

Schriften zum Steuerrecht

Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke

Band 63

Besteuerung wiederkehrender Bezüge

Von

Ralf Schmitz



Duncker & Humblot · Berlin

RALF SCHMITZ

Besteuerung wiederkehrender Bezüge

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 63

Besteuerung wiederkehrender Bezüge

Von
Ralf Schmitz



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Schmitz, Ralf:

Besteuerung wiederkehrender Bezüge / von Ralf Schmitz. –

Berlin : Duncker und Humblot, 1999

(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 63)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1998

ISBN 3-428-09650-9

Alle Rechte vorbehalten


© 1999 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-09650-9

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 

Meinen Eltern

Vorwort

Die Besteuerung wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG hat im Anschluß an den Beschluß des Großen Senats vom 15. Juli 1991 einen grundlegenden Wandel erfahren. Während die bisherige Rechtsprechung das Merkmal der Wiederkehr formalistisch interpretierte, bemüht sich die Rechtsprechung nunmehr bei Bezügen im Austausch mit einer Gegenleistung um eine teleologische Interpretation der Vorschrift mit dem Ziel, den Ertragsanteil von der nichtsteuerbaren Vermögensumschichtung abzusondern. Daneben entwickelte die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – ausgehend von dem Scheitern (!) des Regierungsentwurfs eines Steuerneuerungsgesetzes 1954, der die Vermögensumschichtungen einheitlich aus der Steuerbarkeit ausscheiden wollte – ein „Sonderrecht der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen“. Die höchst unterschiedlichen Rechtsfolgen erzeugen eine Fülle von Abgrenzungsproblemen, die u.a. ein umfangreicher – inzwischen bereits berichteter – Erlaß des Bundesfinanzministeriums vom 23.12.1996 zu bewältigen versuchte.

Die mitunter heftige Kritik, die insbesondere die sog. Folgerechtsprechung aus dem Schrifttum erfahren hat, sowie der Sonderrechtscharakter der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, der einer gleichmäßigen Besteuerung aller wiederkehrenden Bezüge entgegensteht und die Klärung der Rechtslage wegen Gestaltungsanreizen, die sich aus den unterschiedlichen Rechtsfolgen ergeben, erheblich behindert, machen die Besteuerung von wiederkehrenden Bezügen zu einem rechtsdogmatisch spannenden und ertragreichen Thema. Die dogmatische Grundlegung und die hieraus abgeleiteten Besteuerungsfolgen für die verschiedenen Arten wiederkehrender Bezüge sowohl für den Berechtigten als auch den Verpflichteten bestimmen die Konzeption der Arbeit. Durch diesen Aufbau soll auch dem Anwender in der Praxis bei Abgrenzungs- und Gestaltungsproblemen Hilfestellung in Zweifelsfragen gegeben werden.

Die Arbeit wurde im Sommersemester 1998 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Gesetzgebung, Rechtsprechung und Literatur sind bis dahin umfassend, bis Ende des Jahres 1998 im wesentlichen ausgewertet worden.

Die Anregung zu dem Thema erhielt ich anlässlich eines Seminars bei meinem späteren Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Joachim Lang, an dem ich als Stu-

dent teilnahm. Meinem damaligen Seminarbetreuer, Herrn Dr. Roman Seer, inzwischen ordentlicher Professor an der Ruhr-Universität Bochum, möchte ich dafür danken, daß er mich zu dem Dissertationsthema ermutigte. Meinem Doktorvater danke ich herzlich für die Betreuung. Mein Dank gilt auch Herrn Prof. Dr. Klaus Tipke, der die Zweitbegutachtung übernahm. Den beiden Herausgebern gebührt mein Dank für die Aufnahme in vorliegende Schriftenreihe ebenso, wie der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln, die die Veröffentlichung durch einen Druckkostenzuschuß ermöglichte. Schließlich möchte ich meiner Verbundenheit allen gegenüber Ausdruck verleihen, die zum Gelingen der Arbeit beigetragen haben, insbesondere meinen lieben ehemaligen Kollegen am Institut für Steuerrecht an der Universität zu Köln.

