

Urteil vom 15. September 2010, X R 16/09

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: keine Rückkehr zu vertragsgemäßigem Verhalten

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 18. August 2008, Az: 8 K 183/07

Leitsätze

1. NV: Verpflichtet sich die Partei eines Vermögensübergabevertrags zur Erbringung von Sachleistungen und Barleistungen, bilden diese eine Einheit. Werden die Barleistungen nicht erbracht, kann dies in der Gesamtwürdigung auf einen mangelnden Rechtsbindungswillen schließen lassen, sodass auch die Sachleistungen nicht als Sonderausgaben abziehbar sind.
2. NV: Wird ein Vermögensübergabevertrag über viele Jahre nicht wie vereinbart durchgeführt, kommt die Rückkehr zu vertragsgemäßigem Verhalten nach dieser Phase der schwerwiegenden Abweichung nicht in Betracht.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 1997 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Dem Kläger war von seinen Eltern durch notariellen Vertrag vom 21. Dezember 1981 (Übergabevertrag) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zum 1. August 1981 das Eigentum an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken übertragen worden. Im Übergabevertrag war vereinbart, dass die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestehenden Außenstände des Viehhandelsunternehmens des Vaters zur Tilgung der Verbindlichkeiten verwendet werden sollten, die auf den vom Kläger übernommenen Grundstücken dinglich abgesichert waren. Im Gegenzug verpflichtete sich der Kläger, Altenteilleistungen (u.a. die Nutzung einer Altenteilerwohnung, die Aufwendungen für Heizung und Strom, Essen und Trinken sowie ein monatliches Taschengeld in Höhe von 350 DM) zu gewähren. Das Taschengeld sollte mit Wegfall des Jagdpachtentgelts ab 1983 gezahlt werden.
- 2 In privatschriftlichen Zusatzvereinbarungen zum Übergabevertrag vom 2. November 1984, 28. November 1984 und 15. Dezember 1986 wurde festgehalten, dass der Kläger seinen Eltern u.a. ein Baraltenteil in Höhe von monatlich 350 DM gewährt und dieses Baraltenteil in Anlehnung an § 323 der Zivilprozessordnung angepasst werden kann. In der Zusatzvereinbarung vom 28. November 1984 war angemerkt, der vereinbarte monatliche Baraltenteil sei bis zu diesem Datum nicht geleistet worden.
- 3 In einer weiteren handschriftlichen Zusatzvereinbarung vom 1. Juli 1990 kamen der Kläger und seine Eltern überein, dass die Eltern in der Zeit vom 1. Juli 1990 bis 30. Juni 1995 auf das vertraglich vereinbarte Taschengeld in Höhe von 350 DM verzichten. Diese Vereinbarung sollte sich jeweils um ein Jahr verlängern, falls keine der Vertragsparteien vor dem 15. Juni eines Jahres eine schriftliche Kündigung ausspricht.
- 4 Tatsächlich erbrachte der Kläger die vereinbarten Barleistungen in Höhe von 350 DM bis einschließlich Juni 1997 nicht. Grund hierfür war nach Angaben des Klägers, dass sein Vater bis einschließlich Juni 1997 eigene gewerbliche Einkünfte als Viehhändler erzielt habe und die Eltern deshalb auf das Taschengeld nicht angewiesen gewesen seien. Zudem habe der Vater auch deshalb auf die Barleistungen verzichtet, weil entgegen seiner ursprünglichen Einschätzung die tatsächlich realisierbaren Außenstände des Viehhandels die dinglich auf den übertragenen Grundstücken abgesicherten Verbindlichkeiten nicht gedeckt hätten.
- 5 Am 23. Juni 1997 schloss der Kläger mit seinen Eltern erneut einen notariellen Vertrag (Änderungsvertrag), in dem eine Änderung des im Übergabevertrag vereinbarten Altenteils geregelt wurde. Die Altenteilsvereinbarung sollte den neuen Gegebenheiten angepasst werden. Zwar sollte das im Übergabevertrag vereinbarte Wohnungsrecht

weiterhin gewährt werden. Pflegen sollte der Kläger die Eltern jedoch nur, solange und soweit dies in der Altenteilerwohnung möglich ist. Bei Übernahme der häuslichen Pflege durch einen sozialen Dienst sollte die Verpflichtung ruhen; ein Pflegegeld sollte an den Kläger ausgekehrt werden. Schließlich vereinbarte der Kläger mit seinen Eltern, dass die im Übergabevertrag gewährten Natural- und sonstigen Leistungen auf eine Geldleistung umgestellt werden; der Kläger verpflichtete sich, ab dem 1. Juli 1997 jeweils bis zum Dritten eines Monats --unter Einschluss des zu leistenden Taschengelds-- seinen Eltern einen Pauschalbetrag in Höhe von 1.000 DM zu bezahlen. Diese Barrente bezahlte der Kläger seinen Eltern ab dem 1. Juli 1997.

