Urteil vom 25. Juni 2014, X R 16/13

Kein Abzug der Leistungen des Nutzungsberechtigten als Sonderausgaben beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag - Kein Vertrauenstatbestand bei ungeklärter Rechtslage

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 13a Abs 3, EStG VZ 2009 , GG Art 3 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. März 2013, Az: 4 K 338/11

Leitsätze

Nach der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 sind auf einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag beruhende Leistungen des Nutzungsberechtigten an den Überlassenden nicht als Sonderausgaben abziehbar .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielt aus der Bewirtschaftung des im Eigentum seines Großvaters stehenden Hofes Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. 1989 hatte der Großvater durch Wirtschaftsüberlassungsvertrag die Bewirtschaftung des Hofes dem Vater des Klägers überlassen. Nach § 3 des Vertrags verpflichtete sich der Wirtschaftsübernehmer zur Übernahme aller den Hof betreffenden Steuern und Lasten sowie des Kapitaldienstes der bei "Pachtbeginn" vorhandenen Belastungen, der Feuerversicherungsprämie für Gebäude und Inventar, der Beiträge zum Wasser- und Bodenverband sowie zum Berufsverband und zur laufenden Gebäudeunterhaltung. Außerdem hatten "die Verpächter" das Recht der freien Mitbenutzung aller Einrichtungen des Hauses sowie das Recht des freien Ein-, Aus- und Umgangs im Hause und auf der ganzen Stelle. Falls sie einen eigenen Haushalt gründen sollten, musste der Wirtschaftsübernehmer im Betrieb gewonnene Lebensmittel in ausreichender Menge und guter Qualität liefern.

2 Nachdem 1995 zunächst ein anderer Sohn des Hofeigentümers den Vertrag übernommen hatte, trat mit weiterer Nachtragsvereinbarung vom 30. November 2008 der Kläger als Wirtschaftsübernehmer in den Vertrag ein. Die 1989 vereinbarten vertraglichen Regelungen hat er anerkannt und übernommen.

3 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2009 erklärte der Kläger nach § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und machte Versorgungsleistungen aufgrund des Wirtschaftsüberlassungsvertrags in Höhe von 6.160 € als Sonderausgaben geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer 2009 ohne Berücksichtigung der dauernden Last fest. Es handele sich um einen Neuvertrag, bei dem die Leistungen nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11. März 2010 IV C 3-S 2221/09/10004, 2010/0188949 (BStBl I 2010, 227) nicht mehr berücksichtigt werden könnten.

4 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage --nach insoweit erfolglosem Einspruch-- mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1319 veröffentlichten Urteil stattgegeben. Beim Wirtschaftsüberlassungsvertrag handele es sich um einen familienrechtlichen Vertragstypus mit erbrechtlichem Bezug, dem in aller Regel die Vermögensübertragung in Vorwegnahme der künftigen Erbregelung folge oder der durch den Erbfall beendet werde. Deshalb habe die Rechtsprechung Wirtschaftsüberlassungsverträge Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen gleichgestellt (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Februar 1993 IV R 106/92, BFHE 170, 553, BStBl II 1993, 546, unter II.2.b). An der Abziehbarkeit der aufgrund von Wirtschaftsüberlassungsverträgen erbrachten Leistungen habe sich durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz 2008 --JStG 2008-- (BGBl I 2007, 3150) nichts geändert. Die gegenteilige Auffassung im BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 227, Rz 22 werde dem Zweck der gesetzlichen Neuregelung nicht

gerecht. Wie sich aus der Begründung zu Art. 1 Nr. 5 des Regierungsentwurfs ergebe (BRDrucks 544/07, S. 66), sollte durch die Gesetzesänderung das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen auf seinen Kernbereich, die Übertragung von Betriebsvermögen, zurückgeführt und lediglich die Übertragung von Privatvermögen (insbesondere Grundbesitz und Wertpapiervermögen) aus dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ausgenommen werden.

