

Urteil vom 09. Mai 2019, VI R 43/16

Keine nachträglichen Anschaffungskosten bei unentgeltlicher Hofübergabe

ECLI:DE:BFH:2019:U.090519.VIR43.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 6 Abs 3, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 12 Nr 2, EStG § 22 Nr 1 S 1, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 903, EStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Januar 2016, Az: 9 K 283/13

Leitsätze

1. NV: Die spätere entgeltliche Ablösung eines dinglich gesicherten Grundstücksrückübertragungsanspruchs, der anlässlich einer unentgeltlichen Hofübertragung vereinbart worden ist, führt mangels betrieblicher Veranlassung nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten .
2. NV: Ebenso wenig führt das Entgelt, auch wenn es anlässlich der Veräußerung des dinglich belasteten Grundstücks vereinbart wird, zu Veräußerungskosten dieses Grundstücks .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.01.2016 - 9 K 283/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob nach einer unentgeltlichen Hofübertragung Zahlungen an die Voreigentümer als nachträgliche Anschaffungskosten zu beurteilen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2010) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Am 27.09.1987 schlossen der Kläger und seine Eltern --die Beigeladene und ihr zwischenzeitlich verstorbener Ehemann-- einen Hofübergabevertrag. Dem Kläger wurde darin der elterliche land- und forstwirtschaftliche Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Als Gegenleistung verpflichtete er sich, eine monatliche lebenslange Rente bis zum Tode des zuletzt Versterbenden in Höhe von 2.000 DM an die Eltern zu zahlen. Ferner verpflichtete sich der Kläger gegenüber seinen Eltern, "zu deren Lebzeiten das erworbene Grundstück ohne deren Zustimmung nicht zu veräußern oder zu belasten". Bei Zuwiderhandlung war er verpflichtet, das Grundstück unverzüglich unentgeltlich auf seine Eltern oder einen von diesen benannten Dritten auf seine Kosten unter Tragung der Steuern zu übertragen. Zudem wurde u.a. auf dem vorbezeichneten Grundbesitz die Eintragung einer Reallast in Höhe von 2.000 DM zugunsten der Eltern sowie die Eintragung einer Vormerkung zur Sicherung der Anpassung der Reallast an den Lebenshaltungskostenindex und die Eintragung einer Vormerkung zugunsten der Eltern bzw. der Geschwister des Klägers zur Sicherung der bedingten und befristeten Ansprüche auf Rückübertragung des Eigentums an dem übertragenen Grundbesitz ins Grundbuch bewilligt.
- 3 Im Hinblick auf eine vom Kläger beabsichtigte Veräußerung einzelner Grundstücke des Hofes wurde der Hofübergabevertrag mit Vertrag vom 14.11.2008 geändert. Die Eltern stimmten u.a. einer lastenfreien Übertragung von vier im Einzelnen benannten Flurstücken zu und bewilligten die Pfandentlassung dieser Grundstücke aus der Haftung aller Belastungen. "Im Gegenzuge und als Ausgleich für den Verlust der Besicherungen der Leibrente ...

durch die Freigaben zur Veräußerung sowie Teilaufhebungen der Veräußerungs- und Belastungsverbote sowie der Grundbuchabsicherung der Rente, gleichermaßen als deren zusätzliche Altersversorgung", trat der Kläger seine Zahlungsansprüche gegen den Erwerber aus diesen Veräußerungsverträgen in Höhe eines Teilbetrags von 250.000 € an seine Eltern ab.

- 4 Mit Kaufvertrag vom 18.02.2009 veräußerte der Kläger eine der vier Grundstücksflächen zum Preis von 74.500 €. Gemäß § 3 des Vertrags wurde der Kaufpreis bis zur Bestandskraft des zu erstellenden Bebauungsplans gestundet und am 01.06.2011 einem Notaranderkonto zugunsten der Eltern des Klägers gutgeschrieben.
- 5 Der Kläger ermittelt den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Betriebsvermögensvergleich für das landwirtschaftliche Normalwirtschaftsjahr vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 EStG). In der am 28.02.2012 erstellten Bilanz zum 30.06.2011 für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 buchte er das veräußerte Grundstück aus. Den Gewinn aus der Veräußerung ermittelte er wie folgt:

Veräußerungspreis	74.500,00 €
Buchwertabgang	./. 38.989,38 €
Entschädigungszahlung	./. 74.500,00 €
Verlust	./. 38.989,38 €

- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Entschädigungszahlung jedoch lediglich in Höhe von 14.632 € gewinnmindernd.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 489 veröffentlichten Gründen weitgehend statt und setzte die Entschädigungszahlung als nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe von 48.991 € an.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 9 Es beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 13.01.2016 - 9 K 283/13 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Kläger sind der Revision entgegengetreten. Einen Antrag haben sie --wie auch die Beigeladene-- nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Gewinn aus dem im Wirtschaftsjahr 2010/2011 veräußerten streitbefangenen Grundstück zu Unrecht um den hierauf entfallenden Betrag der Entschädigungszahlung in Höhe von 48.991 € gekürzt. Diese ist mangels betrieblicher Veranlassung weder als Kosten der Veräußerung noch als nachträgliche Anschaffungskosten abziehbar. Es handelt sich vielmehr um eine (nachträglich vereinbarte) privat veranlasste Versorgungsleistung.
- 12 1. Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und den Senat daher bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) haben die Eltern des Klägers diesem ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen wiederkehrende Leistungen übertragen. Diesen Vorgang hat das FG zu Recht als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen qualifiziert. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Deren Rechtsfolgen bestimmen sich nach den für das steuerlich privilegierte Rechtsinstitut der sog. privaten Versorgungsrente richterrechtlich entwickelten Grundsätzen. Die durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) eingeführte gesetzliche Regelung des Rechtsinstituts der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (jetzt § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG) findet gemäß § 52 Abs. 18 Sätze 1 und 2 EStG nur auf Versorgungsleistungen Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2007 vereinbart worden sind.
- 13 a) Wiederkehrende Leistungen, die in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der

vorweggenommenen Erbfolge zugesagt werden (private Versorgungsrente), sind spezialgesetzlich den Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) und den wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG) zugeordnet, selbst wenn diese Versorgungsleistungen aus der Sicht des Verpflichteten wirtschaftlich durch den Erwerb des übertragenen Vermögens veranlasst sind. Sie sind mit ihrem vollen Betrag als dauernde Last abziehbar, wenn sie abänderbar sind, und als Leibrente mit ihrem Ertragsanteil, der sich aus der Tabelle nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG ergibt (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31.03.2004 - X R 66/98, BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830, unter II.2.a, m.w.N.).

