

Urteil vom 23. November 2016, X R 8/14

Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen wiederkehrende Leistungen: Sonderausgabenabzug als Rente oder dauernde Last

ECLI:DE:BFH:2016:U.231116.XR8.14.0

BFH X. Senat

BGB § 133, BGB § 157, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, FGO § 118 Abs 2, ZPO § 323, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb S 4, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb S 4, EStG § 52 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 14. Januar 2014, Az: 1 K 2355/13

Leitsätze

1. Die Verpflichtung zu wiederkehrenden Barleistungen in einem vor dem 1. Januar 2008 abgeschlossenen Vermögensübergabevertrag ist als Leibrente zu beurteilen, wenn die Vertragsparteien eine Abänderbarkeit der Höhe der Rentenleistungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht haben, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen. Dies gilt selbst dann, wenn in diesem Zusammenhang auf § 323 ZPO Bezug genommen ist .
2. Die wiederkehrenden Leistungen sind auch dann als Leibrente anzusehen, wenn die Abänderbarkeit der gesamten Versorgungsleistungen bei wesentlich veränderten Lebensbedürfnissen (Heimunterbringung, Pflegebedürftigkeit) ausgeschlossen wird .
3. Die ab 2005 geänderten Ertragsanteile gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG gelten auch für Vermögensübertragungen, die vor dem 1. Januar 2005 vereinbart wurden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 15. Januar 2014 1 K 2355/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In den Streitjahren 2010 und 2011 erzielten sie u.a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.
- 2 Mit Hofübergabevertrag vom 31. Juli 2002 hatte der Kläger im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge den landwirtschaftlichen Betrieb seiner Eltern übernommen. Im Übergabevertrag hatte er sich verpflichtet, den Eltern auf deren Lebensdauer als Gesamtberechtigte ein Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an einem ebenfalls übertragenen Wohnhaus einzuräumen. Die mit dem Hausgrundstück zusammenhängenden Gemeinkosten (Steuern, Abgaben für Wasser, Kanal, Müllabfuhr, Kaminkehrer etc.) hatte der Kläger als Eigentümer zu tragen. Die Kosten für die Schönheitsreparaturen der Wohnräume sowie für Heizung und Strom oblagen den Wohnungsberechtigten. Sämtliche Verpflichtungen sollten nach den vertraglichen Vereinbarungen ersatzlos ruhen, wenn und solange die Übergeber --gleichgültig, ob auf eigenen Wunsch oder aus medizinischen Gründen-- das Altenteilerhaus verlassen und sich in einem Krankenhaus, Alters- bzw. Pflegeheim oder einer ähnlichen Einrichtung aufhielten. Zudem verpflichtete sich der Kläger, an die Eltern als Gesamtberechtigte auf die Dauer der Lebenszeit des Längstlebenden

eine "dauernde Last" in Höhe von monatlich 1.000 € zu zahlen. Sollte bei einer Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der standesgemäße Unterhalt des Klägers oder der Eltern nicht mehr gewährleistet sein, konnten nach der vertraglichen Vereinbarung die Vertragsparteien eine Änderung gemäß § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) verlangen. Eine Änderung konnte jedoch nicht aus dem Mehrbedarf abgeleitet werden, der sich infolge dauernder Pflegebedürftigkeit der Berechtigten oder aufgrund deren Aufnahme in ein Alters- oder Pflegeheim ergab.

- 3 Auf eine Wertsicherungsklausel verzichteten der Kläger und seine Eltern. Der Kläger sollte jedoch seinen Eltern einen Betrag von 3.000 € jährlich zahlen, sofern er mit dem ihm übertragenen Betrieb einen Jahresgewinn von mehr als 60.000 € erwirtschaftet.
- 4 Die aufgrund des Übergabevertrags geltend gemachten Zahlungen berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) in den Jahren 2007 bis 2009 erklärungsgemäß als dauernde Lasten.

- 5 2010 wurden vom Kläger folgende Zahlungen als dauernde Last geltend gemacht:

| | |
|------------------------|----------------|
| 1 Monatliche Zahlungen | 12.000,00 € |
| 2 Sonderzahlung | 3.000,00 € |
| 3 Abfallentsorgung | 255,00 € |
| 4 Versicherungen | 440,61 € |
| 5 Schornsteinfeger | <u>24,51 €</u> |
| Summe | 15.720,12 € |

- 6 Das FA hat diese Zahlungen im Einkommensteuerbescheid 2010 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung als Sonderausgaben berücksichtigt.

