

Urteil vom 15. September 2010, X R 10/09

Keine Versagung des Sonderausgabenabzugs bei bloß verspäteter Zahlung von Versorgungsleistungen - Erfordernis einer Gesamtwürdigung - Anwendung von § 11 EStG bei Sonderausgaben

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 11

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 09. Juni 2008, Az: 8 K 437/07

Leitsätze

NV: Die verspätete Zahlung von Versorgungsleistungen führt für sich allein nicht zur Versagung des Sonderausgabenabzugs. Vielmehr ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen, ob die Parteien einen Rechtsbindungswillen hinsichtlich der Durchführung des Versorgungsvertrags besitzen .

Tatbestand

- 1 I. Die Eltern des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) übertrugen diesem mit notariellem Vertrag vom 15. September 2003 (Übergabevertrag) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zum 1. Oktober 2003 das Eigentum an zwei vermieteten Hausgrundstücken. In § 1 des Vertrags war u.a. vereinbart, der Kläger trete mit dem Tag der Besitzübergabe als Vermieter in die Mietverträge ein und stelle die Überlasser nach dem Tag der Besitzübergabe von allen Ansprüchen der Mieter frei. In § 4 des Vertrags verpflichtete sich der Kläger, seinen Eltern auf Lebenszeit monatlich 2.000 € jeweils im Voraus bis zum Dritten des Kalendermonats als dauernde Last zu bezahlen. Im Übergabevertrag nahmen die Vertragsparteien auf § 323 der Zivilprozessordnung Bezug.
- 2 Im Streitjahr 2005 erzielte der Kläger aus den übertragenen Grundstücken Mieteinnahmen in Höhe von 25.700 €.
- 3 Nach den vorgelegten Bankbelegen leistete der Kläger 2005 folgende Zahlungen per Banküberweisung an seine Eltern:
- 4

Datum der Überweisung	Buchungstext	Betrag in €
26.01.2005	Altenteil 01/2005	2.000,00
23.02.2005	Altenteil 02/2005	1.644,01
30.03.2005	Altenteil 03/2005	2.000,00
04.05.2005	Altenteil 04/2005	2.000,00
20.06.2005	Altenteil 05/2005	2.000,00
06.07.2005	Altenteil 06/2005	2.000,00
09.08.2005	Altenteil 07/2005	2.000,00
12.09.2005	Altenteil 08/2005	2.000,00
25.10.2005	Altenteil 09/2005	2.000,00
08.12.2005	Ohne Text	2.000,00
25.01.2006	AT 12/05	2.000,00
Gesamt		21.644,01
- 5 Die Eltern des Klägers erklärten in ihrer Einkommensteuererklärung 2005 den lt. Bankbelegen gezahlten Betrag in Höhe von 21.644 € als Renteneinnahmen.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte --anders als in den Vorjahren-- dem Kläger den begehrten Sonderausgabenabzug.