Brühl, im Februar 1999

Ralf Schmitz

Inhaltsverzeichnis

Einführung	23
A. Thema der Arbeit	23
B. Dogmatische Aufgaben der Arbeit	25
<i>Teil I</i>	
Grundlegung	28
1. Kapitel	
Historische Entwicklung und Systemkritik der gesetzlichen Grundlagen	28
A. Maßgebende Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts.....	28
I. Leistungsfähigkeitsprinzip	28
II. Markteinkommensprinzip	30
B. Leibrentenbesteuerung	33
I. Leibrentenbegriff	35
1. Zivilrechtlicher Begriff.....	35
2. Spezifisch steuerrechtlicher Begriff.....	37
3. Stellungnahme	37
a) Verhältnis zwischen zivil- und steuerrechtlichem Leibrentenbegriff	37
b) Einbeziehung von Sozialversicherungsrenten	41
c) Abänderbarkeit der Rentenbezüge.....	43

d) Gleichmäßigkeit und Regelmäßigkeit der Rentenbezüge	46
e) Art der Rentenbezüge	46
4. Zwischenergebnis	47
II. Überprüfung der Ertragsanteilsbesteuerung anhand der systemtragenden Prinzipien des Einkommensteuergesetzes	47
1. Entgeltliche Leibrenten	48
2. Unentgeltliche Leibrenten	48
III. Zwischenergebnis zur Leibrentenbesteuerung	50
C. Besteuerung sonstiger wiederkehrender Bezüge	50
I. Begriff wiederkehrender Bezüge	50
II. Legitimation einer Anknüpfung an die äußere Form der Wiederkehr?	51
III. Überprüfung anhand der systemtragenden Prinzipien des Einkommensteu- ergesetzes	53
1. Besteuerung von Vermögensumschichtungen	54
2. Auflösung der Grenze zwischen Erwerbs- und Konsumsphäre	55
a) Der Erbschaft- oder Schenkungsteuer unterliegende Vermögens- mehrerungen	55
b) Unterhaltsbezüge	57
c) Staatliche Leistungen	58
IV. Zwischenergebnis zur Besteuerung sonstiger wiederkehrender Bezüge	58

2. Kapitel

Teleologie der wiederkehrenden Bezüge 59

A. Zulässigkeit des steuerrechtlichen Funktionsbegriffs	60
I. Möglichkeit teleologischer Interpretation	60
1. Fiskalzweck	61
2. Abgrenzungszweck	62
3. Doppelzweck	63

Inhaltsverzeichnis	11
4. Eigene Meinung.....	64
a) Verhältnis Staat - Bürger.....	64
b) Einbeziehung des Verhältnisses der Bürger untereinander	65
II. Rangfolge der Begriffsbildungsmethoden.....	67
1. Vorrang des Gesetzeszwecks.....	67
2. Wörtliches Verständnis als Ausgangspunkt der Auslegung.....	68
B. Inhalt des steuerlichen Funktionsbegriffs.....	70
I. Interpersonales Korrespondenzprinzip.....	71
1. Allgemeines Prinzip im Einkommensteuerrecht.....	72
2. Prinzip im Bereich wiederkehrender Bezüge.....	73
II. Bisherige Inhaltsbestimmung durch Rechtsprechung und Literatur.....	77
1. Ausklammerung von Kaufpreislöhnen	77
2. Wertverrechnungslehre.....	78
3. Generelle Trennung von Zins- und Tilgungsanteil	79
4. Vermögenübergabe gegen Versorgungsleistungen	82
III. Stellungnahme.....	83
C. Zwischenergebnis.....	87

3. Kapitel

Subsidiarität des Besteuerungstatbestandes	89
A. Betriebliche Vorgänge.....	89
I. Veräußerung von Betriebsvermögen.....	90
1. Abgrenzung zu privaten Versorgungsvorgängen.....	91
a) Rechtsgeschäfte zwischen fremden Dritten	93
b) Rechtsgeschäfte zwischen einander nahestehenden Personen	94
2. Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens.....	97