- 7 In der Einkommensteuererklärung 2011 hat der Kläger folgende Kosten als Sonderausgaben geltend gemacht:

| | |
|-------------------------------|----------------|
| 1 Monatliche Zahlungen | 12.000,00 € |
| 2 Sonderzahlung | 3.000,00 € |
| 3 Gebäudeanstrich | 2.021,49 € |
| 4 Balkongeländer | 3.850,00 € |
| 5 Schornsteinkopfverlängerung | 625,73 € |
| 6 Abfallentsorgung | 255,00 € |
| 7 Versicherungen | 1.046,78 € |
| 8 Schornsteinfeger | <u>62,38 €</u> |
| Summe | 22.861,38 € |

- 8 Im Rahmen der Bearbeitung der Steuererklärung 2011 forderte das FA den Übergabevertrag an. Nach dessen Prüfung vertrat es die Auffassung, die Zahlungen des Klägers an seine Eltern seien als Leibrente zu werten. Die Abänderbarkeit der Höhe der Barleistungen nach § 323 ZPO sei durch ergänzende Bestimmungen im Vertrag derart eingeschränkt, dass sie als wirtschaftlich bedeutungslos anzusehen sei und somit eine Leibrente und keine dauernde Last vorliege. Diese sei bei den Eltern mit 24 % zu besteuern und beim Kläger auch nur in dieser Höhe als Sonderausgaben abziehbar. Die Kostenpositionen 3 bis 8 seien nicht abziehbar. Es verbleibe daher ein Betrag von 3.600 € (= 24 % von 15.000 €). Das FA erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2011. Gleichzeitig änderte es den Einkommensteuerbescheid für 2010 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend.

- 9** Der Einspruch der Kläger hatte teilweise Erfolg. Das FA berücksichtigte im Änderungsbescheid 35 % der Versorgungsleistungen des Jahres 2010 (insgesamt 15.720,12 €) als Sonderausgaben. Im geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 berechnete es den als Sonderausgaben abziehbaren Ertragsanteil der Versorgungsleistungen in Höhe von 35 % aus einem Gesamtbetrag von 16.364,16 €. Nicht zu den Aufwendungen für die Leibrente rechnete das FA die Kosten für den Gebäudeanstrich, das Balkongeländer sowie die Schornsteinkopfverlängerung. Diese Kosten dienten nicht der Versorgung der Berechtigten, sondern dem Erhalt des dem Kläger gehörenden Vermögens.
- 10** Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, geringfügige Schwankungen der für die Bemessung der dauernden Last maßgebenden Daten, das Versorgungsbedürfnis des Berechtigten sowie die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten seien grundsätzlich unerheblich, solange sie den zivilrechtlichen Änderungsmechanismus nicht auslösten. Die Abänderbarkeit nach der materiellen Rechtsnatur des Übergabevertrags sei konstitutives Element der als dauernde Last abziehbaren Versorgungsleistungen. Damit sei nichts darüber ausgesagt, dass stets und in vollem Umfang ein gestiegenes Versorgungsbedürfnis des Berechtigten zur steuerlichen Abziehbarkeit einer den geänderten Verhältnissen Rechnung tragenden Erhöhung der Versorgungsleistung führen müsse.
- 11** Es sei bereits zweifelhaft, ob nicht dann, wenn das Versorgungsbedürfnis durch die voraussichtlich zu erzielenden Erträge nicht mehr gedeckt werden könne, die Höhe der Versorgungsleistungen gleichwohl begrenzt werde, weil der Verpflichtete diese nicht aus der Substanz des übergebenen Vermögens erbringen müsse. In steuerlicher Hinsicht sei die Höhe der abziehbaren Leistungen durch die erzielbaren Nettoerträge begrenzt (Senatsurteil vom 13. Dezember 2005 X R 61/01, BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16).
