
Datum: 20.04.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 999/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0420.7K999.13E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Einkommensteueränderungsbescheide 2005 und 2006 vom 24.05.2012 und die Einkommensteueränderungsbescheide 2007-2010 vom 09.05.2014 werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des zu vollstreckenden Betrages abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leisten.

T a t b e s t a n d	1
Die Beteiligten streiten darum, ob und in welcher Höhe Versorgungsleistungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.	2
Die Kläger sind verheiratet und wurden in den Streitjahren 2005-2010 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Geschäftsführer Einkünfte aus gewerblichen Beteiligungen, selbständige Einkünfte aus einer Aufsichtsratsstätigkeit sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin ist nichtselbständig als Lehrerin tätig und erzielte Einkünfte aus einer gewerblichen Beteiligung sowie aus Vermietung und Verpachtung.	3
Mit notariellem Vertrag vom 31.10.1994 hatte die Mutter des Klägers dem Kläger das Grundstück A-Straße 1 (damaliger Verkehrswert 576.000 DM) im Wege der Schenkung	4

übertragen. Gem. § 3 des Schenkungsvertrages verpflichtete sich der Kläger, an seine Mutter bis an deren Lebensende einen zu einem standesgemäßen Unterhalt erforderlichen Geldbetrag in monatlichen Raten zu zahlen. Diese dauernde Last betrug nach dem Vertrag zunächst 5.000 DM. Ferner vereinbarten die Vertragsparteien, über die Höhe der dauernden Last erneut zu verhandeln, sofern besondere Umstände dies notwendig erscheinen lassen. Besondere Umstände sollten nach dem Vertrag erhebliche Schäden an den Schenkungsgegenständen, die zu erheblichen Mietausfällen führten, sowie soziale Umstände wie z.B. Erwerbsunfähigkeit, Arbeitslosigkeit etc. sein.

Seit dem Jahr 1994 machen die Kläger Versorgungsleistungen in Höhe von jährlich 60.000 DM (umgerechnet 30.678 €) als Sonderausgaben geltend. 5

Am 23.02.2003 brachte der Kläger das Grundstück in die seit dem Jahr 1995 bestehende Verwaltungs-GmbH & Co. KG (Kommanditkapital 613.000 €), an der die Kläger zu jeweils 50% beteiligt waren, ein. Aufgrund der Einbringung wurde der Gewinnanteil des Klägers an der KG erhöht. Die Erhöhung der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Klägers auf 75% erfolgte am 13.12.2005. 6

Am 21.12.2005 übertrug der Kläger dann jeweils 18,75% der Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt auf seine drei Kinder, so dass er und seine drei Kinder zu je 18,75% und seine Ehefrau zu 25% an der Verwaltungs-GmbH & Co. KG beteiligt waren. 7

Im Rahmen einer bei den Klägern im Jahr 2010 durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2004-2008 vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass der Kläger die Versorgungsleistungen bis einschließlich 2005 nur in Höhe von 15% der Zahlungen und in den Folgejahren überhaupt nicht mehr geltend machen könne. Zur Begründung führte der Prüfer in seinem Bericht aus, dass eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen voraussetze, dass die wiederkehrenden Leistungen des Übernehmers nicht höher seien als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Vermögens. Diese Voraussetzungen seien im Falle der streitgegenständlichen Übertragung nicht erfüllt. Allerdings könne der Kläger bis zur Übertragung der KG-Anteile auf die Kinder, also bis einschließlich 2005, die Versorgungsleistungen als unabänderbare Leibrente mit dem Ertragsanteil als Sonderausgabe abziehen. Aufgrund des Alters der Mutter bei Vermögensübergabe betrage der Ertragsanteil 15%. Mit der Übertragung auf die Kinder sei hingegen der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der ursprünglichen Vermögensübergabe beendet worden. 8

Der Beklagte folgte dem und erließ für die Streitjahre 2005 und 2009 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und für die Streitjahre 2006-2008 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Steuerbescheide mit Datum vom 24.05.2012, in denen er die Aufwendungen in Höhe von jährlich 30.678 € nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigte. Im Jahr 2010 berücksichtigte der Beklagte die Aufwendungen im Bescheid vom 24.05.2012 von vornherein nicht als Sonderausgaben. 9

Gegen die (geänderten) Bescheide legten die Kläger am 11.06.2012 Einsprüche ein. Bei der Beurteilung der Frage, ob die langfristig erzielbaren Erträge höher seien als die jährlichen Versorgungsleistungen, seien die Abschreibungen und die außergewöhnlichen Reparaturen außer Betracht zu lassen. Bei den Berechnungen im Betriebsprüfungsbericht seien die jährlich anfallenden Reparaturen zudem unzulässigerweise fiktiv ermittelt worden. 10