3. Veräußerungen im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG	97
II. Betriebliche Versorgungsvorgänge	104
1. Abgrenzung zu privaten Versorgungsvorgängen	105
2. Nachträgliche Vergütungen für geleistete Dienste	106
3. Förderung des Firmenimages	108
III. Zwischenergebnis	109
B. Private Vorgänge	110
I. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	110
1. Grundlagen	111
2. Pensionszusage	112
3. Direktversicherung	113
4. Unterstützungskassen	114
5. Pensionskassen	115
6. Vermächtnisweise Ruhegeldzusage	116
II. Einkünfte aus Kapitalvermögen	116
1. § 20 Abs. 1 Nrn. 1 bis 6, 8 EStG	117
2. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG	117
a) Ertragsanteil der Leibrenten	118
b) Zinsanteil sonstiger wiederkehrender Bezüge	120
III. Verhältnis zu anderen Arten sonstiger Einkünfte	122
1. Einkünfte aus Unterhaltsleistungen	123
2. Einkünfte aus Spekulationsgeschäften	123
3. Einkünfte aus sonstigen Leistungen	125
4. Einkünfte aus Abgeordnetenbezügen	125
IV. Zwischenergebnis	125

Inhaltsverzeichnis	13
--------------------	----

Teil II

Arten wiederkehrender Bezüge	127
-------------------------------------	-----

4. Kapitel

(Voll) Entgeltliche wiederkehrende Bezüge	127
--	-----

A. Abgrenzung zu unentgeltlichen Vorgängen	128
I. Wiederkehrende Bezüge ohne Gegenleistung.....	128
II. Rechtsverzicht	129
1. Verzicht auf Nutzungsrechte	129
2. Erbverzicht	130
III. Zwischenergebnis.....	132
B. Wiederkehrende Bezüge auf Lebenszeit.....	133
I. Abhängigkeit von der Lebensdauer einer Person.....	133
1. Bedingte wiederkehrende Bezüge.....	133
2. Befristete wiederkehrende Bezüge.....	134
a) Abgekürzte lebenslängliche Bezüge.....	134
b) Verlängerte lebenslängliche Bezüge.....	136
II. Behandlung beim Verpflichteten	136
1. Vermögensumschichtung im Rahmen der Erwerbssphäre.....	137
a) Zinsebene bei Leibrenten	137
b) Zinsebene bei sonstigen wiederkehrenden Bezügen auf Lebenszeit.	138
aa) Begriff der dauernden Last.....	138
bb) Zinsanteil dauernder Lasten	139
cc) Ermittlung des Zinsanteils.....	145
c) Kapitalebene.....	147
aa) Anschaffung abnutzbarer Wirtschaftsgüter	147
bb) Anschaffung nicht abnutzbarer Wirtschaftsgüter	153

cc) Entgeltlicher Verzicht auf Rechte	153
2. Privatsphäre	154
III. Behandlung beim Berechtigten	163
1. Zinsebene	164
a) Zuordnung des Zinsanteils	164
b) Ermittlung des Zinsanteils	164
c) Sparerfreibetrag	165
aa) Verfassungsmäßigkeit des Sparerfreibetrags für Einkünfte aus Kapitalvermögen	165
bb) Übertragbarkeit auf Zinsanteile wiederkehrender Bezüge	168
cc) Verfassungskonforme Auslegung oder Analogie des § 20 Abs. 4 EStG	171
dd) Zwischenergebnis	174
2. Kapitalebene	174
a) Spekulationsgeschäfte (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG)	175
b) Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG)	176
aa) Grundsatz	177
bb) Veräußererwahlrecht	177
cc) Nachträgliche Besteuerung bei Verbindung eines festen Kauf- preises mit wiederkehrenden Bezügen	180
C. Wiederkehrende Bezüge auf bestimmte Zeit	183
I. Behandlung beim Verpflichteten	183
1. Vermögensumschichtung im Rahmen der Erwerbssphäre	184
a) Zinsebene	184
aa) Mindestdauer bei Zeitrenten und dauernden Lasten?	184
bb) Zinsanteil	186
b) Kapitalebene	187
2. Privatsphäre	188

Inhaltsverzeichnis	15
II. Behandlung beim Berechtigten	189
1. Zinsebene.....	189
2. Kapitalebene.....	190
5. Kapitel	
Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen	
	193
A. Wesen der Rechtsfigur	193
B. Bisherige Abgrenzung zu teilentgeltlichen Vorgängen	195
I. Vorweggenommene Erbfolge.....	196
1. Leistungen an den Übertragenden	196
2. Leistungen an Erbberechtigte	198
a) Ehegatte.....	198
b) Abkömmlinge.....	198
3. Leistungen an Dritte	199
II. Erwerbe von Todes wegen	200
C. Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen.....	202
I. Voraussetzungen.....	202
1. Existenzsichernde Wirtschaftseinheit	202
a) Betriebliche Einheiten	203
b) Grundstücke des Privatvermögens.....	204
c) Wertpapier- und Geldvermögen	206
2. Ertragbringende Wirtschaftseinheit	208
3. Sonstige Voraussetzungen	209
II. Rechtsfolgen	211
1. Abänderbare Versorgungsleistungen	212
2. Gleichbleibende Versorgungsleistungen	213