5 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Zur Begründung trägt es vor, eine Nutzungsüberlassung ohne Übertragung betrieblicher Substanz erfülle die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG nach dessen eindeutigem Wortlaut nicht. Auch aus der Gesetzesbegründung lasse sich nicht der Wille des Gesetzgebers herleiten, dass der Sonderausgabenabzug für Wirtschaftsüberlassungsverträge nicht eingeschränkt werden sollte. Mit der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sei der Gesetzgeber der Rechtsprechung entgegengetreten, die die ursprünglich auf Altenteilsleistungen u.ä. bei Betriebsübergaben abzielende Vorschrift nach und nach ausgedehnt und nicht nur auf existenzsichernde Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit nahezu allen Vermögensübertragungen, sondern ebenfalls auf Wirtschaftsüberlassungsverträge angewendet habe. Der Gesetzgeber habe die Vorschrift auch insoweit auf ihren Kernbereich zurückführen und nur Vermögensübertragungen begünstigen wollen. Hätte der Gesetzgeber den Sonderausgabenabzug bei Wirtschaftsüberlassungsverträgen weiterhin erlauben wollen, hätte er dies in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ausdrücklich geregelt. Für eine über den Wortlaut der Vorschrift hinausgehende Auslegung bleibe daher kein Raum.

6 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Er verweist darauf, dass durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG eine missbräuchliche Steuergestaltung (z.B. durch Übertragung von Wertpapiervermögen) verhindert werden sollte. Im anerkannten Rechtsinstitut des Wirtschaftsüberlassungsvertrags könne eine missbräuchliche Steuergestaltung jedoch nicht gesehen werden.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 Zwar sind die Leistungen des Klägers aufgrund des Wirtschaftsüberlassungsvertrags nicht als Sonderausgaben abziehbar (unter 1.), es könnte aber die Möglichkeit bestehen, dass sie gemäß § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG geltend gemacht werden könnten (unter 2.).

11 1. Ob die Leistungen des Klägers an seinen Großvater als Sonderausgaben abziehbar sind, richtet sich nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG i.d.F. des JStG 2008 (n.F.), da der Kläger nach dem 31. Dezember 2007 in den Wirtschaftsüberlassungsvertrag eingetreten ist (vgl. § 52 Abs. 23g EStG).

12 a) Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F. sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, als Sonderausgaben abziehbar, wenn sie im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH --neben weiteren Voraussetzungen-- stehen.

13 b) Die Rechtslage nach der bis zum 31. Dezember 2007 geltenden Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG war umstritten. Nach der Rechtsprechung des BFH konnte der Nutzungsberechtigte eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags grundsätzlich die vertragsgemäß übernommenen Leistungen als Sonderausgaben (dauernde Lasten) abziehen, sofern es sich nicht um Unterhaltsleistungen handelte (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 170, 553, BStBl II 1993, 546, unter II.2.b). Dieser Wertung lag die Annahme zugrunde, dass in der Regel ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag einer Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder dem Erbfall selbst vorangehe. Diese Rechtsprechung ist im Schrifttum allerdings kritisch aufgenommen worden, da ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag ohne Weiteres nach den Regeln des Pachtvertrags behandelt werden könne und es

keines Sonderrechts bedürfe (z.B. Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 1992, 239; Fischer, FR 1993, 575; Kempermann, Deutsches Steuerrecht 2003, 1736).

14 c) Jedenfalls ab der Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 sind auf einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag beruhende Leistungen des Pächters an den Verpächter nicht mehr als Sonderausgaben abziehbar.

15 aa) Kennzeichnend für den Vertragstypus der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sowohl nach altem als auch nach neuem Recht ist u.a., dass Vermögen in Vorwegnahme der künftigen Erbfolge übertragen wird und die Eltern wirtschaftlich gesichert werden. Der Vermögensübergeber behält sich in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vor, die nunmehr vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen.

16 Bei einem Wirtschaftsüberlassungsvertrag wird kein Vermögen in Vorwegnahme der künftigen Erbfolge übertragen. Der Hofeigentümer behält sein Vermögen und überlässt dem Nutzungsberechtigten lediglich die Nutzung des Vermögens gegen Übernahme verschiedener Verpflichtungen. Der Nutzungsberechtigte erwirbt auch kein wirtschaftliches Eigentum. Er kann den Eigentümer nicht im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen, wie es § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung verlangt. Von einem üblichen Pachtvertrag unterscheidet sich der Wirtschaftsüberlassungsvertrag nur insoweit, als kein monatlicher Pachtzins ausschließlich in Geld vereinbart wird. Als Entgelt für die Einräumung des Nutzungsrechts werden dem Eigentümer vielmehr altenteilsähnliche Leistungen, wie freier Umgang auf dem Hof, Übernahme der Kosten für Strom, Heizung, Wasser, Versicherungen und Beiträge sowie den Kapitaldienst etc. gewährt. Auch ein monatlicher Geldbetrag kann zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Hofeigentümers bezahlt werden.

