

Urteil vom 08. Juli 2015, X R 47/14

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen - Zeitpunktbezogene Ertragsprognose - Vermutungsregel zugunsten des Vermögensübernehmers - Kein fehlender Rechtsbindungswille wegen angemessener Reaktion auf geänderte Bedarfslage

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 10 Abs 1a Nr 2, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 07. Mai 2013, Az: 4 K 28/13

Leitsätze

1. NV: Werden im Jahr der Vermögensübergabe und den beiden Vorjahren mit dem übergebenen Betrieb ausschließlich Verluste erzielt, greift die Vermutungsregel im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00 (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) nicht, wonach bei der Übertragung von Gewerbebetrieben, land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie selbständigen Betrieben eine nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegliche Vermutung dafür besteht, dass die Beteiligten im Zeitpunkt der Übertragung angenommen hätten, der Betrieb werde auf die Dauer ausreichende Gewinne erwirtschaften, um die wiederkehrenden Leistungen abzudecken .

2. NV: Die nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00 (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) notwendige Ertragsprognose bezieht sich stets nur auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 8. Mai 2013 4 K 28/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr 2010 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Der Betrieb wurde ihm im Juli 2006 von seinem Vater im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Der Vater hatte Schweinemast und Ackerbau betrieben. Im Übergabevertrag wurde ein Altenteilsrecht vereinbart. Der Kläger schuldete seinem Vater freie Kost und Wohnung und musste ihm einen monatlichen Baranteil in Höhe von 400 € zahlen. Bei Abschluss des Hofübergabevertrags war der Betrieb nicht verpachtet, sondern wurde vom Übergeber selbst bewirtschaftet. Das bilanzielle Eigenkapital betrug zum Ablauf des Wirtschaftsjahres 2006/2007 714.513,26 €. Der Betriebsübergeber und später der Kläger ermittelten den Gewinn nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes durch Betriebsvermögensvergleich.

2 Der Kläger führte nach der Übergabe die Art der Bewirtschaftung des Betriebs zunächst fort. In der Zeit vor und nach Betriebsübergabe erwirtschafteten der Kläger bzw. sein Vater folgende Gewinne:

3	2003/2004	2004/2005	2005/2006	2006/2007
	- 37.014 €	- 9.891 €	- 20.057 €	- 2.286 €
	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011

