

Titel:

Einkommensteuer 2011 und 2012

Schlagworte:

Leistungen, Bescheid, Abtretung, Kaufpreis, Versorgung, Gesellschaft, Beteiligung, Einspruchsverfahren, Anerkennung, Gesellschafter, Kommanditeinlage, Einkommensteuerbescheid, Stammkapital, Einspruch, Co KG, steuerliche Anerkennung, Zulassung der Revision, Zeitpunkt

Fundstelle:

BeckRS 2019, 4490

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist die steuerliche Anerkennung von Geldleistungen als Sonderausgaben.

2

Die Kläger wurden in den Streitjahren 2011 und 2012 als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3

An der A-GmbH, vormals als AA-GmbH firmierend, waren am Stammkapital i.H.v. 100.000 DM B mit 50.000 DM, die A3-GmbH KG mit 33.300 DM, die Schwester des Klägers A4 mit 8.400 DM und der Kläger (A1) mit 8.300 DM beteiligt.

4

Komplementärin der A3-GmbH KG war die A3-GmbH, Kommanditisten waren zuletzt A4 und der Kläger.

5

Bis 31.12.1999 war außerdem die Mutter des Klägers, A5, mit einer Kommanditeinlage von 60.000 DM (entspricht 15% am Gesellschaftsvermögen) Kommanditistin der A3-GmbH KG und Gesellschafterin der A-GmbH. Mit notariell beurkundetem Übergabevertrag vom 20.01.2000 übertrug sie mit Wirkung ab 01.01.2000 je zur Hälfte dem Kläger und ihrer Tochter A4 ihren Kommanditanteil an der A3-GmbH KG nebst einer Darlehensforderung gegen die A3-GmbH KG in i.H.v. 312.000 DM und ihren Gesellschaftsanteil an der A-GmbH. An allen Gesellschaftsbeteiligungen behielt sie sich den lebenslänglichen Nießbrauch vor, der ihr das Gewinnbezugsrecht gewährte.

6

Mit notariell beurkundeten Erklärungen vom 25.07.2011 der A5, des Klägers und seiner Schwester, die zugleich als alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der A3-GmbH, diese wiederum für die A3-GmbH KG als alleinvertretungsberechtigte persönlich haftende Gesellschafterin handelte, gab A5 ihre Nießbrauchsrechte an den v.g. Gesellschaftsbeteiligungen vollständig mit Wirkung zum Ablauf des 30.06.2011 auf. Als Gegenleistung verpflichteten sich der Kläger und seine Schwester an A5 auf deren Lebensdauer ab dem 01.07.2011 zu deren Versorgung jeweils einen monatlichen Geldbetrag i.H.v. 1.500 €, insgesamt somit 3.000 €, zu zahlen. Außerdem verpflichteten sie sich, auf gesonderte Anforderung durch A5 an diese einmal jährlich einen Betrag bis zu 15.000 € zu bezahlen, soweit dies zur Deckung eines besonderen Bedarfes von A5 erforderlich ist. Diesen Betrag haben der Kläger und seine Schwester je zur

Hälfte zu bezahlen. Die monatlichen und jährlichen Zahlungsverpflichtungen vereinbarten die Vertragsparteien als dauernde Last. Eine Anpassung der Zahlungsverpflichtung gemäß § 323 Abs. 1 und 4 ZPO wurde deshalb ausdrücklich vorbehalten. Insbesondere kann jeder Vertragsteil eine Abänderung der vereinbarten Leistung verlangen, wenn durch Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Vertragsteile der angemessene Unterhalt des Zahlungsverpflichteten oder der Zahlungsberechtigten gefährdet bzw. nicht mehr gewährleistet ist oder sich sonst die Geschäftsgrundlage ändert. Die vereinbarten monatlichen Zahlungen sind bis zum 10. eines jeden Monats für den jeweils laufenden Monat zu erbringen; die Zahlungen für den Monat Juli 2011 war zusammen mit der Zahlung für den Monat August 2011 zu leisten. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den notariell beurkundeten Vertrag vom 25.07.2011 verwiesen.

