Urteil vom 16. Juni 2021, X R 3/20

Abweichung zwischen dem Vereinbarten und der tatsächlichen Durchführung bei Altenteilsverträgen

ECLI:DE:BFH:2021:U.160621.XR3.20.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , BGB § 761, EStG § 10 Abs 1 Nr 1a S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 26. Juni 2019, Az: 11 K 291/18

Leitsätze

1. Es muss dem Abzug von Versorgungsleistungen nicht entgegenstehen, wenn eine vertraglich vereinbarte Erhöhung des bar zu zahlenden Teils der Altenteilsleistungen, die zum 65. Lebensjahr des Berechtigten vorgenommen werden soll, unterbleibt, weil sie schlicht vergessen wurde. Bei Versorgungsverträgen, deren Abänderbarkeit bereits aus der Rechtsnatur des Vertrags folgt, ist vielmehr entscheidend, ob eine Abweichung von den vertraglichen Vereinbarungen darauf hindeutet, dass es den Parteien an dem erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlt.

2. Für die --anhand einer Gesamtbeurteilung zu beantwortende-- Frage, ob ein Versorgungsvertrag im Wesentlichen entsprechend der Vereinbarung durchgeführt worden ist, ist auch die tatsächliche Durchführung eines vereinbarten Wohnrechts mit dem entsprechenden Jahreswert heranzuziehen.

3. Bei Vermögensübergaben gegen Versorgungsleistungen, für die § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab 2008 geltenden Fassung anzuwenden ist, reicht es jedenfalls aus, wenn das Pflegerisiko in einem Umfang übernommen wird, der bei Übergabeverträgen, die bis zum 31.12.2007 abgeschlossen worden sind, zur Einordnung der Leistungen als dauernde Last führt (vgl. dazu Senatsurteil vom 16.06.2021 - X R 31/20, Rz 32, BFHE 273, 526, seit dem 16.12.2021 veröffentlicht unter www.bundesfinanzhof.de).

Tenor

I. Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27.06.2019 - 11 K 291/18 aufgehoben, soweit es die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 betrifft.

In diesem Umfang wird die Sache an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 übertragen.

II. Nachdem die Beteiligten den Rechtsstreit in Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2009 übereinstimmend für in der Hauptsache erledigt erklärt haben, werden die Kosten dieses Verfahrensteils zu 28 % den Klägern und zu 72 % dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27.06.2019 - 11 K 291/18 ist gegenstandslos, soweit es den Einkommensteuerbescheid 2009 betrifft.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2009, 2011 und 2012 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger war ursprünglich persönlich haftender Gesellschafter

einer KG, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielte. Einzige Kommanditistin war die Mutter (M) des Klägers. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen --insbesondere die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen-- befanden sich im zivilrechtlichen Eigentum der M und stellten ertragsteuerrechtlich ihr Sonderbetriebsvermögen in der KG dar.

2 Mit notariell beurkundetem "Hofübergabe- und Altenteilsvertrag und Erbverzichtsvertrag" vom 07.08.2009 übertrug M mit Rückwirkung zum Ablauf des 30.06.2009 ihren Kommanditanteil und mit Wirkung zum 01.07.2009 auch ihren land- und forstwirtschaftlichen Grundbesitz im Wege vorweggenommener Erbfolge auf den Kläger. Abschn. I. § 6 des Vertrags enthält die Verpflichtung des Klägers zur Erbringung bestimmter Altenteilsleistungen an M und den --im Juli 1946 geborenen-- Vater (V) des Klägers. Hierzu gehört ein monatlicher Barbetrag von 200 € ab dem 01.07.2009. In diesem Zusammenhang heißt es weiter: "... ab dem 65. Lebensjahr des Altenteilers <V> erhöht sich der monatliche Barbetrag auf € 300,00". Der Barbetrag ist in der Form wertgesichert, dass er um 10 % geändert werden soll, sobald sich ein bestimmter Preisindex um 20 % ändert. Ferner hat der Kläger den Altenteilern ein lebenslanges Wohnungsrecht an den schon bisher von ihnen genutzten Räumen des Wohnhauses des Hofes einzuräumen und die damit verbundenen Kosten (Heizung, Strom, Wasser, Müllabfuhr usw.) zu tragen. Er hat den Altenteilern freie Telefonbenutzung zu gewähren, soweit nicht ein eigener Anschluss der Altenteiler besteht. Ferner verpflichtete sich der Kläger zur Hege und Pflege in alten und kranken Tagen, jedoch begrenzt auf Kosten bis zum Umfang der Pflegestufe 1, und zur Sorge für ein standesgemäßes christliches Begräbnis sowie zur Übernahme der Grabpflege. Zudem hatte er die Einkommen- und Kirchensteuer der Altenteiler auf Altenteilsleistungen sowie Altersrenten, nicht jedoch auf Kapitaleinkünfte zu tragen. Die Geschwister des Klägers erklärten als weichende Erben, sie seien bereits abgefunden worden bzw. würden noch abgefunden.