- 14** b) Die rechtliche Behandlung der privaten Versorgungsrente als beim Verpflichteten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbare und beim Empfänger nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG zu versteuernde Unterhaltsleistung beruht auf der Charakterisierung der Versorgungsleistungen als vorbehaltenen Vermögenserträge. Dadurch unterscheiden sich diese Leistungen von Unterhaltsleistungen i.S. von § 12 EStG; sie enthalten deshalb auch keine Zuwendungen des Vermögensübernehmers aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i.S. von § 12 Nr. 2 EStG. Der Vorbehalt der Erträge stellt sich dar als ein "Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit". Dieser wird in der Weise rechtstechnisch verwirklicht, dass die Aufwendungen beim Übernehmer nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbar und die entsprechenden Zuflüsse beim Übergeber nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG steuerbar sind (BFH-Urteil in BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830, unter II.2.b, m.w.N.).
- 15** c) Mit der Zuordnung der privaten Versorgungsrente zu den nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als dauernde Lasten oder Leibrente abziehbaren wiederkehrenden Leistungen ergibt sich nach der aus dem Einleitungssatz des § 10 Abs. 1 EStG folgenden gesetzlichen Systematik ihre private Veranlassung. Die spezifisch steuerrechtliche Unentgeltlichkeit der Vermögensübergabe folgt aus § 6 Abs. 3 EStG (bzw. zunächst aus § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). Bei dieser wertenden Zuordnung des Vermögensübergangs als privat und unentgeltlich bleibt es auch dann, wenn die wiederkehrenden Leistungen mit ihrem kapitalisierten Betrag abgelöst werden. Diese Aufwendung stellt weder Veräußerungskosten noch nachträgliche Anschaffungskosten dar (BFH-Urteil in BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830, unter II.3.).
- 16** d) Entsprechendes gilt für Abfindungszahlungen im Rahmen der Hoferbfolge nach der Höfeordnung an weichende Miterben (BFH-Urteile vom 26.03.1987 - IV R 20/84, BFHE 149, 557, BStBl II 1987, 561, und vom 20.01.1966 - IV 377/61, BFHE 85, 279, BStBl III 1966, 312) und andere Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Vorwegnahme der Erbschaft stehen (z.B. BFH-Urteile vom 20.06.2007 - X R 2/06, BFHE 218, 259, BStBl II 2008, 99; vom 16.05.2001 - X R 16/98, BFH/NV 2001, 1262, und vom 17.06.1999 - III R 37/98, BFHE 189, 123, BStBl II 1999, 600). Der (vorweggenommene) Erbfall ist stets dem privaten Bereich zuzuordnen und überlagert andere eventuell vorhandene Veranlassungszusammenhänge vollständig. Damit zusammenhängende Aufwendungen sind nicht durch die Absicht, Einkünfte zu erzielen, verursacht, sondern finden ihre Veranlassung in der steuerlich nicht relevanten Privatsphäre.
- 17** 2. Davon ausgehend hat das FG die auf dem Hofübergabeänderungsvertrag vom 14.11.2008 beruhende Entschädigungszahlung des Klägers an seine Eltern zu Unrecht als betrieblich gewürdigt und dementsprechend als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigt.
- 18** 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 03.05.2017 - X R 9/14, Rz 26, m.w.N.).
- 19** b) Es stellt allerdings einen materiell-rechtlichen Fehler dar, wenn die Tatsacheninstanz die nach der Rechtsprechung des BFH maßgeblichen Umstände nicht vollständig oder ihrer Bedeutung entsprechend in ihre Überzeugungsbildung einbezieht. Eine solche Gesamtwürdigung des FG ist rechtsfehlerhaft; sie bindet den Senat dementsprechend auch nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO (z.B. Senatsurteile vom 04.10.2017 - VI R 5/16, Rz 12, und vom 18.06.2015 - VI R 77/12, BFHE 250, 132, BStBl II 2015, 903, Rz 14, m.w.N.).
- 20** c) Ein solcher Rechtsfehler ist vorliegend gegeben. Das FG hat bei seiner Würdigung außer Acht gelassen, dass der Hofübergabevertrag vom 27.09.1987 und der diesen abändernde Vertrag vom 14.11.2008 in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Die Zustimmung der Eltern zur lastenfreien Übertragung der vier Flurstücke und deren "Pfandhaftentlassung" kann daher nicht losgelöst von der ursprünglich vereinbarten unentgeltlichen Hofübergabe im Wege der vorweggenommenen Erbfolge beurteilt werden. Das FG hat deshalb zu Unrecht allein auf einen vermeintlich zweckgerichteten Zusammenhang der Entschädigungszahlung mit der Erlangung der umfassenden

Eigentümergebungen i.S. von § 903 BGB (Verfügbefugnis/Veräußerungsbefugnis) abgestellt. Zudem hat es dem Umstand, dass die streitige Entschädigungszahlung ausweislich des Hofübergabeänderungsvertrags vom 14.11.2008 auch der zusätzlichen Altersversorgung der Eltern des Klägers dienen sollte, keine Bedeutung beigemessen. Die Würdigung des FG, es handle sich bei der streitigen Entschädigungszahlung um erwerbsbezogene Anschaffungskosten, ist daher unvollständig und bindet den Senat nicht.