Die Einbringung des Grundstücks in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG und die Schenkung von Gesellschaftanteilen an dieser Gesellschaft im Jahr 2005 an die Kinder unter Nießbrauchsvorbehalt seien unschädlich im Hinblick auf die Anerkennung der 11

Versorgungsleistungen als Sonderausgaben. Der sachliche Zusammenhang wiederkehrender Leistungen mit der Vermögensübergabe ende, wenn der Übernehmer das übernommene Vermögen auf einen Dritten übertrage und dem Übernehmer das übernommene Vermögen nicht mehr steuerlich zuzurechnen sei. Im Streitfall seien dem Kläger die Erträge aus dem Grundstück jedoch ungeachtet der Einbringung des Grundstücks in die Gesellschaft und der späteren Übertragung der Gesellschaftsanteile unter Nießbrauchsvorbehalt auf die Kinder weiter steuerlich zuzurechnen.

Mit der Einspruchsentscheidung vom 26.02.2013 wies der Beklagte die Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er ergänzend aus, dass eine Weiterübertragung des Vermögens nur (bei Verträgen ab dem Jahr 2009) dann unschädlich sein könne, wenn auch die Versorgungsverpflichtung mit dem Vermögen auf den Folgeerben übergehe oder wenn sich der ursprüngliche Übernehmer das Vermögen in einem solchen Maße sichere, dass er daraus die Versorgungsleistungen bestreiten könne. 12

Mit der am 28.03.2013 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Es liege keine Rentenzahlung vor. Zwar werde im Übertragungsvertrag nicht auf die Vorschrift des § 323 ZPO Bezug genommen, die nachträgliche Abänderbarkeit der Versorgungsleistung ergebe sich jedoch aus den sonstigen Regelungen des Vertrages. Die Prognose, ob die vereinbarte dauernde Last aus den Nettoerträgen des übertragenen Grundstücks gezahlt werden könne, müsse auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss abstellen. Dabei sei auf den durchschnittlichen Nettoertrag des Jahres der Übergabe sowie der beiden vorangegangenen Jahre abzustellen. Für die insoweit maßgeblichen Jahre 1992-1994 habe der Beklagte keine Zahlen vorgelegt. Rechne man die Mieteinnahmen des Klägers nach der Übersicht des Beklagten für 2 Monate des Jahres 1994 auf das gesamte Jahr hoch, so ergebe sich ein Betrag in Höhe von 71.100 DM, mit dem die Zahlungen an die Mutter abgedeckt gewesen wären. Eine nachträglich andere Entwicklung der Nettoüberschüsse sei unerheblich. Die Kläger seien angesichts des langen Zeitablaufs nicht mehr in der Lage, die Mieteinnahmen für das übertragene Objekt aus der Zeit vor der Übertragung zu rekonstruieren. Zudem sei zu dieser Zeit nicht der Kläger, sondern noch dessen Mutter Eigentümerin gewesen. Hilfsweise tragen die Kläger vor, dass die Zahlungen des Klägers – sofern diese nicht als dauernde Last anzusehen seien – eine Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks darstellten und daher zu Anschaffungskosten des Klägers führten. 13

Die Kläger beantragen, 14

die Einkommensteueränderungsbescheide 2005-2010 dahingehend zu ändern, dass jährlich 30.678 € als dauernde Last im Rahmen des Sonderausgabenabzugs berücksichtigt werden. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen; 17

hilfsweise für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens die Revision zuzulassen. 18

Die Versorgungsleistungen seien nicht abänderbar im Sinne des § 323 ZPO. Voraussetzung sei, dass eine Anpassung gerade auch wegen Veränderungen in der Leistungsfähigkeit des Verpflichteten möglich sein müsste. Die Regelung in § 3 des Übergabevertrages stelle für eine Anpassung ausschließlich auf den standesgemäßen Bedarf des Berechtigten ab, die wirtschaftliche Situation des Verpflichteten werde im Vertrag nicht erwähnt. 19

