

Urteil vom 15. May 2018, X R 42/17

Unbestimmter Tenor eines FG-Urteils

ECLI:DE:BFH:2018:U.150518.XR42.17.0

BFH X. Senat

FGO § 100 Abs 2 S 2, FGO § 119 Nr 6

vorgehend FG Düsseldorf, 12. July 2017, Az: 9 K 1804/16 E

Leitsätze

1. NV: Will das FG die Steuerberechnung gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen, muss es über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Steuerbetrags überlassen bleibt .
2. NV: Ein Urteilstenor ist unbestimmt, wenn das FG darin einen bestimmten Einkünftebetrag den "sonstigen Einkünften" zuordnet, ohne sich dabei auf einen konkreten Tatbestand des § 22 EStG festzulegen, und das Urteil die zutreffende Zuordnung auch im Übrigen nicht erkennen lässt .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. Juli 2017 9 K 1804/16 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2012 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger war Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH (im Folgenden: Alt-GmbH). Diese hatte dem Kläger am 1. Juni 1987 eine Pensionszusage erteilt, deren Inhalt das Finanzgericht (FG) nicht festgestellt hat.
- 2 Am 1. Dezember 2003 wurde die Pensionszusage neu gefasst. Danach sollte dem Kläger ab Vollendung des 65. Lebensjahrs eine monatliche Altersrente von 10.800 € sowie im Fall der Berufsunfähigkeit eine Invalidenrente in gleicher Höhe zustehen. Der Klägerin war für den Fall, dass sie den Kläger überleben sollte, eine Witwenrente von 6.480 € monatlich zugesagt. Alle Leistungen sollten monatlich im Voraus gezahlt werden und sich unter Berücksichtigung des Verbraucherpreisindex ändern, mindestens aber um 4 % jährlich erhöht werden (Nr. 4 der Pensionszusage). Unter dieser Klausel enthält die sich in den Akten befindliche Kopie der Pensionszusage den --ebenfalls nur in Kopie abgedruckten-- Vermerk "2 % 1.7.2009", der mit der nicht leserlichen Unterschrift einer einzigen Person versehen ist. Nr. 8 der Pensionszusage sah ausdrücklich vor, dass die Leistungen u.a. dann gekürzt oder eingestellt werden konnten, wenn die wirtschaftliche Lage der Alt-GmbH sich nachhaltig so wesentlich verschlechtern sollte, dass ihr eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden konnte.
- 3 Im August 2006 vollendete der Kläger sein 65. Lebensjahr. Das FG hat ausgeführt, nach diesem Zeitpunkt habe ihm die Alt-GmbH die zugesagte Pension gezahlt. Nach dem übereinstimmenden Vorbringen der Beteiligten wurde die Pensionszusage aber erst ab einem --nicht näher bekannten-- Zeitpunkt im Jahr 2007 vollzogen. Die Höhe der

monatlichen Pensionszahlungen hätte sich nach der vertraglichen Anpassungsklausel im Jahr 2011 auf 14.750,50 € monatlich belaufen müssen; tatsächlich bezog der Kläger in jenem Jahr indes Pensionszahlungen von 12.675,52 € monatlich.

