

Urteil vom 17. März 2010, X R 38/06

Umschichtungen im Rahmen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen - Veräußerung wesentlicher Teile der übertragenen Sachgesamtheit nach der Vermögensübergabe - Ermittlung des durchschnittlichen jährlichen Ertrags des erworbenen Vermögens - Unentgeltlich an Angehörige überlassenes Wohneigentum - Auslegung von Willenserklärungen - Bodenschatz als selbständiges Wirtschaftsgut

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, FGO § 118 Abs 2, ErbStR Abschn 99, EigZulG § 16 S 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 52 Abs 23e, EStG § 12

vorgehend FG Düsseldorf, 11. Oktober 2005, Az: 7 K 6939/04 E

Leitsätze

1. Werden wesentliche Teile einer übertragenen Sachgesamtheit nach der Vermögensübergabe veräußert, ist anhand einer neuen Ertragsprognose zu prüfen, ob die Versorgungsleistungen weiterhin von den Nettoerträgen des verbleibenden Vermögens gedeckt werden .
2. Wird ertragloses in ertragbringendes Vermögen in Absprache mit dem Übergeber umgeschichtet, kann der durchschnittliche jährliche Ertrag des erworbenen Vermögens ab der Umschichtung aus den Erträgen des Umschichtungsjahres und der beiden Folgejahre ermittelt werden. Dies gilt auch, wenn erstmals im zweiten Jahr nach der Umschichtung ein Ertrag erwirtschaftet wird und daher feststeht, dass im Umschichtungsjahr und im ersten Folgejahr die Versorgungsleistungen aus der Vermögenssubstanz gezahlt worden sind .
3. Die Umschichtung von ertragbringendem in anderes ertragbringendes Vermögen nach der Vermögensübergabe ist zulässig. Sie setzt weder eine Gestattung im Übergabevertrag noch eine gesonderte Abrede mit dem Übergeber anlässlich der Umschichtung voraus. Der durchschnittliche jährliche Ertrag des Reinvestitionsguts ist grundsätzlich aus den Erträgen des Umschichtungsjahres und der beiden Folgejahre zu ermitteln .
4. Zu den der Art nach ertragbringenden Wirtschaftseinheiten gehört nicht Wohneigentum, das einem Angehörigen unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird .
5. Bei einer Umschichtung bleibt es bei dem Grundsatz, dass Versorgungsleistungen insgesamt nur unter der Voraussetzung als Sonderausgaben abziehbar sind, dass der Ertrag des übergebenen bzw. umgeschichteten Vermögens die Leistungen abdeckt .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb gemeinsam mit seinem Bruder in einem notariellen Übergabevertrag unter dem 18. Dezember 1995 (im Folgenden: Übergabevertrag) einen landwirtschaftlichen Betrieb von seiner Mutter (im Folgenden: Übergeberin). Er verpflichtete sich, mit seinem Bruder als Gesamtschuldner ab Januar 1996 an die Übergeberin Versorgungsleistungen in Höhe von 1.900 DM monatlich als dauernde Last gemäß § 323 der Zivilprozessordnung zu zahlen, die jeweils hälftig geschuldet wurden (Abschn. I.4 und 3.4 des Übergabevertrags). Hinzu traten weitere Altenteilsleistungen. Der landwirtschaftliche Betrieb umfasste unter anderem die Grundstücke W, Flur 32, Flurstücke 16 und 21.
- 2** Mit notariellem Kaufvertrag vom 21. Dezember 1995 (im Folgenden: Grundstückskaufvertrag) veräußerten der Kläger und sein Bruder (im Folgenden: die Übernehmer) das Grundstück W, Flur 32, Flurstück 21 zum Kaufpreis von 2.915.840 DM zur Ausbeute eines Sand- und Kiesvorkommens an ein Abbauunternehmen. Hiervon entfielen nach den getrennt ausgewiesenen Kaufpreisbestandteilen ein Betrag in Höhe von 16,50 DM x 145 792 qm = 2.405.568

DM auf den Bodenschatz und ein Betrag in Höhe von 3,50 DM x 145 792 qm = 510.272 DM auf die Ackerkrume. Der Vertrag stand unter der aufschiebenden Bedingung, dass eine Abgrabungsgenehmigung und verschiedene weitere Genehmigungen zum Abbau des Sand- und Kiesvorkommens erteilt würden.