- 9.878 € 5.809 € 21.723 € 2.680 €

- 4 Im Wirtschaftsjahr 2009/2010 stellte der Kläger die Schweinemast ein und verkaufte den gesamten Tierbestand. Die Ackerflächen verpachtete er.
- 5 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 machte der Kläger Baranteilsleistungen in Höhe von 4.800 € als Sonderausgaben geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte diese Aufwendungen bei der Einkommensteuerfestsetzung nicht, weil mit dem übergebenen Betrieb mehrjährige Verluste erwirtschaftet worden seien. Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Mai 2003 GrS 1/00 (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) seien der Ertragsprognose der Nettoertrag des Übergabjahres sowie der beiden vorangegangenen Jahre zugrunde zu legen. Soweit die spätere tatsächliche Entwicklung einbezogen werde, könne nur ein überschaubarer Zeitraum berücksichtigt werden. Dieser umfasse neben dem Übergabjahr in der Regel nur die beiden Folgejahre (Senatsurteil vom 16. Juni 2004 X R 22/99, BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053). Im Streitjahr betrage der Jahreswert der dauernden Last unter Berücksichtigung der Sachleistungen 7.953 €. Selbst unter Berücksichtigung des Nutzungswerts der Wohnung des Klägers in Höhe von 6.000 €/Jahr und unter Außerachtlassung der in die Gewinnermittlung eingeflossenen Absetzungen für Abnutzung (AfA) reiche weder der Durchschnittsgewinn der Jahre 2004 bis 2006 noch derjenige der Jahre 2006 bis 2008 zur Erbringung der vereinbarten Versorgungsleistungen aus.
- 6 Für den ersten Dreijahreszeitraum ergebe sich ein Durchschnittsertrag von ./ 8.207 € und für den zweiten Dreijahreszeitraum ein Durchschnittsertrag von 2.411 € (richtig wohl 1.607 €). Die geschuldeten Versorgungsleistungen hätten hingegen 7.773 € (2006), 7.807 € (2007 und 2008), 7.880 € (2009) sowie 7.953 € (2010) betragen. Die willkürliche Nichterbringung eines Teils der geschuldeten Leistungen (der Übergeber hatte bis zum Tod seiner Ehefrau die geschuldete Vollverköstigung nicht in Anspruch genommen) sei für die Beurteilung des Streitfalls ohne Bedeutung. Da die Frage, ob die zu erwartenden Erträge zur Erbringung der wiederkehrenden Leistungen ausreichen, nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Vermögensübertragung zu beurteilen sei, könnten spätere Verbesserungen der Ertragslage nicht berücksichtigt werden. Im Übrigen beruhe die Verbesserung der Ertragslage im Streitjahr auf der Veräußerung des Schweinebestands im Wirtschaftsjahr 2009/2010.