17 bb) Nach der Rechtsprechung zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. galten die Erwägungen des Großen Senats des BFH im Beschluss vom 15. Juli 1991 GrS 1/90 (BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78) zur Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen für Wirtschaftsüberlassungsverträge entsprechend (BFH-Urteil in BFHE 170, 553, BStBl II 1993, 546, unter II.2.b). Dies bedeutet, auch die höchstrichterliche Rechtsprechung ging davon aus, dass ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag noch keine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen i.S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. ist. Die entsprechende Anwendung der Vorschrift wurde damit begründet, es handele sich um einen familienrechtlichen Vertragstypus mit erbrechtlichem Bezug, dem in aller Regel die Vermögensübertragung in Vorwegnahme der künftigen Erbregelung folge oder der durch den Erbfall selbst beendet werde.

18 cc) Anders als § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. regelt § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F. die Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs bei Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen detailliert. Der Gesetzgeber hat angeordnet, dass ein Sonderausgabenabzug nur eröffnet ist für Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt. Der Gesetzgeber hat damit in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab dem 1. Januar 2008 geltenden Fassung erschöpfend geregelt, unter welchen Bedingungen Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abziehbar sind. Er wollte § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG auf seinen Kernbereich zurückführen und nur Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Betriebsvermögen begünstigen. Hätte der Gesetzgeber nur die Übertragung von Privatvermögen (insbesondere Wertpapier- und Immobilienvermögen) aus dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab dem 1. Januar 2008 geltenden Fassung ausnehmen, einen Sonderausgabenabzug bei Wirtschaftsüberlassungsverträgen aber zulassen wollen, hätte er dies ausdrücklich regeln müssen. Für eine über den Wortlaut der Vorschrift hinausgehende Auslegung ist somit kein Raum (so auch Kulosa in Hermann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 86 a.E.; HHR/Paul, § 13 EStG Rz 49; Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 43, Rz 3 und 72f; Schmidt/Heinicke, EStG, 32. Aufl., § 10 Rz 65; Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 13 Rz 94; Märkle/Hiller, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, 10. Aufl., Rz 420k; Stöcker in Bordewin/Brand, § 10 EStG Rz 319; a.A. Giere in Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Abschn. A Rz 546a, 693a).

19 dd) Nach Auffassung des erkennenden Senats besteht obendrein keine Notwendigkeit, Wirtschaftsüberlassungsverträge Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen gleichzustellen. Überlässt der Hofeigentümer seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu einem angemessenen Entgelt, sind die Aufwendungen des Wirtschaftsübernehmers für die altenteilsähnlichen Leistungen als Betriebsausgaben abziehbar (gleichgültig, ob er seinen Gewinn nach § 13 EStG oder § 13a EStG ermittelt; vgl. § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG). Selbst

wenn im Wirtschaftsüberlassungsvertrag eine unangemessen niedrige Gegenleistung vereinbart wird, steht dies der Anerkennung seiner Zahlungen als Betriebsausgaben nicht entgegen. Auch Zahlungen unterhalb des marktüblichen Lohns bei Arbeitsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen erkennt die Rechtsprechung als Betriebsausgaben an. Gleiches gilt für die Zahlung von Darlehenszinsen unterhalb des marktüblichen Zinssatzes (vgl. z.B. Senatsurteil vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, m.w.N.). Dass ein höheres als das marktübliche Entgelt nicht steuermindernd geltend gemacht werden kann, ergibt sich aus § 12 Nr. 2 EStG (vgl. Fischer in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 22 Rz 33; Schmidt/ Kulosa, a.a.O., § 13 Rz 94; Mitterpleininger in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 13 EStG Rz 208; Wißborn, FR 2010, 322).

20 ee) Wie der Streitfall zeigt, ist ein Wirtschaftsüberlassungsvertrag auch nicht stets eine Vorstufe zur Hofübergabe. Vorliegend ist vielmehr völlig offen, ob der Nutzungsberechtigte, der Kläger, oder ein anderer, z.B. der Vater oder der Onkel des Klägers, Hoferbe wird.