- 3 Unter Abschn. 2.3 des Übergabevertrags wurde vereinbart, die Versorgungsleistungen seien im Fall der Veräußerung des Grundstücks W, Flur 32, Flurstück 21 um 4.100 DM auf den Betrag von insgesamt 6.000 DM monatlich zu erhöhen. Die erhöhten Versorgungsleistungen waren ab dem auf den Eingang der ersten Kaufpreisrate folgenden Monat fällig. Die Übergeberin erklärte unter Abschn. 5.2 des Übergabevertrags ihre Zustimmung zur Umschreibung des Grundbuchs für das Bodenschatz-Grundstück auf die Übernehmer, nicht aber für die übrigen betrieblichen Grundstücke.
- 4 Im Grundstückskaufvertrag wurde unter Abschn. II.5 von den Übernehmern zudem versichert, die Übergeberin werde einen umfassenden Einrede- und Einwendungsverzicht im Rahmen der für die Ausbeutung des Bodenschatzes erforderlichen öffentlich-rechtlichen Genehmigungsverfahren erklären.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte den Übergabevertrag als Vereinbarung einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen. Der Kläger machte ab 1996 die hälftige Versorgungsrente (950 DM monatlich) in seinen Einkommensteuererklärungen bis Ende 2000 als dauernde Lasten bei den Sonderausgaben geltend und wurde entsprechend veranlagt.
- 6 Die aufschiebenden Bedingungen des Grundstückskaufvertrags waren im Dezember 2000 erfüllt. Der Erwerber zahlte gemäß Abschn. III.2 des Vertrags im Januar 2001 die erste Kaufpreisrate in Höhe von 874.752 DM. Die weiteren sieben Kaufpreiskonten in Höhe von jeweils 291.584 DM waren nach der vertraglichen Vereinbarung 24 Monate nach der ersten Rate (zum 1. Januar 2003) und danach jeweils jährlich fällig. Eine Vereinbarung über die Verzinsung der Kaufpreissumme wurde im Grundstückskaufvertrag nicht getroffen.
- 7 Ab Februar 2001 leistete der Kläger seinen Teil der erhöhten Versorgungsleistungen an die Übergeberin. Er erwarb von der zugeflossenen ersten Kaufpreisrate eine Eigentumswohnung, in der seine in Ausbildung befindliche Tochter seitdem unentgeltlich wohnte und für die er Eigenheimzulage erhielt.
- 8 Für die Streitjahre 2001 und 2002 beanspruchte er auch wegen der höheren Altenteilszahlungen den Sonderausgabenabzug. Das FA berücksichtigte weiterhin nur den bisherigen Sonderausgabenabzug in Höhe von 11.400 DM (12 x 950 DM) sowie Altenteilsleistungen für Heizung und Beleuchtung in Höhe von 988 DM.
- 9 Der Kläger und die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erklärten für das Streitjahr 2001 Kapitaleinkünfte in Höhe von 9.813 DM. Für das Streitjahr 2002 erklärten sie keine Kapitaleinkünfte. Für die Folgejahre ab 2003 hat das Finanzgericht (FG) keine Feststellungen zu den erklärten und veranlagten Zinseinkünften der Kläger getroffen.
- 10 Im Einspruchsverfahren trugen die Kläger vor, nach der Veräußerung des Bodenschatz-Grundstücks könnten die Versorgungs- und Altenteilsleistungen nach den Grundsätzen einer "Typus 2- Vermögensübertragung" als dauernde Last abgezogen werden, da der Wert des verbliebenen landwirtschaftlichen Restbetriebs den Kapitalwert der erhöhten Versorgungs- und Altenteilsleistungen übersteige. Sie beantragten, nach den Grundsätzen des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. August 2002 (BStBl I 2002, 893) veranlagt zu werden.
- 11 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren haben die Kläger Klage erhoben. Das FG hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 253 veröffentlichten Gründen abgewiesen.
- 12 Die Kläger stützen ihre Revision auf die Verletzung materiellen Rechts. Im Zeitpunkt der Betriebsübergabe habe der drei Tage später unterzeichnete Vertrag über die Veräußerung des Bodenschatz-Grundstücks (W, Flur 32, Flurstück 21) unterschriftsreif vorgelegen. Der Übergabevertrag sei mit dem Grundstückskaufvertrag abgestimmt worden. Die Übergeberin habe in Kenntnis der aufschiebenden Bedingungen des Grundstückskaufvertrags den landwirtschaftlichen Betrieb mit dem zur Veräußerung anstehenden Bodenschatz an die Übernehmer gegen Versorgungsleistungen übertragen und sich auch die Erträge aus der Veräußerung des Bodenschatzes vorbehalten wollen. Die Übernehmer hätten in Übereinstimmung mit den vom Großen Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) im Beschluss vom 12. Mai 2003 GrS 1/00 (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) aufgestellten Grundsätzen den ertraglosen Bodenschatz in die gestundete Kaufpreisforderung umgeschichtet. Der steuerbare Zinsanteil aus der Kaufpreisforderung zähle demzufolge zu den Nettoerträgen des übergebenen Vermögens. Die Kaufpreisforderung sei daneben teilweise in die der Tochter der Kläger unentgeltlich zur Nutzung überlassene Eigentumswohnung umgeschichtet worden. Die im Zusammenhang hiermit ersparten Unterhaltsleistungen und die zugeflossene

Eigenheimzulage seien weitere Nettoerträge des übergebenen Vermögens. Die gesamten Nettoerträge des übergebenen Vermögens reichten aus, um die geschuldeten Versorgungs- und Altenteilsleistungen zu erbringen.

13 Die Kläger beantragen,

unter Aufhebung des FG-Urteils die Einkommensteuerbescheide 2001 vom 2. Juni 2003 und 2002 vom 26. Januar 2004 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 26. November 2004 unter Berücksichtigung weiterer dauernder Lasten in Höhe von jeweils 24.600 DM zu ändern.