- 7 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 gelte auch bei der Übertragung landwirtschaftlicher Betriebe die nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegliche Vermutung, die Beteiligten seien im Zeitpunkt der Übertragung des Betriebs davon ausgegangen, der Betrieb werde auf Dauer ausreichende Gewinne zur Deckung der wiederkehrenden Leistungen erwirtschaften. Dies gelte jedenfalls dann, wenn der Erwerber den Betrieb tatsächlich fortführe. Im Streitfall habe der Vater den übernommenen Betrieb im Zeitpunkt der Übergabe selbst bewirtschaftet; folglich bedürfe es keiner Auseinandersetzung mit der Auffassung der Verwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. September 2004 IV C 3-S 2255-354/04, BStBl I 2004, 922), wonach die Beweiserleichterung nicht für ganz oder überwiegend verpachtete Betriebe gelte.
- 8 Der Umstand, dass der Kläger bis zum Wirtschaftsjahr 2007/2008 kein positives Betriebsergebnis habe erwirtschaften können, reiche nicht aus, die für das Vorhandensein einer ausreichend ertragsbringenden Wirtschaftseinheit sprechende Vermutung zu widerlegen. Nach seiner Größe sowie seiner Eigenkapitalausstattung hätten die Beteiligten im Zeitpunkt der Übergabe davon ausgehen können, dass der Betrieb geeignet sei, Erträge in Höhe der dem Übergeber versprochenen Altanteilsleistungen zu erbringen. Die Verluste seien möglicherweise auf alters- oder auch krankheitsbedingte Bewirtschaftungsmängel in der Person des Rechtsvorgängers zurückzuführen, die der Kläger nicht sofort in vollem Umfang habe korrigieren können. Seit dem Wirtschaftsjahr 2008/2009 habe er durchgängig Betriebsergebnisse erwirtschaftet, die unter Hinzurechnung des Nutzungsvorteils aus der vom Kläger selbstgenutzten Wohnung sowie der AfA ausreichten, um die geschuldeten Altanteilsleistungen erfüllen zu können. Zwar sei der besonders hohe Gewinn des Wirtschaftsjahres 2009/2010 auf einen einmaligen Effekt (Aufgabe der Schweinemast) zurückzuführen. Dies sei aber ohne Bedeutung, weil auch im vorherigen und im nachfolgenden Wirtschaftsjahr ausreichende Erträge erzielt worden seien.
- 9 Nach dem Vorbringen des Klägers in der mündlichen Verhandlung, dem das FA nicht widersprochen habe, seien die geschuldeten Altanteilsleistungen im Streitjahr in voller Höhe erbracht worden. Dass dies in den Jahren vor 2010 aus in der Person des Übergebers liegenden Gründen anders gewesen sei, sei nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung ohne Bedeutung.
- 10 Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Angesichts der mit dem landwirtschaftlichen Betrieb