- 12** Für eine steuerrechtlich zu beachtende Änderungsklausel genüge der Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO. Danach sei der Vertrag nach Maßgabe des materiellen (Zivil-)Rechts, auf das die Vorschrift Bezug nehme, änderbar. Fehle eine Bezugnahme auf § 323 ZPO, könne sich eine gleichwertige Änderungsmöglichkeit aufgrund des Vertragsinhalts ergeben, der eine Anpassung nach den Bedürfnissen des Übergebers oder der Leistungsfähigkeit des Übernehmers erlaube. Die Änderbarkeit könne auch aus der Rechtsnatur des typischen Versorgungsvertrags folgen. Damit nehme sowohl der Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO als auch die ausdrückliche oder als "vertragstypisch" vorausgesetzte Änderbarkeit auf die zivilrechtliche Rechtslage Bezug.
- 13** Unter Anwendung der Rechtsgrundsätze des Bundesfinanzhofs (BFH) sei im Streitfall von einer dauernden Last auszugehen. Der Kläger habe sich verpflichtet, seinen Eltern monatlich 1.000 € für die Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs zu zahlen. Dieser Betrag erhöhe sich um 3.000 € im Jahr, sofern der Kläger mit dem übergebenen Betrieb einen Jahresgewinn von mehr als 60.000 € erwirtschaftete. Sofern durch eine Änderung der Verhältnisse der standesgemäße Unterhalt des Übernehmers oder der Berechtigten nicht mehr gewährleistet sei, könne jeder Beteiligte eine Abänderung nach § 323 ZPO verlangen. Nur ein möglicher Mehrbedarf durch die Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim sei ausgenommen worden, weil diese Aufwendungen die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten übersteigen könnten und er zur Erfüllung seiner Verpflichtung dann ggf. auf den übergebenen landwirtschaftlichen Betrieb zurückgreifen müsste. Dieser solle aber auch für die folgenden Generationen erhalten bleiben. Zudem sollten auch mögliche Geschwister im Fall der Unterbringung der Begünstigten in einem Alten- oder Pflegeheim zu Leistungen herangezogen werden. Die gestiegene Bedürftigkeit der Eltern sollte gleichmäßig verteilt werden, da sich die Kinder zivilrechtlich nicht eines möglichen Anspruchs des Sozialamts entziehen könnten.
- 14** Im Übrigen seien sämtliche von den Klägern geltend gemachte Aufwendungen als dauernde Last zu berücksichtigen. Bei den Aufwendungen für den Gebäudeanstrich, das Balkongeländer und die Schornsteinkopfverlängerung handele es sich nicht um Schönheitsreparaturen, die nach dem Vertrag die Übergeber zu tragen hätten. Es handele sich vielmehr um Aufwendungen für den Erhalt des vertragsgemäßen Zustands der Wohnung, die der Eigentümer, also der Kläger, tragen müsse.
- 15** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe zu Unrecht das Vorliegen einer Leibrente verneint und die Aufwendungen für den Gebäudeanstrich, für das Balkongeländer und die Schornsteinkopfverlängerung den Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2008 --BGBI I 2007, 3150-- (EStG a.F.) zugerechnet. Mit dem vollständigen Ausschluss der Kosten durch wesentlich veränderte Umstände (Pflegebedürftigkeit bzw. Heimunterbringung der Berechtigten) werde die Abänderbarkeit der Höhe der wiederkehrenden Barleistungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht, die eine Anpassung der vertraglich benannten "dauernden Last" tatsächlich auf Null reduzierten. Die Anwendbarkeit des § 323 ZPO