14 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist begründet. Das FG hat zu Unrecht einen Zusammenhang zwischen den erhöhten Versorgungsleistungen, die nach Veräußerung des Bodenschatz-Grundstücks zu leisten sind, und der Übergabe des landwirtschaftlichen Betriebs verneint. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht abschließend beurteilen, in welcher Höhe die im Übergabevertrag vereinbarten Versorgungs- und weiteren Altenteilsleistungen aus den Nettoerträgen des übergebenen und umgeschichteten Vermögens erbracht werden können. Das FG-Urteil ist daher aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** 1. Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, als Sonderausgaben abziehbar. Hauptanwendungsfall der in vollem Umfang abziehbaren dauernden Last und der steuerbaren wiederkehrenden Bezüge sind Versorgungsleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit einem Vermögensübergabevertrag vereinbart worden sind. Der Große Senat des BFH hat in seinen Beschlüssen vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89 (BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847), in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 und vom 12. Mai 2003 GrS 2/00 (BFHE 202, 477, BStBl II 2004, 100) zu den Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen umfassend Stellung genommen (vgl. zur Schilderung der Rechtsentwicklung auch den Vorlagebeschluss des erkennenden Senats vom 10. November 1999 X R 46/97, BFHE 189, 497, BStBl II 2000, 188). Die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ist im "Vierten Rentenerlass" (BMF-Schreiben vom 11. März 2010, BStBl I 2010, 227) veröffentlicht.
- 17** 2. Die erhöhten Versorgungsleistungen werden der Übergeberin --entgegen der Auffassung des FG-- für die Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs geschuldet.
- 18** a) Die Beteiligten sind bei Abschluss des Übergabevertrags davon ausgegangen, zum übergebenen Vermögen gehöre sowohl der landwirtschaftliche Betrieb als auch der zur Veräußerung vorgesehene Bodenschatz.
- 19** aa) Die Auslegung von Willenserklärungen gehört grundsätzlich zu den vom FG festzustellenden Tatsachen. Es ist hierbei der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont). Die Auslegung des FG kann vom BFH daraufhin überprüft werden, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), die Denkgesetze und die gesetzlichen Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. Hierzu gehört die Erforschung der für die Auslegung wesentlichen Begleitumstände durch das FG (BFH-Urteil vom 4. Dezember 1979 VII R 29/77, BFHE 130, 226, BStBl II 1980, 488) und die Interessenlage der Beteiligten (BFH-Urteil vom 25. Juli 1979 II R 105/77, BFHE 128, 544, BStBl II 1980, 11). Ein vom FG unter Beachtung der vorgenannten Maßstäbe gefundenes Auslegungsergebnis ist für den BFH bindend, auch wenn es nicht zwingend, aber möglich ist. Hat das FG eine (gebotene) Auslegung unterlassen, so kann der BFH diese selbst vornehmen, wenn das FG die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen hat und zwar selbst dann, wenn mehrere Auslegungsmöglichkeiten bestehen (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 24).

