

## Urteil vom 16. June 2021, X R 29/19

**Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.06.2021 X R 31/20 - Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen: Abgrenzung zwischen Leibrenten und dauernden Lasten bei teilweiseem Ausschluss der Übernahme eines pflegebedingten Mehrbedarfs**

ECLI:DE:BFH:2021:U.160621.XR29.19.0

BFH X. Senat

BGB § 133, BGB § 157, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, FGO § 118 Abs 2, ZPO § 323, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 29. July 2019, Az: 5 K 2332/17

### Leitsätze

1. NV: Sind wiederkehrende Barleistungen in einem vor dem 01.01.2008 abgeschlossenen Vermögensübergabevertrag vereinbart worden, stellen sie dauernde Lasten dar, wenn sie abänderbar sind.
2. NV: Für die Annahme der Abänderbarkeit wegen eines pflegebedingten Mehrbedarfs des Vermögensübergebers genügt es, wenn sich der Erwerber entweder zur persönlichen Pflege (mindestens im Umfang der bis 2016 geltenden Pflegestufe 1 bzw. des ab 2017 geltenden Pflegegrades 2) oder in entsprechendem Umfang zur Übernahme der Kosten für die häusliche Pflege oder der Kosten für die externe Pflege verpflichtet hat (vgl. Senatsurteil vom 16.06.2021 - X R 31/20, BFHE 273, 526, BStBl II 2022, 165).
3. NV: Hat das FG eine (gebotene) Auslegung unterlassen, so kann der BFH diese selbst vornehmen, wenn das FG die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen hat, und zwar selbst dann, wenn mehrere Auslegungsmöglichkeiten bestehen (vgl. Senatsurteil vom 17.03.2010 - X R 38/06, BFHE 229, 163, BStBl II 2011, 622, Rz 19).

### Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 30.07.2019 - 5 K 2332/17 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 21.03.2012 aufgehoben.

Die Einkommensteuer für 2007 wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids vom 29.11.2011 auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn bei den Sonderausgaben die Zahlungen an die Eltern des Klägers von 36.813 € in voller Höhe als dauernde Last berücksichtigt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr 2007 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Mit notariellem Vertrag vom 16.12.1998 (Vertrag) hatte der Kläger den elterlichen Weinbaubetrieb übernommen. Unter Ziffer V. Nr. 7 des Vertrags verpflichtete er sich, seinen Eltern ab dem 01.01.1999 bis zum Ableben des Längstlebenden einen Beitrag zu deren Lebensunterhalt in Höhe von 6.000 DM (3.067,75 €) monatlich als "dauernde Last" zu zahlen. Auf die wiederkehrenden Barleistungen ist § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) mit materiell-rechtlicher Wirkung sinngemäß anwendbar, so dass insbesondere Veränderungen im Unterhaltsbedarf des Berechtigten und/oder in der Leistungskraft des Verpflichteten die Höhe

der Zahlungspflicht beeinflussen können. Verlassen die Berechtigten bzw. der Längstlebende ihre derzeitige Wohnung, gleich aus welchem Grund (z.B. Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim), so führt ein hierdurch verursachter Mehrbedarf in ihrer Person jedoch zu keiner Anpassung der dauernden Last. In Ziffer V. Nr. 8 des Vertrags wurde geregelt, dass auf die Aufnahme einer Pflegeverpflichtung durch den Erwerber zugunsten seiner Eltern ausdrücklich verzichtet werde.