III. Kritik in der Literatur.....	214
1. Beschränkung auf ertragbringendes Vermögen.....	215
2. Diskriminierung von Nominalvermögen.....	217
3. Rechtsfolge „Versorgungsleibrente“.....	218
D. Stellungnahme zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen.....	219
I. Steuersystematische Rechtfertigung.....	220
1. Besteuerung der Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1 EStG.....	220
a) Leistung des Vermögensübergebers.....	220
b) Veranlassungszusammenhang.....	221
2. Abzugsfähigkeit der Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG.....	223
a) Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG.....	224
b) Gedanke vorbehaltener Vermögenserträge.....	225
3. Zwischenergebnis.....	227
II. Historische Rechtfertigung.....	227
1. Auffassung der Rechtsprechung.....	227
a) Entwicklung bis zum StNOG 1954.....	228
b) StNOG 1954.....	229
2. Auffassung der Literatur.....	230
a) Befürworter eines Sonderrechts.....	230
b) Ablehnende Literatur.....	231
3. Stellungnahme.....	232
a) Verfassungsrechtliche Zulässigkeit.....	232
b) Existenz des Sonderrechts.....	235
aa) Wille des historischen Gesetzgebers.....	235
bb) Objektivierung des Willens.....	240
cc) Heutige Relevanz des historischen Willens.....	241
dd) Zwischenergebnis.....	245

Inhaltsverzeichnis	17
III. Lösungsvorschlag.....	245
1. Gegenleistungscharakter der Vermögensübergabe	246
2. Parallelen zur schenkungsteuerlichen Behandlung.....	250
a) Verhältnis Einkommensteuer - Schenkungsteuer	250
b) Schenkung unter Auflage	251
aa) Nutzungs- und Duldungsaufgaben	252
bb) Leistungsaufgaben.....	252
3. Die 50%-Regel	255
4. Zwischenergebnis	259
 Zusammenfassung der Ergebnisse	 260
 Rechtsprechungsübersicht.....	 268
 Literaturverzeichnis.....	 279
 Sachwortverzeichnis	 297

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
Abs.	Absatz
AcP	Archiv für die civilistische Praxis (Zeitschrift)
a.E.	am Ende
Alt.	Alternative
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
Bd.	Band
Beschl.	Beschluß
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesminister(ium) der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
d.	des
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt

Diss.	Dissertation
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift (Zeitschrift)
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DRV	Deutsche Rentenversicherung (Zeitschrift)
DSiJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DSiR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DSiRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DSiZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DSiZ/A	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Einführungsgesetz
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinArch	Finanzarchiv (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
Habil.	Habilitation
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.H.v.	in Höhe von
INF	Die Information (Zeitschrift)
i.S.	im Sinne
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JbFSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)

JZ	Juristen Zeitung
Kap.	Kapitel
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
NB	Neue Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungsreport (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
Nrn.	Nummern
NWB	Neue Wirtschafts Briefe (Zeitschrift)
OVGE (St)	Entscheidungen des Königlich Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen
PrEStG	Preußisches Einkommensteuergesetz
PrGS	Sammlung des geltenden preußischen Rechts
RFH	Reichsfinanzhof
RG	Reichsgericht
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
Rn.	Randnummer
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
StBjb.	Steuerberaterjahrbuch
StBKRep	Steuerberaterkongreßreport
StKRep	Steuerkongreßreport
StNOG	Steuerneuordnungsgesetz
StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
Univ.	Universität
Urt.	Urteil
u.s.w.	und so weiter
v.	vom

vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
zit.	zitiert
ZPO	Zivilprozeßordnung
z.T.	zum Teil
ZVG	Zwangsversteigerungsgesetz
zzgl.	zuzüglich