- 7** Der Einspruch, mit dem der Kläger unter Vorlage einer entsprechenden Bestätigung des Vaters vorgetragen hat, er habe mangels Deckung des Kontos den Restbetrag für Februar und den vollen Betrag für den Monat Oktober bar bezahlt, hatte keinen Erfolg. Zur Begründung hat das FA ausgeführt, die Versorgungsleistungen seien nicht wie vertraglich vereinbart beglichen worden. Nach dem Übergabevertrag hätte die dauernde Last jeweils zum Dritten eines Kalendermonats gezahlt werden müssen; tatsächlich seien die Zahlungen jedoch erst zum Monatsende oder im Folgemonat erbracht worden.
- 8** Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Zwar sei aufgrund der Zeugenaussage des Vaters des Klägers davon auszugehen, dass die Zahlungen für Februar und Oktober 2005 vollständig geleistet worden seien. Jedoch halte die tatsächliche Durchführung des Übergabevertrags einem Fremdvergleich nicht stand. Der erforderliche Rechtsbindungswille fehle. Nach dem Übergabevertrag seien die Zahlungen jeweils bis zum Dritten eines Monats zu leisten. Der Kläger habe aber nie pünktlich gezahlt, sondern die Beträge stets verspätet --überwiegend erst zu Beginn des nächsten Monats-- überwiesen. Der Vortrag des Klägers, er habe die Renten dann überwiesen, wenn das Mietkonto ausreichend gedeckt gewesen sei, zeige, dass jedenfalls ihm der erforderliche Rechtsbindungswille gefehlt habe. Weil die monatlichen Rentenzahlungen den wesentlichen Lebensunterhalt der Eltern des Klägers sicherstellen sollten, hätte er sie nicht mit der Deckung des Mietkontos --die ihrerseits von Zufälligkeiten wie der Zahlungsmoral der Mieter, eventueller Aufwendungen sowie der tatsächlichen Vermietung der Grundstücke abhängig sei-- verknüpfen dürfen.
- 9** Mit seiner Revision rügt der Kläger eine Verletzung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der für das Streitjahr 2005 geltenden Fassung. Nach dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. November 1999 X R 46/97 (BFHE 189, 497, BStBl II 2000, 188) hindere die Unregelmäßigkeit der Zahlungen für sich allein die Anerkennung einer dauernden Last nicht. Erforderlich seien vielmehr weitere Umstände, die auf einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Parteien schließen lassen. Der Kläger habe die Zahlungen nicht willkürlich verspätet geleistet. Er habe vielmehr stets sogleich gezahlt, wenn das Mietkonto ausreichend gedeckt gewesen sei. Auch ein fremder Dritter hätte in einer solchen Situation nicht auf seine geringen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zurückgegriffen und damit seinen eigenen Lebensunterhalt gefährdet, um die Rentenzahlungen pünktlich zu erbringen. Die Tatsache, dass die Rentenzahlungen den wesentlichen Lebensunterhalt seiner Eltern gesichert haben, spreche ebenfalls nicht gegen seinen Rechtsbindungswillen. Er, der Kläger, habe die Zahlungen zwar verspätet, jedoch vollständig erbracht; der Verzugszeitraum habe überwiegend nicht mehr als eineinhalb Monate betragen. Der laufende Lebensunterhalt der Eltern sei deshalb nicht gefährdet gewesen.
- 10** Der Kläger beantragt,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und die Einkommensteuer 2005 unter Berücksichtigung weiterer Sonderausgaben in Höhe von 24.000 € festzusetzen.
- 11** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision ist teilweise begründet. Zu Unrecht hat das FG wegen der verspäteten Zahlungen einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Parteien bei der Durchführung des Übergabevertrags angenommen und die Rentenzahlungen nicht als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG anerkannt. Die Altenteilsleistung für Dezember 2005 wurde jedoch erst am 25. Januar 2006 bezahlt und ist daher im Streitjahr 2005 nicht als Sonderausgabe abziehbar.
- 13** 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 in BFHE 189, 497, BStBl II 2000, 188, unter III.6.a).

- 14** Ein Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrag kann der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn die Mindestvoraussetzungen, 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 oder bei Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden (Senatsurteil in BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434, unter II.2.a).
- 15** 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 Pflichten insgesamt 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 vom 3. März 2004 X R 14/01, BFHE 205, 261, 266, BStBl II 2004, 826, 828 f.; in BFHE 209, 91, 93, BStBl II 2005, 434, 435).
- 16** 2. Nach diesen Grundsätzen erweist sich die Auffassung des FG, schon die verspätete Zahlung der Versorgungsleistungen müsse zur Versagung des Sonderausgabenabzugs führen, als rechtsfehlerhaft. Allein die verspätete Überweisung der Rente rechtfertigt nicht den Schluss, die Parteien hätten ihren vertraglichen Pflichten insgesamt nicht mehr nachkommen wollen.
- 17** a) Der Senat hat im Hinblick auf den Rechtsbindungswillen bei Vermögensübergabe- und Versorgungsverträgen bereits in seinem Vorlagebeschluss an den Großen Senat des BFH in BFHE 189, 497, BStBl II 2000, 188 (unter II.) die Auffassung vertreten, lediglich die Unregelmäßigkeit der Zahlungen hindere für sich allein die Anerkennung einer dauernden Last nicht.
- 18** Auch zur Frage der steuerlichen Anerkennung von Mietverträgen unter nahen Angehörigen --ein weiterer Bereich, in dem der Rechtsbindungswille der Parteien aufgrund einer Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 19. August 2008 IX R 78/07, BFHE 222, 489, BStBl II 2009, 299)-- hat der BFH wiederholt entschieden, unregelmäßige Mietzahlungen müssten für die steuerliche Berücksichtigung nicht notwendigerweise schädlich sein (vgl. BFH-Urteile vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 17. Dezember 2003 IX R 7/98, BFH/NV 2004, 1270, und BFH-Beschluss vom 27. Juli 2004 IV B 201/02, BFH/NV 2004, 1645).
- 19** b) An dieser Rechtsauffassung hält der Senat auch im Streitfall fest. Denn die Art und Weise der Zahlung der Versorgungsleistungen ist nur eines von mehreren Kriterien. Sie kann deshalb nicht für sich allein betrachtet den Ausschlag für oder gegen die Anerkennung des Versorgungsvertrags geben, sondern nur in einer Gesamtschau mit weiteren Indizien in die Abwägung einfließen, ob die Parteien einen Rechtsbindungswillen besitzen.
- 20** c) Im Streitfall sprechen --abgesehen von den unpünktlichen Zahlungen-- keine weiteren Kriterien gegen den Rechtsbindungswillen der Parteien des Vermögensübergabevertrags. Das FG hat nicht festgestellt, dass der Übergabevertrag in weiteren Punkten abweichend vom Vertragsinhalt durchgeführt wurde. Vielmehr haben die Vertragsparteien die sonstigen gegenseitigen Pflichten auch tatsächlich beachtet.
- 21** aa) Insbesondere hat der Kläger --wie die vorgelegten Bankbelege sowie die schriftliche Bestätigung des Vaters des Klägers vom 2. März 2007 zeigen-- die in dem notariellen Vertrag festgelegten Zahlungen der Höhe nach wie vereinbart geleistet. Dadurch hat er seine --sich aus dem Sinn und Zweck des Versorgungsvertrags ergebende--