erwirtschafteten Verluste vor und nach der Übergabe greife die Beweiserleichterung nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 nicht. Bei der Ertragsprognose sei auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss abzustellen und der durchschnittliche Nettoertrag des Jahres der Übergabe und der beiden vorangegangenen Jahre sei entscheidend. Sofern das übergebene Vermögen beim Übergeber nur geringe Erträge abgeworfen habe, müsse der Übernehmer nachweisen, dass für die Zukunft ausreichend hohe Nettoerträge zu erwarten seien. Insoweit könnten in der Regel die Nettoerträge des Jahres der Übergabe und der beiden folgenden Jahre zugrunde gelegt werden (Senatsurteil in BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053).

11 Bei der Ertragsprognose seien demnach folgende Werte zu berücksichtigen:

12 Kalenderjahr	2004	2005	2006
Gewinn	./ 23.453 €	./ 14.974 €	./ 11.171 €
+ berücksichtig. Abschreibung	2.510 €	2.300 €	2.136 €
+ Nutzungswert der Wohnung	6.000 €	6.000 €	6.000 €
Jahresergebnis	./ 14.943 €	./ 6.674 €	./ 3.035 €

Kalenderjahr	2007	2008
Gewinn	./ 6.082 €	./ 2.035 €
+ berücksicht. Abschreibung	1.962 €	2.011 €
+ Nutzungswert der Wohnung	6.000 €	6.000 €
Jahresergebnis	./ 1.880 €	5.976 €

13 Dem stunden vertraglich vereinbarte Versorgungsleistungen in folgender Höhe gegenüber:

14 Kalenderjahr	2006	2007	2008	2009	2010
Baranteil	4.800 €	4.800 €	4.800 €	4.800 €	4.800 €
Vollbeköstigung	2.432 €	2.460 €	2.460 €	2.520 €	2.580 €
Sachaufwand	541 €	547 €	547 €	560 €	573 €
Summe	7.773 €	7.807 €	7.807 €	7.880 €	7.953 €

15 Da die erzielten Erträge des übergebenen Vermögens die Altenteilsleistungen nicht nur geringfügig unterschritten hätten, sei keine ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit übergeben worden. Altersbedingte Ertrageinbußen seien bei landwirtschaftlichen Betrieben auf Seiten des Übergebers nie auszuschließen. Dennoch habe der Große Senat des BFH der Ertragsprognose die durchschnittlichen letzten Erträge des Übergebers zugrunde gelegt. Der Wechsel des Betriebsinhabers habe regelmäßig eine Änderung der Betriebsführung zur Folge. Nur wenn diese Änderungen tatsächlich in dem Personenwechsel begründet und nicht durch die allgemeine wirtschaftliche Lage bedingt seien, beruhten die Ertragssteigerungen auf der Betriebsübertragung.

16 Das FG habe allein auf die Erträge ab dem Wirtschaftsjahr 2008/2009 abgestellt und die bis zu diesem Zeitpunkt seit der Übertragung erwirtschafteten Verluste außer Acht gelassen. Da auch nach der Betriebsübertragung Verluste erzielt worden seien, müsse vermutet werden, dass nicht das Alter des Übergebers für die schlechte Ertragslage im Zeitpunkt der Übergabe ursächlich gewesen sei, sondern die Art der Bewirtschaftung. Nach dem BFH-Urteil in BFHE

206, 400, BStBl II 2004, 1053 müssten die für eine günstigere Entwicklung sprechenden Umstände im Zeitpunkt der Vermögensübergabe bereits konkret bestimmbar sein. Die Änderung der Bewirtschaftung sei im Zeitpunkt der Betriebsübertragung jedoch noch nicht absehbar gewesen.