Einführung

A. Thema der Arbeit

Die hier thematisierte Besteuerung wiederkehrender Bezüge ist in § 22 Nr. 1 EStG gesetzlich niedergelegt. Danach gehören die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen zu den *sonstigen Einkünften*, soweit sie nicht den anderen in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten zuzurechnen sind. Der Gesetzgeber konnte sich auf die Normierung privater wiederkehrender Bezüge beschränken, da im betrieblichen Bereich die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften gelten. Deshalb behandelt die vorliegende Arbeit betriebliche wiederkehrende Bezüge nur am Rande. Eine Definition, die über das formale Merkmal der „Wiederkehr“ hinausgeht, enthält § 22 Nr. 1 S. 1 EStG nicht. In Satz 3 Buchst. a der Norm wird beispielhaft die *Leibrente*¹ genannt. Diesen ebenfalls nicht näher erläuterten Begriff kennt auch das Zivilrecht². Die §§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 und 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG betreffen nicht die Besteuerung, sondern den möglicherweise entsprechend zu behandelnden Fall der Abzugsfähigkeit wiederkehrender Bezüge. Sie enthalten die ebenfalls unbestimmten Begriffe der *Renten* und *dauernden Lasten*.

An den bloßen Wortlaut des § 22 Nr. 1 S. 1 EStG anknüpfend haben Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung bis zum Jahr 1991 die Steuerpflicht wiederkehrender Bezüge allein auf das formale Merkmal der Wiederkehr gestützt³. Die Leibrente mußte zusätzlich die Voraussetzungen des zivilrechtlichen Begriffs erfüllen⁴. Die Kritik, die im Schrifttum gegen diese rein begriffliche Interpretation des § 22 Nr. 1 EStG vorgebracht wurde, ver-

¹ Das Gesetz bezeichnet sowohl *Rentenbezüge* (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a) als auch die *Rentenleistungen* (s. §§ 9 Abs. 1 Nr. 1, 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) als *Renten*.

² §§ 759 - 761 BGB.

³ Im RFH-Urt. v. 7.5.1930 VI A 827/27, RStBl. 1930, 578, heißt es: „Bei der Einkommensart „wiederkehrende Bezüge“ ist die Steuerpflicht an die äußere Form geknüpft“; vgl. auch BFH-Urt. v. 25.8.1987 IX R 98/82, BStBl. II 1988, 344, 346.

⁴ BFH-Urt. v. 29.3.1962 VI 105/61 U, BStBl. III 1962, 304: „Der Begriff „Leibrente“ in ... und § 22 Ziff. 1 EStG 1955 ist nach den Grundsätzen des bürgerlichen Rechts zu bestimmen“.

hallte weitgehend ungehört⁵. Erst im Jahre 1991 vollzog die Rechtsprechung einen grundlegenden Wandel. Ausgangspunkt hierfür war der Beschluß des Großen Senats vom 15. Juli 1991⁶, der anhand des Leibrentenbegriffs erstmals die eigenständige *Teleologie der Besteuerung wiederkehrender Bezüge* betonte. Die Folgen dieser Grundentscheidung prägen das Rechtsgebiet bis heute nachhaltig. Seither sind auf ihrer Basis über 40 Entscheidungen zur Besteuerung und Abzugsfähigkeit wiederkehrender Bezüge im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden. Die Entwicklung gipfelte Ende 1996 in einem umfangreichen Erlaß des Bundesministeriums der Finanzen zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung wiederkehrender Bezüge⁷.

Ebenso wie die Mehrzahl der veröffentlichten Entscheidungen befaßt sich die Verwaltungsanweisung mit wiederkehrenden Leistungen und Bezügen im Zusammenhang mit *Vermögensübertragungen*. Diese Vorgänge bilden daher den Schwerpunkt dieser Untersuchung. Die darüber hinaus existierenden Fälle wiederkehrender Bezüge, insbesondere Sozialversicherungsrenten und private Schadensersatzrenten, werden nur im Hinblick auf ihre Bedeutung für die Besteuerung nach § 22 Nr. 1 EStG behandelt.