3 Von einem Bankkonto der Klägerin wurden schon vor Abschluss des Übergabevertrags --mindestens seit Februar 2007-- monatlich 200 € an die Altenteiler überwiesen. Als Verwendungszweck wurden jeweils die Vornamen der beiden Kläger angegeben. Durch den Abschluss des Übergabevertrags hat sich an diesen Zahlungen nichts geändert. Die "ab dem 65. Lebensjahr" des V vereinbarte Erhöhung der Barleistungen auf 300 € unterblieb zunächst. Erst ab Februar 2013 wurde der monatliche Betrag auf 350 € erhöht und seitdem von einem Bankkonto des Klägers gezahlt.

4 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machten die Kläger keine Versorgungsleistungen als Sonderausgaben geltend. Auch die Altenteiler erklärten keine entsprechenden sonstigen Einkünfte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Erstmals im Rahmen einer Außenprüfung für die Streitjahre begehrten die Kläger den Abzug der baren Altenteilsleistungen als Sonderausgaben. Das FA lehnte dies ab, weil die vom Bankkonto der Klägerin überwiesenen Beträge nicht als auf die Altenteilsverpflichtung des Klägers geleistet anzusehen seien und die vertraglich vereinbarte Erhöhung der Barzahlungen nicht durchgeführt worden sei.

5 Im Anschluss an die Außenprüfung änderte das FA die Einkommensteuerbescheide aus anderen --nicht mehr streitbefangenen-- Gründen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) und hob die Vorbehalte der Nachprüfung auf. Im Einspruchsverfahren gegen diese Bescheide machten die Kläger die folgenden Versorgungsleistungen für die Streitjahre geltend:

	2009	2011	2012
Barleistungen	1.200,00 €	2.400,00 €	2.400,00 €
Nebenkosten des Wohnungsrechts	1.569,41 €	1.732,91 €	1.757,71 €
Telefonkosten	200,00 €	200,00 €	200,00 €
Summe	2.969,41 €	4.332,91 €	4.357,71 €

6 In rechtlicher Hinsicht vertraten die Kläger die Auffassung, aufgrund ihrer Zusammenveranlagung komme es nicht darauf an, dass die Baraltenteilsleistungen vom Bankkonto der Klägerin bezahlt worden seien, weil im Sonderausgabenbereich beide Eheleute gemeinsam als *ein* Steuerpflichtiger behandelt würden (§ 26b des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Die vereinbarte Erhöhung des Baraltenteils habe darauf beruht, dass der als Arbeitnehmer tätig gewesene V mit Vollendung seines 65. Lebensjahrs einen Einkommensrückgang infolge seines Renteneintritts erwartet habe. Bei einer Gesamtbetrachtung sämtlicher Altenteilsleistungen (Wohnungsrecht,

Nebenkosten des Wohnungsrechts, Telefonnutzung, Sockelbetrag der Barleistungen) sei der Rechtsbindungswille eindeutig. In diese Gesamtbetrachtung sei auch das --tatsächlich durchgeführte-- Wohnungsrecht, das einen Jahreswert von 11.400 € habe, einzubeziehen, auch wenn daraus keine steuerlich abziehbaren Versorgungsleistungen resultierten, da es sich um den existenziellen Teil der Altenteilsleistungen handele. Die zunächst unterbliebene steuerliche Geltendmachung der Versorgungsleistungen beruhe nicht auf einem Fehlen des Rechtsbindungswillens, sondern auf der steuerrechtlichen Unbedarftheit der Kläger und unzureichender steuerlicher Beratung. Dass die Kläger schon vor Abschluss des Übergabevertrags Unterstützungsleistungen an die späteren Altenteiler gezahlt hätten, sei unbeachtlich, weil diese Zahlungen im Übergabevertrag jedenfalls auf eine neue Grundlage gestellt worden seien. Zivilrechtlich hätte M nicht die Möglichkeit gehabt, die Zahlung der 200 € nochmals zu fordern. Dass der Zahlbetrag ab Februar 2013 nicht nur auf 300 €, sondern gleich auf 350 € erhöht worden sei, habe der Nachzahlung des zunächst übersehenen Erhöhungsbetrags sowie der Berücksichtigung gestiegener Lebenshaltungskosten gedient.