- 17** Die Auffassung des FG, wonach die Nichterbringung der Sachleistungen in den Vorjahren aufgrund der Abschnittsbesteuerung für die Anerkennung der dauernden Last unschädlich sei, stehe im Widerspruch zum Senatsurteil vom 15. September 2010 X R 16/09 (BFH/NV 2011, 428). Die mangelnde tatsächliche Durchführung des Übergabevertrags lasse auf einen fehlenden Rechtsbindungswillen der Parteien schließen. Dem Kläger sei auch keine Rückkehr zu einem vertragsgetreuen Verhalten im Streitjahr möglich. Die Verpflichtung des Klägers, den Eltern Sachleistungen zu erbringen, sei ebenso typusprägend für die Altenteilsleistungen wie die Zahlung der monatlichen Geldbeträge. Die geschuldeten Versorgungsleistungen bildeten eine Einheit, sie seien gleichgewichtig und gleichwertig und deshalb steuerlich einheitlich zu beurteilen (Senatsurteil vom 19. Januar 2005 X R 23/04, BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434).
- 18** Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 20** Nach Auffassung des Großen Senats des BFH bestehe die nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegbare Vermutung, die Beteiligten hätten im Zeitpunkt der Übergabe des Betriebs angenommen, dieser werde auf die Dauer ausreichende Gewinne erwirtschaften, um die wiederkehrenden Leistungen abzudecken (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Dass diese Beweiserleichterung bei verpachteten oder überwiegend verpachteten Betrieben nicht gelte, spiele im Streitfall keine Rolle. Der übernommene Hof sei im Zeitpunkt der Übergabe vom Vater des Klägers selbst bewirtschaftet worden.
- 21** Die Größe (mehr als 44 ha) und die Eigenkapitalausstattung (Wirtschaftsjahr 2006/2007: 714.513,26 €) des übertragenen landwirtschaftlichen Betriebs seien im Zeitpunkt der Übergabe geeignet gewesen, Erträge in Höhe der dem Übergeber zugesicherten Altenteilsleistungen zu erbringen. Neben den erzielbaren Nettoerträgen sei nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 auch ein positiver Substanzwert ausschlaggebend. Der Wert der Flächen des übertragenen landwirtschaftlichen Betriebs habe im Zeitpunkt der Übertragung 1,3 Mio. € betragen. Betriebswirtschaftlich betrachtet belege schon die Verzinsung des Eigenkapitals zuzüglich der stillen Reserven die ausreichende Ertragskraft des Unternehmens zur Deckung der zu erbringenden Altenteilsleistungen. Die bis zum Wirtschaftsjahr 2007/2008 erwirtschafteten Verluste ließen keinen gegenteiligen Schluss zu. Die alters- und krankheitsbedingten Bewirtschaftungsmängel seines Rechtsvorgängers habe der Kläger nicht sofort und in vollem Umfang korrigieren können. Seit dem Wirtschaftsjahr 2008/2009 habe er stets Betriebsergebnisse erwirtschaftet, die unter Hinzurechnung des Nutzungsvorteils der dem Kläger überlassenen Wohnung sowie der Hinzurechnung der Abschreibungen ausgereicht hätten, die geschuldeten Altenteilsleistungen zu erbringen.
- 22** Die Ertragskraft eines Unternehmens sei schon aus rein ökonomischen Gründen nicht allein an einem Betrachtungszeitraum von drei Jahren vor und zwei Jahren nach der Vermögensübertragung, sondern an den zukünftigen Ergebnissen zu messen. Diese würde auch ein fremder Dritter bei einem potentiellen Erwerb der Ermittlung des Kaufpreises zugrunde legen. Es komme auf die Gewinnchancen des Übernehmers an. Der Blick in die Vergangenheit könne nur zur Vereinfachung herangezogen werden. Entspreche er nicht den tatsächlichen Gegebenheiten des Betriebs, seien prospektive Werte heranzuziehen. Im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung des FA sei der prospektive Blick mit positiven Zahlen belegt gewesen. Die tatsächliche Entwicklung habe folglich die günstige Entwicklung konkret belegt (Senatsurteil in BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053) und im Wirtschaftsjahr 2012/2013 habe der Ertrag --wie in den Vorjahren-- weiter gesteigert werden können.
- 23** Die Landwirtschaft hänge mehr als andere Wirtschaftszweige wegen ihrer Produktionszyklen und der Verderblichkeit der Produktionsgüter von Marktpreisschwankungen (hier: schwache Schweinepreise bei Abgang der Durchläufe im Wirtschaftsjahr 2008/2009), sowie den Witterungsverhältnissen ab. Eine Beschränkung der Beurteilung der Ertragskraft auf kurze Zeiträume trage den tatsächlichen Lebensumständen dieses Wirtschaftszweigs nicht Rechnung.