21 d) Der Grundsatz von Treu und Glauben fordert nicht die Beibehaltung der bisherigen steuerrechtlichen Behandlung der Versorgungsleistungen aufgrund von Wirtschaftsüberlassungsverträgen als dauernde Last.

22 aa) Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann nur in ganz besonders gelagerten Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (z.B. BFH-Urteile vom 5. Februar 1980 VII R 101/77, BFHE 130, 90, 95; vom 31. Oktober 1990 I R 3/86, BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610). In diesem Zusammenhang verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat (BFH-Urteile in BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610, m.w.N.; vom 10. April 1991 XI R 25/89, BFH/NV 1991, 720, und vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754). Erforderlich ist eine bestimmte Position oder ein bestimmtes Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (z.B. BFH-Urteile in BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610, und in BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754). Ein schützenswertes nachhaltiges Vertrauen in den Fortbestand der früheren Auffassung ist demzufolge nur dann und solange gegeben, als der Steuerpflichtige nicht mit ihrer Änderung rechnen musste oder ihm zumindest Zweifel hätten kommen müssen (z.B. BFH-Urteil vom 23. Februar 1979 III R 16/78, BFHE 127, 476, BStBl II 1979, 455).

23 bb) Im Streitfall fehlt es an einem diesen Grundsätzen entsprechenden Vertrauenstatbestand, auf den sich der Kläger berufen könnte und der ursächlich für seine Disposition war (Eintritt in den Wirtschaftsüberlassungsvertrag, den ursprünglich sein Großvater mit seinem Vater und dann mit einem Onkel abgeschlossen hatte).

24 (1) Der Vertrauenstatbestand, auf den der Kläger seine Disposition gründete, war eine BFH-Rechtsprechung (s.o.), deren gesetzliche Grundlage mit dem Inkrafttreten des JStG 2008, das die steuerliche Behandlung der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen grundlegend neu regelte, entfallen ist. Ein berechtigtes Vertrauen auf einen Fortbestand der Rechtsprechung konnte sich bei dem Kläger infolgedessen nicht bilden.

25 (2) Selbst wenn dem Kläger dahingehend gefolgt würde, dass im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 30. November 2008 trotz der Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zum 1. Januar 2008 unklar gewesen sei, ob auch Leistungen aufgrund eines Wirtschaftsüberlassungsvertrags zum Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG berechtigen, fehlt es zumindest an einer ausreichenden Vertrauensbasis für eine Disposition des Klägers. Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass es bei einer ungeklärten Rechtslage keinen Vertrauenstatbestand geben kann (vgl. z.B. Urteile vom 18. Februar 1982 IV R 85/79, BFHE 135, 311, BStBl II 1982, 397; vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863, und vom 14. Juli 2009 VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815, jeweils m.w.N.).

26 e) Es ist auch nicht aus Gründen der Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes geboten, § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG n.F. auf Wirtschaftsüberlassungsverträge entsprechend anzuwenden. Es ist den Wirtschaftsüberlassungsverträgen eigen, dass ihnen der Vermögensübergang --sei es durch Vollerwerb im Rechtssinne, sei es durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums--, der die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gerade auszeichnet, fehlt. Dieser wesentliche Unterschied rechtfertigt es, beide Vertragstypen unterschiedlich zu behandeln.

27 2. Der Senat kann jedoch nicht abschließend beurteilen, ob und ggf. in welcher Höhe die vom Kläger geltend gemachten Altenteilsleistungen an seinen Großvater nach § 13a Abs. 3 Satz 2 EStG abziehbar sind. Feststellungen des FG zu der Frage, wie sich die geltend gemachten Versorgungsleistungen in Höhe von 6.160 € zusammensetzen,

fehlen. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang zu klären haben. Angesichts der Tatsache, dass der Großvater des Klägers lt. Wirtschaftsüberlassungsvertrag vom 3. Oktober 1989, in den der Kläger mit Nachtrag vom 30. November 2008 eingetreten ist, lediglich 2,73 ha landwirtschaftliche Fläche und 2,95 ha hinzugepachtete Fläche überlassen hat, weist der Senat ergänzend auf § 12 EStG hin.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de