Urteil vom 03. Mai 2017, X R 9/14

Vermögensübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen wiederkehrende Leistungen: Sonderausgabenabzug als Rente oder dauernde Last - Überprüfung der gerichtlichen Auslegung eines Vermögensübergabevertrags

ECLI:DE:BFH:2017:U.030517.XR9.14.0

BFH X. Senat

BGB § 133, BGB § 157, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, FGO § 118 Abs 2, ZPO § 323, EStG VZ 2009

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 14. Januar 2014, Az: 1 K 1756/13

Leitsätze

1. NV: 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 materiellrechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht haben, die einer Wertsicherungsklausel entsprechen. Dies gilt selbst dann, wenn in diesem Zusammenhang auf § 323 ZPO Bezug genommen ist .

2. NV: Die wiederkehrenden Leistungen sind auch dann als Leibrente anzusehen, wenn die Abänderbarkeit der gesamten Versorgungsleistungen bei wesentlich veränderten Lebensbedürfnissen (Heimunterbringung, Pflegebedürftigkeit) ausgeschlossen wird .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 15. Januar 2014 1 K 1756/13 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielt als Inhaber eines Weinbaubetriebs Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Mit notariellem Vertrag vom 22. Dezember 2005 übernahm er den elterlichen Betrieb. Unter II. des Vertrags verpflichtete er sich, seinen Eltern lebenslang, beginnend ab 1. Januar 2006 als "dauernde Last" monatlich einen Betrag in Höhe von 2.500 € zu zahlen. Beim Ableben eines der Berechtigten vermindert sich dieser Betrag nicht. Weiterhin wurde vereinbart:

2 "Sofern durch eine Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse der standesgemäße Unterhalt der Zahlungsverpflichteten oder der Berechtigten nicht mehr gewährleistet ist, kann jeder Beteiligte, also sowohl der Eigentümer als auch die Berechtigten, Abänderungen in entsprechender Anwendung des § 323 ZPO verlangen.

3 Eine Änderung darf jedoch nicht aus dem Mehrbedarf der Berechtigten abgeleitet werden, der sich infolge ihrer dauernden Pflegebedürftigkeit oder durch ihre Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim ergibt."

4 Zudem räumte der Kläger seinen Eltern ein lebenslanges unentgeltliches Wohnungsrecht an dem im Vertrag genannten Hausgrundstück ein.

5 In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte der Kläger einen Betrag in Höhe von 31.120 € als dauernde Last geltend. Diese Aufwendungen berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) in dem gemäß § 164 der Abgabenordnung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerbescheid

zunächst in voller Höhe. Im Änderungsbescheid vom 28. September 2011 hat das FA den Abzug der Versorgungsleistungen auf den Ertragsanteil beschränkt (18 % von 31.120 € = 5.602 €).

6 Die am 21. April 1939 geborene Mutter des Klägers hatte im Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Vertrags das 66. Lebensjahr vollendet, so dass sich ein Ertragsanteil lt. Tabelle zu § 22 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 18 % ergibt.

7 Im Einspruchsverfahren hat das FA einen geänderten Steuerbescheid für 2009 erlassen. Es hat die Barleistungen in Höhe von 18 % (= 5.400 €) und die Sachleistungen (= 1.120 €) in voller Höhe anerkannt. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

8 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Im Übergabevertrag sei auf § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) Bezug genommen worden. Nur die Änderung wegen des Mehrbedarfs durch eine Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim sei in der Vereinbarung ausgenommen worden. Die Abänderbarkeit beziehe sich in zivilrechtlicher Hinsicht auf die Versorgungsbedürftigkeit des Empfängers und die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten. Diese bestimmten den Korridor, innerhalb dessen die Beteiligten auf eine Änderung des Bedarfs des Berechtigten und/oder Leistungsfähigkeit des Verpflichteten reagieren könnten. Die Änderung des Vertrags hinsichtlich des Mehrbedarfs wegen Pflegebedürftigkeit oder durch Aufnahme der Berechtigten in ein Heim sei ausgenommen worden, weil es die Leistungsfähigkeit des Verpflichteten übersteigen könne, wenn Zahlungen für Pflegeleistungen oder Heimunterbringung gezahlt werden müssen und er zur Erfüllung seiner Schuld auf den übergebenen landwirtschaftlichen Betrieb zurückgreifen müsse.