Der Kläger habe bislang lediglich zur Höhe der Mieteinnahmen vor Übergabe vorgetragen, eine Aussage zu den Aufwendungen habe er jedoch nicht gemacht. Ferner indizierten die hohen Reparaturaufwendungen nach Übergabe, dass entsprechende Ausgaben objekt- und nutzungsspezifisch waren und deshalb schon vor Übergabe mit einer gewissen Regelmäßigkeit angefallen seien. Jedenfalls sei aufgrund der nach Übergabe getätigten erheblichen Aufwendungen ein entsprechender Bedarf bereits absehbar gewesen, so dass sowohl die Ertragsaussichten als auch der Verkehrswert des Hauses deutlich gemindert gewesen seien.	
Bei den Zahlungen des Klägers handele es sich nicht um Anschaffungskosten, da die Grundstücke im Wege der Schenkung und damit unentgeltlich übertragen worden seien.	21
Der Senat hat in öffentlicher Sitzung am 20.04.2016 mündlich verhandelt, auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	22
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e	23
Die Klage hat Erfolg.	24
Die Einkommensteueränderungsbescheide 2005-2010 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht jährliche Aufwendungen des Klägers in Höhe von 30.678 € nicht als dauernde Last und damit als Sonderausgaben berücksichtigt.	25
Als Sonderausgaben abziehbar sind gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der für den Streitfall geltenden Fassung die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten, die nicht mit Einkünften in Zusammenhang stehen, die bei einer Veranlagung außer Betracht bleiben. Dauernde Lasten sind in vollem Umfang abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG). Leibrenten können – nach näherer Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG – nur mit dem Ertragsanteil abgezogen werden, der sich aus der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG aufgeführten Tabelle ergibt. Der steuerrechtliche Begriff der dauernden Last setzt abänderbare Leistungen/Bezüge voraus (BFH, Urt. vom 15.07.1991 – GrS 1/90, BStBl II 1992, 78). Weitere Voraussetzung für die Berücksichtigung als dauernde Last ist, dass die Art des übertragenen Vermögens geeignet ist, Erträge zu erzielen, die der Höhe nach ausreichend sind, die vereinbarte Rente zu zahlen. Im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vereinbarte abänderbare Versorgungsleistungen sind dann nicht als dauernde Last abziehbar, wenn sie nicht aus den erzielbaren laufenden Nettoerträgen des übergebenen Vermögens gezahlt werden können (BFH, Beschluss vom 12.05.2003 – GrS 1/00, BStBl II 2004, 95).	26
1. Im Streitfall sind abänderbare Leistungen vereinbart worden.	27
Für eine steuerrechtlich zu beachtende Änderungsklausel genügt 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 einer Wertsicherungsklausel entsprechen (BFH, Beschluss vom 18.07.2013 – X B 75/12, BFH/NV 2013, 1574; BFH, Urt. vom 28.01.1986 – IX R 12/80, BStBl II 1986, 348).	28
Fehlt eine Bezugnahme auf § 323 ZPO, kann sich eine gleichwertige Änderungsmöglichkeit aufgrund eines Vertragsinhalts ergeben, der eine Anpassung nach den Bedürfnissen des	29

Übergebers oder der Leistungsfähigkeit des Übernehmers erlaubt (BFH, Beschluss vom 18.07.2013 – X B 75/12, BFH/NV 2013, 1574, BFH, Urt. vom 13.12.2005 – X R 61/06, BStBl II 2008, 16). Die Rechtsprechung geht davon aus, dass Versorgungsleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit der Übergabe von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart werden, „im Regelfall“ abänderbar sind, es sei denn, aus dem Vertrag ergibt sich, dass die Parteien ausnahmsweise gleichbleibende Leistungen vereinbart haben (BFH, Beschluss vom 18.07.2013 – X B 75/12, BFH/NV 2013, 1574, BFH, Urt. vom 13.12.2005 – X R 61/06, BStBl II 2008, 16).

Im Streitfall fehlt es zwar im Übergabevertrag an einer ausdrücklichen Bezugnahme auf § 323 ZPO. Aufgrund des Vertragsinhalts ergibt sich jedoch eine gleichwertige Änderungsmöglichkeit. 30

Der Kläger hat sich im Vertrag verpflichtet, an seine Mutter einen zu einem standesgemäßen Unterhalt erforderlichen Geldbetrag in monatlichen Raten zu zahlen. Lediglich zunächst wurde dieser Betrag auf 5.000 DM festgelegt. Im Streitfall ist auch keine bloße Wertsicherungsklausel vereinbart worden, da die Rente sich ihrer Höhe nach nicht lediglich nach einem bestimmten Lebenshaltungsindex erhöhen (bzw. ermäßigen) sollte, sondern die Bedürfnisse der Übergeberin maßgebend sein sollten. Zugleich sah der Vertrag vor, dass im Falle erheblicher Schäden am Übertragungsgegenstand und dadurch entstehender Mietausfälle sowie im Falle von Erwerbsunfähigkeit oder Arbeitslosigkeit auf Seiten des Übernehmers über die Höhe der dauernden Last neu verhandelt werden sollte. Der Vertrag sah mithin auch eine Anpassung in Abhängigkeit von der Leistungsfähigkeit des Übernehmers vor. 31