Entscheidungsgründe

- 24** II. Die Revision des FA hat Erfolg. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 25** 1. Zu Unrecht schließt das FA aus der Tatsache, dass der Vermögensübergeber bis zum Tod seiner Frau die lt. Übergabevertrag geschuldete Vollverköstigung nicht in Anspruch genommen hat, auf einen fehlenden Rechtsbindungswillen des Klägers.
- 26** a) Im Urteil in BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434 hat der erkennende Senat zwar entschieden, der für die steuerliche Anerkennung einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen erforderliche Rechtsbindungswille müsse sich auf sämtliche für einen Versorgungsvertrag typusprägenden Leistungen --Sach- und Barleistungen-- beziehen. Abweichungen des tatsächlich Durchgeführten vom Vereinbarten seien steuerschädlich. Entsprechende Aussagen finden sich auch in den Urteilen vom 15. September 2010 X R 16/09 (BFH/NV 2011, 428) und X R 31/09 (BFH/NV 2011, 583). In allen Fällen hatten die Übernehmer die vereinbarten Barleistungen über einen längeren Zeitraum nicht vertragsgemäß erbracht.
- 27** b) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats liegt es aber auch in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags, dass die Vertragspartner z.B. auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren (Senatsurteile vom 15. Juli 1992 X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020, unter 2.e, und vom 15. September 2010 X R 13/09, BFHE 231, 116, BStBl II 2011, 641, sowie in BFH/NV 2011, 428). Im Urteil in BFH/NV 2011, 583 hat der Senat deshalb entschieden, der Versorgungsvertrag und damit die wiederkehrenden Leistungen als Sonderausgaben seien anzuerkennen, obwohl Vermögensübergeber und Vermögensübernehmer nach Abschluss des Vertrags einvernehmlich vereinbart hätten, die Barleistungen angesichts des geringeren Bedarfs der Eltern zu reduzieren. Die Sicherung des Unterhalts der Eltern sei zu keinem Zeitpunkt gefährdet gewesen. Es liege keine willkürliche, sondern eine einvernehmliche, am Vertragszweck orientierte Reduzierung der Barleistungen vor. Am Rechtsbindungswillen des Übernehmers bestünden keine Zweifel, und deshalb sei es nicht gerechtfertigt, dem Vermögensübernehmer den Sonderausgabenabzug der vertragsgerecht geleisteten Rentenzahlungen zu verwehren.
- 28** c) Nicht anders verhält es sich im Streitfall. Die Eltern des Klägers haben auf die Vollverköstigung verzichtet, solange sie --bis zum Tod der Mutter-- in der Lage waren, sich selbst zu versorgen und ein autarkes, vom Kläger unabhängiges Leben zu führen. Hieraus einen mangelnden Rechtsbindungswillen des Klägers abzuleiten, würde dem Wesen des Versorgungsvertrags nicht gerecht, auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren zu können. Im Zeitpunkt der Vermögensübergabe wollte der Vermögensübergeber sich und seine Frau nicht nur durch Bar-, sondern auch durch Sachleistungen versorgt wissen. Allerdings konnte er nicht vorhersagen, wie lange er hierzu noch selbst in der Lage sein würde. Dass er mithilfe seiner Frau in den ersten Jahren nach der Vermögensübergabe die Sachleistungen nicht in Anspruch nehmen musste, kann nicht dazu führen, dem Kläger einen fehlenden Rechtsbindungswillen anzulasten und die Barleistungen schon deshalb nicht als Sonderausgaben anzuerkennen.
- 29** 2. Dennoch war der Streitfall an das FG zurückzuverweisen, weil nach den Feststellungen der Vorinstanz, die den Senat binden, unklar ist, ob die Vertragsparteien im Zeitpunkt der Vermögensübergabe davon ausgehen konnten, die Erträge des übergebenen Vermögens reichten aus, die zugesagten Versorgungsleistungen abzudecken.
- 30** a) Die steuerrechtliche Behandlung der Versorgungsleistungen als dauernde Last/wiederkehrende Bezüge "beruht auf dem Umstand, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen" (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847). Dem liegt nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 die normleitende Vorstellung zugrunde, dass der Übergeber das Vermögen --ähnlich wie beim Nießbrauchsvorbehalt-- ohne die vorbehaltenen Erträge, die ihm nunmehr als Versorgungsleistungen zufließen, übertragen hat. Maßgebendes Kriterium für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut Gegenstand einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein kann, ist, so der Große Senat, "die Vergleichbarkeit mit dem Vorbehaltsnießbrauch. Die Vermögensübergabe muss sich so darstellen, dass die vom Übernehmer zugesagten Leistungen --obwohl sie von ihm erwirtschaftet werden müssen-- als zuvor vom Übergeber vorbehaltene --abgespaltene-- Nettoerträge vorstellbar sind". Dies ist für die Abziehbarkeit und materiell-rechtlich korrespondierend für die Steuerbarkeit der privaten Versorgungsrente konstituierend (Senatsurteil vom 16. Juni 2004 X R 50/01, BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130, unter II.1.b der Gründe).