9 In steuerrechtlicher Hinsicht seien die Versorgungsleistungen der Höhe nach begrenzt auf die aus dem übertragenen Wirtschaftsgut erzielbaren Erträge. Im Streitfall sei die Abänderbarkeit der Leistungen bei Pflegebedürftigkeit oder Heimunterbringung ausgenommen worden, weil der landwirtschaftliche Betrieb für folgende Generationen erhalten bleiben sollte. Zudem sollten auch Geschwister bei Pflegebedürftigkeit herangezogen werden, denn die gestiegene Bedürftigkeit der Eltern sollte gleichmäßig verteilt werden.

10 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 könnten im Extremfall auch nicht aus den Nettoerträgen des übertragenen Betriebs geleistet werden, so dass die übersteigenden Beträge Zuwendungen i.S. von § 12 EStG seien. Deshalb führe der Ausschluss der Übernahme von Pflege- und Heimkosten nicht dazu, 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.

11 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Mit dem vollständigen Ausschluss der Kosten durch wesentlich veränderte Lebensumstände (Pflegebedürftigkeit und Heimunterbringung) werde die Abänderbarkeit der Höhe der wiederkehrenden Barleistungen materiell-rechtlich von Voraussetzungen abhängig gemacht, die die Anwendbarkeit des § 323 ZPO derart einschränkten, dass wesentliche Veränderungen der Lebensverhältnisse keine Berücksichtigung mehr fänden. Das FG würdige die Einschränkungen der Abänderbarkeit nicht als Hinderungsgrund für die Annahme einer dauernden Last, obwohl dadurch die Anpassung der wiederkehrenden Barleistungen an ein geändertes Versorgungsbedürfnis der Berechtigten ins Leere laufe.

12 Das FG sehe allein in der vertraglichen Bezugnahme auf § 323 ZPO einen Hinweis auf die Abänderbarkeit der im Übergabevertrag festgelegten "dauernden Last". Alle anderen Vertragsbestandteile habe es nicht gewürdigt. Es lasse die Interessenlage der Beteiligten außer Acht. Bei einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen müsse das Versorgungsbedürfnis des Vermögensübergebers durch die voraussichtlich zu erzielenden Erträge gedeckt werden. Der Verpflichtete müsse die Leistungen nicht der Substanz des übertragenen Vermögens entnehmen. Der übernommene Betrieb werde in seinem Fortbestand nicht beeinträchtigt.

13 Im streitgegenständlichen Vermögensübergabevertrag sei die Übernahme jeglichen Mehrbedarfs aufgrund einer dauernden Pflegebedürftigkeit oder der Aufnahme in ein Pflege- oder Altenheim ausgeschlossen worden. Selbst eine teilweise Übernahme der Kosten für eine häusliche Pflege bis zur Pflegestufe I oder mit einer betragsmäßigen Begrenzung sehe der Vertrag nicht vor. Durch den vollständigen Ausschluss der Anpassung der Barleistungen im Falle der Pflegebedürftigkeit der Vermögensübergeber oder deren Heimunterbringung --ohne Prüfung der tatsächlichen Ertragslage des übertragenen Weinbaubetriebs-- würden deren Interessen nicht einmal ansatzweise

gewahrt. Diese Regelung dokumentiere vielmehr die Absicht der Vertragsparteien zu gleichbleibenden Barleistungen im Sinne einer Rente.

14 Aufgrund der demographischen Entwicklung gehöre heute die Pflegebedürftigkeit oder die Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim zu den wesentlichen Änderungen, die im Alter zu erwarten seien. Werde eine Anpassung in diesen Fällen ausgeschlossen, reduziere sich die Anwendung von § 323 ZPO auf eine Art "Wertsicherungsklausel". Die Vertragsparteien seien von gleichmäßigen Leistungen in der Zukunft ausgegangen.