7

Mit notariell beurkundeter Geschäftsanteilsabtretung vom 25.07.2011 traten die A3-GmbH KG, der Kläger und seine Schwester, diese wiederum nicht nur für sich selbst, sondern auch für die A3-GmbH, und diese wiederum für die A3-GmbH KG handelnd, ihre Gesellschaftsanteile an der A-GmbH mit allen Rechten und Pflichten, insbesondere dem Gewinnbezugsrecht sowie allen Gewinn- und Verlustanteilen für das gesamte Geschäftsjahr 2011 an die Firma Z UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG zu deren alleiniger Berechtigung ab. Die Abtretung erfolgte mit dinglicher Wirkung ab dem 01.07.2011. Des Weiteren verzichteten die Veräußerer auch auf die Ausschüttungen für die Jahre 2008, 2009, 2010 und anteilig auch für 2011. Vorsorglich wurden ihre etwaigen Ansprüche hinsichtlich dieser Ausschüttungen an den Erwerber abgetreten. Als Kaufpreis für die Übertragung der Geschäftsanteile zu insgesamt 50% am Stammkapital der A-GmbH erhielten die A3-GmbH KG 166.500 €, A4 42.000 € und der Kläger 41.500 €. B verpflichtete sich als Geschäftsführer der Gesellschaft im Hinblick darauf, dass seitens der Veräußerer auf Ausschüttungen für die vergangenen Geschäftsjahre verzichtet wird, diese seitens der Gesellschaft von jeglichen steuerlichen Auswirkungen der damals laufenden Betriebsprüfung freizustellen. Die Gesellschaft übernahm insoweit etwaige Nachzahlungen für die Geschäftsjahre 2008 bis 2011; umgekehrt standen ihr aber auch etwaige Rückzahlungen für diese Geschäftsjahre zu. Besitz und Gefahr, Rechte und Pflichten sowie Nutzen und Lasten der übertragenen Geschäftsanteile gelten als mit Wirkung ab dem 01.07.2011 auf den Erwerber übergegangen. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Geschäftsanteilsabtretungsvertrag vom 25.07.2011 verwiesen.

8

Zum 30.06.2011 erklärte die A3-GmbH KG die Betriebsaufgabe. Die vom Klägervorteiler vorgelegte Aufgabebilanz der A3-GmbH KG zum 30.06.2011 nebst Gewinn- und Verlustrechnung weist einen Jahresüberschuss i.H.v. 541.142 € und nach dessen Gutschrift auf den Kapitalkonten einen Bilanzgewinn von 0 € aus.

9

Mit Feststellungsbescheid vom 10.08.2011 stellte das Finanzamt 2 für die Beteiligung des Klägers an der A3-GmbH KG für 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 307.942,19 € fest, davon entfällt lt. Mitteilung des Finanzamts 2 vom 18.03.2013 ein Betrag von 307.827,35 € auf Veräußerungsgewinne.

10

Mit der Einkommensteuererklärung 2011 erklärten die Kläger aufgrund des Vertrages vom 25.07.2011 dauernde Lasten i.H.v. 9.000 € (6 x 1.500 €).

11

Im Einkommensteuerbescheid vom 06.02.2013 berücksichtigte der Beklagte die erklärten dauernden Lasten nicht. Der Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung des Klägers an der A3-GmbH KG wurde mit 285.384 € angesetzt. Die Einkommensteuer 2011 wurde auf 122.675 € festgesetzt.

12

Mit dem dagegen erhobenen Einspruch wandten sich die Kläger gegen die Höhe des angesetzten Veräußerungsgewinns und die Streichung der dauernden Last. Zu letzterem Streitpunkt wird vorgetragen, es sei nicht zutreffend, dass die Leistung nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers bemessen

worden sei. In den Jahren zuvor seien die aufgrund des Nießbrauchs erwirtschafteten Einkünfte höher als die nunmehr vereinbarte dauernde Last. Nach dem BMF-Schreiben vom 26.08.2002, IV C 3-S. 2255-420/02 Tz. 10 komme es nicht darauf an, ob die Versorgungsleistungen im Vermögensübergabevertrag selbst oder erst im Zusammenhang mit der Ablösung des Nießbrauchs vereinbart werden (Hinweis auf BFH-Urteil vom 03.06.1992, BStBl II 1993, 98). Dem liege die Erwägung zugrunde, dass ein für die Abziehbarkeit als dauernde Last erforderlicher sachlicher Zusammenhang mit der Vermögensübergabe dann bestehe, wenn die Versorgungsrente - wenn auch betragsmäßig eingeschränkt - den ursprünglich vereinbarten Vorbehaltsnießbrauch ersetzt (Hinweis auf BFH-Urteile vom 25.11.1992 X R 34/89, BStBl II 1996, 663 und vom 27.08.1996 IX R 86/93, BStBl II 1997, 47).

13

Mit Bescheid vom 06.05.2013 entsprach der Beklagte hinsichtlich der Höhe des Veräußerungsgewinns dem Einspruch, die Einkommensteuer wurde dadurch auf 113.055 € herabgesetzt. Die geltend gemachten dauernden Lasten wurden weiterhin nicht anerkannt.

