

Urteil vom 23. November 2016, X R 16/14

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

ECLI:DE:BFH:2016:U.231116.XR16.14.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, ZPO § 323, EStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 14. Januar 2014, Az: 1 K 1829/12

Leitsätze

Die wiederkehrenden Leistungen sind dann nicht als Leibrente, sondern als dauernde Last anzusehen, wenn zwar die Abänderbarkeit der Barleistungen bei wesentlich veränderten Lebensbedürfnissen (Heimunterbringung, Pflegebedürftigkeit) ausgeschlossen wird, der Vermögensübernehmer sich jedoch in nennenswertem Umfang verpflichtet, selbst Pflege- und Betreuungsleistungen zu erbringen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 15. Januar 2014 1 K 1829/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielt gewerbliche Einkünfte sowie Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2010 hat er einen Betrag in Höhe von 8.760 € als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend gemacht.
- 2** Mit Hofübergabevertrag vom 5. Juli 2006 bzw. Änderungsvertrag vom 31. Juli 2006 haben die Eltern des Klägers diesem ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb übertragen. Die Eltern haben sich an dem übertragenen Hausgrundstück ein lebenslängliches Wohnrecht vorbehalten, das sie unter Ausschluss des Eigentümers zur alleinigen Nutzung sämtlicher Wohnräume des Wohnhauses in S berechtigt. Nach § 3a des Übergabevertrags hat der Kläger die auf die Wohnräume entfallenden Kosten für Schönheitsreparaturen, Heizung, Strom, Wasser, Abwasser und Müllabfuhr zu tragen. Er muss das Gebäude in einem gut bewohnbaren und beheizbaren Zustand erhalten und ggf. wieder aufbauen.
- 3** Weiter wurde im Übergabevertrag Folgendes geregelt:

"§ 3b Verpflegungs- und Pflegerecht im heute übertragenen Haus

1. Der Erwerber verpflichtet sich persönlich - nicht jedoch seine Erben - die Übergeber in dem heute übertragenen Objekt ab sofort mitzuverpflegen. Die Übergeber haben das Recht, sämtliche Mahlzeiten am Familientisch des Erwerbers einzunehmen oder sie in ihr Zimmer bringen zu lassen.

Der Erwerber übernimmt ferner die Verpflichtung, unentgeltlich für die Reinigung und Instandhaltung der Kleidung, Wäsche und Räume zu sorgen.

Er hat auch die Übergeber bei Bedarf mit seinem Auto für die erforderlichen Arztbesuche unentgeltlich zu befördern.

2. Des Weiteren verpflichtet sich der Erwerber, persönlich - nicht jedoch seine Erben - die Übergeber in alten und kranken Tagen in seinem Haushalt bis zu 1,5 Stunden täglich zu betreuen und zu verpflegen, soweit eine häusliche Pflege unter Berücksichtigung des Gesundheitszustandes der Übergeber und ohne Inanspruchnahme geschulter Kräfte möglich ist und soweit es für ihn unter Berücksichtigung der eigenen beruflichen und familiären Verhältnisse zumutbar ist.

Die Verpflichtung zur Pflege ruht insoweit, als die Übergeber Leistungen aus einer Pflegeversicherung beanspruchen können. Soweit dem Erwerber Pflegegeld überlassen wird, hat er jedoch die Leistungen, die dem Pflegegeld ihrer Art nach entsprechen, zu erbringen. Der Erwerber übernimmt vertraglich nicht die Verpflichtung zur Tragung der Arzt- und Krankheitskosten, eines Pflegeheims, einer Heilbehandlung oder der Apotheke, ferner keine Beiträge zu einer Krankenversicherung.

Das Pflege- und Verpflegungsrecht entfällt, wenn und so lange die Übergeber nicht mehr im übertragenen Haus wohnen.

Die Umwandlung des Pflege- und Verpflegungsrechtes in eine Geldentschädigung wird für diese Zeit ausgeschlossen.