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

16 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

17 Das FG habe zu Recht die Altenteilsleistungen als dauernde Last beurteilt, da die Tatbestandsmerkmale der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen, die sich an dem zivilrechtlichen Typus der Hof- und Betriebsübergabe orientierten, insgesamt erfüllt seien. Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Mai 2003 GrS 1/00 (BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95) bestehe im Falle der Übertragung eines gewerblichen, freiberuflichen oder landwirtschaftlichen Betriebs, der tatsächlich vom Übernehmer fortgeführt werde, die nur in seltenen Ausnahmefällen widerlegliche Vermutung, dass es sich um eine ausreichend ertragbringende Vermögenseinheit handele.

18 Die vom FA zitierten Entscheidungen beträfen überwiegend Sachverhalte, in denen nicht ausreichend ertragbringendes Privatvermögen übertragen worden sei. Allen bislang vom BFH entschiedenen Fällen sei gemeinsam, dass sie --gemessen an den Grundsätzen des Großen Senats des BFH in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95-- vom Vertragstypus her nicht vergleichbar mit der Hofübernahme des Klägers seien. In der Senatsentscheidung vom 13. April 2011 X B 69/10 (BFH/NV 2011, 1330) seien sämtliche Verpflichtungen aus einem Hofübergabevertrag aufgrund tiefgreifender Zerwürfnisse 18 Jahre später durch eine wertgesicherte Leibrente abgelöst worden. Nach dem Senatsbeschluss vom 18. Juli 2011 X B 75/12 (BFH/NV 2013, 1574) komme es grundsätzlich auf den Inhalt der Vereinbarungen an, ob abänderbare (dauernde Lasten) oder nicht abänderbare Leistungen (Leibrenten) vorlägen. Die Frage, wie die wiederkehrende Leistung im Einzelfall einzuordnen sei, habe das FG unter Berücksichtigung der Umstände des Falles im Wege der Tatsachenwürdigung zu beurteilen.

19 Nach Auffassung des Klägers widerspreche die Annahme einer Leibrente im Streitfall den Beschlüssen des Großen Senats des BFH in BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78 und in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95, sowie den BFH-Urteilen vom 20. Mai 1980 VI R 108/77 (BFHE 130, 520, BStBl II 1980, 573), vom 30. Mai 1980 VI R 153/77 (BFHE 130, 524, BStBl II 1980, 575), vom 11. März 1992 X R 141/88 (BFHE 166, 564, BStBl II 1992, 499) und vom 16. Dezember 1993 X R 67/92 (BFHE 173, 152, BStBl II 1996, 669).

Entscheidungsgründe

20 II. Die Revision ist gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Klage abgewiesen. Zu Unrecht hat das FG erkannt, dass die Altenteilsleistungen des Klägers an seine Eltern als dauernde Last abziehbar sind.

21 1. Mit Vertrag vom 22. Dezember 2005 übergaben die Eltern des Klägers diesem einen Weinbaubetrieb gegen Versorgungsleistungen (unten 2.). Zu Unrecht ist das FG allerdings davon ausgegangen, die Vertragsparteien hätten im Streitfall keine gleichmäßigen Leistungen vereinbart (unten 3.).

22 2. Das FG hat den Vertrag vom 22. Dezember 2005 zutreffend als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gewürdigt.

23 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.

24 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 in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nach den Feststellungen des FG erfüllt.

25 3. Die Würdigung des FG, die vereinbarten Versorgungsleistungen seien abänderbar gewesen, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.

26 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).

27 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:

28 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.).

29 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).

30 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.

31 Die Abänderbarkeit kann aber auch aus der Rechtsnatur des typischen Versorgungsvertrags folgen (Senatsurteil in 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).

32 c) Das FG hat die vorstehend dargestellten Grundsätze nicht beachtet. Seine Auslegung, der im Streitfall zu beurteilende Vertrag lasse eine Abänderung der wiederkehrenden Leistungen zu, erweist sich als nicht möglich. Das FG hat nicht erkannt, dass die Verpflichtung zu wiederkehrenden Versorgungsleistungen 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.