7 Der Einspruch hatte im Streitpunkt keinen Erfolg, führte allerdings wegen eines anderen Punktes zu einer Herabsetzung der Steuerfestsetzungen.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 996). Einem Sonderausgabenabzug stehe der fehlende Rechtsbindungswille der Parteien des Übergabevertrags entgegen. Die darin getroffene Regelung zur Erhöhung der baren Altenteilsleistungen sei unklar. Bei wörtlicher Auslegung wäre die Erhöhung mit *Beginn* des 65. Lebensjahrs des V --also ab August 2010-- vorzunehmen gewesen. Die Klausel dürfte nach dem üblichen Sprachgebrauch sowie angesichts des gleichzeitigen Ruhestandseintritts des V allerdings dahingehend auszulegen sein, dass die *Vollendung* des 65. Lebensjahrs --August 2011-- gemeint sei. Tatsächlich sei die Erhöhung aber erst ab Februar 2013 vorgenommen worden. Die Vertragsparteien hätten die Erhöhung "schlicht vergessen". Zahlungspflichten dürften aber nicht nach Belieben gehandhabt werden. Daraus ergebe sich, dass die Parteien schon bei Abschluss des Übergabevertrags ohne Rechtsbindungswillen gehandelt hätten. Im Rahmen der erforderlichen Gesamtbetrachtung sei die möglicherweise vertragsgemäße Erbringung der weiteren Altenteilsleistungen nicht zu berücksichtigen, weil insoweit gesonderte Verpflichtungen vereinbart worden seien. Gleichwohl bewirke das Unterbleiben der Erhöhung der Barleistungen, dass auch die weiteren Altenteilsleistungen rückwirkend seit Abschluss des Übergabevertrags nicht abgezogen werden könnten.

9 Mit ihrer Revision wiederholen und vertiefen die Kläger ihr Vorbringen aus den vorangehenden Verfahrensabschnitten. Die vom FG angeführten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH), in denen Zahlbeträge, die eine erhebliche Höhe aufgewiesen hätten, willkürlich geändert worden seien, seien mit dem Streitfall, in dem eine Erhöhung, die bei einer Gesamtbetrachtung der Altenteilsleistungen als geringfügig anzusehen sei, lediglich übersehen worden sei, nicht vergleichbar.

10 Während des Revisionsverfahrens hat das FA am 25.05.2020 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2009 und 2011 erlassen und darin die Versorgungsleistungen bis einschließlich Juli 2011 --dem Monat, in dem V das 65. Lebensjahr vollendet hat-- anerkannt. Die Beteiligten haben insoweit den Rechtsstreit in der Hauptsache für erledigt erklärt.

11 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Streitjahre 2011 und 2012 betrifft, und den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 25.05.2020 sowie den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 06.07.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.10.2018 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer auf die folgenden Beträge herabgesetzt wird:
- 2011: 4.006 €,
- 2012: 5.390 €,
sowie die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen, soweit der Rechtsstreit nicht in der Hauptsache für erledigt erklärt worden ist.

13 Es ist der Auffassung, die BFH-Rechtsprechung zu einem Übersehen der Geltendmachung eines Erhöhungsbetrags, der aus einer Wertsicherungsklausel folge, sei auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt nicht übertragbar, weil eine Wertsicherungsklausel nur einen schleichenden und kaum merklichen Verlust des Baraltenteils ausgleichen solle. Hier habe die Erhöhungsklausel im Übergabevertrag aber eine konkrete Veränderung der Lebensumstände des V berücksichtigen sollen. Die Barzahlung habe sich bereits zwei Jahre nach Abschluss des

Übergabevertrags um 50 % --also ganz erheblich-- erhöhen sollen. Die typusprägenden Leistungen eines Versorgungsvertrags seien einheitlich zu beurteilen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Nachdem die Beteiligten für das Streitjahr 2009 den Rechtsstreit für in der Hauptsache erledigt erklärt haben, war hier nur noch über die Kosten des Verfahrens zu entscheiden und klarstellend darauf hinzuweisen, dass das vorinstanzliche Urteil insoweit gegenstandslos ist.

15 Im Übrigen ist die Revision begründet. Sie führt für die Streitjahre 2011 und 2012 zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FG hat zwar zutreffend im Streitfall einen Übergabevertrag gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG bejaht; es hat aber zu Unrecht allein aus der Nichtzahlung des ab dem 65. Lebensjahr des V vereinbarten Erhöhungsbetrags der baren Altenteilsleistungen darauf geschlossen, dass es den Parteien des Übergabevertrags an dem erforderlichen Rechtsbindungswillen gefehlt hat (dazu unten 1.). Weil das FG auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung weder die erforderliche Gesamtwürdigung im Hinblick auf den Rechtsbindungswillen vorgenommen noch Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug vorgenommen hat, geht die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurück (unten 2.).