Der Notar hat darauf hingewiesen, dass bei Bezug von Sozialhilfe der Sozialhilfeträger eventuell dennoch versuchen könnte, einen Wertersatzanspruch gegen den Erwerber wegen ersparter Aufwendungen geltend zu machen.

Er hat auch auf die gesetzliche Unterhaltspflicht aller Kinder gegenüber ihren Eltern hingewiesen. Bei einer Inanspruchnahme soll es bei der gesetzlichen Regelung verbleiben. Der Erwerber braucht seinen Bruder im Innenverhältnis nicht freizustellen.

§ 3c 'Dauernde Last'

Der Erwerber verpflichtet sich, an die Übergeber und auch an den Längstlebenden allein, monatlich auf Lebenszeit eine 'Dauernde Last' von 300,00 € (in Worten dreihundert EURO) zu zahlen.

2. Schuldrechtlich soll die Höhe der vorstehend vereinbarten 'Dauernden Last' abhängig sein:

a) von der gesamten wirtschaftlichen Entwicklung, insbesondere von der Entwicklung des allgemeinen Lebensstandards, jedoch nicht vom Mehrbedarf des Übergebers in Folge auswärtiger Unterbringung.

b) von der Leistungskraft des Erwerbers, insbesondere der Gewinnentwicklung des ihm übertragenen Objektes.

2. Die Bestimmungen des § 323 ZPO finden mithin auf diesen Vertrag Anwendung."

- 4** Im Einkommensteuerbescheid für 2010 hat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Aufwendungen für die Verpflegung der Eltern wie beantragt mit dem amtlichen Sachbezugswert in Höhe von 5.160 € im Rahmen des Sonderausgabenabzugs als dauernde Last berücksichtigt. Die monatlichen Zahlungen von 300 € hat das FA hingegen nur als Leibrente mit einem Ertragsanteil von 26 % (insgesamt 936 €) steuermindernd anerkannt. In den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid wird dies mit der fehlenden Abänderbarkeit der Zahlungen im Falle der Unterbringung der Eltern im Alten- oder Pflegeheim sowie dem Ausschluss der Übernahme von Pflegeaufwendungen, die über die eigenen häuslichen und körperlichen Pflegeleistungen hinausgehen, begründet.
- 5** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, im Streitfall sei bei der Barleistung von einer dauernden Last auszugehen. Die Barleistung sei abhängig von der gesamten wirtschaftlichen Entwicklung, insbesondere der Entwicklung des allgemeinen Lebensstandards und der Gewinnentwicklung des übertragenen Betriebs. Auf § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) sei verwiesen worden. Ausgenommen worden seien lediglich die Übernahme der Kosten von geschulten Pflegekräften und die durch die Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim entstehenden Aufwendungen. Die Abänderbarkeit sei in zivilrechtlicher

Hinsicht bezogen auf die Versorgungsbedürftigkeit des Empfängers und die aus dem übertragenen Wirtschaftsgut resultierende Leistungsfähigkeit des Verpflichteten. Diese bestimmten den Korridor, innerhalb dessen die Beteiligten auf eine Änderung des Bedarfs der Berechtigten und/oder der Leistungsfähigkeit des Verpflichteten reagieren könnten. Im Streitfall könnten die Altenteilsleistungen insoweit abgeändert werden, als sich bei einer erheblichen Veränderung der Verhältnisse ein Anspruch auf Natural- und Versorgungsleistungen ergebe. Leistungen für die Fremdpflege und die Heimunterbringung seien nur deshalb vertraglich ausgeschlossen worden, weil es an die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten gehen könne, wenn solche Zahlungen aus dem übergebenen landwirtschaftlichen Betrieb erbracht werden müssten.