werde derart eingeschränkt, dass wesentliche Änderungen der Lebensverhältnisse nicht mehr berücksichtigt würden.

- 16** Die Interessenlage der Beteiligten in den Vermögensübertragungsfällen und die besonderen Bedingungen für die Annahme einer dauernden Last lasse das FG außer Acht. Der Typ des Vermögensübertragungsvertrags orientiere sich an der zivilrechtlichen Hof- und Betriebsübergabe. Die Verknüpfung der Lebensverhältnisse von Übergeber und Übernehmer basiere in besonderem Maße auf dem Existenz sichernden Vermögen und werde von dem Gedanken getragen, den landwirtschaftlichen Betrieb der Familie zu erhalten. Das Versorgungsbedürfnis des Vermögensübergebers müsse durch die voraussichtlich zu erzielenden Erträge abgedeckt werden. Der Verpflichtete müsse diese Leistungen nicht aus der Substanz des übertragenen Vermögens entnehmen. Der übernommene Betrieb solle in seinem Fortbestand nicht beeinträchtigt werden. In diesem Wechselspiel könnten die beteiligten Steuersubjekte bei Bedarf agieren, ohne die Interessen des anderen außer Acht zu lassen. Ein Ausschluss bestimmter Sachverhalte sei überflüssig. Es komme nur auf die sich aus der Ertragsfähigkeit ergebenden finanziellen Ressourcen aus der Vermögensübernahme an.
- 17** Im Streitfall enthalte zwar der Vermögensübergabevertrag eine Bezugnahme auf § 323 ZPO und weise damit vordergründig eine Abänderbarkeit auf. Eine Abänderung und Übernahme des Mehrbedarfs infolge dauernder Pflegebedürftigkeit oder Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim sei jedoch ohne weitere Prüfung ausgeschlossen. Selbst eine teilweise Übernahme derartiger Kosten, z.B. im Rahmen häuslicher Pflege bis zur Pflegestufe I oder mit einer betragsmäßigen Begrenzung sehe der Vertrag nicht vor. Durch diesen vollständigen Ausschluss der Anpassung der wiederkehrenden Barleistungen ohne Prüfung der Ertragslage des übernommenen Betriebs sei das tatsächliche Versorgungsbedürfnis der Berechtigten nicht einmal ansatzweise gewahrt worden.
- 18** Zudem sprächen weitere Abmachungen im Übergabevertrag für gleichbleibende bare wiederkehrende Leistungen.
- So hätten die Beteiligten trotz einer entsprechenden Belehrung durch den Notar auf eine Wertsicherungsklausel verzichtet.
 - Auch die Tatsache, dass sich die Zahlungsverpflichtung nach dem Tod eines der beiden Berechtigten nicht reduziere, spreche für eine vom Versorgungsbedürfnis der Berechtigten unabhängige Vereinbarung.
 - Das Wohn- und Mitbenutzungsrecht ruhe vollständig, wenn und solange sich die Berechtigten in einem Krankenhaus, einem Alten- oder Pflegeheim bzw. einer ähnlichen Einrichtung aufhalten.
 - Unabhängig vom Ausschluss der Abänderbarkeit der vereinbarten Barleistung wegen Pflegebedürftigkeit oder Heimunterbringung könne eine Anpassung nur verlangt werden, wenn der standesgemäße Unterhalt eines Vertragspartners nicht mehr gewährleistet sei. Jeder andere Anpassungsgrund sei ausgeschlossen.
- 19** Der Übergabevertrag enthalte im Übrigen eine klare und eindeutige Vereinbarung über die vom Kläger zu übernehmenden Kosten. Er habe nur die mit den Wohnräumen der Vermögensübergeber zusammenhängenden Gemeinkosten zu tragen, nicht aber Aufwendungen für Erhaltungs- und Instandhaltungskosten.
- 20** Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 21** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 22** Der Senatsbeschluss vom 9. Mai 2007 X B 162/06 (BFH/NV 2007, 1501), wonach wiederkehrende Leistungen dann als Leibrente anzusehen seien, wenn die Abänderbarkeit bei wesentlich veränderten Lebensbedürfnissen (Heimunterbringung, Pflegebedürftigkeit) ausgeschlossen sei, könne auf den zur Entscheidung anstehenden Sachverhalt nicht angewendet werden. Das im Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 1501 zitierte Senatsurteil vom 15. März 1994 X R 93/90 (BFH/NV 1994, 848) beziehe sich auf einen Sachverhalt, in dem ein ertragloses Grundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen wiederkehrende Unterhaltszahlungen übertragen worden sei. Auch im Senatsurteil vom 27. August 1997 X R 54/94 (BFHE 184, 337, BStBl I 1997, 813), wonach die Bezugnahme auf § 323 ZPO nicht ausreiche, wenn die Höhe der Leistungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig sei, die einer Wertsicherungsklausel entsprächen, sei ein ertragloses Grundstück übertragen worden.

- 23** Im Streitfall nehme der Vermögensübergabevertrag ausdrücklich auf § 323 ZPO Bezug. Lediglich bei einer dauernden Pflegebedürftigkeit der Berechtigten oder deren Aufnahme in ein Alters- oder Pflegeheim sei eine Abänderung wegen des damit verbundenen Mehrbedarfs ausgeschlossen. Eine vorübergehende Pflegebedürftigkeit sei nach dem Übergabevertrag aber Grund für eine Abänderung der Zahlungen.
- 24** Der Hofübergabevertrag enthalte die in der Landwirtschaft üblichen Vereinbarungen. Dazu gehöre auch der Wille aller Beteiligten, im Falle einer Änderung der Bedürftigkeit der Übertragenden eine Anpassung vorzunehmen. Diese Anpassung könne jedoch nicht ins "Uferlose" ausgeweitet werden, da ansonsten die Existenz des übertragenen Betriebs gefährdet wäre. Hinzu komme, dass auch die Schwester des Übernehmers den Vermögensübergebern zivilrechtlich zum Unterhalt verpflichtet sei.
- 25** Die Erhaltungs- bzw. Instandhaltungsaufwendungen für das von den Übergebern genutzte Wohnhaus seien ebenfalls als begünstigte Versorgungsleistungen abziehbar. Im Übergabevertrag sei vereinbart worden, dass die Kosten für Schönheitsreparaturen sowie die Kosten für Strom und Heizung von den Wohnungsberechtigten zu tragen seien. Alle anderen Kosten entfielen auf den Eigentümer. Die geltend gemachten Reparaturaufwendungen seien keine Schönheitsreparaturen, sondern Instandhaltungsaufwendungen. Nach dem Senatsurteil vom 25. August 1999 X R 38/95 (BFHE 190, 302, BStBl II 2000, 21) könne die Verpflichtung des Übernehmers, die Wohnung instand zu halten, bei diesem eine dauernde Last begründen.

Entscheidungsgründe

II.

