
Datum: 18.01.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 921/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0118.7K921.07.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob wiederkehrende Leistungen in den Jahren 2000 bis 2002 mit dem Ertragsanteil der Besteuerung zu unterwerfen sind.

2

Die Kläger sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Kläger erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte aus einer Altersrente. Daneben flossen dem Kläger aufgrund der Übertragung eines Grundstücks und von Anteilen an einer GmbH wiederkehrende Leistungen in Höhe von jährlich 24.000 DM zu.

3

Der Kläger war bis zum 31.12.1999 neben seinem Sohn A T zu 50% an der im Jahr 1990 gegründeten Möbelhaus T GmbH (im Folgenden: GmbH) und zu 60% an der Möbelhaus T GbR (im Folgenden: GbR) beteiligt. Die GbR verpachtete den für den Betrieb der GmbH erforderlichen Grundbesitz im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die GmbH. Als Geschäftsführer der GmbH waren ausweislich des Gesellschaftsvertrags vom 24.2.1990 sowohl der Kläger als auch sein Sohn bestellt.

4

Ausweislich der in den Steuerakten der GmbH befindlichen Gewinn- und Verlustrechnungen, auf die für weitere Einzelheiten Bezug genommen wird, wies die GmbH in den Jahren 1995 bis 2002 folgende Betriebsergebnisse aus:

5

1995	Jahresfehlbetrag:	30.952,- DM
------	-------------------	-------------

6

1996	Jahresfehlbetrag:	91.227,- DM
1997	Jahresfehlbetrag:	39.385,- DM
1998	Jahresfehlbetrag:	2.344,- DM
1999	Jahresüberschuss:	3.732,- DM
2000	Jahresfehlbetrag:	257.973,- DM
2001	Jahresfehlbetrag:	49.246,- DM
2002	Jahresüberschuss:	47.604,- Euro

Die bei der GmbH als Betriebsausgaben erfassten Gehälter der Geschäftsführer beliefen sich im Jahr 1996 auf 68.997 DM (Sohn des Klägers) bzw. 40.476 DM (Kläger). Ab dem Jahr 1997 erzielte lediglich der Sohn des Klägers noch ein Gehalt als Geschäftsführer in Höhe von 76.200 DM (1997), 72.600 DM (1998), 77.454 DM (1999, 2000 und 2001) bzw. 34.821 Euro (2002). Die Abschreibungen auf das Anlagevermögen beliefen sich bei der GmbH auf 2.672 DM in 1995, auf 8.087 DM in 1996, auf 31.358 DM in 1997, auf 32.448 DM in 1998, auf 30.750 DM in 1999, auf 46.635 DM in 2000, auf 56.311 DM in 2001 und auf 25.673 Euro in 2002.

Die GbR erzielte in den Jahren 1996 bis 1999 ausweislich der in den Steuerakten der GbR befindlichen Gewinn- und Verlustrechnungen, auf die für weitere Einzelheiten Bezug genommen wird, folgende Betriebsergebnisse:

1995	Gewinn:	29.877,- DM
1996	Verlust:	35.570,- DM
1997	Gewinn:	42.199,- DM
1998	Gewinn:	65.063,- DM
1999	Gewinn:	51.441,- DM

Die Abschreibungen auf das Anlagevermögen beliefen sich bei der GbR auf 57.512 DM in 1995, auf 53.814 DM in 1996, auf 51.005 DM in 1997, auf 17.922 DM in 1998 und auf 15.658 DM in 1999. Im Ergebnis des Jahres 1999 war zudem ein Gewinn aus dem Verkauf von Anlagevermögen in Höhe von 96.354 DM sowie die gewinnmindernde Bildung eines Sonderpostens mit Rücklagenanteil in Höhe von ebenfalls 96.354 DM enthalten.