33 aa) Das FG hat zwar in seiner Entscheidung den Rechtssatz referiert, die Abänderbarkeit der Leistungen an den/die Vermögensübergeber 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.

34 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 vom 9. Mai 2007 X B 162/06 (BFH/NV 2007, 1501) sowie im Urteil vom 23. November 2016 X R 8/14 (BFHE 256, 415, BStBl II 2017, 512) 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:

35 (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 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 vorbehielten.

36 (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. Für den im Alter am häufigsten vorkommenden Fall eines finanziellen Mehrbedarfs wegen einer dauernden Pflegebedürftigkeit bzw. der Aufnahme in ein Alten-/Pflegeheim haben die Vertragsparteien eine Anpassung der Barleistung vollständig ausgeschlossen, obwohl --jedenfalls bei der Heimunterbringung-- der Kläger dann auch keine Sachleistungen mehr zu erbringen hat. Da die Kosten einer vorübergehenden Pflegebedürftigkeit durch die Krankenkasse/Pflegekasse gedeckt sein dürften, sind andere wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse der Vermögensübergeber kaum denkbar. Die vom Kläger angeführte Trennung der Altenteiler dürfte eher die Ausnahme sein, wobei außerdem zweifelhaft ist, ob die dadurch verursachten

Mehrkosten eine Anpassung der Barleistungen nach § 323 ZPO rechtfertigen. Infolgedessen erschließt sich dem Senat nicht, wann im Streitfall § 323 ZPO zum Tragen kommen könnte.

37 (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 erbringen müssen, wenn er diese nicht aus den Erträgen des übernommenen Weinbaubetriebs hätte leisten 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. Im Übrigen wäre der Kläger auch niemals verpflichtet, den gesamten von ihm erwirtschafteten Gewinn des übernommenen Betriebs an die Vermögensübergeber auszukehren. Nicht nur der Vermögensübergeber, sondern auch der Übernehmer hat Anspruch auf einen standesgemäßen Lebensunterhalt.

38 (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 Alten- oder Pflegeheim zumindest im Bereich des Möglichen. Vor allem haben die Vertragsbeteiligten diesen Punkt bei Vertragsabschluss sehr wohl bedacht: Sie haben eine Anpassung nicht der Barleistungen, sondern der gesamten Versorgungsleistungen infolge Pflegebedürftigkeit/ Aufnahme in ein Alten- oder Pflegeheim ausgeschlossen.

39 4. Mit diesem Urteil weicht der Senat nicht von den vom Kläger genannten früheren Entscheidungen des BFH ab.

40 Im Beschluss in BFHE 165, 225, BStBl II 1992, 78 hatte sich der Große Senat des BFH mit der Frage zu befassen, ob Versorgungsleistungen auch dann abänderbar, also als dauernde Last abziehbar sind, wenn eine ausdrückliche Bezugnahme auf § 323 ZPO fehlt. In der Entscheidung in BFHE 202, 464, BStBl II 2004, 95 hat der Große Senat des BFH entschieden, Versorgungsleistungen seien dann nicht als Sonderausgaben abziehbar, wenn sie nicht aus den laufenden Nettoerträgen des übergebenen Vermögens gezahlt werden können. Der Ausschluss der Anpassung der Barleistungen im Falle einer Pflegebedürftigkeit der Übergeber bzw. deren Aufnahme in ein Heim war in beiden Entscheidungen ohne Belang. In den Urteilen des VI. Senats des BFH in BFHE 130, 520, BStBl II 1980, 573, und in BFHE 130, 524, BStBl II 1980, 575, wurde die Änderung der Höhe der Versorgungsleistungen wegen der Pflegebedürftigkeit der Übergeber nicht ausgeschlossen. Im Senatsurteil in BFHE 166, 564, BStBl II 1992, 499 hatte sich die Klägerin im Übergabevertrag ausdrücklich verpflichtet, den Eltern im Alter und bei Krankheit "Wart und Pflege" zu gewähren. Im Urteil in BFHE 173, 152, BStBl II 1996, 669 schließlich war eine Versorgungsrente von einer Veräußerungsrente abzugrenzen.

41 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de