- 6 In steuerrechtlicher Hinsicht seien die Versorgungsleistungen der Höhe nach begrenzt auf die aus dem übertragenen Wirtschaftsgut erzielbaren Erträge. Bei Abschluss des Übergabevertrags sei nicht absehbar gewesen, ob ein derartiger Versorgungsfall für die Eltern eintreten werde. Er sollte bewusst ausgenommen werden, da der landwirtschaftliche Betrieb auch für folgende Generationen erhalten werden sollte. Zudem sollten aber auch Geschwister zu Leistungen herangezogen werden, denn die gestiegene Bedürftigkeit der Eltern sollte gleichmäßig verteilt werden, da sich die Kinder zivilrechtlich eines möglichen Anspruchs des Sozialamts nicht entziehen könnten.
- 7 Angesichts des gesellschaftlichen Wandels lebten heute auch auf einem landwirtschaftlichen Hof nicht mehr mehrere Generationen zusammen. Zudem werde die Bevölkerung immer älter und deshalb trete immer häufiger der Pflegefall ein. Die dadurch entstehenden Kosten könnten eine existenzielle Belastung für den übergebenen landwirtschaftlichen Betrieb darstellen. Diese Leistungen seien auch im Extremfall nicht aus den Nettoerträgen des übertragenen Betriebs mehr zu leisten, so dass die übersteigenden Beträge Zuwendungen i.S. von § 12 EStG seien. Deshalb könne der Ausschluss der Übernahme von Pflege- und Heimkosten nicht dazu führen, eine steuerlich zu beachtende Änderungsklausel zu verneinen, da nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. Juli 1991 GrS 1/90 (BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78) der Vorbehalt der Rechte aus § 323 ZPO genüge.
- 8 Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Der Hofübergabevertrag enthalte zwar die Bezugnahme auf § 323 ZPO und sei damit vordergründig abänderbar. Die Anpassung sei jedoch nach dem Vertrag zum einen von der gesamten wirtschaftlichen Entwicklung abhängig, insbesondere von der Entwicklung des allgemeinen Lebensstandards sowie von der Leistungskraft des Erwerbers, insbesondere der Gewinnentwicklung des übertragenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Vor allem aber sei vertraglich unter § 3c Ziff. 2 Buchst. a und unter § 3b Ziff. 2 die Abänderbarkeit im Grunde für alle wesentlich veränderten Versorgungsbedürfnisse vollständig ausgeschlossen worden. So werde der Kläger von den Kosten des Mehrbedarfs infolge einer dauernden Pflegebedürftigkeit oder auswärtigen Unterbringung der Versorgungsberechtigten vollständig freigestellt. Der Vertrag sehe nicht einmal eine teilweise Übernahme dieser Kosten z.B. im Rahmen der häuslichen Pflege oder mit einer betragsmäßigen Begrenzung vor. Zwar habe der Kläger unter § 3b Ziff. 2 die persönliche Betreuung und Pflege der Versorgungsberechtigten in seinem Haushalt übernommen. Diese Verpflichtung erfasse jedoch nur seine eigene persönliche Leistung und nicht einen entsprechenden baren Mehrbedarf der Berechtigten. Deshalb könne auf die persönliche Pflegeverpflichtung keine Abänderbarkeit der wiederkehrenden Barleistungen gestützt werden. Darüber hinaus sei die persönliche Leistung vertraglich auf maximal 1,5 Stunden täglich begrenzt worden und vom Kläger auch nur dann zu erbringen, wenn es für ihn unter Berücksichtigung seiner eigenen beruflichen und familiären Verhältnisse zumutbar sei.
- 9 Diese Regelungen im Versorgungsvertrag zeigten, dass dem tatsächlichen Versorgungsbedürfnis der Vermögensübergeber in gravierend veränderten Lebenssituationen --ohne Prüfung der tatsächlichen Ertragslage des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs-- nicht Rechnung getragen worden sei. Das Gesamtbild der Verhältnisse lasse eine Zuordnung der wiederkehrenden Barleistungen zur dauernden Last nicht mehr zu. Die vertraglichen Vereinbarungen dokumentierten vielmehr die Absicht der Vertragsparteien für gleichbleibende Barleistungen im Sinne einer Rente.
- 10 Das FG habe allein wegen der Bezugnahme auf § 323 ZPO die Abänderbarkeit des Hofübergabevertrags anerkannt. Gerade wegen der demographischen Entwicklung gehöre heute die Pflegebedürftigkeit oder die Unterbringung in einem Alten- und Pflegeheim zu den wesentlichen Änderungen, die im Alter zu erwarten seien. Schließe man die Anpassung der Barleistungen in diesen Fällen vertraglich aus, reduziere sich die Anwendbarkeit von § 323 ZPO für die Versorgungsberechtigten auf eine Art "Wertsicherungsklausel", da die Vertragspartner von gleichmäßigen Leistungen in der Zukunft ausgingen, die nur an die Veränderung der allgemeinen Lebensverhältnisse anzupassen seien.