Mit Notarvertrag vom 26.11.1999, der sich in den Prüferhandakten des Beklagten befindet und auf den für nähere Einzelheiten Bezug genommen wird, übertrug der Kläger seine Gesellschaftsanteile an der GmbH sowie seine Anteile an den von der GmbH im Rahmen der Betriebsaufspaltung genutzten Grundstücken (GbR) zum 31.12.1999 im Wege der

vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn. Der Sohn verpflichtete sich in II. § 3 des Vertrags, an den Kläger und die Klägerin als Gesamtberechtigte bis zum Tag des Versterbens des Längstlebenden als Versorgungsrente ab dem 1.1.2000 einen monatlichen Betrag von 2.000 DM in Form wiederkehrender Barleistungen zu zahlen. Falls der Kläger vorversterben sollte, sollte sich die dann an die Klägerin zu erbringende Zahlung auf 60% reduzieren. Darüberhinaus wurde zwischen den Vertragsparteien eine von der Entwicklung des allgemeinen Preisindex abhängige Wertsicherung der Zahlungen vereinbart. Eine Bezugnahme auf § 323 ZPO erfolgte dabei nicht; der Übertragungsvertrag enthielt zudem keine ausdrückliche Vereinbarung darüber, ob die monatlichen Zahlungen abänderbar sein sollten oder eine Abänderbarkeit ausgeschlossen sein sollte.

Die Kläger machten die wiederkehrenden Leistungen in ihren für die Streitjahre beim Beklagten eingereichten Steuererklärungen als mit dem Ertragsanteil zu versteuernde Leibrenten geltend. Dem folgte der Beklagte zunächst und setzte die Einkommensteuer mit Bescheiden vom 30.8.2001 (2000), 26.2.2003 (2001) und vom 2.1.2004 (2002) jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. 12

Im Anschluss an eine beim Kläger durchgeführte Betriebsprüfung vertrat der Beklagte die Ansicht, dass die wiederkehrenden Leistungen in vollem Umfang zu versteuern seien und änderte die Steuerfestsetzungen jeweils mit Bescheiden vom 26.10.2005 nach § 164 Abs. 2 AO. Gleichzeitig hob er die Vorbehalte der Nachprüfung auf. 13

Die hiergegen fristgerecht erhobenen Einsprüche wies er mit Einspruchsentscheidung vom 7.2.2007 zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die im Übertragungsvertrag vereinbarten Versorgungsleistungen abänderbar seien und dieser Umstand einer Versteuerung der Zahlungen lediglich mit dem Ertragsanteil entgegen stehe. Der Bundesfinanzhof habe wiederholt entschieden, dass der Inhalt und die Rechtsnatur des anlässlich einer Vermögensübergabe abgeschlossenen Versorgungsvertrags dazu führten, dass die bei der Übertragung von existenzsicherndem Vermögen vereinbarten Versorgungsleistungen im Regelfall abänderbar seien. Das sei auch vorliegend der Fall, da es sich bei dem Übertragungsvertrag vom 26.11.1999 um einen solchen Versorgungsvertrag handle. Die monatlichen Zahlungen von 2.000 DM könnten zudem ohne Weiteres aus dem übertragenen Vermögen (hier: der Gesellschaftsanteile und Grundstücke bzw. Grundstücksanteile) erbracht werden, so dass eine ausreichend ertragsbringende Wirtschaftseinheit vorliege. Das übertragene Vermögen sei darüber hinaus auch existenzsichernd. Schließlich ergebe sich aus der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags, dass die vereinbarten Zahlungen – auch wenn insoweit keine ausdrückliche Regelung existiere oder von den Vertragsparteien auf § 323 ZPO Bezug genommen worden sei – abänderbar seien. Vor diesem Hintergrund seien die Voraussetzungen für eine Versteuerung der wiederkehrenden Leistungen in voller Höhe gegeben. 14

Mit ihrer Klage verfolgen die Kläger ihr ursprüngliches Begehren weiter und führen zur Begründung aus, dass die wiederkehrenden Zahlungen lediglich mit dem Ertragsanteil zu versteuern seien. Aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 15.7.1991 (GrS 1/90, BFHE 165, 225; BStBl. II 1992, 78) ergebe sich ausdrücklich, dass bei einer Vermögensübertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge die zugesagten Versorgungsleistungen entweder eine Leibrente oder aber eine dauernde Last darstellen könnten. Voraussetzung für die Annahme einer dauernden Last sei, dass die Abänderbarkeit der Leistungen entweder durch eine ausdrückliche Bezugnahme auf § 323 ZPO oder aber auf andere Weise im Vertrag geregelt sei. Im vorliegenden Fall fehle es an einer solchen Regelung. Die von den Vertragsparteien vereinbarte Wertsicherungsklausel sei in diesem 15

Zusammenhang unschädlich. Im Übrigen seien die Vertragsparteien bei Abschluss des Versorgungsvertrags einvernehmlich von einer Leibrente ausgegangen. Dies sei im Vertrag dokumentiert worden. Vor diesem Hintergrund sei lediglich der Ertragsanteil der Besteuerung zu unterwerfen.