- 20** Das FG hat im Streitfall weder den Übergabe- noch den Grundstückskaufvertrag ausgelegt. Es hat aus rechtlichen Erwägungen einen Zusammenhang zwischen der Übergabe des landwirtschaftlichen Betriebs und der Veräußerung des Bodenschatzes verneint. Diese Rechtsauffassung des FG steht der Auslegung der Verträge durch den Senat nicht entgegen, da darin keine bindende Feststellung gemäß § 118 Abs. 2 FGO zu sehen ist.
- 21** bb) Die Auslegung beider Verträge führt nach Überzeugung des Senats zu dem Ergebnis, dass der Übergabe- und der Grundstückskaufvertrag aus Sicht der Übergeberin und der Übernehmer ein "einheitliches Vertragswerk" darstellen. Die Regelungen beider Verträge sind erkennbar aufeinander abgestimmt. Deutliches Kennzeichen der Verflechtung ist die vertragliche Bezugnahme in Abschn. 2.3 des Übergabevertrags auf die Zahlungsmodalitäten in Abschn. III.2 des Grundstückskaufvertrags. Die Fälligkeit der erhöhten Versorgungsleistungen korrespondiert mit dem Eingang der ersten Kaufpreisrate für den Bodenschatz. Ins Auge fällt weiter, dass in Abschn. 5.2 des Übergabevertrags die Übergeberin nur einer Umschreibung des Grundbuchs für das Bodenschatz-Grundstück, nicht aber für die übrigen Hofgrundstücke zugestimmt hat. Die Übergeberin hat somit bewusst nur das Bodenschatz-Grundstück für die grundbuchrechtliche Umschreibung "freigegeben". Im Grundstückskaufvertrag versichern schließlich die Übernehmer in Abschn. II.5, die Übergeberin werde für Zwecke des Genehmigungsverfahrens einen Einredeverzicht erklären. Die Haftungsübernahme für diesen von der Übergeberin zu erklärenden Einredeverzicht können die Übernehmer aber nur in Abstimmung mit der Übergeberin im Grundstückskaufvertrag abgegeben haben. Die Übergeberin und die Übernehmer haben somit den landwirtschaftlichen Betrieb und den zur Veräußerung vorgesehenen Bodenschatz als einheitliches Vermögen betrachtet, das die Übergeberin an die Übernehmer gegen Versorgungsleistungen übertragen wollte. Ungeachtet der im Jahr 1995 bestehenden Unsicherheit, ob der aufschiebend bedingte Grundstückskaufvertrag wirksam werden würde, haben sie für den Fall der Ausbeutung des Bodenschatzes den Veräußerungserlös als "Ertrag" des übergebenen landwirtschaftlichen Betriebs betrachtet, aus dem die Übergeberin versorgt werden sollte.
- 22** b) Das übergebene Vermögen besteht im Streitfall aus dem landwirtschaftlichen Betrieb, zu dem im Übergabezeitpunkt 1995 noch der Bodenschatz gehört hat. Der Bodenschatz wurde erst nach der Vermögensübergabe zu einem eigenständigen Wirtschaftsgut.
- 23** Ein Bodenschatz bildet grundsätzlich steuerrechtlich mit dem Grund und Boden eine Einheit, solange er im Boden lagert und nicht abgebaut wird (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteile des BFH vom 24. Januar 2008 IV R 45/05, BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449, und vom 13. Juli 2006 IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064). Er wird greifbar und zu einem selbstständigen materiellen Wirtschaftsgut, wenn mit der Aufschließung --z.B. durch den Antrag auf Abbaugenehmigung-- oder der Verwertung --z.B. durch Veräußerung-- begonnen wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508). Für die Verwertung in diesem Sinne reicht regelmäßig aus, dass --wie im Streitfall-- im Grundstückskaufvertrag mit dem Abbaunehmen ein gesonderter Kaufpreis für den Bodenschatz ausgewiesen wird. Daraus ist erkennbar, dass der Abbaunehmer den Kaufpreis zu dem Zweck aufwendet, demnächst mit der Ausbeutung zu beginnen (BFH-Urteil vom 4. September 1997 IV R 88/96, BFHE 184, 400, BStBl II 1998, 657). Im Streitfall könnte das Wirtschaftsgut Bodenschatz allerdings auch im Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden Bedingungen des Grundstückskaufvertrags entstanden sein (vgl. § 4 des Bewertungsgesetzes). Ob für den Entstehungszeitpunkt des Bodenschatzes vorrangig auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses oder des Bedingungseintritts abzustellen ist, bedarf hier indes keiner Entscheidung. Beide der in Betracht kommenden Zeitpunkte liegen nach der Übergabe des landwirtschaftlichen Betriebs.
- 24** 3. Der Abzug der erhöhten Versorgungsleistungen als dauernde Last kommt in Betracht, soweit die Nettoerträge des übergebenen Vermögens die Versorgungsleistungen decken (BFH-Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Zu prüfen ist im Streitfall zunächst, ob nach Veräußerung des Bodenschatz-Grundstücks die Nettoerträge des verbliebenen landwirtschaftlichen Betriebs zur Zahlung der erhöhten Versorgungsleistungen ausreichen.
- 25** a) Zwar besteht im Fall der Übertragung eines landwirtschaftlichen Betriebs gegen wiederkehrende Bezüge im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge eine nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegliche Vermutung dafür, dass die Beteiligten im Zeitpunkt der Übertragung angenommen haben, der Betrieb werde auf Dauer ausreichende Gewinne erwirtschaften, um die wiederkehrenden Leistungen abzudecken (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95).
- 26** b) Dennoch ist im Streitfall wegen der Umschichtung eines wesentlichen Teils des übergebenen Vermögens anhand einer neuen Ertragsprognose konkret zu ermitteln, in welchem Umfang die Nettoerträge des verbliebenen landwirtschaftlichen Betriebs ausreichend sind, um die zugesagten Versorgungs- und Altenteilsleistungen erbringen zu können. Werden Teile einer übernommenen Sachgesamtheit veräußert, sind nach Auffassung der

Finanzverwaltung (vgl. Tz. 30 des BMF-Schreibens vom 16. September 2004, BStBl I 2004, 922, die nach Tz. 88 des "Vierten Rentenerlasses" insoweit weiterhin Anwendung findet) die nach der Übertragung entrichteten wiederkehrenden Leistungen an den Übergeber weiterhin Versorgungsleistungen, wenn die erzielbaren Erträge des zurückbehaltenen Teils für sich betrachtet eine ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit bilden. Der Senat teilt diese Auffassung (vgl. in diese Richtung gehend bereits das Senatsurteil vom 13. Dezember 2005 X R 61/01, BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16). Die Ertragsprognose ist im Streitfall auf den Zeitpunkt der in Absprache mit der Übergeberin erfolgten Vermögensumschichtung, also auf das Wirksamwerden des Grundstückskaufvertrags, vorzunehmen.