4 Im Streitjahr 2012 zahlte die Alt-GmbH dem Kläger die folgenden Beträge:

- Januar 2012	12.675,52 €
- Februar 2012	5.000,00 €
- März 2012	5.000,00 €

Summe 22.675,52 €

- 5 Weitere Zahlungen erbrachte sie nicht mehr. Nach dem Vorbringen der Kläger --das FG hat insoweit keine Feststellungen getroffen-- habe dies darauf beruht, dass gegen die Alt-GmbH zwei existenzbedrohende Zivilprozesse anhängig gewesen seien, die letztlich zur Insolvenz der Alt-GmbH geführt hätten. Das FG hat ausgeführt, eine Rückdeckungsversicherung sei "offenbar nicht vorhanden" gewesen.
- 6 Mit zwei Kaufverträgen vom 4. Mai 2012 übertrug die Alt-GmbH ihr Inventar sowie ihren Mandantenstamm auf eine Wirtschaftsprüfungs-GmbH (im Folgenden: Neu-GmbH), deren Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Sohn (S) der Kläger war. Als Gegenleistung wurde ein Betrag von 1.256.263,96 € vereinbart, der aber zunächst nicht gezahlt wurde.
- 7 Am 24. Juli 2012 schlossen die Alt-GmbH, die Neu-GmbH und die Kläger einen Vertrag, mit dem die Neu-GmbH zur Erfüllung ihrer Kaufpreisverpflichtung einen Teil der Pensionszusage der Alt-GmbH in Höhe von 1.296.893 € übernahm. Daraus resultierte ein monatlicher Pensionsanspruch des Klägers von 7.771,50 €. Die Pensionszusage vom 1. Dezember 2003 wurde als Anlage zu diesem Vertrag genommen. Die Alt-GmbH erklärte, mit dieser Schuldübernahme sei vorbehaltlich einer weiteren Abrechnung die Kaufpreisschuld erloschen. Die Kläger stimmten der Schuldübernahme ausdrücklich zu. Im Übrigen blieb die Pensionsverpflichtung bei der Alt-GmbH, die aber keine Zahlungen mehr leistete. Die Neu-GmbH buchte die Verpflichtung nicht als Pensionsrückstellung, sondern als "Darlehen aus Altersversorgung" ein.
- 8 Das FG geht davon aus, die gewählte Gestaltung habe einer Vermögensverschiebung zwischen dem Kläger und S dienen sollen, die das Überleben der ertragbringenden Aktivitäten habe sichern und vor dem Gläubigerzugriff abschirmen sollen.
- 9 Von der Neu-GmbH bezog der Kläger im Jahr 2012 sechs monatliche Zahlungen zu je 7.771,50 € (insgesamt 46.629 €). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) hat vorgetragen, der Zahlbetrag sei in den Folgejahren nicht erhöht worden.
- 10 In ihrer Einkommensteuererklärung 2012 erklärten die Kläger die Pensionszahlungen der Alt- und Neu-GmbH bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.
- 11 Demgegenüber vertrat das FA die Auffassung, der Schuldnerwechsel habe nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. April 2007 VI R 6/02 (BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581) zum Zufluss von Arbeitslohn in Höhe des auf die Neu-GmbH übertragenen Teils der Pensionsverpflichtung (1.296.893 €) geführt. Es erhöhte die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um diesen Betrag und setzte die Einkommensteuer 2012 mit Bescheid vom 25. Februar 2014 auf 569.496 € fest.
- 12 Das FG hat im Tatbestand des angefochtenen Urteils festgestellt, der Einspruch habe keinen Erfolg gehabt. In den Akten befindet sich allerdings die Kopie einer Einspruchsentscheidung vom 24. Mai 2016, mit der die Einkommensteuer auf 473.156 € herabgesetzt wurde. Dies beruhte zum einen darauf, dass das FA für den Betrag von 1.296.893 € nunmehr die Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewährte. Im Text der Einspruchsentscheidung ist darüber hinaus die Rede davon, dass der besondere ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG anzuwenden sei; dies ist allerdings jedenfalls in der Kopie der Steuerberechnung, die sich bei den Akten befindet, nicht umgesetzt worden. Zum anderen hatte der Einspruch --jedenfalls ausweislich des Akteninhalts-- insoweit Erfolg, als das FA die Zahlungen der Neu-GmbH (46.629 €) nicht mehr als Arbeitslohn,

sondern als sonstige Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG behandelte und insoweit einen Ertragsanteil von 15 % ansetzte.

- 13** Die anschließend erhobene Klage hatte Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 299). Das FG hat tenoriert, der angefochtene Bescheid werde dahingehend geändert, dass Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.296.893 € entfallen, "mit der Maßgabe, dass die tatsächlichen Auszahlungen der 'neuen' GmbH an den Kläger in Höhe von 46.629 Euro als zusätzliche sonstige Einkünfte zu erfassen sind". Die Steuerberechnung übertrug es dem FA. Welchen der verschiedenen Besteuerungstatbestände des § 22 EStG das FG hat anwenden wollen und in welchem Verhältnis der von ihm angeordnete Ansatz als "zusätzliche" sonstige Einkünfte zu der bereits vom FA vorgenommenen Besteuerung eines Betrages von 46.629 € mit dem Ertragsanteil stehen soll, hat es nicht mitgeteilt.
- 14** Zur Begründung dieser Entscheidung hat das FG ausgeführt, nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 18. August 2016 VI R 18/13, BFHE 255, 58, BStBl II 2017, 730) bewirke die Übertragung einer Pensionsverpflichtung vom Arbeitgeber auf einen Dritten nur dann einen Zufluss von Arbeitslohn beim Berechtigten, wenn dieser ein Wahlrecht auf vorzeitige Auszahlung oder Kapitalisierung habe. Daran fehle es hier. Der Übergang auf die Neu-GmbH habe "nur auf dem Papier" stattgefunden. Selbst wenn man im Hinblick auf die Herabsetzung der Anpassungsrate von 4 % auf 2 % sowie den --vom FG darüber hinaus angenommenen-- Wegfall der Verpflichtung zur Zahlung einer Witwenrente von einer gänzlich neuen Verpflichtung der Neu-GmbH ausgehen wollte, führte dies nicht zu einem Zufluss des Rentenbarwerts beim Kläger.
- 15** Auch unter dem Gesichtspunkt einer möglichen verdeckten Gewinnausschüttung sei ein Zufluss zu verneinen. Weil die Alt-GmbH dem Kläger nur laufende Pensionszahlungen, nicht aber die Verfügungsmacht über den Rentenbarwert geschuldet habe, bewirkten die für beherrschende Gesellschafter geltenden Besonderheiten keine abweichende Beurteilung des Zuflusses.
- 16** Mit seiner Revision wendet sich das FA zwar nicht mehr gegen die Auffassung des FG, der Übernahmebetrag von 1.296.893 € gehöre nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Es beanstandet aber die Zuordnung der laufenden Zahlungen der Neu-GmbH zu den sonstigen Einkünften und hält insoweit die Zuordnung zu den Versorgungsbezügen für zutreffend. Aus den Gründen des angefochtenen Urteils lasse sich weder erkennen, warum dieser Betrag unter § 22 EStG fallen solle, noch sei ein Grund für die "zusätzliche", also doppelte einkommensteuerliche Erfassung dieser Zahlungen ersichtlich.
- 17** Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil dahingehend abzuändern, dass die Auszahlungen der Neu-GmbH an den Kläger in Höhe von 46.629 € im Jahr 2012 nicht als sonstige Einkünfte, sondern als Versorgungsbezüge nach § 19 EStG anzusetzen sind.
- 18** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 19** Sie haben zur Revisionsbegründung des FA keine inhaltliche Stellungnahme abgegeben, aber einen Antrag auf Berichtigung des Tenors des FG-Urteils wegen offenkundiger Unrichtigkeit gestellt. Diesen Antrag hat der Senat mit Beschluss vom heutigen Tage abgelehnt.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 21** 1. Das vorinstanzliche Urteil muss schon deshalb aufgehoben werden, weil sein Tenor nicht hinreichend bestimmt ist.
- 22** Will das FG nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verfahren und die Steuerberechnung dem FA übertragen, muss es über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Steuerbetrags überlassen bleibt (BFH-Urteile vom 27. Juli 1993 VIII R 67/91, BFHE 173, 480, BStBl II 1994, 469, unter II.1.b, und vom 15. Juli 2014 X R 41/12, BFHE 246, 442, Rz 45).