- 11** Ob bei der Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge die Erträge ausreichten, um auch erhöhte Versorgungsleistungen im Fall einer Pflegebedürftigkeit oder Heimunterbringung der Vermögensübergeber ganz oder zumindest teilweise zu erbringen, habe das FG nicht festgestellt. Hätte es dies getan, hätte es bereits nach Aktenlage feststellen können, dass aufgrund der Ertragslage des übergebenen Betriebs im Wirtschaftsjahr der Betriebsübergabe und den beiden vorangegangenen Wirtschaftsjahren sowie der in den Jahren nach der Betriebsübergabe erwirtschafteten Gewinne die nachhaltig erzielbaren bzw. erzielten Erträge ausgereicht hätten, entsprechend erhöhte Versorgungsleistungen ganz oder zumindest in weitaus überwiegendem Umfang zu tragen.
- 12** Zudem könnten die Träger der Sozialhilfe den Kläger im Falle der Pflegebedürftigkeit bzw. Heimunterbringung der Eltern in Regress nehmen. Darauf habe der beurkundende Notar auch ausdrücklich hingewiesen. Die Parteien des Hofübergabevertrags hätten dennoch auf der beurkundeten Regelung bestanden. Grundlage einer Inanspruchnahme des Klägers im Falle der Pflegebedürftigkeit oder Heimunterbringung seiner Eltern wäre angesichts der Regelungen im Hofübergabevertrag jedoch nicht dieser, sondern die Bestimmungen des Sozialgesetzbuchs. Deshalb würde den Bruder des Klägers die gleiche Zahlungsverpflichtung treffen und die Geschwister würden gleichmäßig belastet werden.
- 13** Ertragsteuerrechtlich seien die Versorgungsleistungen auf die erzielbaren Nettoerträge der übergebenen Wirtschaftseinheit begrenzt (Senatsurteil vom 13. Dezember 2005 X R 61/01, BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16). Deshalb hätte der Kläger die Aufwendungen für die Pflege und Heimunterbringung seiner Eltern akzeptieren können. Auf die Substanz des übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs hätte er niemals zugreifen müssen.
- 14** Im Übrigen sprächen auch weitere Vereinbarungen im Übergabevertrag für gleichbleibende bare wiederkehrende Leistungen:
- Die vereinbarte Abhängigkeit der "dauernden Last" von der gesamten wirtschaftlichen Entwicklung, insbesondere von der Entwicklung des allgemeinen Lebensstandards, sichere die baren Versorgungsleistungen nur im Umfang ihres realen Werts.
 - Die Zahlungsverpflichtung reduziere sich nicht nach dem Tod eines Vermögensübergebers. Dies sei eine eindeutige und klare vom Versorgungsbedürfnis des Übergebers unabhängige Vereinbarung (Urteil des FG München vom 18. Juni 2012 7 K 1217/09).
 - Das den Berechtigten eingeräumte lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht entfalle vollständig und ersatzlos, wenn die Berechtigten --unabhängig vom Grund-- aus dem Gebäude auszögen. Eine Geldentschädigung stehe ihnen nicht zu.
- 15** Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17** Das FG habe zutreffend auf das BFH-Urteil in BFHE 212, 195, BStBl II 2008, 16 verwiesen, dessen Ausführungen nur so verstanden werden könnten, dass es sich im Streitfall nicht um eine Leibrente, sondern um eine dauernde Last handele. Insoweit sei der Senatsbeschluss vom 9. Mai 2007 X B 162/06 (BFH/NV 2007, 1501) irritierend, der so verstanden werden könne, dass schon dann keine dauernde Last mehr vorliege, wenn zwar grundsätzlich eine Anpassung an geänderte Lebens- und Wirtschaftsverhältnisse vorgesehen und damit auch auf § 323 ZPO Bezug genommen sei, aber der Fall der Heimunterbringung und Pflegebedürftigkeit aus der Anpassung ausgeschlossen werde.
- 18** In vielen Hofübergabeverträgen sei geregelt, dass die baren Altenteilsleistungen zunächst an die Entwicklung der Lebenshaltungskosten anzupassen seien. Im Hofübergabevertrag im Streitfall sei zudem geregelt, dass § 323 ZPO anwendbar sei.
- 19** Ausgeschlossen sei nur eine Anpassung der Versorgungsleistungen wegen des Mehrbedarfs des Übergebers infolge einer auswärtigen Unterbringung.
- 20** In der Land- und Forstwirtschaft sei es üblich, dass die Altenteiler auf der Hofstelle wohnen bleiben und dafür ein