2. Der durch das übertragene Vermögen erzielbare Nettoertrag war auch ausreichend, um die vereinbarten Versorgungsleistungen zu zahlen. 32

Zur Beurteilung der Frage, ob der erzielbare Nettoertrag ausreichend ist, um die Rente zu zahlen, ist eine Ertragsprognose erforderlich. Die Ertragsprognose muss auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss abstellen. Der Ertragsprognose sind in Anlehnung an R 99 ErbStR der durchschnittliche Nettoertrag des Jahres der Übergabe und der beiden vorangegangenen Jahre zugrunde zu legen (BFH, Beschluss vom 12.05.2003 – GrS 1/00, BStBl II 2004, 95). Ausreichende Erträge des übergebenen Vermögens im Jahr der Übergabe sowie den beiden Vorjahren begründen zugunsten des Übernehmers eine Vermutung für diese zeitpunktbezogene Ertragsprognose (BFH, Urt. vom 08.07.2015 – X R 47/14). 33

Der erzielbare Nettoertrag ist nicht (notwendigerweise) mit den steuerlichen Einkünften identisch. Den nach steuerlichen Regeln ermittelten Einkünften sind vielmehr Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie außerordentliche Aufwendungen hinzuzurechnen (BFH, Beschluss vom 12.05.2003 – GrS 1/00, BStBl II 2004, 95). Bei der Ertragsprognose handelt es sich um eine überschlägige Berechnung. Der Sonderausgabenabzug soll nicht daran scheitern, dass die erzielbaren Nettoerträge die Summe der versprochenen Vermögenserträge geringfügig unterschreiten, so dass die allgemein anerkannte Geringfügigkeitsgrenze von 10% auch bei der Ertragsprognose anwendbar ist (BFH, Urt. vom 08.07.2015 – X R 47/14). Ergibt die Ertragsprognose, dass die vom Unternehmer an den Übergeber geleisteten Zahlungen nicht (in vollem Umfang) aus den erzielbaren Nettoerträgen des Grundstücks geleistet werden konnten, so sind die vom Kläger erbrachten Leistungen nur insoweit als dauernde Last abziehbar, als sie durch die (voraussichtlich) aus dem übertragenen Wirtschaftsgut erzielbaren Nettoerträge abgedeckt werden. Die übersteigenden Beträge stellen Zuwendungen im Sinne des § 12 EStG dar, die allenfalls im Rahmen der §§ 33 und 33a EStG abgezogen werden können (BFH, Urt. vom 34

Wenn sich die im Zeitpunkt der Übergabe vorhandenen, nach objektiven Kriterien zu beurteilenden Gewinnerwartungen nicht erfüllt haben, darf das nicht dazu führen, dass nachträglich von einem entgeltlichen Geschäft ausgegangen wird und die stillen Reserven des übertragenen Vermögens aufgedeckt werden müssen. Es bleibt bei der steuerlichen Einordnung als Versorgungsleistungen (BFH, Beschluss vom 12.05.2003 – GrS 1/00, BStBl II 2004, 95). 35

Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall davon auszugehen, dass der durch das übertragene Vermögen erzielbare Nettoertrag ausreichend war, um die vereinbarten Versorgungsleistungen zu zahlen. Die versprochenen Vermögenserträge betrugen jährlich 60.000 DM (12*5.000 DM). Unter Berücksichtigung der Geringfügigkeitsgrenze von 10% würde ein Sonderausgabenabzug erst dann scheitern, wenn die Nettoerträge des Grundstücks weniger als 54.000 DM betrügen. 36