- 23** a) Vorliegend hat das FG tenoriert, die Auszahlungen der Neu-GmbH an den Kläger seien "als zusätzliche sonstige Einkünfte zu erfassen". Auch unter Heranziehung der Urteilsgründe bleibt indes unklar, welchen der verschiedenen in § 22 EStG enthaltenen Steuertatbestände das FG hat anwenden wollen. Anders als die Kläger meinen, reicht es für die Bestimmtheit eines Tenors gerade nicht aus, wenn das FA durch das FG-Urteil "in keiner Weise bei der Zuordnung der laufenden Einkünfte des Klägers gebunden" ist. Die Steuertatbestände des § 22 EStG können betragsmäßig zu durchaus unterschiedlichen Steuerrechtsfolgen führen, so dass ein FG die Auswahl zwischen ihnen schon deshalb nicht ins Belieben des FA stellen kann. Im Gegenteil erfordert ein wirksamer Urteilstenor einen so hohen Grad an Bestimmtheit, dass dem FA --wie bereits dargelegt-- nur noch die Berechnung des Steuerbetrags überlassen bleibt.
- 24** b) Der Tenor des FG-Urteils kann auch nicht dahingehend ausgelegt werden, dass das FG keine Zuordnung zu den sonstigen Einkünften, sondern zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgesprochen hat. Dies wäre allenfalls dann möglich, wenn sich ein solcher Wille aus den Urteilsgründen mit hinreichender Eindeutigkeit ergäbe. Vorliegend hat das FG sich in seinem Urteil zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der laufenden Einkünfte aber überhaupt nicht geäußert.
- 25** c) Auch das Wort "zusätzliche" kann nicht im Wege der Auslegung aus dem vom FG formulierten Urteilstenor entfernt werden. Eine solche Auslegung scheitert daran, dass selbst bei Heranziehung des Tatbestands und der Entscheidungsgründe des vorinstanzlichen Urteils unklar bleibt, welche Vorstellung das FG mit der Formulierung "zusätzliche" verbunden hat, nachdem die laufenden Einkünfte tatsächlich bereits versteuert worden waren.
- 26** 2. Ein durchgreifender Verfahrensmangel, der zur Urteilsaufhebung führt, liegt daneben auch deshalb vor, weil das angegriffene Urteil --wie das FA sinngemäß ebenfalls gerügt hat-- teilweise nicht mit Entscheidungsgründen versehen ist (§ 119 Nr. 6 FGO).
- 27** Zu der zwischen den Beteiligten umstrittenen Frage, wie die laufenden Pensionszahlungen der Neu-GmbH einkommensteuerrechtlich zu behandeln sind, enthalten die Entscheidungsgründe keine Ausführungen. Lediglich im Tenor des Urteils hat das FG eine --nicht näher eingegrenzte-- Zuordnung zu den sonstigen Einkünften vorgenommen, dies aber nicht begründet.
- 28** 3. Die materielle Rechtslage hat der Senat nicht geprüft.
- 29** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de