- 26** Die Revision des FA hat Erfolg. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 27** 1. Mit Vertrag vom 31. Juli 2002 übergaben die Eltern des Klägers diesem einen landwirtschaftlichen Betrieb gegen Versorgungsleistungen (unten 2.). Zu Unrecht ist das FG allerdings davon ausgegangen, die Vertragsparteien hätten im Streitfall keine gleichmäßigen Leistungen vereinbart (unten 3.). Die Sache ist indes nicht zur Entscheidung reif, weil das FG im zweiten Rechtsgang zu klären haben wird, ob die streitigen Aufwendungen für die Altenteilerwohnung (Gebäudeanstrich, Balkongeländer, Schornsteinkopfverlängerung) als Versorgungsleistungen abziehbar sind (unten 4.). Ggf. wird das FG im Wege der Saldierung auch zu beachten haben, dass der im Einspruchsverfahren vom FA angesetzte Ertragsanteil der Leibrente (35 % anstelle der im Festsetzungsverfahren angesetzten 24 %) unzutreffend ist (unten 5.).
- 28** 2. Zu Recht hat das FG den Vertrag vom 31. Juli 2002 als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gewürdigt.
- 29** Als Sonderausgaben abziehbar sind die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten, die nicht mit Einkünften in Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F.; die Neufassung ist nur auf Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31. Dezember 2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen; vgl. § 52 Abs. 18 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der derzeit geltenden Fassung --EStG n.F.--). Dauernde Lasten sind nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG a.F. in vollem Umfang abziehbar. Leibrenten können --nach näherer Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG a.F.-- nur mit dem Ertragsanteil abgezogen werden, der sich aus der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG aufgeführten Tabelle ergibt.
- 30** Werden wiederkehrende Leistungen in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zugesagt (private Versorgungsrenten), stellen diese weder Veräußerungsentgelt beim Übergeber noch Anschaffungskosten des Übernehmers dar, sondern sind spezialgesetzlich den Sonderausgaben und den wiederkehrenden Bezügen zugeordnet (Senatsurteil in BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813, unter II.1.b, mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Für die Zuordnung zu dem Typus der privaten Versorgungsrente kommt es nicht auf das Verhältnis des Kapitalwerts der zugesagten wiederkehrenden Leistungen zum Wert des übertragenen Vermögens an, sondern darauf, ob die Leistungen aus den Nettoerträgen des übertragenen Vermögens erbracht werden können (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nach den Feststellungen des FG erfüllt.