Für die Jahre 1992 und 1993, die beiden der Übergabe vorangehenden Jahre, liegen weder dem Beklagten noch den Klägern Informationen zu den Einnahmen und Ausgaben in Bezug auf das Grundstück A-Straße 1 in A-Stadt vor. Daten existieren erst ab dem Zeitpunkt des Übergangs des Grundstücks auf die Kläger, also ab dem 01.11.1994. Danach haben die Kläger für zwei Monate Mieteinnahmen in Höhe von 11.850 DM erzielt. Dies entspricht Jahresmieteinnahmen in Höhe von 71.100 DM. Bringt man hiervon die gezahlten Zinsen in Höhe von 1.056 DM, die vor dem Hintergrund der Höhe der Zinszahlungen in den Folgejahren offensichtlich einen Jahreswert darstellen, sowie die auf das Jahr hochgerechneten Grundbesitzabgaben (1.818 DM) und Versicherungszahlungen (1.200 DM) in Abzug, so ergibt sich ein Überschuss/Nettoertrag in Höhe von 67.026 DM. Die Absetzung für Abnutzung ist nach der Rechtsprechung des BFH bei der Ermittlung des Nettoertrags nicht zu berücksichtigen. Inwieweit die Reparaturaufwendungen in Höhe von 41.874 DM in Abzug zu bringen sind, ist fraglich. Soweit es sich bei diesen um außerordentliche Aufwendungen handelt, sind diese nach der Rechtsprechung des BFH nicht abzuziehen. Im Streitfall ist unklar und nach mehr als zwanzig Jahren auch nicht mehr aufklärbar, inwieweit die Reparaturaufwendungen ordentliche oder außerordentliche Aufwendungen betrafen. Der Senat hält es jedenfalls nicht für wahrscheinlich, dass mehr als 13.000 DM für laufende/ordentliche Erhaltungsaufwendungen ausgegeben wurden. Der Senat hält es auch nicht für zumutbar, dass die Kläger, nachdem der Beklagte den Sonderausgabenabzug in der Zeit von 1994 bis zum Ende der Betriebsprüfung im Jahr 2012 anerkannt hatte, Nachweise aus den Jahren 1992-1994 über Jahrzehnte aufbewahren. 37

3. Entgegen der Auffassung des Beklagten liegt weder in der Einbringung des Grundstücks in die KG noch in der Übertragung der KG-Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt auf die Kinder eine schädliche Vermögensumschichtung, die den sachlichen Zusammenhang mit der Vermögensübergabe beendet, vor. 38

a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Umschichtung einer ausreichend ertragbringenden Wirtschaftseinheit in anderes ausreichend ertragbringendes Vermögen grundsätzlich zulässig. Diese Form der Umschichtung ist auch nicht an die Zustimmung des Vermögensübergabers gebunden. Dem Prinzip der generationenübergreifenden Perpetuierung des Übergeberversmögens als Leitgedanken der Vermögensübergabe ist genügt, wenn nach Umschichtung in das Reinvestitionsgut die zugesagten Versorgungsleistungen weiterhin auf der Grundlage des Übergabevertrages an den Übergeber erbracht werden. Voraussetzung einer solchen Umschichtung ist nur, dass mit dem Reinvestitionsgut genügend Nettoerträge erwirtschaftet werden, um die 39

Versorgungsleistungen zu decken (BFH, Urt. vom 08.12.2010 – X R 35/10, BFH/NV 2011, 782 und BFH, Urt. vom 17.03.2010 – X R 38/06, BStBl II 2011, 622).

Im Streitfall ist das Grundstück gegen die Gewährung von Gesellschafterrechten in die KG eingebracht worden. Die Erhöhung des Gewinnbezugsrechts des Klägers (und später des Gesellschaftsanteils) nach der Einbringung entspricht dem Verkehrswert des Grundstücks. Es bestehen auch sonst keine Anhaltspunkte dafür, dass die Erhöhung des Gewinnanteils an der KG zu einer Reduzierung der dem Kläger zufließenden Nettoerträge geführt hat. 40

b) Auch die Übertragung eines Teils des Kommanditanteils durch den Kläger unter Nießbrauchsvorbehalt auf seine drei Kinder ist unschädlich. 41

Der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der Vermögensübergabe endet nicht, wenn der Übernehmer seinerseits das übernommene Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge weiter überträgt. Geht dabei die Versorgungsverpflichtung nicht mit über, können die Versorgungsleistungen weiterhin abgezogen werden, wenn der Übernehmer diese aus ihm im Rahmen der weiteren Vermögensübertragung seinerseits eingeräumten Versorgungsleistungen oder aus einem an dem weiter übertragenen Vermögen vorbehaltenen Nießbrauchsrecht bewirken kann (BMF, Schreiben vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, Tz. 38; *Nacke*, in: Blümich, EStG, § 22 Rdn. 146b). 42

Letzteres ist im Streitfall erfolgt. Aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs waren die Einkünfte aus den übertragenen (Teil-)Kommanditanteilen unvermindert dem Kläger zuzurechnen. 43

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 44

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO). 45

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Sache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch weicht der Senat in seiner Entscheidung von einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs ab. 46