17 1. Mit der vom FG gegebenen Begründung kann der erforderliche Rechtsbindungswille nicht verneint werden.

18 a) Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung --das FG hat zu Unrecht die zwar inhaltsgleiche, aber erst ab 2015 geltende Vorschrift des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG angewendet-- 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 der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und die Versorgungsleistungen u.a. im Zusammenhang mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft stehen, die eine Tätigkeit i.S. des § 13 EStG ausübt. Abziehbar ist auch der Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG).

19 b) Unproblematisch für die Annahme von Versorgungsleistungen ist im Streitfall zunächst die Begrenzung der Übernahme der Pflegekosten auf Beträge bis zur Höhe über Pflegestufe 1. Für Verträge, auf die § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung anzuwenden ist, ist dies bereits ausreichend, um eine in vollem Umfang abziehbare dauernde Last zu bejahen (vgl. dazu Senatsurteil vom 16.06.2021 - X R 31/20, BFHE 273, 526, seit dem 16.12.2021 veröffentlicht unter www.bundesfinanzhof.de, Rz 32). Wird nunmehr in Übergabeverträgen ab 2008 ein Pflegerisiko in einem Ausmaß übernommen, das nach der alten Rechtslage zur Einordnung der Leistungen als dauernde Last führte, genügt dies erst recht, um auch nach der neuen Rechtslage Versorgungsleistungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (bis 2014) bzw. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG (ab 2015) anzunehmen.

20 c) Für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen ertragsteuerrechtlich anzuerkennen sind, ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten maßgebend. Zwar müssen die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind die einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie der ertragsteuerrechtlichen Anerkennung entgegenstehen (vgl. jüngst Senatsurteil vom 28.10.2020 - X R 1/19, BFHE 270, 505, BStBl II 2021, 283, Rz 12, m.w.N.). Diese lediglich indizielle Wirkung einzelner Abweichungen und das Erfordernis einer Gesamtbetrachtung gilt insbesondere für die Frage, ob die tatsächliche Durchführung dem Vereinbarten entspricht (vgl. zu Versorgungsleistungen Senatsurteil vom 03.03.2004 - X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.4.b).

21 Dementsprechend geht der Senat bei Vermögensübergabe- und Versorgungsverträgen in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Mindestbestand an bürgerlich-rechtlichen Rechtsfolgen, der die Qualifikation als Versorgungsvertrag erst ermöglicht (Umfang des übertragenen Vermögens, Höhe der Versorgungsleistungen sowie

Art und Weise ihrer Zahlung), klar und eindeutig vereinbart werden muss. Soll der Vertrag der Besteuerung zugrunde gelegt werden, steht es den Vertragsparteien nicht frei, ob und in welchem Umfang sie ihren Vertragspflichten nachkommen wollen. Andererseits liegt es in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags begründet, dass die Vertragspartner z.B. auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren (Senatsurteil in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.5., m.w.N.).

22 Um einen Ausgleich zu finden zwischen dem Erfordernis vertragsgemäßer Erfüllung der übernommenen Pflichten einerseits und der aus der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags folgenden Notwendigkeit andererseits, auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren zu können, hat der Senat für die erforderliche Gesamtbetrachtung bei Versorgungsverträgen entscheidend darauf abgestellt, ob eine festgestellte Abweichung von den vertraglichen Vereinbarungen darauf hindeutet, dass es den Parteien an dem erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlt. Dies ist vor allem dann anzunehmen, wenn der Vollzug der Vereinbarung durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen, darüber hinaus aber auch durch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags, die nicht durch Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, gekennzeichnet ist (Senatsurteil in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.6.a). In einem solchen Fall erscheint der Vertrag nur der äußeren Form nach als bindend, hat für die Parteien selbst jedoch den Charakter der Beliebigkeit, so dass sie von ihm nur Gebrauch machen, wenn es ihnen opportun erscheint (vgl. Senatsbeschluss vom 16.01.2007 - X B 5/06, BFH/NV 2007, 720, unter 1.c aa).