Hauptpflicht, nämlich die Sicherung des finanziellen Unterhalts des Vermögensübergabers, erfüllt. Der laufende Lebensunterhalt der Eltern des Klägers war --entgegen der Auffassung des FG-- nicht gefährdet. Tatsächliche Feststellungen, die diese Ansicht des FG rechtfertigen würden, fehlen. Außerdem hat der Kläger zwar im Durchschnitt zwischen ein bis eineinhalb Monate verspätet geleistet. Dieser Verspätung lag aber in sich wieder eine Beständigkeit zugrunde, sodass die Eltern zwar meist erst zum Ende des jeweiligen Monats/Beginn des nächsten Monats über das Geld verfügen konnten, dies aber regelmäßig und vollständig.

- 22** bb) Dem Rechtsbindungswillen steht nicht entgegen, dass der Kläger die Zahlungen an die Eltern erst dann erbracht hat, wenn er aufgrund der Kontodeckung wirtschaftlich hierzu in der Lage war, also erst nach Eingang der für die übernommenen Grundstücke zu bezahlenden Mieten. Zwar hat der BFH im Urteil vom 20. Oktober 1997 IX R 38/97 (BFHE 184, 463, BStBl II 1998, 106, unter 3.) ausgeführt, bei einem Mietverhältnis zwischen Eltern und Tochter seien Zahlungsschwierigkeiten der Tochter als Mieterin keine ausreichende Erklärung dafür, dass eine Mietzahlung überhaupt nicht und andere nur teilweise durch Überweisung, teilweise jedoch in bar geleistet worden sind, ohne dass Höhe und Zeitpunkt der Barzahlungen genau festgehalten wurden.
- 23** Der dem Urteil in BFHE 184, 463, BStBl II 1998, 106 zugrunde liegende Fall unterscheidet sich vom Streitfall aber in zweierlei Hinsicht. Zum einen waren die verspäteten Zahlungen im damaligen Fall nur ein Indiz von mehreren, aus denen geschlossen werden konnte, der Mietvertrag sei nicht wie vereinbart durchgeführt worden. Unklar war, ob die Tochter jemals die Miete in der vereinbarten Höhe bezahlt hatte. Zudem entrichtete sie monatliche Nebenkostenvorauszahlungen, obwohl solche im Mietvertrag nicht vereinbart waren. Zum anderen unterscheidet sich der Fremdvergleich in Fällen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen von dem Fremdvergleich bei sonstigen Vertragsverhältnissen zwischen Angehörigen: Bei Letzteren geht es um die Frage, ob eine Vereinbarung in dem einkommensteuerrechtlich vorausgesetzten Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften steht (§ 2 Abs. 1, § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG; BFH-Urteil vom 28. Juni 2002 IX R 68/99, BFHE 199, 380, BStBl II 2002, 699). Bei Versorgungsverträgen ist hiergegen nur die vertragsgemäße Erfüllung der übernommenen Pflichten zu prüfen.
- 24** d) Da die Rentenzahlungen für die Monate Januar bis einschließlich November 2005 in Höhe von 22.000 € zudem aus den erwirtschafteten Erträgen des übernommenen Vermögens geleistet werden konnten (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, sog. "Typus 1"), sind sie als Sonderausgaben abziehbar. Die Altenteilleistung für den Monat Dezember 2005 wurde nach den Feststellungen des FG am 25. Januar 2006 entrichtet. Da § 11 EStG auch im Bereich der Sonderausgaben Anwendung findet (Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., § 11 Rz 30 - Stichwort "Sonderausgaben") und die Zahlung nicht lediglich kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres erfolgt ist (Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 11 Rz 23), kann die Versorgungsleistung für Dezember 2005 in Höhe von 2.000 € nicht im Streitjahr als Sonderausgabe berücksichtigt werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de