- 6** In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1997 machten die Kläger Altenteilleistungen in Höhe von 15.485 DM als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr 1997 gültigen Fassung geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte den begehrten Sonderausgabenabzug.
- 7** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung im Wesentlichen aus, der Übergabevertrag sei nicht wie vereinbart durchgeführt worden. Der Kläger habe im Jahr 1984 sowie in den Jahren 1990 bis einschließlich Juni 1997 kein Taschengeld an seine Eltern gezahlt. Diese Zahlungsunterbrechung sei willkürlich. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 3. März 2004 X R 14/01 (BFHE 205, 261, 266, BStBl II 2004, 826) scheidet deshalb die Anerkennung der durch den Kläger geltend gemachten Zahlungen als Sonderausgaben aus. Der Kläger habe bezüglich der Aussetzung der Taschengeldzahlungen weder eine veränderte Leistungsfähigkeit noch ein verändertes Versorgungsbedürfnis der Eltern dargelegt. Eigene gewerbliche Einkünfte aus dem Viehhandel habe der Vater schon bei Abschluss des Übergabevertrags im Jahr 1981 bezogen. Auch der Abschluss der Änderungsvereinbarung im Jahr 1997 führe nicht zur Anerkennung der Leistungen als Sonderausgaben, denn das Vermögen sei bereits im Jahr 1981 übertragen worden. Eine isolierte Würdigung des Sachverhalts auf der Grundlage des im Jahr 1997 geschlossenen Änderungsvertrags sei nicht möglich. Die Aufnahme der Zahlungen im Jahr 1997 könne steuerlich nicht berücksichtigt werden, da die Aussetzung der Zahlungen in den Jahren zuvor den mangelnden Rechtsbindungswillen der Parteien deutlich mache.
- 8** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Aus dem Verzicht auf die Taschengeldzahlung könne nicht auf einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Parteien im Hinblick auf den Übergabevertrag geschlossen werden. Die Eltern hätten aus dem Übergabevertrag einen Anspruch auf die Zahlungen gehabt und diesen lediglich zeitweise nicht durchgesetzt. Dafür habe es nachvollziehbare Gründe gegeben, zum einen die eigenen Einkünfte des Vaters aus dem Viehhandel, zum anderen die den Erwartungen nicht entsprechende Realisierung der Außenstände hieraus, die die Belastung des Klägers aus den Grundstücken nicht wie vorgesehen habe vermeiden können. Außerdem könne die Nichtzahlung des Taschengelds allein nicht dazu führen, dass auch die anderen Leistungen des Übergabevertrags steuerlich nicht anerkannt werden könnten. Schließlich sei den Parteien wenigstens nach Abschluss und anschließender tatsächlicher Durchführung der Änderungsvereinbarung vom 23. Juni 1997 eine "Rückkehr zum vertragsgerechten Verhalten" zuzubilligen. Die Altenteilleistungen seien deshalb wenigstens ab 1. Juli 1997 als Sonderausgaben zu berücksichtigen.
- 9** Die Kläger beantragen,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 28. März 2007 aufzuheben und im Einkommensteuerbescheid 1997 Versorgungsleistungen in Höhe von 11.323 DM als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu berücksichtigen.
- 10** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zu Recht hat das FG erkannt, dass die streitigen Zahlungen des Klägers an seine Eltern nicht als Sonderausgaben anzuerkennen sind.
- 12** 1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, Sonderausgaben. Werden wiederkehrende Leistungen --wie im Streitfall-- in sachlichem Zusammenhang

mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zugesagt (private Versorgungsrenten), stellen diese weder Veräußerungsentgelt des Übergebers noch Anschaffungskosten des Übernehmers dar, sondern sind spezialgesetzlich den Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) und den wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG) zugeordnet (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 19. Januar 2005 X R 23/04, BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434, unter II.1., m.w.N.). Auch die Anwendung des für Unterhaltsleistungen geltenden Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 und 2 EStG ist durch das Recht der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen spezialgesetzlich ausgeschlossen, weil die steuerrechtliche Zurechnung der Versorgungsleistungen zu den Sonderausgaben und den wiederkehrenden Bezügen auf dem Umstand beruht, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen (vgl. zusammenfassend Senatsbeschluss vom 10. November 1999 X R 46/97, BFHE 189, 497, BStBl II 2000, 188, unter III.6.a).