14

Mit der Einkommensteuererklärung für 2012 erklärten die Kläger Zahlungen an die Mutter des Klägers i.H.v. 18.000 € als dauernde Last. Außerdem wurde wegen nachträglicher Betriebseinnahmen und -ausgaben für die Beteiligung des Klägers an der A3-GmbH KG i.L. ein Verlust i.H.v. 6.554,71 € geltend gemacht. Als Einnahmen sind 14,54 € für die beiden Gesellschafter (Kläger und dessen Schwester) erklärt. Mit Bescheid vom 14.04.2014 setzte der Beklagte die Einkommensteuer für 2012 auf 41.709 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Klägers wurden dabei mit -6.555 € berücksichtigt, die geltend gemachten dauernden Lasten wurden nicht anerkannt.

15

Mit dem dagegen eingelegten Einspruch vom 07.05.2014 wandten sich die Kläger weiterhin gegen die Nichtanerkennung der dauernden Last an A5 i.H.v. 18.000 €.

16

Der Beklagte wies mit Einspruchsentscheidung vom 19.02.2015 die Einsprüche gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 und den Einkommensteuerbescheid 2012 als unbegründet zurück. Für 2012 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben. Zur Begründung wird ausgeführt, werde ein an begünstigtem Vermögen vorbehaltenes Nießbrauchsrecht im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen abgelöst, könnten diese im sachlichen Zusammenhang mit der Vermögensübertragung stehen und daher Versorgungsleistungen sein (sog. zeitlich gestreckte „gleitende“ Vermögensübertragung; Hinweis auf BFH-Urteil vom 03.06.1992, BStBl II 1993, 23). Dies gelte nicht, wenn die Ablösung des Nießbrauchs der lastenfreien Veräußerung des Vermögens diene. Im Streitfall sei das Nießbrauchsrecht durch die Vereinbarung der wiederkehrenden Leistungen abgelöst worden, nicht um das Vermögen lastenfrei zu veräußern, sondern um den Betrieb aufzugeben. Nach dem BMF-Schreiben vom 11.03.2010 endet der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der begünstigten Vermögensübergabe grundsätzlich dann, wenn der Übernehmer den Betrieb aufgibt oder das übernommene Vermögen diesem steuerrechtlich nicht mehr zuzurechnen ist. Die wiederkehrenden Leistungen seien ab diesem Zeitpunkt Unterhaltsleistungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG und dürften beim Übernehmer nicht mehr als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abgezogen werden (Hinweis auf BFH-Urteil vom 31.03.2004, BStBl II 2004, 830). Handelsrechtlich möge es zutreffen, dass die A3-GmbH KG liquidiert worden sei und daher bis zum Ende der Liquidation fortbestehe. Steuerrechtlich ende die Mitunternehmerschaft jedoch grundsätzlich mit der Betriebsaufgabe und der Feststellung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns. Dementsprechend greife auch nicht die von den Klägern zitierte Beweiserleichterung, dass von ausreichend ertragbringendem Vermögen auszugehen ist, wenn nach überschlägiger Berechnung die wiederkehrenden Leistungen nicht höher sind als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Vermögens. Denn diese widerlegbare Vermutung dafür, dass die Erträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen in der vereinbarten Höhe zu erbringen, bestehe nur dann, wenn der Betrieb vom Übernehmer fortgeführt wird. Dies sei aber im Streitfall nicht der Fall, die A3-GmbH KG sei zum 30.06.2011 aufgegeben und anschließend liquidiert worden. Dementsprechend sei auch unmaßgeblich, dass die durchschnittlichen Erträge des Jahres der

Vereinbarung der wiederkehrenden Leistungen und der beiden vorangegangenen Jahre ausreichen, um die dauernde Last abzudecken. Deshalb könne auch außer Acht bleiben, dass evtl. AfA-Beträge oder Erhaltungsaufwendungen dem steuerlichen Ergebnis noch hinzuzurechnen wären oder die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn in die Berechnung einbezogen werden kann. Genauso wenig könne es eine Rolle spielen, dass die Vermögensübergeberin A5 im Februar 2014 verstorben ist.

17

Zur Begründung der dagegen erhobenen Klage wird im Wesentlichen die Begründung aus den Einspruchsverfahren wiederholt. Es sei unzutreffend, dass die Mitunternehmerschaft steuerrechtlich grundsätzlich mit der Betriebsaufgabe und der Feststellung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns zum 30.06.2011 ende und ein Abzug der dauernden Last als Sonderausgaben folglich nicht möglich sei. Bei der Auflösung der Mitunternehmerschaft wechsele die Gesellschaft von der bisher (aktiven) Tätigkeit in eine Liquidations-(Abwicklungs-)Gesellschaft. Der bisherige Gesellschaftszweck ändere sich insoweit, dass er von nun an auf die Abwicklung der laufenden Geschäfte, den Ausgleich aller Forderungen und Verbindlichkeiten, die Verwertung des Gesellschaftsvermögens und dessen Verteilung an die Gesellschafter gerichtet ist. Ist dieser Zweck erfüllt, d.h. das Gesellschaftsvermögen ist verwertet und an die Gesellschafter verteilt worden, sei die Liquidation endgültig abgeschlossen und die Gesellschaft damit beendet. Somit bestehe bis zum Zeitpunkt des endgültigen Abschlusses der Liquidation der Gewerbebetrieb der KG steuerrechtlich fort und die Gesellschafter blieben bis dahin Mitunternehmer. Daher sei erst nach Beendigung der Liquidation von der „Aufgabe des Betriebs“ zu sprechen. Die im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung vereinbarten wiederkehrenden Leistungen zwischen dem Übergeber und Übernehmer seien folglich erst nach Abschluss der Liquidation, d.h. nach Beendigung der Gesellschaft, Unterhaltsleistungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG. Bis zu diesem Zeitpunkt dürften die wiederkehrenden Leistungen beim Übernehmer als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abgezogen werden.