unentgeltliches Wohnrecht erhalten. Meistens würden sie noch --auf freiwilliger Basis-- solange auf dem Hof mitarbeiten, wie dies alters- und krankheitsbedingt möglich sei. Sie würden auf dem Hof gepflegt und --wenn sie älter würden-- betreut und bis zu einem gewissen Grade auch gepflegt. So sei es im Streitfall im Hofübergabevertrag geregelt. Verließen die Altenteiler die Hofstelle und damit ihr unentgeltliches Wohnrecht, entstünden höhere Wohnkosten, die der Altenteilsverpflichtete meistens nicht zusätzlich übernehmen wolle. So sei es auch im Streitfall im Hofübergabevertrag geregelt. Außerdem werde dem Verlassen der Hofstelle der Altenteiler dadurch entgegengewirkt, dass das Wohnrecht erlösche, wenn sie endgültig auszögen. Das gelte auch dann, wenn sie in ihrem letzten Lebensabschnitt wegen Pflegebedürftigkeit in ein Pflegeheim umsiedelten. Wenn mit ihrer Rückkehr nicht mehr zu rechnen sei, erscheine es sinnvoll, das Wohnrecht zu beenden, sodass der Eigentümer die Wohnung vermieten könne. Gelegentlich einigten sich Altenteiler und Grundstückseigentümer auch darauf, dass die Altenteiler in eine Mietwohnung zögen (ohne dass das Wohnrecht gelöscht werde), der Eigentümer die Wohnung vermieten könne und andererseits die Mietkosten der Altenteiler --zumindest bis zur Höhe der erzielten Miete-- übernehme (vgl. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2012 IX R 28/12, BFH/NV 2013, 914).