- 2 Am 29.12.2011 vereinbarten der Kläger und seine Eltern den Wegfall von Ziffer V. Nr. 8 des Vertrags (Änderungsvereinbarung) und ergänzten Nr. 7 u.a. dahingehend, dass eine Änderung der Versorgungsleistungen vom Versorgungsberechtigten bei einem Mehrbedarf beansprucht werden könne, der sich infolge einer dauerhaften Pflegebedürftigkeit im Rahmen einer häuslichen Pflege ergebe. Persönliche Pflegeleistungen durch den Erwerber sollten unentgeltlich erfolgen.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) sah die Zahlungen des Klägers an seine Eltern (im Streitjahr: 36.813 €) als Leibrente an und berücksichtigte sie bei den Sonderausgaben nur mit einem Ertragsanteil in Höhe von 20 % (7.363 €).
- 4 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1540). Das Finanzgericht (FG) entschied, es handle sich bei den Barleistungen um eine Rentenzahlung, da gleichmäßige Versorgungsleistungen vereinbart worden seien. Die Bezugnahme auf § 323 ZPO führe nicht zur Annahme abänderbarer Leistungen, da die Anpassung für den Fall eines finanziellen Mehrbedarfs infolge des Auszugs der Eltern aus der eigenen Wohnung ausgeschlossen sei. Dadurch werde die im Alter häufig vorkommende Veränderung des finanziellen Bedarfs durch Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim nicht erfasst. Dies stelle bereits eine so wesentliche Einschränkung der Änderungsmöglichkeit dar, dass eine dauernde Last nicht angenommen werden könne. Vor diesem Hintergrund könne dahinstehen, ob der Kläger mit der Regelung in Ziffer V. Nr. 8 des Vertrags insgesamt keine Pflegeverpflichtung gegenüber den Übergebern übernommen habe, die Regelung nur den Ausschluss einer höchstpersönlich zu erbringenden Pflegeverpflichtung beinhalte oder ob den Eltern des Klägers die Wahl der konkreten Pflege zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses noch freigestellt sein solle. Die Änderungsvereinbarung könne vorliegend nicht zugrunde gelegt werden, da sie erst nach dem Streitjahr getroffen worden sei.
- 5 Mit der Revision bringen die Kläger u.a. vor, die Einschränkung der Abänderbarkeit der Barleistungen nur im Falle eines Mehrbedarfs der Übergeber aufgrund einer auswärtigen Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim zeige im Umkehrschluss, dass bei einem Mehrbedarf wegen häuslicher Pflege eine Erhöhung des Zahlungsbetrags verlangt werden könne. Der Verzicht auf persönlich zu erbringende Pflegeleistungen stehe der Qualifizierung als dauernde Last nicht entgegen.
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung vom 21.03.2012 den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29.11.2011 dahingehend zu ändern, dass die gezahlten Versorgungsleistungen von 36.813 € in voller Höhe als Sonderausgaben berücksichtigt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Es ist der Auffassung, bereits aufgrund des vereinbarten Verzichts auf die Aufnahme einer Pflegeverpflichtung sei von einer Leibrente auszugehen. Hierin liege der Ausschluss der persönlichen und finanziellen Pflegeverpflichtung bei dauernder Pflegebedürftigkeit. Es müsse zwischen der Pflegeverpflichtung und der Pflegeleistung unterschieden werden. Eine Pflegeverpflichtung umfasse sowohl den finanziellen als auch den persönlichen Pflegeaspekt, wohingegen eine Pflegeleistung sich auf die persönliche Pflege beschränke. Der Ansicht der Kläger, die Vertragsklausel schließe lediglich die persönliche Pflege aus, könne daher nicht gefolgt werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht die im Streitjahr an die Eltern des Klägers geleisteten Zahlungen nicht als dauernde Last in voller Höhe zum Sonderausgabenabzug zugelassen.