- 27** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen die Ertragskraft des verbliebenen landwirtschaftlichen Restbetriebsvermögens nicht ermitteln.
- 28** a) Das FG wird die Ertragskraft des landwirtschaftlichen Restbetriebsvermögens anhand einer neuen Ertragsprognose zu prüfen haben, die im Streitfall auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens des Grundstückskaufvertrags und die Folgejahre abzustellen hat.
- 29** In Umschichtungsfällen wird von der Finanzverwaltung für das erworbene Vermögen generell der durchschnittliche Ertrag aus dem Jahr der Vermögensumschichtung und den beiden folgenden Jahren herangezogen (vgl. Tz. 26 und 31 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922). Der erkennende Senat hat für die vereinbarungsgemäße Umschichtung ertraglosen (Geld-)Vermögens in ertragbringendes Vermögen bisher verlangt, dass für die Zukunft ausreichend hohe Nettoerträge zu erwarten seien (Senatsurteile vom 16. Juni 2004 X R 22/99, BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053, und X R 50/01, BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130). Dieser Nachweis gelingt nach den Aussagen im Senatsurteil in BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053, wenn die durchschnittlichen Erträge des Umschichtungsjahres und der beiden Folgejahre ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen und die für eine Verbesserung der Ertragslage sprechenden Umstände im Zeitpunkt der Übergabe des ertraglosen Vermögens konkret bestimmbar sind. Gleiches gilt zudem, wenn landwirtschaftliches Vermögen nicht in eine andere Wirtschaftseinheit umgeschichtet wird, sondern ein oder mehrere einzelne Wirtschaftsgüter des übergebenen Betriebs von erheblichem Gewicht veräußert werden.
- 30** b) Einzubeziehen in die Ertragsprognose sind die laufenden durchschnittlichen Nettoerträge (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) des zurückbehaltenen landwirtschaftlichen Restbetriebs. Unabhängig von der Art der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ist der Veräußerungserlös für den Grund und Boden (die Ackerkrume) nicht in die Ertragsprognose einzubeziehen. Nach Abschn. 99 der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003, auf die der Große Senat des BFH im Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 Bezug nimmt, sind außerordentliche Ereignisse nicht bei der Ermittlung des durchschnittlichen Ertrags zu berücksichtigen.
- 31** 5. Für den Fall, dass die Erträge des zurückbehaltenen landwirtschaftlichen Betriebs nicht ausreichen, um hieraus die Versorgungsleistungen zu erwirtschaften, hat das FG weiter zu prüfen, ob die Erträge aus dem zurückbehaltenen landwirtschaftlichen Betrieb zusammen mit den Erträgen aus der gestundeten Kaufpreisforderung für den Bodenschatz ausreichen, um die Versorgungsleistungen zu erbringen. Maßgeblicher Ertrag ist insoweit der Zinsanteil der gestundeten Kaufpreisforderung. Nicht zu den Erträgen des übergebenen Vermögens zählen die von den Klägern angeführten ersparten Unterhaltsaufwendungen und die zugeflossene Eigenheimzulage.
- 32** a) Die Übernehmer haben den Bodenschatz mit Zustimmung der Übergeberin in die gestundete Kaufpreisforderung umgeschichtet.
- 33** aa) Das im Streitfall entstandene Wirtschaftsgut "Bodenschatz" gehört zum Privatvermögen der Übernehmer und nicht zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen, obwohl der Bodenschatz in einem dem landwirtschaftlichen Betriebsvermögen zuzuordnenden Grundstück liegt (vgl. BFH-Urteile vom 28. Oktober 1982 IV R 73/81, BFHE 137, 32, BStBl II 1983, 106; in BFHE 220, 366, BStBl II 2009, 449).
- 34** bb) Der Bodenschatz ist in der Hand der Übernehmer ertragloses Vermögen, da er von vornherein nur zur Veräußerung und nicht zum Abbau durch die Übernehmer selbst vorgesehen war. Ertragloses Vermögen kann zur Begründung einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen mit Zustimmung des Übergebers in ertragbringendes Vermögen umgeschichtet werden (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Erforderlich ist hierfür, dass sich der Übernehmer im Übergabevertrag verpflichtet, vom Erlös des übernommenen Vermögens eine der Art nach bestimmte ausreichend ertragbringende Vermögensanlage zu erwerben (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95; Senatsurteile in BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053; vom 1. März 2005 X R 45/03, BFHE 209, 302, BStBl II 2007, 103). Bei Vereinbarungen, die --wie im Streitfall-- vor dem

Bekanntwerden des Beschlusses des Großen Senats in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 getroffen worden sind, gelten niedrigere Anforderungen. Ausreichend ist, dass die Vertragsparteien anlässlich der Übergabe außerhalb der notariellen Übergabeurkunde ihren übereinstimmenden Willen erklären, die Versorgungsleistungen seien aus einem zu beschaffenden Vermögensgegenstand zu erbringen, der der Art nach bestimmt und ausreichend ertragbringend sein muss. Diese Anforderungen sind im Streitfall erfüllt, da die Übergeberin und die Übernehmer den Übergabe- und Grundstückskaufvertrag aufeinander abgestimmt haben. Die Übergeberin war damit einverstanden, dass der Bodenschatz veräußert wird.