- 31** Die im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge vereinbarten wiederkehrenden Leistungen, die nicht aus den erzielbaren Nettoerträgen des übernommenen Vermögens gezahlt werden können, sind hingegen Entgelt für das übernommene Vermögen. Dabei sind die erzielbaren Nettoerträge indes nicht notwendig mit den steuerlichen Einkünften identisch, sondern u.a. um AfA sowie Nutzungsvorteile zu erhöhen (Beschluss des Großen Senats in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, unter C.II.3.).
- 32** b) Zur Feststellung der erzielbaren Nettoerträge ist eine Prognose vorzunehmen. Bei dieser Ertragsprognose ist nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 (unter C.II.6.c) auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss abzustellen. Zur praktischen Durchführung der Prognose hat der Große Senat des BFH Vermutungen aufgestellt: Soweit in der Vergangenheit ausreichende Überschüsse erwirtschaftet worden seien, böten diese einen gewichtigen Anhaltspunkt. Unter diesem Gesichtspunkt hielt es der Große Senat für zutreffend, wenn der Ertragsprognose der durchschnittliche Nettoertrag des Jahres der Übergabe und der beiden vorangegangenen Jahre zugrunde gelegt wird.
- 33** Die Nettoerträge können nach Auffassung des Großen Senats im Beschluss in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 aber auch nach den günstigeren Prognosen des Übernehmers ermittelt werden, wenn das übergebene Vermögen beim Übergeber --etwa wegen dessen fortgeschrittenen Alters-- nur noch geringe Erträge abgeworfen hat, beim Übernehmer jedoch ausreichende Erträge erwarten lässt. Hierfür liegt die Beweislast beim Übernehmer, wobei, so der Große Senat des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, die tatsächliche spätere Entwicklung als Beweisanzeichen herangezogen werden kann. Insoweit darf nur ein überschaubarer Prognosezeitraum zugrunde gelegt werden. Dieser umfasst neben dem Jahr der Übergabe die beiden folgenden Jahre (Senatsurteil in BFHE 206, 400, BStBl II 2004, 1053). In diese Ertragsprognose sind vor allem die Erträge einzubeziehen, die auf eine veränderte Unternehmensführung bzw. Bewirtschaftung zurückzuführen sind. Soweit die Ergebnissteigerung aber Folge vom Übernehmer vorgenommener wesentlicher, über die bloße Erhaltung und Reparatur hinausgehender Veränderungen am übergebenen Vermögen ist, bleibt sie für die Ertragsprognose ohne Bedeutung. Denn in einem solchen Fall handelt es sich nicht mehr um den Ertrag des "übergebenen" Vermögens (Senatsurteil in BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130).
- 34** Bei Unternehmensübertragungen schließlich existiert eine Beweiserleichterung. Nach dem Beschluss des Großen Senats in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 besteht im Falle der Übertragung eines gewerblichen Unternehmens 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 die Dauer ausreichende Gewinne erwirtschaften, um die wiederkehrenden Leistungen abzudecken. Gleiches sollte nach dem Beschluss des Großen Senats in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 auch für die Übertragung von Unternehmen gelten, mit denen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt werden oder für die Übertragung landwirtschaftlicher Betriebe.
- 35** c) Nach diesen Maßstäben vermag der Senat nicht abschließend zu beurteilen, ob die Ertragsprognose für den übertragenen Betrieb im maßgebenden Zeitpunkt (Juli 2006) positiv war.
- 36** aa) Auf die zugunsten des Übernehmers aufgestellten Vermutungen zur Ertragsprognose kann sich der Kläger nicht berufen.
- 37** Im Streitfall hat der von ihm übernommene landwirtschaftliche Betrieb im Jahr der Vermögensübergabe und in den beiden Vorjahren auch bei Hinzurechnung der Abschreibungen und des Nutzungswerts der Wohnung des Vermögensübergabers durchgehend Verluste erwirtschaftet (2004: ./ 14.943 €; 2005: ./ 6.674 €; 2006: ./ 3.035 €). Die generelle Vermutung nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, der Betrieb werde auf Dauer ausreichende Gewinne erwirtschaften, um die vereinbarten wiederkehrenden Leistungen abzudecken, ist deshalb im Streitfall durch die konkreten Zahlen widerlegt.
- 38** Da es sich bei der Ertragsprognose um eine "überschlägige Berechnung" (Kempermann, Deutsches Steuerrecht 2003, 1736, 1740) handelt und der Sonderausgabenabzug nicht daran scheitern soll, dass die erzielbaren Nettoerträge die Summe der versprochenen Vermögenserträge geringfügig unterschreiten, ist die im Steuerrecht allgemein anerkannte Geringfügigkeitsgrenze von 10 % (vgl. dazu Senatsurteil vom 14. Januar 2004 X R 37/02, BFHE 205, 96, BStBl II 2004, 493, mit umfangreichen Nachweisen) auch bei der Ertragsprognose anwendbar (Senatsurteil in BFHE 207, 114, BStBl II 2005, 130). Im Streitfall unterschreiten aber die vom Vermögensübergeber erzielten Erträge die vertraglich vereinbarten Versorgungsleistungen (in den Jahren 2006 bis 2008 zwischen 7.773 € und 7.807 €) nicht nur geringfügig.