- 10** Die Eltern haben dem Kläger einen landwirtschaftlichen Betrieb gegen Versorgungsleistungen übergeben (unten 1.). Abänderbare Versorgungsleistungen und damit dauernde Lasten sind auch dann noch gegeben, wenn die Abänderbarkeit der Leistungen in Fällen eines pflegebedingten Mehrbedarfs zwar eingeschränkt wird, für die Anwendung der vereinbarten Abänderungsklausel aber noch ein relevanter Anwendungsbereich in Gestalt eines der drei möglichen Durchführungswege der Pflege verbleibt (unten 2.). Da das FG bei der Würdigung des Versorgungsvertrags von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, kann sein Urteil keinen Bestand haben (unten 3.). Der Senat kann im Streitfall den Vertrag selbst auslegen. Danach lagen im Streitjahr abänderbare Barleistungen vor (unten 4.).
- 11** 1. Zu Recht hat das FG den Vertrag vom 16.12.1998 als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gewürdigt.
- 12** 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 vom 20.12.2007 --EStG a.F.--, BGBl I 2007, 3150; die Neufassung ist nur auf Versorgungsleistungen anzuwenden, die auf nach dem 31.12.2007 vereinbarten Vermögensübertragungen beruhen; vgl. § 52 Abs. 18 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der derzeit geltenden Fassung). 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.
- 13** 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 (vgl. Senatsurteil vom 27.08.1997 - X R 54/94, BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813, unter II.1.b).
- 14** 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 (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.05.2003 - GrS 1/00, BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Das FG hat zu letzterer Voraussetzung zwar keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen, in seiner Entscheidung aber im Rahmen der Bildung der Obersätze (vgl. EFG 2019, 1540, Rz 29) u.a. das Senatsurteil vom 23.11.2016 - X R 8/14 (BFHE 256, 415, BStBl II 2017, 512, Rz 30) herangezogen, denen dieses Erfordernis zu entnehmen ist. Es ist daher --in Übereinstimmung mit der Aktenlage-- von einer ausreichenden Ertragskraft des übergebenen landwirtschaftlichen Betriebs ausgegangen. Da insoweit zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 15** 2. Aus den allgemeinen Grundsätzen, die für die Abgrenzung zwischen Leibrenten und dauernden Lasten gelten, hat der Senat bei vor dem 01.01.2008 abgeschlossenen Vermögensübergabeverträgen schon in seiner bisherigen Rechtsprechung Kriterien für die Beurteilung vertraglicher Einschränkungen der Abänderbarkeit der Leistungen in Fällen pflegebedingten Mehraufwands entwickelt.
- 16** Danach führt zwar ein vollständiger Ausschluss der Abänderbarkeit infolge eines pflegebedingten Mehrbedarfs zur Beurteilung der Versorgungsleistungen als bloße Leibrente. Demgegenüber wird die Annahme einer dauernden Last nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Abänderbarkeit der Leistungen in Fällen eines pflegebedingten Mehrbedarfs zwar eingeschränkt wird, wobei aber noch ein relevanter Anwendungsbereich für eine diesbezügliche Änderbarkeit der Leistungen verbleiben muss.
- 17** Vor diesem Hintergrund genügt es für die Annahme einer dauernden Last, wenn der in Rede stehende Mehrbedarf wegen (dauernder) Pflegebedürftigkeit im Versorgungsvertrag wenigstens über einen der drei möglichen Durchführungswege der Pflege abgedeckt wird. Insoweit ist es ausreichend, wenn sich der Vermögensübernehmer entweder zur persönlichen Pflege (mindestens im Umfang der alten Pflegestufe 1 bzw. des neuen Pflegegrades 2) oder zur Übernahme von zusätzlichen Kosten für die häusliche Pflege in entsprechendem Mindestumfang oder --so der dritte Durchführungsweg-- zur Übernahme der im Rahmen einer externen Pflege der Übergeber entstehenden Kosten in vergleichbarer Höhe verpflichtet hat. Lediglich der vollständige Ausschluss einer Anpassung der (persönlichen oder finanziellen) Versorgungsleistungen im Fall des Eintritts (dauernder) Pflegebedürftigkeit lässt

die Abänderbarkeit der Leistungen entfallen und steht daher einer Einordnung der Barleistungen als dauernde Last entgegen.