- 13** Ein Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrag kann der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn die (Mindest-)Voraussetzungen, die die Qualifikation des Vertrags als Versorgungsvertrag erst ermöglichen (Umfang des übertragenen Vermögens, Art und Höhe der Versorgungsleistung sowie Art und Weise der Zahlung), klar und eindeutig vereinbart sind. Die Vereinbarungen müssen zu Beginn des Rechtsverhältnisses und bei Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden (Senatsurteil in BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434, unter II.2.a).
- 14** Die Parteien müssen den im Versorgungsvertrag eingegangenen Verpflichtungen auch tatsächlich nachkommen; die Leistungen müssen wie vereinbart erbracht werden. Allerdings liegt es in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags, dass die Vertragspartner z.B. auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren (Senatsurteil vom 15. Juli 1992 X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020, unter 2.e). Lassen sich Abweichungen von den vertraglichen Vereinbarungen feststellen, so ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen, ob es den Parteien am erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlt und ob sie ihren vertraglichen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen wollen. So wie andere Verträge im Wege des Fremdvergleichs auf ihre Ernstlichkeit überprüft werden, sind Versorgungsverträge, denen beide Parteien --durch äußerliche Merkmale erkennbar-- rechtliche Bindungswirkung beimessen, von solchen "Verträgen" abzugrenzen, die die Parteien selbst nicht ernst nehmen und von denen sie nur Gebrauch machen, wenn es ihnen opportun erscheint (Senatsbeschluss vom 16. Januar 2007 X B 5/06, BFH/NV 2007, 720, unter 1.c aa). Letzteres ist vor allem dann anzunehmen, wenn der Vollzug der Vereinbarung durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen, darüber hinaus aber auch durch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags, die nicht durch Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, gekennzeichnet ist (Senatsurteile in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, 828 f.; in BFHE 209, 91, 93, BStBl II 2005, 434, 435).
- 15** 2. Nach diesen Grundsätzen ist die Beurteilung des FG nicht zu beanstanden, dass die Altenteilsleistungen des Klägers an seine Eltern nicht als Sonderausgaben abziehbar sind. Die mangelnde tatsächliche Durchführung des Übergabevertrags lässt auf einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Parteien schließen. Den Klägern ist auch nach Abschluss des Änderungsvertrags vom 23. Juni 1997 keine "Rückkehr zum vertragsgetreuen Verhalten" möglich (so auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. September 2004 IV C 3 -S 2255-354/04, BStBl I 2004, 922, Tz 39; a.A. Schuster, jurisPR-SteuerR 18/2005, Anm. 1; Schönfelder, Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge 2005, 223).
- 16** a) Da der Kläger nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG trotz unveränderter Leistungsfähigkeit und gleichbleibendem Versorgungsbedürfnis der Eltern jedenfalls im Jahr 1984 und von 1990 bis Juni 1997 das vereinbarte monatliche Taschengeld nicht gezahlt hat, können auch die von ihm geschuldeten und vertragsmäßig erbrachten Sachleistungen nicht als Sonderausgaben anerkannt werden. Die von ihm eingegangene Verpflichtung, den Eltern monatlich ein Taschengeld in Höhe von 350 DM zu zahlen, ist als Altenteilsleistung ebenso typusprägend wie die vereinbarten Sachleistungen. Die geschuldeten Versorgungsleistungen bilden eine Einheit, sie sind gleichgewichtig und gleichwertig und deshalb steuerlich einheitlich zu beurteilen. (Senatsurteil in BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434, unter 3.). Damit scheidet ein Sonderausgabenabzug der Sachleistungen aus.
- 17** b) Nicht als Sonderausgaben abziehbar sind auch die Versorgungsleistungen aufgrund des Änderungsvertrags vom 23. Juni 1997 in Höhe von monatlich 1.000 DM.
- 18** Zutreffend hat das FG darauf abgestellt, dass die Eltern dem Kläger ihr Vermögen bereits mit notariellem Vertrag vom 21. Dezember 1981 übergeben hatten und dass deshalb bei der Frage, ob der Übergabevertrag wie vereinbart