- 21** Das FA vermenge unzulässig die Regelungen in § 3b des Übergabevertrags zum Verpflegungs- und Pflegerecht im übertragenen Haus und die Abänderungsmöglichkeiten zu den baren Geldleistungen in § 3c des Vertrags.
- 22** In § 3b des Übergabevertrags sei u.a. geregelt, dass der Übernehmer die Arzt- und Krankenhauskosten, die Kosten eines Pflegeheims, einer Heilbehandlung oder einer Apotheke nicht übernehme. Die üblichen Arzt- und Krankenhauskosten sowie Heilbehandlungen und Apothekenkosten würden von der Krankenversicherung übernommen; bei landwirtschaftlichen Altenteilern sei dies meist die gesetzliche Krankenversicherung. Eine Unterbringung in einem Pflegeheim führe jedoch zu monatlichen Kosten --je nach Pflegestufe-- in Höhe von 2.000 € bis 4.000 €. Die Regelung in § 3b des Vertrags besage nur, dass der Übernehmer diese Kosten nicht zusätzlich tragen müsse. In der Praxis würden die durch die Heimunterbringung entstehenden Kosten je nach Pflegestufe teilweise von der gesetzlichen Pflegeversicherung gezahlt, daneben werde die gesetzliche Rente zur Finanzierung herangezogen und dann auch andere Einkünfte, z.B. der Baranteil. Neben den Kosten des Pflegeheims falle in dieser Sondersituation der Rundumversorgung kein weiterer Unterhaltsbedarf für den Heimbewohner an. Nur wenn nach Berücksichtigung dieser Finanzierungsmöglichkeiten noch ein zusätzlicher Zuschussbedarf bestehe, was heute --jedenfalls auf dem Lande-- nicht so häufig vorkomme, müssten zusätzliche Finanzierungsquellen herangezogen werden. Dies könne grundsätzlich auch eine Erhöhung des Baranteils nach § 3c des Übergabevertrags zur Folge haben. Dagegen könnte sich der Übernehmer nur durch den Hinweis auf die Regelung zur Wehr setzen, dass der Mehrbedarf "infolge auswärtiger Unterbringung" entstanden sei, also nicht z.B. durch Krankheit und Pflegebedürftigkeit. Ob dies gelinge, hänge vom Einzelfall ab.
- 23** Jedenfalls lasse sich nicht sagen, dass der Übernehmer mit der Pflege und ggf. auch der Pflegebedürftigkeit der Altenteiler nichts zu tun habe, denn in § 3b des Übergabevertrags sei differenziert geregelt, in welchem Umfang der Übernehmer hierfür zuständig sei und was geschehe, wenn Leistungen aus der Pflegeversicherung beansprucht werden könnten. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass der Erwerber von dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht leben könne und deshalb auch noch einer anderen Tätigkeit nachgehen müsse.
- 24** Auch wenn eine Pflegebedürftigkeit keine Anpassung der Geldleistungen nach § 3c des Übergabevertrags zur Folge habe, sei der übrige Mehrbedarf, der bei älter werdenden Personen anfallen könne, nicht nach § 3c von der Anpassung ausgeschlossen gewesen. Von Pflegebedürftigkeit spreche man erst, wenn eine Pflegestufe festgestellt worden sei. Wie schwierig dies sei, erlebten heute viele Menschen, z.B. auch Demenzkranke. Krankheits- und altersbedingte Vorstufen der Pflegebedürftigkeit bzw. Pflegestufen könnten zu beachtlich veränderten Lebensverhältnissen führen, die Mehrkosten verursachten und die nach den vertraglichen Regelungen des Übergabevertrags, aufgrund des vereinbarten § 323 ZPO oder nach dem Wesen von Altenteilsverträgen im Rahmen der Leistungsfähigkeit des Erwerbers aus dem übernommenen Vermögen bzw. dessen Erträgen ganz oder teilweise zu leisten seien.
- 25** Zutreffend habe das FG erkannt, dass die monatlichen Barleistungen über eine Anpassung nach dem Lebenshaltungsindex hinaus änderungsfähig und deshalb als dauernde Last in voller Höhe abziehbar seien. Nur dies entspreche dem Wesen des Rechtsinstituts der "Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen", bei dem ein Einkünftransfer vom Vermögensübernehmer auf den Vermögensübergeber stattfinden solle. Der Hofübergabevertrag entspreche unter Berücksichtigung des Umstands, dass es sich um keinen Vollerwerbsbetrieb handele, einem typischen Generationenvertrag mit einer Regelung des Leibgedings, bei dem die Besonderheiten des Einzelfalles angemessen berücksichtigt worden seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 26** Die Revision ist gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unbegründet. Zu Recht hat das FG erkannt, dass die Altenteilsleistungen des Klägers an seine Eltern als dauernde Last abziehbar sind.
- 27** 1. Mit Vertrag vom 5. Juli 2006/31. Juli 2006 übergaben die Eltern des Klägers diesem einen landwirtschaftlichen Betrieb gegen Versorgungsleistungen (unten 2.). Diese sind bei den Sonderausgaben als dauernde Last abziehbar (unten 3.).
- 28** 2. Zu Recht hat das FG den Vertrag vom 5. Juli 2006/31. Juli 2006 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 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2008, BGBl I 2007, 3150 --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 vom 27. August 1997 X R 54/94, 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 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 in 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 vom 15. März 1994 X R 93/90, 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 beachtet. Seine Auslegung des im Streitfall zu beurteilenden Vertrags, dieser lasse eine Abänderung der wiederkehrenden Leistungen zu, erweist sich zumindest als möglich.
- 39** 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 nehmen. 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 erkennende Senat aus folgenden Erwägungen fest:
- 40** (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 1993, 264, Deutsches Steuerrecht 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.
- 41** (2) Zwar kann der Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 1501 dahingehend interpretiert werden, dass bei einer vor dem 1. Januar 2008 vereinbarten Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen eine Leibrente und nicht eine dauernde Last vorliegt, sofern die Abänderbarkeit der Barleistungen bei Heimunterbringung bzw. Pflegebedürftigkeit vertraglich ausgeschlossen ist. Der Streitfall bietet jedoch Anlass zur Klarstellung, dass nicht nur auf die vereinbarten Barleistungen, sondern auf die gesamten vereinbarten Versorgungsleistungen bei der Abgrenzung Leibrente/dauernde Last abzustellen ist.
- 42** Im Streitfall haben die Vertragsparteien auf § 323 ZPO Bezug genommen. Zwar hat der Vermögensübernehmer, der