- 21** 3. Zwar ist der BFH grundsätzlich daran gehindert, die festgestellten Tatsachen selbst zu würdigen. Eine Ausnahme gilt aber dann, wenn das FG alle für die Tatsachenwürdigung erforderlichen Tatsachen festgestellt hat und diese Feststellungen nach den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen für eine bestimmte Schlussfolgerung sprechen, die das FG nicht gezogen hat (z.B. BFH-Urteil vom 05.11.2013 - VIII R 20/11, BFHE 243, 481, BStBl II 2014, 275, Rz 16).
- 22** So liegt der Fall hier. Unter Berücksichtigung der den Streitfall prägenden Gesamtumstände steht die streitige Entschädigungszahlung in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit der unentgeltlichen Hofübergabe. Sie teilt als zusätzliche Leistung das rechtliche Schicksal der im Hofübergabevertrag vom 27.09.1987 vereinbarten privaten Versorgungsleistungen. Die Zahlung erfolgte ausweislich des Hofübergabeänderungsvertrags vom 14.11.2008 als Gegenleistung für die Teilaufhebung der im ursprünglichen Hofübergabevertrag vom 27.09.1987 geregelten Veräußerungs- und Belastungsverbote, der damals geregelten Rentenbesicherung und weiteren befristeten Ansprüchen der Eltern. Durch den Rückübertragungsanspruch sollte verhindert werden, dass der Kläger das Betriebsvermögen umschichtet oder veräußert und infolgedessen nicht mehr ausreichend Betriebsvermögen zur Erzielung von Erträgen zur Verfügung steht, um die vereinbarten Versorgungsleistungen zu decken. Mit der Zustimmung zur Veräußerung und der dafür vereinbarten Entschädigungszahlung nahmen die Eltern des Klägers anteilig an den durch die Veräußerung der vier Flurstücke aufgedeckten stillen Reserven des übertragenen Vermögens teil. Diese Teilhabe war daher bereits im ursprünglichen Hofübergabevertrag vom 27.09.1987 angelegt. In diesem haben sich die Vermögensübergeber nicht nur in Gestalt der Versorgungsleistungen die Erträge des übergebenen Vermögens, sondern --im Wege des dort ebenfalls vereinbarten Rückübertragungsanspruchs im Falle einer abredewidrigen Veräußerung von Grund und Boden durch den Kläger-- auch mittelbar den Zugriff auf einen später möglichen Veräußerungsgewinn vorbehalten. Auch dies zeigt, dass der Änderungsvertrag vom 14.11.2008 gleichfalls familienrechtlicher Natur ist. Er ergänzt die vorweggenommene Erbregelung im Hinblick auf eine zukünftig gesteigerte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Vermögensübernehmers. Die vereinbarte Entschädigungszahlung dient damit dem nämlichen Zweck wie die im Hofübergabevertrag vom 27.09.1987 vereinbarten privaten Versorgungsleistungen, nämlich der Altersversorgung der Hofübergeber. Davon sind auch der Kläger und seine Eltern ausgegangen. Denn sie haben im Hofübergabeänderungsvertrag vom 14.11.2008 niedergelegt, dass der Kläger die Entschädigungszahlung nicht nur "im Gegenzuge und als Ausgleich für den Verlust der Besicherungen der Leibrente ... durch die Freigaben zur Veräußerung sowie Teilaufhebungen der Veräußerungs- und Belastungsverbote sowie der Grundbuchabsicherung der Rente", sondern "gleichermaßen als deren zusätzliche Altersversorgung" zu erbringen hatte. Folglich ist die Entschädigungszahlung in nämlicher Weise wie die vom Kläger an seine Eltern zu leistenden wiederkehrenden Leistungen nicht betrieblich, sondern privat (familiär) veranlasst. Hierfür spricht weiter, dass die im ursprünglichen Hofübergabevertrag vereinbarte Versorgungsrente trotz der zusätzlichen Zahlung des Klägers an seine Eltern im Änderungsvertrag vom 14.11.2008 nicht abgesenkt wurde.
- 23** 4. Das angefochtene Urteil ist daher aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Eine Verböserung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids kommt nicht in Betracht. Denn das Gericht darf eine von der Finanzbehörde vorgenommene Steuerfestsetzung nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ändern, mithin keine höhere Steuerfestsetzung vornehmen (vgl. BFH-Beschluss vom 10.03.2016 - X B 198/15, Rz 8, m.w.N.).
- 24** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Beigeladenen waren keine Kosten aufzuerlegen (§ 135 Abs. 3 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de