durchgeführt wurde, auf diesen Kontrakt abzustellen ist. Die Verpflichtungen aus dem 1981 geschlossenen Vertrag zur Zahlung des Taschengelds hat der Kläger nach den Feststellungen des FG jedenfalls bis zum Jahr 1984 und zwischen Juli 1990 und Juni 1997 nicht erfüllt. Der handschriftlichen Zusatzvereinbarung vom 1. Juli 1990 kann keine Bedeutung beigemessen werden, da der Verzicht der Eltern auf das monatliche Taschengeld nicht durch veränderte Verhältnisse gerechtfertigt war. Dieses Verhalten des Klägers lässt darauf schließen, dass er sich nicht mehr an den Vertrag gebunden fühlte. Ein am Versorgungsvertrag festhaltender Vermögensübernehmer würde die Versorgungszahlungen nicht ohne sachlichen Grund über einen so langen Zeitraum aussetzen. Ein solcher sachlicher Grund lag nicht vor. Soweit die Kläger hierzu zum einen geltend machen, der Vater habe eigene Einkünfte aus dem Viehhandel gehabt, so dass die Eltern auf die Barleistungen nicht angewiesen gewesen seien, widerspricht dies dem Geltungsanspruch des Übergabevertrags. Die Vertragsparteien haben das Altenteil gerade nicht an den jeweiligen Bedarf der Eltern, insbesondere nicht an das Fehlen von Einkünften des Vaters aus dem Viehhandel geknüpft. Vielmehr zeigt die Koppelung des Taschengeldes nur mit der Jagdpacht, dass die Vertragsparteien die Barleistungen im Übrigen nicht von den den Eltern sonst zur Verfügung stehenden Mitteln abhängig machen wollten. Soweit die Kläger zum anderen vorbringen, die Außenstände aus dem Viehhandel des Vaters seien nicht in erwartetem Umfang realisiert worden, so dass die Belastungen des Klägers nicht wie erwartet hätten vermieden werden können, handelt es sich ebenfalls um Erwartungen, die keinen Niederschlag in den vertraglichen Regelungen gefunden haben und daher eine Anpassung des vertraglich Vereinbarten oder eine gedankliche Verrechnung der gegenseitigen Ansprüche nicht erlauben. Die in dem Übergabevertrag vorgesehene Nutzung der Außenstände zur Tilgung der dinglich gesicherten Verbindlichkeiten war ausdrücklich auf die realisierbaren Außenstände beschränkt, ohne dass die Parteien dafür Mindest- oder Höchstbeträge vorgesehen hätten. Das Risiko, dass die Außenstände in geringerem Maße realisiert würden als angenommen, hatte mithin nach der vertraglichen Konzeption grundsätzlich der Kläger zu tragen. Forderungsausfälle in einem zum (ggf. teilweisen) Wegfall der Geschäftsgrundlage führenden Umfang hat das FG nicht festgestellt. Im Streitfall lässt der fehlende Rechtsbindungswille während vieler Jahre den Übergabevertrag als Ganzes nicht unberührt. Deshalb kommt die Rückkehr zu vertragsgemäßem Verhalten nach einer Phase einer schwerwiegenden Abweichung vom Vereinbarten nicht in Betracht (so auch BMF-Schreiben vom 11. März 2010 IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl I 2010, 227, Tz 63, bzw. in BStBl I 2004, 922, Tz 39). Andernfalls stünde es im Belieben der Vertragsparteien eines Vermögensübergabevertrags zu entscheiden, in welchem Umfang sie den Vertrag als bindend anerkennen und erfüllen wollen.

- 19** Die Zahlungen des Klägers ab Juli 1997 sind nach alledem nicht als Sonderausgaben abziehbar, andererseits bei seinen Eltern auch nicht als wiederkehrende Bezüge steuerbar.
- 20** 3. Da ein Sonderausgabenabzug schon wegen des fehlenden Rechtsbindungswillens der Vertragsparteien ausscheidet, kann offenbleiben, ob die Umstellung der 1981 vereinbarten Sachleistungen auf eine erhöhte Barrente durch eine Änderung der Bedürfnisse der Vertragsbeteiligten gerechtfertigt war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de