Die Kläger beantragen, 16

die Einkommensteuerbescheide für 2000, 2001 und 2002 – jeweils vom 26.10.2005 – sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung dahingehend abzuändern, dass die aufgrund des Notarvertrags vom 26.11.1999 erhaltenen Zahlungen in Höhe von monatlich 2.000 DM (2000 und 2001) bzw. 1.022,58 Euro (2002) lediglich mit dem Ertragsanteil gemäß § 22 EStG versteuert werden, 17

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass das übertragene Vermögen mit Blick auf die von der GmbH und der GbR unter Berücksichtigung der vorgenommenen Abschreibungen und der Geschäftsführergehälter erzielten Betriebsergebnisse ausreichend ertragsbringend und existenzsichernd sei. 21

Die Steuerakten der GmbH (Steuernummer ...) und der GbR (Steuernummer ...) lagen dem Senat vor und waren Gegenstand der mündlichen Verhandlung. 22

Entscheidungsgründe 23

Die Klage ist unbegründet. 24

Der Beklagte hat die an den Kläger aufgrund des Übertragungsvertrags vom 26.11.1999 erbrachten Zahlungen in Höhe von jährlich 24.000 DM (2000 und 2001) bzw. 12.271 Euro (2002) zu Recht in vollem Umfang als wiederkehrende Leistungen der Besteuerung unterworfen. 25

1. 26

Der Beklagte durfte die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden ursprünglichen Steuerfestsetzungen durch die Bescheide vom 26.10.2005 nach § 164 Abs. 2 AO ändern. 27

2. 28

Die Zahlungen des Sohnes an den Kläger sind in vollem Umfang nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG als wiederkehrende Bezüge zu versteuern. 29

a) 30

Werden wiederkehrende Leistungen in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zugesagt (private Versorgungsrenten), stellen diese weder Veräußerungsentgelt des Übergebers noch Anschaffungskosten des Übernehmers dar, sondern sind spezialgesetzlich den Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG) und den wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG) zugeordnet (vgl. BFH-Urteil vom 27. August 1997 X R 54/94, BFHE 184, 337, 31

BStBl. II 1997, 813 m.w.N.). Auch die Anwendung des für Unterhaltsleistungen geltenden Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 und 2 EStG ist durch das Sonderrecht der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen spezialgesetzlich ausgeschlossen, weil die steuerrechtliche Zurechnung der Versorgungsleistungen zu den Sonderausgaben und den wiederkehrenden Bezügen auf dem Umstand beruht, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen (vgl. nur BFH-Entscheidungen vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl. II 1990, 847; vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl. II 1992, 78 vom 11. März 1992 X R 141/88, BFHE 166, 564, BStBl. II 1992, 499 und vom 10. November 1999 X R 46/97, BFHE 189, 497, BStBl. II 2000, 188).