- 39** Auch die tatsächliche Entwicklung des Betriebs in den beiden Jahren nach der Vermögensübergabe kann nicht als Beweiszeichen dafür herangezogen werden, die Vertragsparteien hätten im Zeitpunkt der Vermögensübergabe davon ausgehen können, die Erträge des übergebenen Vermögens würden die zugesagten Versorgungsleistungen abdecken. Im ersten Jahr nach der Vermögensübertragung (2007) hat der Kläger ebenfalls einen Verlust erwirtschaftet (trotz Hinzurechnung der AfA und des Wohnwerts der überlassenen Wohnung: ./ 1.880 €), und die positiven Einkünfte des Klägers im zweiten Jahr nach der Vermögensübergabe (5.976 €; ebenfalls nach Hinzurechnung der AfA und des Wohnwerts der überlassenen Wohnung) reichten nicht aus, die vertraglich vereinbarten Versorgungsleistungen (7.807 €) zu erfüllen. Auf letztere und nicht nur auf die tatsächlich erbrachten Barleistungen ist abzustellen, weil der Kläger hierzu vertraglich verpflichtet war, auch wenn sie der Übergeber nicht in Anspruch genommen hat.
- 40** Der Vortrag des Klägers, der Prognosezeitraum bei der Übergabe eines Verlustbetriebs könne nicht auf das Jahr der Übergabe und die beiden Folgejahre beschränkt werden, geht an der Sache vorbei. Die nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 notwendige Ertragsprognose bezieht sich stets nur auf die Verhältnisse bei Vertragsschluss. Ausreichende Erträge des übergebenen Vermögens im Jahr der Übergabe sowie den beiden Vorjahren bzw. Folgejahren begründen nach Maßgabe dieses Beschlusses lediglich zugunsten des Übernehmers eine Vermutung für diese zeitpunktbezogene Ertragsprognose. Sind deren Voraussetzungen nicht erfüllt, so bleibt nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 die Beweislast beim Vermögensübernehmer, dass er im Zeitpunkt der Vermögensübergabe davon ausgehen konnte, er werde --anders als der Vermögensübergeber-- Erträge erzielen, die die Versorgungsleistungen decken.
- 41** Schließlich kann sich der Kläger nicht auf die besonderen Beweiserleichterungen für Unternehmen berufen, da mit dem Betrieb sowohl im Übergabebjahr als auch in den Vorjahren bzw. Folgejahren ausschließlich Verluste erzielt wurden. Eine positive Ertragsprognose kann auf diese Ertragslage nicht gestützt werden. Unter diesen Umständen ist auch die --starke-- Vermutung zugunsten des Übernehmers eines Unternehmens widerlegt.
- 42** bb) Dem Kläger bleibt es jedoch unbenommen, ohne Rückgriff auf Vermutungen allein anhand der konkreten Umstände des Falles nachzuweisen, dass im Zeitpunkt der Vermögensübergabe für die Zukunft ausreichend hohe Nettoerträge zu erwarten waren.
- 43** Diese Frage hat das FG --auf Grundlage seiner Auffassung folgerichtig-- nicht geprüft und daher insoweit auch keine Feststellungen getroffen. Dem Senat ist deshalb eine abschließende Beurteilung diesbezüglich nicht möglich.
- 44** Im zweiten Rechtsgang wird das FG zu klären haben, ob die Vertragsparteien im Zeitpunkt der Vermögensübergabe davon ausgehen konnten, der Ertrag des übergebenen Vermögens werde --trotz der Verluste im Jahr der Vermögensübergabe und den Vorjahren-- ausreichen, die vereinbarten Versorgungsleistungen (Bar- und Sachleistungen) zu decken. Die Größe des übergebenen Betriebs (lt. Revisionserwidernung mehr als 44 ha) und die Eigenkapitalausstattung (Wirtschaftsjahr 2006/2007: 714.513,26 €) sind hierfür --anders als dies das FG in der Vorinstanz beurteilt hat-- für sich allein ohne Bedeutung. Nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 sind die Substanz und der Substanzwert des übergebenen Betriebs angesichts der geforderten Vergleichbarkeit mit dem Nießbrauchsrecht ohne Belang. Entscheidend ist lediglich, ob die Vertragsparteien im Zeitpunkt der Vermögensübergabe trotz oder wegen der Produktionszyklen, der Marktpreisschwankungen, der Abhängigkeit von Witterungsbedingungen und der Verderblichkeit der produzierten Güter in der Landwirtschaft im Zeitpunkt der Vermögensübergabe davon ausgehen konnten, die Erträge des übergebenen Betriebs werden die Versorgungsleistungen decken. Ob die vorhandene Substanz im Einzelfall einen Schluss auf die Ertragsfähigkeit des Betriebs zulassen könnte, hängt von den Umständen ab. Die Beweislast für sämtliche Tatsachen, die eine positive Ertragsprognose zum Stichtag begründen, liegt beim Kläger.
- 45** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de