- 35** cc) Die gestundete Kaufpreisforderung für den Bodenschatz ist eine der Art nach ertragbringende Wirtschaftseinheit, da sie einen steuerbaren und steuerpflichtigen Zinsanteil enthält.
- 36** aaa) In Bezug auf den Bodenschatz ist der Grundstückskaufvertrag im Streitfall steuerrechtlich weder als Substanzausbeutevertrag den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG zuzuordnen (vgl. z.B. Blümich/Heuermann, § 21 EStG Rz 115; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 21 EStG Rz 64 f., m.w.N.), noch handelt es sich um die Veräußerung einer bestimmten Abbaumenge des Bodenschatzes (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 6. Mai 2003 IX R 64/98, BFH/NV 2003, 1175). Die Veräußerung des gesamten Wirtschaftsguts "Bodenschatz" ist nicht steuerbar (vgl. hierzu und zu den Ausnahmen den BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2004 III R 8/98, BFHE 208, 245, BStBl II 2005, 278).
- 37** bbb) Der Kaufpreisanteil für den Bodenschatz (82,5 %) enthält einen steuerbaren und -pflichtigen Zinsanteil.
- 38** Wegen der bestimmten Fälligkeitszeitpunkte und des zinslosen Stundungszeitraums, den die Übernehmer mit dem Erwerber im Grundstückskaufvertrag vereinbart haben, ist der auf den Bodenschatz entfallende Anteil an der Kaufpreisforderung in einen Zins- und Tilgungsanteil aufzuteilen (vgl. Senatsurteil vom 26. November 1992 X R 187/87, BFHE 170, 98, BStBl II 1993, 298). Auch in nicht steuerbaren wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteile führen zu steuerpflichtigen Zinseinkünften, wenn sich --wie im Streitfall-- der Lebenssachverhalt als darlehensähnliche Kapitalüberlassung darstellt (Senatsurteile vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651; in BFHE 170, 98, BStBl II 1993, 298).
- 39** ccc) Die Kaufpreisforderung bildet wegen des Zinsanteils eine der Art nach ertragbringende Wirtschaftseinheit. Sollte die Finanzverwaltung nur verbrieft Forderungen (einem Wertpapier vergleichbare Forderungen) in Tz. 10 des insoweit im Streitfall anwendbaren BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922 als ertragbringendes Vermögen ansehen und die vorliegende Kaufpreisforderung dem ertraglosen Vermögen zuordnen, könnte der Senat dem nicht folgen. Der Senat kann keinen Unterschied zwischen der hier vorliegenden Kaufpreisforderung mit Zinsanteil und einem verzinslichen Festgeldkonto erkennen, der eine unterschiedliche Behandlung der Kapitalforderungen verlangen würde.
- 40** ddd) Um aus dem Zinsanteil der Kaufpreisforderung für die Streitjahre einen durchschnittlichen jährlichen Ertrag zu ermitteln, kann auf die Erträge des Umschichtungsjahres und der beiden Folgejahre abgestellt werden (vgl. oben unter II.4.a und Tz. 26 und 31 des insoweit einschlägigen BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922). Da im Streitfall die aufschiebenden Bedingungen des Grundstückskaufvertrags im Dezember 2000 erfüllt waren und im Umschichtungsjahr folglich keine Erträge aus dem umgeschichteten Vermögen erzielt werden konnten, ist nach Auffassung des Senats auf den Zeitraum Januar 2001 bis Dezember 2003 abzustellen. Einen Zinsanteil enthält erst die im Jahr 2003 zufließende zweite Kaufpreisrate. Der auf den Bodenschatzverkauf entfallende Zinsanteil aus dieser Rate (82,5 %) muss auf die Streitjahre 2001, 2002 und das Jahr 2003 linear verteilt werden, um den durchschnittlichen jährlichen Zinsertrag jeden Jahres zu bestimmen. Für die Zeiträume ab 2004 ist der durchschnittliche jährliche Ertrag (Zinsanteil) konkret aus der jeweils zufließenden Kaufpreisrate zu bestimmen. Die Kläger müssen diesen ohnehin für die Einkünfte aus Kapitalvermögen ermitteln.
- 41** b) Soweit der Kläger die im Streitjahr 2001 zugeflossene Kaufpreisrate zum Kauf einer Eigentumswohnung verwendet hat, die seine Tochter unentgeltlich zu Wohnzwecken nutzt, sind weder der vom Kläger geltend gemachte ersparte Barunterhalt noch die vereinnahmte Eigenheimzulage Erträge des übergebenen und später umgeschichteten Vermögens.
- 42** aa) Neben der bislang von der Rechtsprechung anerkannten Möglichkeit, ertragloses Vermögen in Absprache mit dem Übergeber in ausreichend ertragbringendes Vermögen umzuschichten (vgl. oben unter II.4.a), hält der Senat auch die Umschichtung einer ausreichend ertragbringenden Wirtschaftseinheit in anderes ausreichend ertragbringendes Vermögen grundsätzlich für zulässig (vgl. die Andeutungen in den Senatsurteilen vom 31. März 2004 X R 66/98, BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830; vom 26. Juli 2006 X R 1/04, BFH/NV 2007, 19; vom 31. Mai

