhe erheblich übersteigen sollte, wurde am 12.03.1997 die Stiftungssatzung erneut geändert und der Klägerin „entsprechend der letztwilligen Anordnung des Stifters ... ein Betrag von jährlich 2 v.H. des dem A-Verband als Stiftungsträger hinterlassenen Vermögens, höchstens jedoch 120.000 DM“ wertgesichert zugesagt. Eine entsprechende Vermächtnisanordnung enthält das notarielle Testament des Herrn vom Scheidt vom 14.01.1997.

2

Im Übrigen bestimmt die Stiftungssatzung seit 1984 unverändert in § 3 Abs. 3, dass das Stiftungsvermögen nach dem Ableben des Stifters unbeschadet der Bestimmung in Absatz 4 in seinem Wert ungeschmälert zu erhalten ist. § 3 Abs. 4 bestimmt, dass das Stiftungsvermögen nach dem Ableben des Stifters bis zu 10 vom Hundert seines Wertes in Anspruch genommen werden kann, wenn dies der Erfüllung des Stiftungszweckes dient und der mit der Inanspruchnahme verfolgte Stiftungszweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann. In den folgenden Jahren ist dann das Stiftungsvermögen aus den Erträgen wieder auf seinen vollen Wert aufzufüllen, soweit die Abführung der Vorabbeiträge gemäß Absatz 2 zu b) an die Ehefrau des Stifters und die Durchführung bereits eingeleiteter Maßnahmen hierdurch nicht beeinträchtigt wird. Wegen aller weiterer Regelungen wird auf die Stiftungssatzung vom 10.12.1984 und die Änderungen vom 27.03.1990 und 12.03.1997 Bezug genommen.

3

In ihrer am 08.11.2001 eingereichten Erbschaftsteuererklärung gab die Klägerin als zum Nachlass gehörende Renten oder andere wiederkehrende Bezüge einen „wertgesicherten Stiftungsbetrag“ an, dessen Kapitalwert ausgehend von einem Jahreswert i.H. von 120.000 DM mit insgesamt 1.272.120 DM beziffert war. Unter Zugrundelegung dieses Werts errechnete das zuständige Finanzamt B einen der Klägerin von Todes wegen angefallenen Erwerb von insgesamt 2.686.646 DM, für den er mit geändertem Bescheid vom 13.04.2004 Erbschaftsteuer i. H. von 329.346 DM (= 168.391 Euro) festsetzte. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.

4

In Erfüllung der testamentarisch verfügten Vermächtnisanordnung und der damit korrespondierenden Regelung in der Stiftungssatzung 1997 erhielt die Klägerin im Jahr 2001 (für 2000 und 2001 zusammen) 230.000 DM (= 117.591 Euro), im Jahr 2002 71.335 Euro, in den Jahren 2003 und 2004 jeweils 66.153 Euro sowie im Jahr 2005 67.300 Euro. Diese Zahlungen behandelte der Beklagte entsprechend den Angaben des damaligen Steuerberaters der Klägerin bei deren bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagungen für 2001 bis 2003 als in vollem Umfang steuerpflichtige sonstige Bezüge (wiederkehrende Unterhaltsleistungen). Demgegenüber blieben die von der Stiftung geleisteten Zahlungen an

5

die Klägerin - ausgehend von den abweichenden Erklärungsangaben ihrer nunmehr hinzugezogenen Steuerberaterin - bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2004 gänzlich steuerfrei.

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Klägerin und ihres (neuen) Ehemannes für das Kalenderjahr 2005 (Bescheid vom 21.09.2007) vertrat der Beklagte zunächst die Auffassung, die Zahlungen stellten (voll steuerpflichtige) Einnahmen aus Kapitalvermögen dar, in der Einspruchsentscheidung vom 05.06.2009 sodann wieder die Auffassung, bei den Zahlungen der Stiftung handele es sich um Versorgungs- und Unterstützungsleistungen, die gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2a des Einkommensteuergesetzes (EStG) als wiederkehrende Bezüge voll zu besteuern seien. 6

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage mit der die Kläger geltend machen, dass die Einnahmen aus der Stiftung nicht steuerbar, hilfsweise allenfalls mit dem Ertragsanteil zu besteuern seien. 7

Nicht steuerbar seien die Zahlungen, da es sich um Unterhaltsleistungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG handele. Denn die Klägerin erhalte die Zahlungen rechtlich betrachtet nicht von der Stiftung, sondern von ihrem (verstorbenen) Ehemann. Der Stiftung sei von vornherein nur das bereits um die Rentenverpflichtung verminderte Stiftungsvermögen zugewendet worden. Es handele sich insoweit nicht um frei verfügbares Vermögen der Stiftung, was aber für „wiederkehrende Bezüge“ im Sinne des § 22 EStG zwingende Voraussetzung sei. Dementsprechend seien die Zahlungen an die Klägerin aus dem der Stiftung überlassenen Vermögen zu erbringen, auch wenn diese Beträge aus den Erträgen des Stiftungsvermögens nicht gezahlt werden könnten. Eine Zuwendung aus dem Vermögen des Erblassers sei einkommensteuerrechtlich nicht steuerbar. Im Übrigen widerspreche es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, das Vermögen sowohl der Erbschaftsteuer als auch in voller Höhe der Einkommensteuer zu unterwerfen. 8