- 31** 3. Die Würdigung des FG, die vereinbarten Versorgungsleistungen seien abänderbar gewesen, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 32** a) Die Auslegung von Verträgen gehört zu den tatsächlichen Feststellungen i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, die das Revisionsgericht nur darauf überprüfen kann, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), die Denkgesetze und mögliche Erfahrungssätze zutreffend angewendet worden sind. Ist demgemäß die Würdigung durch das Tatsachengericht zwar nicht zwingend, aber doch möglich, so ist sie revisionsrechtlich bindend (BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 75/00, BFHE 201, 278, BStBl II 2003, 467, unter 1.a cc).
- 33** b) Für die Einordnung von Versorgungsleistungen als Leibrente oder dauernde Last haben der Große Senat und im Anschluss daran der erkennende Senat u.a. folgende Grundsätze aufgestellt:
- 34** aa) Wiederkehrende Sach- und Geldleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe vereinbart werden, stellen dauernde Lasten dar, wenn sie abänderbar sind (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 15. Juli 1991 GrS 1/90, BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.3.).
- 35** bb) Für eine steuerrechtlich zu beachtende Änderungsklausel genügt der Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO, weil dies so zu verstehen ist, dass der Vertrag nach Maßgabe des materiellen Rechts, auf das diese Vorschrift Bezug nimmt, abänderbar sein soll. Eine solche ausdrückliche Bezugnahme auf § 323 ZPO führt jedoch nicht zur Annahme abänderbarer Leistungen, wenn die Vertragspartner deren Höhe nach dem Inhalt der gesamten Vereinbarungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht haben, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen (Senatsurteile in BFH/NV 1994, 848, m.w.N. der älteren Rechtsprechung, und in BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813, unter II.1.b aa).
- 36** cc) Fehlt eine Bezugnahme auf § 323 ZPO, kann sich eine gleichwertige Änderungsmöglichkeit aufgrund eines Vertragsinhalts ergeben, der eine Anpassung nach den Bedürfnissen des Übergebers oder der Leistungsfähigkeit des Übernehmers erlaubt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78, unter C.II.3.c). Diese muss jede Vertragspartei bei veränderten Verhältnissen verlangen können.
- 37** Die Abänderbarkeit kann aber auch aus der Rechtsnatur des typischen Versorgungsvertrags folgen (Senatsurteil vom 11. März 1992 X R 141/88, BFHE 166, 564, BStBl II 1992, 499, unter 3., 4.). Die Rechtsprechung geht im Anschluss an die vorgenannte Entscheidung des Großen Senats davon aus, dass Versorgungsleistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit der Übergabe von existenzsicherndem Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart werden, "im Regelfall" abänderbar sind (BFH-Urteile vom 25. März 1992 X R 38/86, BFH/NV 1992, 595; vom 26. Januar 1994 X R 141/90, BFH/NV 1994, 845, unter 2.b; vom 27. August 1996 IX R 86/93, BFHE 181, 175, BStBl II 1997, 47, unter 2.d aa, und vom 16. März 1999 X R 87/95, BFH/NV 2000, 12, unter II.1.b), es sei denn, aus dem Vertrag ergibt sich, dass die Parteien ausnahmsweise gleichbleibende Leistungen vereinbart haben (Senatsentscheidungen vom 27. November 1996 X R 85/94, BFHE 182, 110, BStBl II 1997, 284; in BFH/NV 2000, 12, und vom 2. November 2000 X B 50/00, BFH/NV 2001, 592).
- 38** c) Das FG hat die vorstehend dargestellten Grundsätze nicht beachtet. Seine Auslegung des im Streitfall zu beurteilenden Vertrags, dieser lasse eine Abänderung der wiederkehrenden Leistungen zu, erweist sich als nicht möglich. Das FG hat nicht erkannt, dass die Verpflichtung zu wiederkehrenden Barleistungen in einem Vermögensübergabevertrag selbst bei einer vertraglichen Bezugnahme auf § 323 ZPO dann als Leibrente zu beurteilen ist, wenn die Vertragsparteien eine Abänderbarkeit der Höhe der Rentenleistungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht haben, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen.
- 39** aa) Das FG hat zwar in seiner Entscheidung den Rechtssatz referiert, die Abänderbarkeit der Leistungen an den/die Vermögensübergabe sei nach der materiellen Rechtsnatur des Übergabevertrags konstitutives Element der als dauernde Last abziehbaren Versorgungsleistungen. Diesen Rechtssatz hat es jedoch seiner Entscheidung nicht zugrunde gelegt. Zutreffend verweist das FG zwar auf die vertragliche Vereinbarung, wonach jeder Beteiligte, also sowohl der Eigentümer als auch die Berechtigten, eine Abänderung in entsprechender Anwendung des § 323 ZPO verlangen könne, sofern durch eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der standesgemäße Unterhalt des Zahlungsverpflichteten oder der Berechtigten nicht mehr gewährleistet sei. In der Folge führt es dann zwar an, dass eine Abänderung nicht aus dem Mehrbedarf abgeleitet werden dürfe, der sich infolge der dauernden Pflegebedürftigkeit der Berechtigten oder ihrer Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim ergebe. Die hieraus folgende Konsequenz, dass nämlich die Zahlungen als Leibrente und nicht als dauernde Last zu beurteilen sind, hat das Gericht aber nicht gezogen.