2005 X R 26/04, BFH/NV 2005, 1789, und Tz. 28 ff. des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922). Diese Form der Umschichtung ist nicht an die Zustimmung des Vermögensübergabers, sei es in Form einer generellen Gestattung im Übergabevertrag oder in einer späteren ergänzenden Regelung, gebunden. Dem Prinzip der generationenübergreifenden "Perpetuierung" des Übergebervermögens als Leitgedanken der Vermögensübergabe (Senatsurteil in BFHE 209, 302, BStBl II 2007, 103) ist genügt, wenn nach der Umschichtung in das Reinvestitionsgut die zugesagten Versorgungsleistungen weiterhin auf der Grundlage des Übergabevertrags an den Übergeber erbracht werden. Voraussetzung einer solchen Umschichtung ist nur, dass mit dem Reinvestitionsgut genügend Nettoerträge erwirtschaftet werden, um die Versorgungsleistungen zu decken. Auch in diesem Fall hält der Senat für die erforderliche Ertragsprognose die Vorgehensweise der Finanzverwaltung für sachgerecht, auf den durchschnittlichen jährlichen Ertrag des Umschichtungsjahres und der beiden Folgejahre abzustellen (vgl. Tz. 31 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922), wenn nicht --wie im Streitfall hinsichtlich des Zinsanteils aus der Kaufpreisforderung-- konkret absehbar ist, dass sich die Nettoerträge regelmäßig verringern.

- 43** bb) Die nicht selbst vom Kläger genutzte Eigentumswohnung stellt trotz der generellen Umschichtungsmöglichkeit keine ertragbringende Wirtschaftseinheit dar.
- 44** aaa) Anerkannt ist in der Rechtsprechung des BFH und von der Finanzverwaltung, dass der maßgebliche Nettoertrag nicht mit den steuerlichen Einkünften identisch sein muss und deshalb auch ein Nutzungsvorteil berücksichtigt werden kann (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.6.b bb). Deshalb kann die ersparte Nettokaltmiete einer übergebenen, vom Unternehmer eigengenutzten Wohnung zu einem Ertrag im Sinne des Rechts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen führen (vgl. auch Tz. 21 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922).
- 45** bbb) Der Gesetzgeber hat in Art. 1 Nr. 37 Buchst. d des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150) eine Übergangsregelung für Vermögensübergabeverträge vorgesehen, die vor dem 1. Januar 2008 abgeschlossen worden sind (sog. Altverträge), nach der mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2008 die Auffassung der Finanzverwaltung kodifiziert wird.
- 46** Danach wird die Übertragung selbstgenutzten Wohneigentums im Rahmen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ab 2008 für Altverträge nur noch gebilligt, wenn die Versorgungsleistungen aus der ersparten Nettokaltmiete geleistet werden können. Angesichts dieser gesetzlichen Vorgabe lehnt es der Senat ab, den Begriff "selbstgenutztes Wohneigentum" weiter zu verstehen als bisher. Der Große Senat des BFH und der erkennende Senat haben unter dem Gedanken der Zuwendung eines Nutzungsvorteils nur das nach der Vermögensübergabe vom Unternehmer selbstgenutzte Wohneigentum verstanden (vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, und in BFHE 209, 302, BStBl II 2007, 103). Der Rechtsprechung und der Regelung durch den Gesetzgeber liegt die Annahme zugrunde, dass die Versorgungsleistungen vom Unternehmer aus der ersparten Nettokaltmiete erbracht werden müssen. Dies verlangt eine unmittelbare Nutzung des übergebenen oder durch eine Umschichtung erworbenen Wohneigentums durch den Unternehmer. Die nicht selbst vom Unternehmer genutzte Wohnung ist demnach keine der Art nach ertragbringende Wirtschaftseinheit, selbst wenn sich dadurch eine Unterhaltsverpflichtung des Vermögensübernehmers mindert. Dass in anderen steuerlichen Vorschriften wie § 10e EStG (vgl. Senatsurteil vom 8. März 1995 X R 74/94, BFHE 177, 399, BStBl II 1996, 352) und § 4 Satz 2 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) die Nutzung einer Wohnung durch einen unterhaltsberechtigten Angehörigen als Nutzung des Steuer- oder Zulagenberechtigten zu eigenen Wohnzwecken beurteilt wird, steht dem nicht entgegen. Diese weiter gehende Auslegung ist in dem abweichenden Regelungszweck jener Vorschriften begründet, die den privaten Wohnungsbau fördern sollten, und lässt sich nicht auf die im Streitfall zu entscheidende Rechtsfrage übertragen.
- 47** cc) Die Einnahmen aus der Eigenheimzulage können überdies schon dem Grunde nach keine Erträge selbstgenutzten Wohneigentums im Sinne einer Vermögensübergabe sein. Es handelt sich gemäß § 16 Satz 1 EigZulG um eine steuerfreie Vermögensmehrung. Steuerfreie Vermögensmehrungen aufgrund von Zulagen bilden allenfalls dann durchschnittliche Erträge einer Wirtschaftseinheit, soweit für diese Wirtschaftseinheit in Zukunft mit weiteren steuerfreien Zulagen derselben Art zu rechnen ist. Dies lässt sich aus den Grundsätzen zur Ertragswertermittlung nach den Regeln des "Stuttgarter Verfahrens" ableiten, die insoweit ebenfalls sinngemäß auf den Streitfall übertragbar sind (vgl. beispielhaft für die Investitionszulage R 99 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f der Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003). Die mehrfache Förderung eines Objekts durch die Eigenheimzulage ist aber bereits wegen des Objektverbrauchs gemäß § 6 Abs. 1 EigZulG ausgeschlossen.
- 48** 6. Ergeben die weiteren Ermittlungen des FG, dass die Erträge des verbliebenen landwirtschaftlichen Vermögens

zusammen mit den Erträgen der gestundeten Kaufpreisforderung nach überschlägiger Berechnung nicht zur Deckung der erhöhten Versorgungsleistungen ausreichen, kommt insoweit ein Sonderausgabenabzug nicht in Betracht.