- 18** Zur näheren Begründung und Vermeidung von Wiederholungen wird diesbezüglich auf die Ausführungen des Senats in dem Urteil vom heutigen Tag in dem Verfahren X R 31/20 Bezug genommen (dort unter II.2.).
- 19** 3. Da das FG bei der Würdigung des Vertrags von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, kann sein Urteil keinen Bestand haben.
- 20** Das FG hat zwar zutreffend allein auf den Vertrag vom 16.12.1998 abgestellt und die Änderungsvereinbarung vom 29.12.2011, die nur mit Wirkung für die Zukunft (vgl. Senatsurteil vom 03.03.2004 - X R 135/98, BFHE 205, 447, BStBl II 2004, 824, unter II.2.) und daher noch nicht für das Streitjahr 2007 gelten konnte, außer Betracht gelassen.
- 21** Die Vorinstanz ist aber rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, der Ausschluss der Anpassung für den Fall eines finanziellen Mehrbedarfs infolge des Auszugs der Eltern aus der eigenen Wohnung --dies betrifft vor allem die Fälle eines Wechsels in ein Alten- oder Pflegeheim-- stelle bereits eine so wesentliche Einschränkung der Änderungsmöglichkeit nach § 323 ZPO dar, dass eine dauernde Last nicht angenommen werden könne. Das FG konnte daher --auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung folgerichtig-- offenlassen, ob die Regelung in Ziffer V. Nr. 8 des Vertrags nur den Ausschluss einer höchstpersönlich zu erbringenden Pflegeverpflichtung, nicht aber auch der Übernahme von Kosten durch den Kläger für eine häusliche Pflege beinhalten sollte.
- 22** Auf der Grundlage der oben dargelegten Grundsätze kommt es hierauf allerdings an, da bei einer Übernahme der Kosten für eine häusliche Pflege durch den Kläger eine dauernde Last vorliegt.
- 23** 4. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO), da er im Streitfall auch die notwendige Vertragsauslegung vornehmen kann (unten a). Die Auslegung des Hofübergabe- und Versorgungsvertrags ergibt, dass eine Anpassung der Höhe der wiederkehrenden Barleistungen nach § 323 ZPO im Falle eines pflegebedingten Mehrbedarfs bei häuslicher Pflege nicht ausgeschlossen ist (unten b). Danach sind die vom Kläger geleisteten Zahlungen als dauernde Last anzusehen und in voller Höhe bei den Sonderausgaben abzuziehen (unten c).
- 24** a) Der Senat ist an das vom FG gefundene Auslegungsergebnis nicht gebunden und kann die erforderliche Vertragsauslegung selbst vornehmen.
- 25** aa) Die Auslegung von Willenserklärungen und Verträgen gehört grundsätzlich zu den "tatsächlichen Feststellungen" i.S. des § 118 Abs. 2 FGO, deren Vornahme dem FG obliegt und die vom BFH im Revisionsverfahren nicht nachgeholt werden darf (vgl. Senatsurteil vom 14.01.2004 - X R 37/02, BFHE 205, 96, BStBl II 2004, 493, unter II.4.). Die Auslegung des FG kann vom BFH nur daraufhin überprüft werden, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), die Denkgesetze und die gesetzlichen Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. Hierzu gehören die Erforschung der für die Auslegung wesentlichen Begleitumstände durch das FG (vgl. BFH-Urteil vom 04.12.1979 - VII R 29/77, BFHE 130, 226, BStBl II 1980, 488) und die Interessenlage der Beteiligten (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.1979 - II R 105/77, BFHE 128, 544, BStBl II 1980, 11, unter II.2.). Ein vom FG unter Beachtung der vorgenannten Maßstäbe gefundenes Auslegungsergebnis ist für den BFH bindend, auch wenn es nicht zwingend, aber möglich ist.
- 26** Hat das FG eine (gebotene) Auslegung indes unterlassen, so kann der BFH diese selbst vornehmen, wenn das FG die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen hat, und zwar selbst dann, wenn mehrere Auslegungsmöglichkeiten bestehen (vgl. Senatsurteil vom 17.03.2010 - X R 38/06, BFHE 229, 163, BStBl II 2011, 622, Rz 19).
- 27** bb) Das FG hat im Streitfall die für eine Würdigung der Abänderbarkeit nach § 323 ZPO erforderliche --revisionsrechtlich bindende-- Auslegung von Ziffer V. Nr. 8 des Vertrags unterlassen. Der erkennende Senat kann die Vertragsauslegung selbst vornehmen, da die Vorinstanz alle dazu notwendigen Feststellungen getroffen hat. Insbesondere hat das FG u.a. den Inhalt der vertraglichen Regelungen in Ziffer V. Nr. 7 und Nr. 8 des Vertrags im Tatbestand des angefochtenen Urteils wörtlich wiedergegeben und somit entsprechende Feststellungen zum Vertragsinhalt getroffen. Soweit die Kläger zum Beleg für ihr Vertragsverständnis im Klageverfahren eine Erklärung des beurkundenden Notars Dr. L. (L) vom 03.02.2012 über die Bedeutung der von ihm bei Hofübergabeverträgen üblicherweise verwendeten Klauseln vorgelegt haben, hat das FG diese Erklärung ebenfalls im Tatbestand ausdrücklich erwähnt, so dass deren Inhalt als festgestellt gilt.