18

Wie der Aufgabebilanz zum 30.06.2011 entnommen werden könne, seien im Betriebsvermögen der KG zum 30.06.2011 noch Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (EDV-Software, Pkw u.a.), Umlaufvermögen (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, Kassen- und Bankbestand), Rechnungsabgrenzungsposten sowie sonstige Rückstellungen und Verbindlichkeiten (aus Lieferung und Leistungen sowie sonstige Verbindlichkeiten) ausgewiesen. Von einer vollständigen Abwicklung der Gesellschaft und einer Verteilung des Vermögens könne in diesem Zeitpunkt folglich nicht ausgegangen werden. Eine Veräußerung, ein Ausgleich bzw. eine Überführung in das Privatvermögen dieser Wirtschaftsgüter sei erst nach dem 30.06.2011 erfolgt.

19

Zum Betriebsvermögen der A3-GmbH KG gehöre die 100%ige Beteiligung an der A3-GmbH (sog. E. GmbH & Co. KG). Diese GmbH sei ebenfalls liquidiert worden. Der rechtsgültige Abschluss der Liquidation und die damit zusammenhängende Schlussauskehrung sei erst mit Ablauf des sog. Sperrjahres zum 31.03.2014 erfolgt. Somit sei eine Beendigung der Liquidation frühestens zu diesem Zeitpunkt möglich, da erst dann alle Wirtschaftsgüter entweder veräußert, ausgeglichen oder in das Privatvermögen überführt worden seien und folglich erst dann das Gesellschaftsvermögen vollständig verwertet und an die Gesellschafter verteilt worden sei.

20

Die Vollbeendigung der KG liege erst im Zeitpunkt der Verteilung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschafter vor. Ungeachtet vom Zeitpunkt der Versteuerung etwaiger Aufgabegewinne/-Verluste betreibe die aufgelöste KG einkommensteuerlich auch während des Abwicklungsstadiums ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 EStG. Dies bedeute, dass die Gesellschafter der KG bis zur Beendigung der Liquidation weiterhin Mitunternehmer sind (Hinweis auf BFH-Urteil vom 27.04.1978 IV R 187/74, BStBl II 79, 89, Blümich/Bode, § 15 EStG, Rz. 248, 249). Soweit der Beklagte vorbringe, dass durch die Abwicklung der laufenden Geschäfte und die Verwertung des Vermögens keine Einkünfte, die zur Sicherung der Versorgung des Übergebers auch nur teilweise geeignet wären, entstehen, sei dies unerheblich, da die Frage, ob das übertragene Vermögen ausreicht, um die Versorgung des Übergebers aus dem

übernommenen Vermögen zumindest zu einem Teil zu sichern, im Zeitpunkt der Vermögensübertragung geprüft werden müsse.

21

Der Klägervertreter beantragt, den geänderten Bescheid über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag für 2011 vom 06.05.2013 sowie den Bescheid über Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag für 2012 vom 14.04.2014, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.02.2015 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer jeweils unter Anerkennung der dauernden Last i.H.v. 9.000 € für 2011 und 18.000 € für 2012 festgesetzt und jeweils entsprechend herabgesetzt wird.

Hilfsweise wird für den Fall des Unterliegens die Zulassung der Revision beantragt, weil noch nicht höchststrichterlich entschieden sei, ob die dauernde Last auch dann anerkannt werden kann, wenn der Betrieb aufgegeben wird.

Für das beklagte Finanzamt wird Klageabweisung beantragt und zur Begründung Folgendes vorgetragen:

22

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG, die für die Ermittlung des Werts des Betriebsvermögens bei der Veräußerung oder Aufgabe zwingend vorgeschrieben ist, seien alle Vorgänge - also auch die Abwicklung der im Aufgabezeitpunkt noch laufenden Geschäfte - im Gewinn der Gesellschaft enthalten.