- 49** a) Bei einer einvernehmlichen Änderung des Versorgungskonzeptes aufgrund des gestiegenen Versorgungsbedürfnisses des Berechtigten sind die durch die Nettoerträge des übergebenen Vermögens gedeckten Versorgungsleistungen abziehbar, auch wenn darüber hinausgehende Zahlungen freiwillige Leistungen i.S. des § 12 Nr. 2 EStG sind (Senatsurteil in BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16).
- 50** b) Diese Rechtsprechung kann nicht auf den Streitfall übertragen werden. Denn anders als in dem in BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16 entschiedenen Fall ist Grund für die erhöhten Zahlungen an die Mutter des Klägers nicht ein im Laufe des Vollzugs des Übergabevertrags gestiegenes Versorgungsbedürfnis der versorgungsberechtigten Vermögensübergeberin. Vielmehr hat sich die Mutter des Klägers von Beginn an unabhängig von der Entwicklung ihrer Versorgungslage höhere Versorgungsleistungen ausbedungen. Dadurch wollte sie sich ihren Anteil an dem Verkaufserlös des Kiesvorkommens sichern und zwar unabhängig davon, welche laufenden Erträge die Vermögensübernehmer aus dem Erlös erzielen konnten. Damit hat sich die Vermögensübergeberin im Ergebnis an der Substanz des übergebenen Vermögens beteiligt. In einem solchen Fall muss es bei dem Grundsatz bleiben, dass Versorgungsleistungen insgesamt nur als Sonderausgaben abziehbar sind, wenn der Ertrag des übergebenen bzw. umgeschichteten Vermögens nach überschlägiger Berechnung (vgl. Tz. 27 des BMF-Schreibens in BStBl I 2010, 227) die Versorgungsleistungen abdeckt. Reichen die Erträge hingegen nicht aus, greift insgesamt § 12 EStG. An dieser Beurteilung hat sich auch durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1) nichts geändert. Zum einen betrifft diese Entscheidung nur die Aufteilung von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben und nicht abziehbaren Aufwendungen für die private Lebensführung. Eine als Sonderausgabe abziehbare dauernde Last ist hingegen eine private Ausgabe (Schmidt/Heinicke, EStG, 29. Aufl., § 10 Rz 1). Zum anderen ist die Nichtabziehbarkeit der gesamten Versorgungsleistung bei mangelnder Ertragskraft des übergebenen bzw. umgeschichteten Vermögens die Konsequenz aus der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, mit der dem bis dahin zugelassenen sog. "Typus 2" der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen eine Absage erteilt wurde. Danach ist maßgeblich für die Abziehbarkeit der dauernden Last die Ertragskraft und nicht die Werthaltigkeit des übergebenen Vermögens. Für das Streitjahr ist allerdings das finanzgerichtliche Verböserungsverbot zu beachten und dem Kläger der bisherige Sonderausgabenabzug zu belassen.
- 51** c) Allerdings muss der Sonderausgabenabzug nicht daran scheitern, dass die erzielbaren Nettoerträge die Summe der versprochenen Versorgungsleistungen geringfügig unterschreiten. Im Steuerrecht ist eine Geringfügigkeitsgrenze von 10 % allgemein anerkannt (Senatsurteil vom 16. Juni 2004 X R 50/01, BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130).
- 52** 7. Für den Zeitraum ab 2003 bis zum Zeitpunkt, in dem die Kaufpreisforderung erfüllt ist, wird das FA zu prüfen haben, ob der Kläger den nichtsteuerbaren Kapitalanteil ganz oder teilweise verwendet hat, um ertragbringende Wirtschaftseinheiten zu erwerben. Ist dies der Fall, hat es auch die Nettoerträge dieser neuen Wirtschaftseinheiten bei der Prüfung zu berücksichtigen, ob die Versorgungsleistungen aus den Erträgen des übergebenen und umgeschichteten Vermögens erbracht werden können. Ob ab dem Veranlagungszeitraum 2008 in die Prüfung nur noch Erträge der Wirtschaftseinheiten i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab diesem Veranlagungszeitraum geltenden Fassung einbezogen werden können, lässt der Senat offen.
- 53** 8. Im Einspruchsverfahren hat der Kläger den Antrag gestellt, nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 893 behandelt zu werden (vgl. Tz. 74 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 922) und geltend gemacht, der verbliebene landwirtschaftliche Betrieb sei nach den Grundsätzen des "sog. Typus 2" geeignet, die vollen Versorgungs- und Altenteilsleistungen zu erwirtschaften. Auf Billigkeitsgründen beruhende Übergangsregelungen der Finanzverwaltung können nicht im Anfechtungsverfahren gegen Steuerbescheide und damit auch nicht im vorliegenden Verfahren berücksichtigt werden (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 15. November 2006 X B 11/06, BFH/NV 2007, 209). Über diesen Antrag wird deshalb das FA im Billigkeitsverfahren gemäß §§ 163, 227 der Abgabenordnung noch zu entscheiden haben.