- 28** Da für das Vorliegen weiterer (Begleit-)Umstände außerhalb des Vertrags nichts ersichtlich ist, sind im angefochtenen Urteil alle für eine Vertragsauslegung notwendigen Feststellungen getroffen.
- 29** b) Bei der Vertragsauslegung ist der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont).
- 30** c) Der Senat legt den vorliegenden Vertrag dergestalt aus, dass eine Anpassung der Höhe der wiederkehrenden Barleistungen nach § 323 ZPO im Falle eines pflegebedingten Mehrbedarfs bei häuslicher Unterbringung nicht ausgeschlossen ist.
- 31** aa) Der Vertrag enthält allein in Ziffer V. Nr. 7 Regelungen zur Abänderbarkeit der wiederkehrenden Barleistungen. Darin wird einerseits die sinngemäße Anwendbarkeit des § 323 ZPO mit materiell-rechtlicher Wirkung vereinbart und andererseits bestimmt, unter welchen Umständen die Anpassung wegen eines Mehrbedarfs ausgeschlossen ist: Dies soll (nur) bei einem durch das Verlassen der derzeitigen Wohnung durch die Übergeber --gleich aus welchem Grund (z.B. Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim)-- verursachten Mehrbedarf der Fall sein. Eine andere Fallgestaltung wird nicht angesprochen. Insbesondere wird nicht erwähnt, dass eine Anpassung aufgrund eines Mehrbedarfs bei häuslicher Pflege ausgeschlossen sein soll. Da es sich um einen typischen Altenteilsvertrag handelt, müsste der Ausschluss dieses pflegebedingten Mehrbedarfs allerdings eindeutig ausgeschlossen sein.
- 32** bb) In Ziffer V. Nr. 8 des Vertrags wird lediglich der Verzicht auf die Aufnahme einer persönlichen Pflegeverpflichtung durch den Erwerber zugunsten seiner Eltern geregelt. Eine Verbindung zu Ziffer V. Nr. 7 bzw. zur Anwendbarkeit des § 323 ZPO wird nicht hergestellt und weder ein Mehrbedarf bei häuslicher Unterbringung noch dessen Ausschluss angesprochen.
- 33** cc) Die bekannten Begleitumstände sprechen ebenfalls für das hier gefundene Auslegungsergebnis.
- 34** Nach der Erklärung des beurkundenden Notars L, die sich zu denselben Regelungen in vergleichbaren Hofübergabeverträgen verhält, bedeutet der in Ziffer V. Nr. 8 des Vertrags aufgenommene Satz lediglich, dass der Erwerber nicht höchstpersönlich selbst eine Pflegeleistung im Bedarfsfall erbringen muss, so wie dies historisch in vielen Übergabeverträgen vereinbart war. Der Sohn sei nicht für die Pflege der Eltern verantwortlich, vielmehr obliege diese den Eltern selbst. Sie könnten selbst entscheiden, wie sie ihre Pflege organisierten. Eine denkbare Möglichkeit sei, dass der Betriebsnachfolger oder dessen Familie freiwillig im Bedarfsfall die Pflege übernehme. Er könne dies aber ablehnen, ohne den Übergabevertrag zu verletzen. In diesem Fall könnten die Eltern im Bedarfsfall selbstverständlich auch Fremdhilfe gegen Entgelt für ihre häusliche Pflege in Anspruch nehmen und den hierdurch verursachten Mehrbedarf im Rahmen der Anpassung der dauernden Last gegen den Sohn geltend machen.