23

Des Weiteren würden die Kläger verkennen, dass gerade die Verwertung und Verteilung der noch vorhandenen Wirtschaftsgüter im Auflösungsgewinn zum 30.06.2011 enthalten sind. Evtl. Veränderungen, die sich durch die tatsächliche spätere Verwertung des Vermögens ergäben, hätten allenfalls als rückwirkendes Ereignis Einfluss auf den Veräußerungsgewinn. Keinesfalls aber entstünden durch die Abwicklung der laufenden Geschäfte und die Verwertung des Vermögens noch Einkünfte, die zur Sicherung der Versorgung des Übergebers auch nur teilweise geeignet wären. Deshalb sei auch unerheblich, dass in der Aufgabebilanz zum 30.06.2011 noch Anlagevermögen usw. vorhanden war. Forderungen und Verbindlichkeiten seien ohnehin Ausfluss der bisherigen Geschäftstätigkeit und führten nicht zu künftigen Erträgen.

24

Genauso wenig spiele die Liquidation der A3-GmbH eine Rolle, denn auch hier wäre ein evtl. entstandener Aufgabegewinn bereits zum 30.06.2011 verwirklicht. Eine spätere Verwertung und Verteilung von vorhandenem Vermögen, wobei das Vorhandensein bei einer reinen A3-GmbH äußerst zweifelhaft sei, sowie die Schlussauskehrung seien reine Vermögensverwendung und führten nicht zu Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 EStG.

25

Ab dem Zeitpunkt der Vereinbarung der Versorgungsleistungen am 01.07.2011 sei jedenfalls kein ertragbringendes Vermögen mehr vorhanden gewesen.

26

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der vorliegenden Steuerakten sowie auf die Sitzungsniederschrift vom 25.01.2019 verwiesen.

Entscheidungsgründe

27

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten, die Einkommensteuer 2011 und 2012 ist nicht zu hoch festgesetzt worden (§ 100 Abs. 1 S.1 FGO). Das beklagte Finanzamt hat zu Recht die Anerkennung der strittigen Zahlungen als Sonderausgaben abgelehnt.

28

1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung (jetzt: § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 EStG) gehören zu den Sonderausgaben auch auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen. Voraussetzung für ihren Abzug ist, dass sie nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, und dass der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Die Abzugsmöglichkeit gilt nur in den in § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG a. F. benannten Fallgruppen. Versorgungsleistungen die im Zusammenhang mit der Übertragung der Beteiligung an einer Personengesellschaft oder an einer GmbH stehen, können demnach unter weiteren Voraussetzungen grundsätzlich zum Sonderausgabenabzug führen.

29

Ungeachtet des Vorliegens weiterer Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug ist im Streitfall Folgendes maßgeblich:

30

Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.05.2003 - GrS 1/00 - (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) sind im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vereinbarte wiederkehrende Leistungen dann nicht als dauernde Last abziehbar, wenn sie nicht aus den erzielbaren laufenden Nettoerträgen des übergebenen Vermögens gezahlt werden können. Versorgungsleistungen stellen nur dann kein Entgelt für das im Gegenzug überlassene Vermögen dar, wenn die erzielbaren Nettoerträge des überlassenen Wirtschaftsgutes im konkreten Fall -soweit bei überschlägiger Berechnung vorhersehbarausreichen, um die Versorgungsleistungen abzudecken.

31

Der erzielbare Nettoertrag ist nicht notwendigerweise mit den steuerlichen Einkünften identisch. In Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 893, Tz. 14) geht der Große Senat des BFH in seiner v.g. Entscheidung davon aus, dass den nach steuerlichen Regeln ermittelten Einkünften Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie außerordentliche Aufwendungen hinzuzurechnen sind.

32

Die Ertragsprognose muss auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss abstellen. Sind in der Vergangenheit ausreichende Überschüsse erwirtschaftet worden, so bieten diese einen gewichtigen Anhaltspunkt. Unter diesem Gesichtspunkt hält es der Große Senat des BFH in seiner v.g. Entscheidung daher für zutreffend, wenn die Finanzverwaltung -in Anlehnung an R 99 der Erbschaftsteuer-Richtliniender Ertragsprognose den durchschnittlichen Nettoertrag des Jahres der Übergabe und der beiden vorangegangenen Jahre zugrunde legt (BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 893, Tz. 15). 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.

33

Maßgebendes Kriterium für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut Gegenstand einer unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein kann, ist die Vergleichbarkeit mit dem Vorbehaltsnießbrauch. Die Vermögensübergabe muss sich so darstellen, dass die vom Übernehmer zugesagten Leistungen -obwohl sie von ihm erwirtschaftet werden müssen- als zuvor vom Übergeber vorbehaltene -abgespaltene- Nettoerträge vorstellbar sind.