Zumindest müsse der Sachverhalt als Zuwendung eines Rentenstammrechts beurteilt werden mit der Folge, dass lediglich der Ertragsanteil steuerpflichtig sei. 9

Die Kläger beantragen, 10

den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 21.09.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.06.2009 dahingehend zu ändern, dass die Zahlungen in Höhe von 67.300 Euro aus dem Stiftungsvermögen des A-Verbandes B in vollem Umfang bei der Besteuerung außer Betracht bleiben, 11

hilfsweise, den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 21.09.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.06.2009 dahingehend zu ändern, dass die Zahlungen in Höhe von 67.300 Euro aus dem Stiftungsvermögen des A-Verbandes B nur mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 a) bb) EStG berücksichtigt werden, 12

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Er vertritt die Ansicht, dass es sich bei den streitbefangenen Zahlungen um freiwillig bzw. auf Grund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährte Leistungen handele, die die Stiftung außerhalb ihrer steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke leiste und die daher zu 16

einer Besteuerung gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b EStG führten. Eine Besteuerung nur mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 a) bb) EStG komme nicht in Betracht, da es sich nicht um Zinserträge aus einem Rentenrecht handele.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist nur mit dem Hilfsantrag begründet.

Zu Recht hat der Beklagte die Zahlungen an die Klägerin aus dem Stiftungsvermögen als steuerbar und steuerpflichtig angesehen.

Nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG sind Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören, als sonstige Einkünfte steuerbar. Werden die Bezüge jedoch freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt, sind diese – außerhalb der für die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen geltenden Sonderregelung – beim Bezieher nicht als wiederkehrende Leistungen steuerbar und beim Zahlenden nicht als Sonderausgaben abziehbar (vgl. § 12 Nr. 2, § 22 Nr. 1 Satz 2 1. Halbsatz EStG). Eine Rückausnahme gilt für Bezüge, die von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung (AO) gewährt werden; diese sind wiederum beim Empfänger steuerbar (§ 22 Nr. 1 Satz 2 2. Halbsatz Buchst. a EStG). Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb EStG gehören zu den in Satz 1 bezeichneten Einkünften auch Leibrenten und andere Leistungen, die nicht solche im Sinne des Doppelbuchst. aa sind und bei denen in den einzelnen Bezügen Einkünfte aus Erträgen des Rentenrechts enthalten sind.

Vorliegend handelt es sich bei den streitbefangenen Zahlungen um wiederkehrende Bezüge in Form einer Leibrente gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb EStG.

Die Klägerin erhält auf Lebenszeit Einnahmen in Geld, die über die gesamte Laufzeit gleichbleibend sind. Denn sie erhält, da das von ihrem verstorbenen Ehemann dem A-Verband als Stiftungsträger hinterlassene Vermögen offensichtlich den Betrag von 6,0 Mio. DM überstiegen hat, bis zu ihrem Lebensende den im Testament und der Stiftungssatzung als Höchstbetrag festgelegten Betrag von 120.000 DM pro Jahr. Dass dieser Betrag mit einer an den Lebenshaltungsindex gekoppelten Wertsicherung versehen ist, steht einer Einstufung der Bezüge als „gleichbleibend“ nicht entgegen (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 31. Aufl., § 22 Rz. 25 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung).

Die Einnahmen beruhen auf einem einheitlichen Entschluss des Gebers bzw. einem einheitlichen Rechtsgrund. Denn sie beruhen auf dem Testament des C und der entsprechenden Festlegung in der Stiftungssatzung. Ein Rentenstammrecht als Grundlage der Zahlungen ist nach neuerer Ansicht nicht erforderlich (etwa: Lüscher in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 22 Rz. 47).

Dass die Zahlungen nicht auf der Veräußerung eines Wirtschaftsguts oder auf einem veräußerungsähnlichen Vorgang beruhen, ist unstrittig. Die Zahlungen stellen aber – entgegen der Ansicht der Klägerin – auch keine Kapitalrückzahlungen dar. Denn die Zahlungen sind, wie sich aus der Zusammenschau der Regelungen der Stiftungssatzung ergibt, aus den von der Stiftung mit dem überlassenen Vermögen erwirtschafteten Erträgen zu erbringen. Dies ergibt sich insbesondere aus § 3 Abs. 3 der Stiftungssatzung, wonach das Stiftungsvermögen nach dem Ableben des Stifters in seinem Wert grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten ist. Eine Ausnahme ist nach § 3 Abs. 4 nur gestattet, wenn dies

der Erfüllung des Stiftungszweckes dient und der mit der Inanspruchnahme verfolgte Stiftungszweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann. In diesem Fall ist aber in den folgenden Jahren das Stiftungsvermögen dann aus den Erträgen wieder auf seinen vollen Wert aufzufüllen. Dass diese Wiederauffüllung nur insoweit erfolgen soll, als die Zahlung der Rente an die Klägerin und die Durchführung bereits eingeleiteter Maßnahmen hierdurch nicht beeinträchtigt wird, zeigt, dass der Rentenanspruch der Klägerin aus den Erträgen und zwar mit Vorrang vor allen anderen Zahlungen zu bedienen ist.