Kläger, vertraglich u.a. die Übernahme der Kosten eines Pflegeheims ausgeschlossen. Er hat sich jedoch dazu verpflichtet, den Vermögensübergebern, den Eltern, sämtliche Mahlzeiten ab Vermögensübertragung zuzubereiten (einzunehmen an seinem Familientisch oder im Altenteilerhaus --je nach deren Wunsch--). Er hat die Verpflichtung übernommen, unentgeltlich für die Reinigung und Instandhaltung der Kleidung, Wäsche und Räume zu sorgen. Er hat sich zudem verpflichtet, die Vermögensübergeber bei Bedarf mit seinem Auto zu den erforderlichen Arztbesuchen unentgeltlich zu befördern. Und vor allem hat er sich persönlich dazu verpflichtet, seine Eltern in alten und kranken Tagen in seinem Haushalt bis zu 1,5 Stunden täglich zu betreuen und zu verpflegen. Zudem wurde die Anpassung der Barleistung infolge Pflegebedürftigkeit der Eltern nicht ausgeschlossen. Ausgeschlossen wurde sie lediglich hinsichtlich des Mehrbedarfs der Übergeber infolge auswärtiger Unterbringung bei deren Aufnahme in ein Pflegeheim. Aufgrund dieser vom Kläger eingegangenen Verpflichtungen erweist sich die Beurteilung des FG als möglich, die Höhe der Rentenleistungen sei materiell-rechtlich nicht von Voraussetzungen abhängig, die nur einer Wertsicherungsklausel entsprächen. Dass der Kläger sich nicht zur Tragung der Arzt- und Krankheitskosten, einer Heilbehandlung, der Apothekenkosten sowie der Beiträge zur Krankenversicherung verpflichtet hat, ist demgegenüber ohne Belang. Die Arzt- und Krankheitskosten, die Kosten einer Heilbehandlung sowie die Kosten der Heilmittel werden von der gesetzlichen Krankenkasse getragen, im Streitfall wohl der Krankenversicherung der Landwirte. Zudem war bereits im Übergabevertrag geregelt, dass die Übergeber ihre Krankenversicherungsbeiträge selbst zahlen müssen. Auf den Umstand, ob die vereinbarten Leistungen abänderbar sind oder nicht, hat diese Vertragsklausel keinen Einfluss.

43 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de