34

Der für die Abziehbarkeit als dauernde Last erforderliche sachliche Zusammenhang mit der Vermögensübergabe wird nicht dadurch unterbrochen, dass sich der Übergeber zunächst den Nießbrauch an dem übertragenen Vermögen vorbehalten hat und der Nießbrauch aufgrund eines später gefassten Entschlusses durch wiederkehrende Leistungen ersetzt wird (BFH, Urteil vom 03.06.1992 - X R 147/88,

BFHE 169, 127, BStBl II 1993, 98). In diesem Fall ist es nicht erforderlich, dass die Ablösung bereits im Übergabevertrag vereinbart ist. Es kommt vielmehr darauf an, ob die Versorgungsrente -wenn auch betragsmäßig eingeschränkter ursprünglich vereinbarten Vorbehaltsnießbrauch ersetzt (gleitende Vermögensübergabe; BFH, Urteil vom 16.06.2004 - X R 50/01, BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130). An diesen Grundsätzen hat der Gesetzgeber bei der Neufassung von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 nichts geändert (BFH, Urteil vom 12.05.2015 - IX R 32/14, BFHE 250, 78, BStBl II 2016, 331).

35

2. Für den Streitfall bedeuten diese Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, dass der Sonderausgabenabzug zu versagen ist.

36

a) Im Streitfall beruhen die strittigen Zahlungen für die Ablösung bzw. die Aufgabe des Nießbrauchs der Mutter auf dem Übergabevertrag vom 20.01.2000. Zwar ist nach der v.g. Rspr. des BFH im Rahmen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen eine sog. gleitende Vermögensübergabe, d.h. ein Übergang von Vorbehaltsnießbrauch auf wiederkehrende Versorgungsleistungen steuerrechtlich zulässig. Jedoch ist im Streitfall zu beachten, dass im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit der Vereinbarung der wiederkehrenden Leistungen (Versorgungsrente) am 25.07.2011 das übertragene Vermögen, d.h. die Beteiligungen an der A-GmbH und an der A3-GmbH KG, durch den Kläger mit Rückwirkung zum 01.07.2011 veräußert (A-GmbH Beteiligung) bzw. zum 30.06.2011 aufgegeben (A3-GmbH KG) wurden. Die nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.05.2003 - GrS 1/00 (a.a.O.) notwendige Ertragsprognose bei Vereinbarung einer dauernden Last bezieht sich stets nur auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss (so auch BFH, Urteil vom 08.07.2015 - X R 47/14, juris). Wird ein anlässlich der Übergabe von Vermögen zur Vorwegnahme der Erbfolge zugunsten des Übergebers und/oder dessen Ehegatten vorbehaltener Nießbrauch später abgelöst und werden dabei zugunsten des bisherigen Nießbrauchers auf dessen Lebenszeit wiederkehrende Leistungen vereinbart, die aus den Erträgen des übergebenen Vermögens gezahlt werden können, ist im Zweifel davon auszugehen, dass sich der bisherige Ertragsvorbehalt fortsetzt; an die Stelle des vorbehaltenen Nießbrauchs tritt die Versorgungsrente (BFH, Urteil vom 16.06.2004 - X R 50/01, BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130). Daraus folgt nach Auffassung des Senats aber, dass aufgrund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Ablösung des Nießbrauchs durch wiederkehrende Versorgungsleistungen für die Zukunft die Erwirtschaftung eines ausreichenden Ertrages aus dem übergebenen, jetzt nicht mehr mit einem Nießbrauch belasteten Vermögen möglich sein muss und es somit für die Ertragsprognose nicht auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs, sondern auf die Ertragsprognose zum - späteren - Zeitpunkt der erstmaligen vertraglichen Vereinbarung der Versorgungsrente ankommt. Erst ab diesem Zeitpunkt muss der Übernehmer Erträge aus dem erhaltenen Vermögen selbst erwirtschaften, um die Versorgungsrente zu finanzieren und erst ab Beginn der Zahlung treten die Rechtsfolgen des steuerlich privilegierten Rechtsinstituts der sog. privaten Versorgungsrente ein (zu Letzterem vgl. BFH, Urteil vom 31.03.2004 - X R 66/98, BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830). Vertragsschluss i.S.d. vorstehend zitierten Rechtsprechung des BFH ist nach Meinung des Senats folglich derjenige, mit dem die Versorgungsrente erstmalig vertraglich vereinbart wird. Im Streitfall ist die gebotene Ertragsprognose deshalb entgegen der Meinung der Kläger nicht zum Zeitpunkt der Vermögensübergabe im Jahr 2000, sondern nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Aufgabe bzw. Ablösung der Nießbrauchsrechte zu erstellen, denn zuvor war aufgrund des Nießbrauchs vom Übernehmer keine dauernde Last zu erbringen bzw. eine solche überhaupt nicht vereinbart. Das Ertragsrisiko traf bis dahin nicht den Kläger. Es bedurfte zum Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligungen gegen Vorbehaltsnießbrauch keiner Ertragsprognose. Bis zur Ablösung der Nießbrauchsrechte waren keine bezifferten Nettoerträge in Form einer dauernden Last von der Übergeberin vorbehalten worden, die der Übernehmer zu erwirtschaften und in vereinbarter Höhe als wiederkehrende Leistung an die Übergeberin zu zahlen hatte. Solche Leistungen sind erstmalig im Vertrag vom 25.07.2011 ab 01.07.2011 vereinbart worden. Auf die Ertragslage in der Vergangenheit bzw. zum Zeitpunkt der Vermögensübertragung im Jahr 2000 kann nicht abgestellt werden. Vielmehr sind die aktuellen Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses im Juli 2011 maßgeblich.