Wiederkehrende Leistungen sind als wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern, wenn die hiermit zusammenhängende Übertragung des Vermögens als unentgeltlicher Vorgang anzusehen ist. Die wiederkehrenden Leistungen dürfen sich somit nicht als Gegenleistung für das übertragene Vermögen darstellen. Die im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vereinbarten wiederkehrenden Leistungen sind dann als Entgelt anzusehen, wenn sie nicht aus den erzielbaren Nettoerträgen des übernommenen Vermögens bezahlt werden können. Hat das übergebene Vermögen beim Übergeber – etwa wegen dessen fortgeschrittenen Alters – nur geringe Erträge abgeworfen, sind jedoch beim Übernehmer ausreichende Erträge zu erwarten, obliegt es demjenigen, der sich darauf beruft, nachzuweisen, dass im Zeitpunkt der Vermögensübergabe für die Zukunft ausreichend hohe Nettoerträge zu erwarten waren (vgl. nur BFH-Beschluss vom 12.5.2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464; BStBl. II 2004, 95). Insoweit kann insbesondere auch die tatsächliche spätere Entwicklung als Beweisanzeichen herangezogen werden. Bei Unternehmensübertragungen greifen Beweiserleichterungen ein. Im Falle der Übertragung eines gewerblichen Unternehmens gegen wiederkehrende Bezüge im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge besteht eine nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegliche Vermutung dafür, dass die Beteiligten im Zeitpunkt der Übertragung angenommen haben, der Betrieb werde auf die Dauer ausreichend Gewinne erwirtschaften, um die wiederkehrenden Leistungen abzudecken. Das gilt jedenfalls dann, wenn der Betrieb tatsächlich vom Erwerber fortgeführt wird. Bei der Übertragung von GmbH-Anteilen kann in gleicher Weise verfahren werden, wenn sowohl Übergeber als auch Übernehmer als Geschäftsführer tätig waren bzw. sind (vgl. nur BFH-Urteil vom 15.9.2010 X R 13/09, BFHE 231, 116, BStBl. II 2011, 641). Bei der Übertragung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zählt auch die Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung zum erzielbaren Nettoertrag des überlassenen Vermögens (vgl. BFH-Urteil vom 21.7.2004 X R 44/01, BFHE 207, 179, BStBl. II 2005, 133; BFH-Beschluss vom 12.5.2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl. II 2004, 95). Das gilt auch in den Fällen, in denen der Vermögensübergeber einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft überträgt und dem Vermögensübernehmer dadurch neben der Kapitalbeteiligung eine zusätzliche Erwerbschance in Form der Tätigkeit als Geschäftsführer ermöglicht.

Für die Einordnung von Versorgungsleistungen als Leibrente oder dauernde Last hat der Bundesfinanzhof im Anschluss an den Beschluss des Großen Senats vom 15.7.1991 (GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl. II 1992, 78) darüber hinaus folgende Grundsätze aufgestellt (vgl. hierzu insgesamt BFH-Beschluss vom 9.3.2011 X B 193/10, BFH/NV 2011, 980 m.w.N.):

Wiederkehrende Sach- und Geldleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe vereinbart werden, stellen dauernde Lasten dar, wenn sie abänderbar sind. In diesem Zusammenhang genügt für eine steuerrechtlich zu beachtende

Änderungsklausel der Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO. Allerdings führt selbst eine ausdrückliche Bezugnahme auf § 323 ZPO dann nicht zur Annahme abänderbarer Leistungen, wenn die Vertragspartner deren Höhe nach dem Inhalt der gesamten Vereinbarungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht haben, die lediglich einer Wertsicherungsklausel entsprechen (vgl. BFH-Urteile vom 27.8.1997 X R 54/94, BFHE 184, 337, BStBl. II 1997, 813 und vom 15.3.1994 X R 93/90, BFH/NV 1994, 848). Fehlt eine (ausdrückliche) Bezugnahme auf § 323 ZPO, kann sich eine gleichwertige Änderungsmöglichkeit aufgrund eines Vertragsinhalts ergeben, der eine Anpassung nach den Bedürfnissen des Übergebers oder der Leistungsfähigkeit des Übernehmers erlaubt. Die Abänderbarkeit kann dabei auch aus der Rechtsnatur des typischen Versorgungsvertrags folgen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 11.3.1992 X R 141/88, BFHE 166, 564, BStBl. II. 1992, 499). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Versorgungsleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit der Übergabe von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart werden, „im Regelfall“ abänderbar (vgl. etwa BFH-Urteile vom 25.3.1992 X R 38/86, BFH/NV 1992, 595; vom 26.1.1994 X R 141/90, BFH/NV 1994, 845; vom 27.8.1996 IX R 86/93, BFHE 181, 175, BStBl. II 1997, 47 und vom 16.3.1999 X R 87/95, BFH/NV 2000, 12), es sei denn, aus dem Vertrag ergibt sich, dass die Parteien ausnahmsweise gleichbleibende Leistungen vereinbart haben (vgl. BFH-Urteile vom 27.11.1996 X R 85/94, BFHE 182, 110, BStBl. II 1997, 284 und vom 31.3.2004 X R 11/03, BFH/NV 2004, 1389).

b) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zueigen macht, unterliegen die Versorgungsleistungen als wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG in vollem Umfang der Besteuerung. 35

aa) Bei den vom Kläger auf seinen Sohn übertragenen Wirtschaftseinheiten (hier: Grundstücke bzw. Grundstücksanteile und Anteile an der GmbH) handelt es sich – was von den Beteiligten zu Recht nicht in Zweifel gezogen wird – um existenzsicherndes Vermögen. 36

bb) Die Übertragung der oben genannten Wirtschaftseinheiten erfolgte unentgeltlich gegen die Zahlung von Versorgungsleistungen. Die im Übertragungsvertrag vereinbarten wiederkehrenden Leistungen von 2.000 DM monatlich konnten vom Übernehmer aus den erzielbaren Nettoerträgen des übernommenen Vermögens bezahlt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der erzielbare Nettoertrag nicht notwendigerweise mit den steuerlichen Einkünften identisch ist, zumal den nach den steuerlichen Vorschriften ermittelten Einkünften unter anderem die Absetzungen für Abnutzungen, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie außerordentliche Aufwendungen zur Ermittlung des Nettoertrags hinzuzurechnen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 12.5.2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl. II 2004, 95). Zum Nettoertrag zählt bei der Übertragung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zudem auch die Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung (vgl. BFH-Urteil vom 15.9.2010 X R 13/09, BFHE 231, 116, BStBl. II 2011, 641). 37

Vor diesem Hintergrund ergeben sich für die GmbH Nettoerträge von +26.333 DM in 1996, von +68.173 DM in 1997, von +102.704 DM in 1998 und von +111.936 in 1999, von denen jeweils 50% auf die vom Kläger auf seinen Sohn übertragenen Anteile an der GmbH entfallen. Die Nettoerträge hinsichtlich der Grundstücke bzw. Grundstücksanteile belaufen sich auf +87.389 DM in 1995, auf +18.244 DM in 1996, auf +93.204 DM in 1997, auf 82.985 DM in 1998 und auf +67.099 DM in 1999, von denen jeweils 60% auf die vom Kläger auf seinen Sohn übertragenen Anteile entfallen. Die auf das übertragene Vermögen entfallenden Nettoerträge beliefen sich daher in 1996 auf 24.112 DM, in 1997 auf 90.008 DM, in 1998 auf 38

101.143 DM und in 1999 auf 96.227 DM.

Unter Berücksichtigung dieser Ergebnisse aus den Jahren 1996 bis 1999 und mit Blick auf die Ertragsprognose zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses sowie den Umstand, dass die in der Vergangenheit erwirtschafteten Überschüsse in diesem Kontext einen gewichtigen Anhaltspunkt für die künftig zu erwartenden Erträge bilden (vgl. dazu 39

insgesamt nur BFH-Beschluss vom 12.5.2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl. II 2004, 95), reichte der aus dem übertragenen Vermögen künftig zu erwirtschaftende Durchschnittsertrag aus, um die Zahlung der vereinbarten Versorgungsleistungen von monatlich 2.000 DM abzudecken. Dem steht der (einmalige) höhere Jahresfehlbetrag der GmbH in 2000 nicht entgegen, zumal – neben den Erträgen bzw. Nutzungsvorteilen aus den übertragenen Grundstücken bzw. Grundstücksanteilen – bereits ab 2001 unter Berücksichtigung der Abschreibungen für Abnutzung und der Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung insoweit wieder ausreichend positive Erträge erwirtschaftet wurden. 40

cc) Die Versorgungsleistungen waren schließlich auch abänderbar. 41

Dem steht nicht entgegen, dass die Vertragsparteien im Übertragungsvertrag vom 26.11.1999 nicht auf § 323 ZPO Bezug genommen und darüber hinaus auch keine (ausdrückliche) Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen vereinbart haben. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Versorgungsleistungen, die – wie vorliegend – im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung erfolgen, „im Regelfall“ abänderbar. Das ist nur dann ausnahmsweise nicht der Fall, wenn sich aus dem Vertrag ergibt, dass die Beteiligten gleichbleibende Leistungen vereinbaren wollten und dies auch vereinbart haben (vgl. nur BFH-Beschluss vom 9.3.2011 X B 193/10, BFH/NV 2011, 980 m.w.N. und BFH-Urteil vom 31.3.2004 X R 3/01, BFH/NV 2004, 1386). Für das Vorliegen einer solchen Vereinbarung lassen sich dem Übertragungsvertrag vom 26.11.1999 allerdings keinerlei Anhaltspunkte entnehmen. 42

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 43

4. Die Revision wird nicht zugelassen, da die Voraussetzungen hierfür nicht gegeben sind. 44