- 35** Es sind im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, dass der Kläger und seine Eltern die Ziffern V. Nr. 7 und Nr. 8 des zwischen ihnen geschlossenen Vertrags hiervon abweichend verstanden haben könnten.
- 36** dd) Das Vorbringen des FA, der vorliegend verwendete Begriff der "Pflegeverpflichtung" umfasse (stets) sowohl den finanziellen als auch den persönlichen Pflegeaspekt, nur eine "Pflegeleistung" beschränke sich auf die persönliche Pflege, führt zu keiner anderen Einschätzung.
- 37** Vielmehr zeigt die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH), dass das vom Notar geäußerte Vertragsverständnis, das der Senat teilt, zutreffend ist. Der BGH führt in seinem Urteil vom 29.01.2010 - V ZR 132/09 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2010, 2649) aus: "Der Übernehmer verpflichtet sich zu der Pflege und Betreuung des Übergebers meist in der Annahme, die geschuldeten Dienste selbst oder durch Familienangehörige, also ohne finanziellen Aufwand, erbringen zu können. Es entspricht deshalb in aller Regel nicht dem --für die ergänzende Vertragsauslegung maßgeblichen-- hypothetischen Parteiwillen, dass Geldzahlungen an die Stelle der versprochenen Dienste treten, wenn diese aus Gründen, die der Übernehmer nicht zu vertreten hat, nicht mehr erbracht werden können." Unter Bezugnahme auf das BGH-Urteil vom 21.11.2002 - V ZB 40/02 (NJW 2003, 1126) heißt es weiter, dass der Übernehmer keine Vollzeitpflege schulde und deshalb auch dann keine professionellen Pflegekräfte engagieren und bezahlen müsse, wenn deren Inanspruchnahme für eine ordnungsgemäße häusliche Pflege des Übergebers im Laufe der Zeit unumgänglich geworden wäre. Hiernach betrifft die Übernahme einer "Pflegeverpflichtung" gerade nicht ohne weiteres den finanziellen Aspekt der Pflege.
- 38** d) Ist nach der vorstehend vorgenommenen Auslegung des Versorgungsvertrags die Änderbarkeit der Höhe der

Barleistungen gemäß § 323 ZPO wegen eines Mehrbedarfs infolge dauernder Pflegebedürftigkeit bei häuslicher Pflege --insbesondere die Übernahme der Kosten für die Inanspruchnahme von geschulten Pflegekräften-- nicht ausgeschlossen, so genügt dies nach den oben unter II.2. dargestellten Grundsätzen für die Annahme einer dauernden Last. Dem steht der Verzicht auf die Verpflichtung persönlich durch den Kläger nicht entgegen.

**39** Die von ihm geleisteten Zahlungen sind daher in voller Höhe bei den Sonderausgaben abzuziehen.

**40** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)