37

b) Soweit sich die wiederkehrende Leistung auf die Aufgabe des Nießbrauchs an den Gesellschaftsanteilen der A-GmbH bezieht, ist ein positiver Ertrag zum Zeitpunkt der Ablösung des Nießbrauchs nicht mehr zu erwarten gewesen, denn zum einen haben der Kläger und seine Schwester mit Abtretungsvertrag vom selben Tag gegenüber dem Erwerber auf Gewinnausschüttungen der A-GmbH für die Jahre ab 2008 bis einschließlich und anteilig auch für 2011 verzichtet. Zum anderen wurden die GmbH - Anteile rückwirkend ab dem 01.07.2011, d.h. ab dem Tag, ab dem auch die dauernde Last zu erbringen war, abgetreten. Ein künftiger Ertrag aus der A-GmbH Beteiligung war für den Kläger ab diesem Zeitpunkt damit weder zu erwarten noch zu erwirtschaften. Der Ertrag aus der Anteilsabtretung an Dritte ist kein laufender Nettoertrag aus der übergebenen Beteiligung. Wird die Versorgungsrente aus dem Veräußerungserlös bestritten, handelt es sich letztlich um den Verbrauch der Vermögenssubstanz, die zudem nicht mehr in Form des übergebenen Vermögens vorhanden ist, sondern in anderer Form, nämlich in Form von Geld bzw. Forderungen. Im Übrigen ist zu beachten, dass lt. Ziff. III. des Übergabevertrages vom 20.01.2000 Erträge oder Verluste aus der Aufdeckung stiller Reserven den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Insoweit war ein Nießbrauch zu Gunsten der Mutter nicht vorbehalten worden und brauchte auch nicht abgelöst zu werden.

38

c) Gleiches gilt hinsichtlich der Ablösung des Nießbrauchs an den Anteilen an der A3-GmbH KG. Die Betriebsaufgabe zum 30.06.2011 bewirkte steuerrechtlich die Beendigung der laufenden Erträge. Aufgrund der Bilanzierung zum Aufgabezeitpunkt 30.06.2011 waren - ausstehende - Forderungen ebenso wie Verbindlichkeiten bereits erfasst. Aufgabegewinne durch die Auflösung stiller Reserven u.ä. sind dabei ebenfalls nicht zu berücksichtigen, denn auch hier waren stille Reserven vom Nießbrauch nicht umfasst, sodass die dauernde Last nicht dafür als Ablöse vereinbart bzw. gezahlt wurde (vgl. III. des not. Vertrags vom 20.01.2000). Unbeachtlich ist nach Meinung des Senats, dass die Liquidationsphase einschließlich der Beendigung der Verwaltung der GmbH über den 30.06.2011 bzw. 01.07.2011 hinaus angedauert hat. Denn zutreffend weist der Beklagte darauf hin, dass auf die steuerrechtliche Aufgabe zum 30.06.2011 abzustellen ist. Es liegt für diesen Zeitpunkt eine Aufgabebilanz der A3-GmbH KG vor. Im Übrigen sind laufenden Erträge des Klägers aus der Beteiligung an der A3-GmbH KG ab dem 01.07.2011, durch die die vereinbarte Rente beglichen werden konnte, weder dargetan noch ersichtlich. Für 2012 wurden Einnahmen i.H.v. 14,54 € und ein Verlust i.H.v. 6.554 € erklärt. Eine positive Ertragsprognose zu diesem Zeitpunkt ist nicht gegeben. Für die Zahlung der wiederkehrenden Versorgungsleistung aus dem erhaltenen Veräußerungserlös gelten die Ausführungen unter 2.b) entsprechend.

39

d) Die Auffassung des Senats zur Beendigung der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen steht im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung.

40

Zwar hat der Große Senat des BFH die Frage, wann die Abziehbarkeit von Versorgungsleistungen endet, in seiner Entscheidung vom 12.05.2003 - GrS 1/00 offengelassen. Aber aus dem amtlichen Leitsatz zu dieser Entscheidung ergibt sich deutlich, dass es sich um laufende Nettoerträge des übergebenen Vermögens handeln muss. Dem entsprechen Zahlungen der Versorgungsrente aus Mitteln eines Veräußerungs- oder Aufgabenerlöses bzw. -gewinns nicht (s.o. 2. b)).