- 40** bb) Bereits in den Urteilen vom 28. Januar 1986 IX R 12/80 (BFHE 146, 68, BStBl II 1986, 348) und IX R 5/80 (BFH/NV 1986, 526) hat der IX. Senat des BFH erkannt, eine Verpflichtung zu wiederkehrenden Barleistungen in einem Vermögensübergabevertrag sei als Leibrente zu beurteilen, wenn die Vertragsparteien eine Abänderbarkeit der Höhe der Rentenleistungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht hätten, die einer Wertsicherungsklausel entsprächen, selbst wenn sie in diesem Zusammenhang auf § 323 ZPO Bezug nähmen. In den Urteilen in BFH/NV 1994, 848 und in BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813 hat der erkennende Senat diese Entscheidungen bestätigt und im Beschluss in BFH/NV 2007, 1501 dahingehend konkretisiert, dass die wiederkehrenden Leistungen dann als Leibrente anzusehen sind, wenn die Abänderbarkeit bei Heimunterbringung bzw. Pflegebedürftigkeit ausgeschlossen wird. An dieser Rechtsprechung hält der Senat aus folgenden Erwägungen fest:
- 41** (1) Mit dem den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG n.F.) abgrenzenden steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmal der "Vermögensübergabe" ist ein Vertragstypus umschrieben, der sich grundsätzlich an dem zivilrechtlichen Typus der Hof- und Betriebsübergabe orientiert. Infolge der Übertragung von existenzsicherndem Vermögen zur Weiterführung durch die nachfolgende Generation sind die Lebensverhältnisse von Übergeber und Übernehmer in besonderer Weise miteinander verknüpft (vgl. BFH-Urteil in BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813, m.w.N.). Die Vereinbarung bezweckt die Vorwegnahme der künftigen Erbregelung mit wirtschaftlicher Sicherung der übergebenden Generation. Die Gegenleistung wird nicht nach dem Wert des übergebenen Vermögens, sondern nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers einerseits und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Übernehmers andererseits bemessen. Die Beteiligten lassen sich von dem Gedanken leiten, dass die übertragene existenzsichernde Wirtschaftseinheit der Familie erhalten bleiben soll (so schon Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78). Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat im Beschluss vom 17. Dezember 1992 1 BvR 4/87 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1993, 264, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1993, 315) hervorgehoben, verfassungsrechtlich gerechtfertigt sei die Sonderstellung der "Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen" --d.h. der Ausschluss der ansonsten gebotenen Wertverrechnung mit einer Gegenleistung-- allein durch den Gesichtspunkt, dass es den Beteiligten typischerweise darauf ankomme, dass die Kinder nur aus dem Ertrag, den die übergebene Ertragsgrundlage abwerfe, die Versorgungsleistungen erbringen sollten; auch die Besteuerung beim Bezieher als wiederkehrende Bezüge sei allein deshalb verfassungsrechtlich unbedenklich, weil sich der Sache nach die Eltern einen bestimmten Ertrag des bereits übergebenen Vermögens vorbehalten.
- 42** (2) Im Streitfall haben die Vertragsparteien zwar auf § 323 ZPO Bezug genommen. Eine Änderung nach dieser Vorschrift sollte jedoch nur dann verlangt werden können, wenn durch eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der standesgemäße Unterhalt des Zahlungsverpflichteten oder der Berechtigten nicht mehr gewährleistet ist. Dem erkennenden Senat erschließt sich nicht, in welchen Fällen die Anpassungsklausel zum Tragen kommen könnte, wenn --wie im Streitfall-- eine Anpassung wegen des Mehrbedarfs einer dauernden Pflegebedürftigkeit oder der Aufnahme in ein Alten-/Pflegeheim ausgeschlossen ist. Die Kosten einer vorübergehenden Pflegebedürftigkeit dürften durch die Krankenkasse/Pflegekasse gedeckt sein und andere Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse der Vermögensübergeber sind kaum denkbar.
- 43** (3) Das FG hat in seiner Entscheidung zudem verkannt, dass entscheidend für die Höhe der nach § 323 ZPO angepassten Versorgungsleistungen nicht nur das Versorgungsbedürfnis der Berechtigten, sondern auch die Leistungsfähigkeit des Vermögensübernehmers ist. Zahlungen zur Erfüllung der (angepassten) Versorgungsleistungen hätte der Kläger nicht leisten müssen, wenn er diese nicht aus den Erträgen des übernommenen landwirtschaftlichen Betriebs hätte erbringen können, sondern dessen Substanz hätte entnehmen müssen. Der Betrieb wäre deshalb nicht --wie das FG angenommen hat-- durch eine Anpassung der Versorgungsleistungen infolge dauernder Pflegebedürftigkeit der Eltern oder deren Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim in seiner Existenz bedroht gewesen, sondern nachfolgenden Generationen erhalten geblieben.
- 44** (4) Nicht gefolgt werden kann dem FG auch in seiner Einschätzung, im Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrags sei nicht absehbar gewesen, ob eine dauernde Pflegebedürftigkeit der Vermögensübergeber bzw. deren Aufnahme in einem Alten-/Pflegeheim eintrete. Angesichts der demographischen Entwicklung und der Tatsache, dass der Kläger keinerlei persönliche Pflegeleistungen im Vermögensübergabevertrag übernommen hat, lagen Aufwendungen für die Pflegebedürftigkeit/Aufnahme der Vermögensübergeber in einem Alters- oder Pflegeheim zumindest im Bereich des Möglichen. Vor allem haben die Vertragsbeteiligten diesen Punkt bei Vertragsabschluss sehr wohl bedacht: Sie haben eine Anpassung der Versorgungsleistungen infolge Pflegebedürftigkeit/Aufnahme in ein Alters- oder Pflegeheim ausgeschlossen und zudem vereinbart, dass das Wohnungs- und Mitbenutzungsrecht an der Altenteilerwohnung ersatzlos entfällt, wenn und solange die Übergeber

das Vertragsanwesen --gleichgültig aus welchen Gründen-- verlassen und sich in einem Krankenhaus, Altersheim, Pflegeheim oder einer ähnlichen Einrichtung aufhalten. Letztere Vereinbarung hat das FG in seiner Entscheidung überhaupt nicht gewürdigt, obwohl danach typische Altenteilerleistungen auch bei einer nicht dauernden Pflegebedürftigkeit ohne jeglichen Ausgleichsanspruch gegen den Vermögensübernehmer entfallen und bei einer Heimunterbringung ein erhöhtes Versorgungsbedürfnis der Berechtigten besteht.