Die vom Großen Senat anhand der Leibrente entwickelte Teleologie der Besteuerung privater wiederkehrender Bezüge soll dahin gehen, den steuerbaren Ertragsanteil (den Zinsanteil) von der nichtsteuerbaren Vermögensumschichtung abzusondern⁸. Indem der Bundesfinanzhof diesen „steuerlichen Funktionsbegriff“⁹ auf alle entgeltlichen wiederkehrenden Leistungen überträgt, trennt er seit dem Urteil vom 27. Februar 1992¹⁰ - entgegen dem Wortlaut des § 22 Nr. 1 S. 1 EStG - auch bei sonstigen wiederkehrenden Leistungen von vornherein und über die gesamte Laufzeit hinweg die Tilgungs- und Zinsanteile voneinander. Der abgetrennte Zinsanteil wird den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) zugerechnet und so - im Gegensatz zu dem in

⁵ Siehe nur *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 51.

⁶ Az. GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78.

⁷ Az. IV B 3 - S 2257 - 54/96, BStBl. I 1996, 1508.

⁸ BFH-Beschl. v. 15.7.1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78, 83.

⁹ Begriff von *P. Fischer*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 22 Rdnr. A 121, B 106; *ders.*, Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, S. 22; *K. Tipke/J. Lang*, Steuerrecht, § 9 Rz. 587.

¹⁰ Az. X R 136/88, BStBl. II 1992, 609, 612.

Leibrenten enthaltenen Ertragsanteil - durch den Sparerfreibetrag in Höhe von 6000,- DM gemäß § 20 Abs. 4 EStG beträchtlich begünstigt.

Voraussetzung für die Trennung auch bei sonstigen wiederkehrenden Leistungen soll jedoch sein, daß diese im Austausch mit einer Gegenleistung erfolgen, es sich also um entgeltliche Veräußerungsgeschäfte handelt. Kann der Vorgang hingegen der von der Rechtsprechung zu einem eigenständigen Rechtsinstitut verfestigten Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zugeordnet werden, soll es bei der Rechtsfolge des § 22 Nr. 1 S. 1 EStG, also der vollen Steuerbarkeit bleiben¹¹. Die Rechtsprechung begründet dies mit der spezifischen Unentgeltlichkeit der Vorgänge und kommt so zu dem von *Peter Fischer*¹² beschriebenen „Paradoxon eines unentgeltlichen Vorgangs mit Gegenleistung“. Darüber hinaus wird hierdurch die Abgrenzung zu den ebenfalls unentgeltlichen wiederkehrenden Unterhaltsleistungen erschwert.

B. Dogmatische Aufgaben der Arbeit

Die rechtsdogmatische Erfassung der Besteuerung wiederkehrender Bezüge ist bisher nur ansatzweise geleistet worden. Das Thema ist überwiegend eine Domäne der Wirtschaftswissenschaftler¹³ und Praktiker¹⁴. Einen ersten rechtswissenschaftlichen Beitrag neuerer Zeit¹⁵ leistete 1984 *Reinhard Welter* in seiner Schrift „Wiederkehrende Leistungen im Zivilrecht und im Steuerrecht“. Seine Ausführungen beschränken sich jedoch weitgehend auf die Leibrenten. Dogmatisch wegweisend war die Fundamentalkritik von *Peter Fischer* aus dem

¹¹ BFH-Beschl. v. 15.7.1991 GrS 1/90, BStBl. II 1992, 78, 84.

¹² Wiederkehrende Bezüge und Leistungen, S. 54.

¹³ Zu nennen sind hier insbesondere das Werk von *Enno Biergans*, Renten und Raten, das schon in der 4. Auflage erscheint, sowie die Dissertationen von *Simone Hils-Seewöster*, Besteuerung des Einkommens aus wiederkehrenden Vermögensleistungen, *Daniela Niepoth*, Renten und rentenähnliche Leistungen im Einkommensteuerrecht, *Klaus Nuding*, Die Renten im Steuerrecht, und *Albrecht Frhr. v. Stotzingen*, Die Behandlung wiederkehrender Zahlungen im System der Einkommensteuer.

¹⁴ Genannt werden soll hier stellvertretend nur das bereits in 11. Auflage erscheinende Werk von *Rudolf Jansen/Friedrich Wrede*, Renten, Raten, Dauernde Lasten.

¹⁵ Die Dissertation von *Heinz-Ludwig Schober* aus dem Jahr 1964, Die einkommensteuerliche Behandlung der Renten, enthält zwar interessante Ansätze. Der Autor konnte jedoch noch nicht die Entwicklung der höchstrichterlichen Rechtsprechung auf Basis der Reform der Rentenbesteuerung von 1954 berücksichtigen.