Dass nach § 3 Abs. 2 Buchst. b der Stiftungssatzung als Rente ein Betrag von „2 vom Hundert des ... hinterlassenen Vermögens“ zu zahlen ist, steht dieser Auslegung nicht entgegen. 25
Denn hierbei handelt es sich in dem vorgenannten Kontext nur um die Bemessung der Höhe der Rente. Keinesfalls wird hierdurch bestimmt, dass die Rente aus dem Kapitalstamm zu zahlen ist. Dies ergibt sich auch aus dem Umstand, dass die Regelungen in § 3 Abs. 3 und 4 der Stiftungssatzung seit der Gründung der Stiftung im Jahr 1984 unverändert geblieben sind, während die Bemessung der Rente in § 3 Abs. 2 in mehreren Schritten an die Entwicklung des der Stiftung voraussichtlich zukommenden Vermögens angepasst worden ist. Sollte die Rente zunächst 2.000 DM monatlich, höchstens jedoch im Jahr 10% der Erträge betragen, wurde sie im Jahr 1990 auf (fest) 5.000 DM angehoben und im Jahr 1997 auf 2% des hinterlassenen Vermögens, höchstens 120.000 DM im Jahr festgesetzt. Es sind weder Gründe noch Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass hierdurch neben der Erhöhung der Rente auch Änderungen bzgl. der Herkunft der für die Zahlung der Rente erforderlichen Mittel bestimmt werden sollten.

Sind die Rentenzahlungen an die Klägerin daher aus den Erträgen zu leisten, die die Stiftung mit dem erhaltenen Vermögen erwirtschaftet, liegen – entgegen der Ansicht der Klägerin – keine Unterhaltszahlungen seitens ihres verstorbenen Ehemannes vor. 26

Erfüllen somit die Zahlungen an die Klägerin alle Voraussetzungen für eine Leibrente im Sinne von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb EStG (vgl. die Zusammenstellung bei Bauschatz in Korn, EStG, § 22 Rz. 77), steht auch § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG einer Besteuerung der Zahlungen bei der Klägerin nicht entgegen. Zwar beruhen die Zahlungen auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht, nämlich auf der testamentarischen Anordnung durch den verstorbenen Ehemann der Klägerin bzw. auf der von diesem maßgeblich bestimmten Stiftungssatzung samt Änderungen. Es handelt sich aber um Bezüge, die von einer Körperschaft außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO gewährt werden. 27

Bei der Stiftung handelt es sich um eine Körperschaft, die als steuerbegünstigten Zwecken im Sinne der §§ 51 ff. AO dienend anerkannt ist. 28

Dieser Steuerbegünstigung stehen die Rentenzahlungen an die Klägerin nicht grundsätzlich entgegen. Denn nach der Rechtsprechung des BFH mindern Verbindlichkeiten, die in Ausführung des Stiftungsgeschäfts auf die Stiftung übergehen, von vornherein das der Stiftung zugewendete Vermögen, so dass die Erfüllung derartiger Verbindlichkeiten keinen Verstoß gegen die Gebote der Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit darstellt (Urteil vom 21.01.1998 II R 16/95, BStBl II 1998, 758; ebenso u.a. Tipke in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 58 AO Rz. 6). Dessen ungeachtet erfolgen die Rentenzahlungen außerhalb der von der Stiftung verfolgten steuerbegünstigten Zwecke, nämlich der finanziellen Unterstützung des A-Verbandes bei der Erfüllung seiner sozialen und caritativen Aufgaben. 29

Die für diesen Fall durch § 22 Nr. 1 Satz 2 2. Halbsatz Buchst. a EStG angeordnete steuerliche Zurechnung der Zahlungen an den Empfänger dient nach dem Willen des 30

Gesetzgebers dazu, eine Doppelentlastung zu vermeiden. Die von der Stiftung steuerfrei erzielten Erträge sollen auf jeden Fall einmal, und zwar beim Empfänger versteuert werden (Reich, DStR 2011, 1742, 1744 mit Nachweis aus den Gesetzesmaterialien; Killat-Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 22 EStG Rz. 241 f.). Genau dieser Gesetzeszweck wird im vorliegenden Fall durch die Besteuerung der Rentenzahlungen bei der Klägerin erfüllt.

Da es sich aber – wie oben dargelegt – bei den Zahlungen an die Klägerin um eine Leibrente im Sinne von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchst. bb EStG handelt, erfolgt – entgegen der Ansicht des Beklagten – eine Besteuerung nur in Höhe des Ertragsanteils der Rente. 31

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 32

Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1 und 3 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 33

Die Revision wird zugelassen gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. 34