- 45** 4. Aufwendungen zur Instandhaltung der Altenteilerwohnung gehören typischerweise zum Inbegriff eines Altenteilsvertrags (vgl. z.B. Art. 12 Abs. 1 des Bayerischen Ausführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Bayerisches Gesetz- und Verordnungsblatt I 1982, 803). Fehlt --wie im Streitfall-- eine Regelung, welche Instandhaltungsmaßnahmen der Übernehmer durchzuführen hat, muss er die Wohnung dem Berechtigten in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand überlassen und sie während der Dauer in diesem Zustand erhalten. Diese Verpflichtung entspricht im Wesentlichen derjenigen des Vermieters nach § 535 BGB; vgl. Senatsurteil vom 15. März 2000 X R 50/98, BFH/NV 2000, 1089). Zur Übernahme größerer Reparaturen am Gebäude ist der Übernehmer nach der gesetzlichen Regelung des Altenteilsvertrags dem Übergeber gegenüber nicht verpflichtet. Zu berücksichtigen ist, dass der Grundstückseigentümer (Übernehmer) ein eigenes Interesse an werterhaltenden und werterhöhenden Modernisierungsmaßnahmen hat. Die erbrachte Leistung muss das Versorgungsbedürfnis des Übergebers berühren. Maßstab der Erhaltungspflicht ist der vertraglich geschuldete Gebrauch, der im Regelfall durch den baulichen Zustand der Altenteilerwohnung im Zeitpunkt der Übergabe konkretisiert wird. Die vom Vermögensübernehmer geschuldete Erhaltungspflicht umfasst die Instandhaltung zur Aufrechterhaltung eines ordnungsgemäßen Zustandes und zur Vermeidung von Schäden sowie die Instandsetzung, also die Beseitigung von Gebrauchsbeeinträchtigungen aufgrund üblicher Abnutzung (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 6. April 2005 XII ZR 158/01, Neue Juristische Wochenschrift Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2006, 84). Die diesbezügliche Nachweispflicht obliegt dem Steuerpflichtigen.
- 46** Das angefochtene Urteil entspricht diesen Grundsätzen nicht. Das FG hat nicht festgestellt, dass der neue Gebäudeanstrich, die Erneuerung des Balkongeländers oder die Schornsteinkopfverlängerung der dem Kläger obliegenden Erhaltungspflicht geschuldet war, also zur Aufrechterhaltung eines ordnungsgemäßen Zustandes und zur Vermeidung von Schäden oder der Instandsetzung diente. Entsprechende Feststellungen werden im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein (vgl. hierzu auch Senatsurteil in BFH/NV 2000, 1089).
- 47** In diesem Zusammenhang wird das FG auch zu beachten haben, dass die Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen beim Übernehmer mit der Besteuerung der Versorgungsleistungen beim Vermögensübergeber materiell-rechtlich korrespondiert. Die Zurechnung von Aufwendungen des Übernehmers als Einkünfte des Übergebers ist nur gerechtfertigt, soweit diese den bei einem Altenteilsvertrag typischen Umfang nicht überschreiten (vgl. hierzu auch BVerfG-Beschluss in HFR 1993, 264, DStR 1993, 315).
- 48** 5. Falls das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommen sollte, die Aufwendungen für den Gebäudeanstrich, die Balkonerneuerung und/oder die Schornsteinkopfverlängerung seien ganz oder zum Teil als Versorgungsleistungen abziehbar, wird es zu beachten haben, dass das FA im Einspruchsverfahren einen nicht zutreffenden, nämlich zu hohen Ertragsanteil angesetzt hat.
- 49** Die Ertragsanteilstabelle in § 22 EStG, die für die Streitjahre gilt, sieht für einen Rentenberechtigten, der --wie hier-- bei Vertragsschluss das 58. Lebensjahr vollendet hatte, den Satz von 24 % vor. In der bis 2004 geltenden Ertragsanteilstabelle waren es hingegen noch 35 %. Die ab 2005 geänderten Ertragsanteile gelten jedoch auch für vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossene Verträge. Das Gesetz enthält keine Übergangsregelung, aus der sich die künftige Anwendbarkeit der früheren Ertragsanteilstabelle ergeben würde. Vielmehr sind die geringeren Ertragsanteile auch dann zugrunde zu legen, wenn die Leibrente vor dem 1. Januar 2005 vereinbart worden ist. Ggf. kann dann zivilrechtlich ein Anspruch auf Anpassung der Höhe des Zahlbetrags (§ 323 ZPO) bestehen (vgl. Kulosa in Hermann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 106).
- 50** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de