41

Zudem endet nach der Rechtsprechung des 10. Senats des BFH (BFH, Urteil vom 17.06.1998 - X R 104/94, BFHE 186, 280, BStBl II 2002, 646) die Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen, wenn das übergebene existenzsichernde Vermögen vom Übernehmer später veräußert wird. Das soll auch dann gelten, wenn der Übernehmer mit dem Veräußerungserlös z.B. ein Ersatzgrundstück erwirbt (BFH, Urteil vom 17.06.1998 - X R 129/96, BFH/NV 1999, 294). Nach dem BFH-Urteil vom 31.03.2004 - X R 66/98 (a.a.O.) endet mit der Veräußerung oder dem Verbrauch des übergebenen Vermögens die Abziehbarkeit der dauernden Last jedenfalls auch dann, wenn kein Ersatzwirtschaftsgut erworben wird. Der Veräußerung, wie mit der Beteiligung an der A-GmbH geschehen, ist im Streitfall die Aufgabe der A3-GmbH KG zum 30.06.2011 gleichzustellen, denn auch dadurch kann aus dem übergebenen Vermögen kein - laufender - Ertrag mehr

erwirtschaftet werden, das existenzsichernde Vermögen als Einkunftsquelle für den Übernehmenden entfällt. Im Übrigen war die Fortsetzung der dauernden Last an den Erträgen eines Surrogats weder vereinbart noch wurde ein Ersatzwirtschaftsgut erworben.

42

e) Auch als letzte (Geld-)Leistung im Zusammenhang mit der Vermögensübergabe ist die Ablösezahlung nach zutreffender Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 31.03.2004 - X R 66/98, a.a.O. m.w.N.) nicht als dauernde Last abzugsfähig. Die fehlende Abziehbarkeit der Ablösezahlung ist darin begründet, dass mit der Ablösezahlung die Voraussetzungen für die Privilegierung der Unterhaltszahlungen als abziehbare private Versorgungsrente entfallen. Lösen die Vertragsparteien eines Übergabevertrags die Versorgungsleistungen ab und beenden sie damit den Transfer vorbehaltener Erträge oder veräußert der Vermögensübernehmer das übertragene Vermögen ohne Anschaffung eines Surrogats, enden damit auch die Rechtsfolgen des steuerlich privilegierten Rechtsinstituts der sog. privaten Versorgungsrente. Die Leistungen und Bezüge sind folglich nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar und daher beim Berechtigten nicht steuerbar. Es gelten vielmehr mit Wirkung für die Zukunft die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechts. Wenn, soweit und sobald sich die vom Übernehmer erbrachte bzw. zu erbringende Leistung nicht mehr als Transfer vorbehaltener Erträge darstellt, ist für eine Anwendung des Sonderrechts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen kein Raum mehr. Nach den dann wieder anwendbaren allgemeinen Rechtsgrundsätzen sind Ablösezahlungen beim Vermögensübernehmer nicht abziehbare und beim Vermögensübergeber nicht steuerbare Unterhaltsleistungen. Die von den Parteien des Übergabevertrags als unentgeltlich gewollte Vermögensübertragung verändert durch die Ablösezahlung nicht ihren Charakter, es ändert sich lediglich die steuerliche Beurteilung der Leistung.

43

An dieser Rechtsauffassung ändert sich auch dadurch nichts, dass die Ablösezahlung selbst als wiederkehrende (Renten-) Zahlung vereinbart wird, wenn im zeitlichen Zusammenhang damit das übergebene, jetzt unbelastete Wirtschaftsgut veräußert oder aufgegeben wird. (vgl. BFH, Urteil vom 31.03.2004 - X R 66/98, a.a.O.).

44

So sind die Verhältnisse im Streitfall. Sowohl die Betriebsaufgabe der A3-GmbH KG, als auch die Veräußerung der Beteiligung an der A-GmbH sind geplant im zeitlichen Zusammenhang mit der Ablösung bzw. Aufgabe des Nießbrauchs an den übertragenen Beteiligungen erfolgt.

45

Die geltend gemachten Zahlungen an die Mutter des Klägers wurden daher zu Recht bei den Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre nicht berücksichtigt.

46

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

47

4. Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Die zur Begründung des Hilfsantrags der Kläger herangezogene Frage, ob die dauernde Last auch dann anerkannt werden kann, wenn der - übergebene - Betrieb bzw. die Beteiligung aufgegeben wird, lässt sich aus der unter 2. d) und e) dargestellten Rechtsprechung des BFH, die der Senat seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, hinreichend beantworten, d.h. verneinen. Sie bedarf nach Auffassung des Senats deshalb keiner weiteren höchstrichterlichen Klärung.