23 Demgegenüber beruhen Änderungen, die durch nachweisbare Umstände veranlasst sind, die nach Maßgabe des Vertragstextes oder nach der Rechtsnatur des Vertrags rechtserheblich sind, insbesondere aus einer --in der Regel langfristig-- veränderten Leistungsfähigkeit des Verpflichteten und/oder einer veränderten Bedarfslage des Berechtigten resultieren, gerade auf den Besonderheiten dieses Rechtsinstituts und sind daher ertragsteuerrechtlich nicht nur unschädlich (vgl. Senatsurteil vom 15.07.1992 - X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020, unter 2.e), sondern zeigen gerade den Willen der Vertragsparteien an, sich an dieses Rechtsinstitut gebunden zu halten.

24 d) Auf dieser Grundlage hat der Senat in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass allein das Unterbleiben einer sich aus einer Wertsicherungsklausel ergebenden Erhöhung von Baraltenteilsleistungen der Annahme, der Übergabevertrag sei mit Rechtsbindungswillen abgeschlossen worden, im Regelfall auch dann nicht entgegensteht, wenn die tatsächlich gezahlten Versorgungsleistungen sich nur noch auf 40 % desjenigen Betrags belaufen, der bei strikter Beachtung der Wertsicherungsklausel aktuell zu zahlen gewesen wäre (grundsätzlich hierzu vgl. Senatsurteil in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.6.; zur regelmäßigen Unschädlichkeit der Nichtbeachtung von Wertsicherungsklauseln s.a. Senatsurteile vom 08.04.1992 - X R 52/89, BFH/NV 1992, 657, unter 5.c, und vom 15.07.1992 - X R 31/91, BFH/NV 1993, 18, unter 5.). Gleiches gilt, wenn die Zahlungen zwar ständig verspätet, aber doch mit einer gewissen Regelmäßigkeit geleistet werden (Senatsurteil vom 15.09.2010 - X R 10/09, BFH/NV 2011, 581), einzelne Zahlungen wegen finanzieller Schwierigkeiten des Verpflichteten ausgesetzt werden (Senatsurteil vom 15.09.2010 - X R 13/09, BFHE 231, 116, BStBl II 2011, 641, Rz 34 ff.) oder die neben einem Wohnrecht und sonstigen Sachleistungen zu erbringenden Barzahlungen von ursprünglich 1.000 DM für einen Zeitraum von 20 Monaten auf die Hälfte gekürzt werden, weil die Berechtigten den vollen Betrag nicht benötigten (Senatsurteil vom 15.09.2010 - X R 31/09, BFH/NV 2011, 583, Rz 20).

25 Die von Anfang an vollständige Nichtzahlung der vereinbarten und betragsmäßig erheblichen baren Altenteilsleistungen ist hingegen als schädlich angesehen worden (Senatsurteil vom 19.01.2005 - X R 23/04, BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434: Nichtzahlung von 750 DM, die neben einem Wohnrecht vereinbart waren; Senatsurteil vom 15.09.2010 - X R 16/09, BFH/NV 2011, 428: langjährige Nichtzahlung des gesamten neben einem Wohnrecht vereinbarten Baraltenteils von 350 DM), ebenso die Nichtzahlung erheblicher Teile der ausschließlich vereinbarten Barleistungen (Senatsbeschluss in BFH/NV 2007, 720, unter 1.c bb: von Anfang an werden nur 3.500 DM statt der vereinbarten 6.000 DM monatlich gezahlt).

26 e) Hiervon ausgehend erweist sich die Vorgehensweise des FG, allein auf die unterbliebene Erhöhung der Barleistungen abzustellen, als rechtsfehlerhaft.

27 aa) Allerdings hat das FG den Übergabevertrag in revisionsrechtlich bedenkenfreier Weise dahingehend ausgelegt, dass die Erhöhung der baren Altenteilsleistungen von 200 € auf 300 € monatlich nicht schon zu Beginn, sondern erst mit Vollendung des 65. Lebensjahrs des V eintreten sollte. Ferner hat es festgestellt, die Vertragsparteien hätten diese vereinbarte Erhöhung "schlicht vergessen".

28 bb) Nicht zu folgen vermag der Senat dem FG indes in der rechtlichen Bewertung, aus diesem "schlichten Vergessen" folge, dass die Parteien die Zahlungspflichten "nach Belieben" --und damit willkürlich-- gehandhabt hätten. Es bedeutet für den aus objektiven Tatsachen vorzunehmenden Rückschluss auf den erforderlichen

Rechtsbindungswillen einen erheblichen Unterschied, ob Zahlungen willkürlich ausgesetzt und anschließend wiederaufgenommen werden bzw. ohne erkennbare Rechtfertigung schwanken, oder ob --wie es vorliegend nach den Feststellungen des FG der Fall war-- der Vollzug einer von einem bestimmten Ereignis abhängigen Veränderung eines Teils der Versorgungsleistungen "schlicht vergessen" worden ist. Dies gilt nicht allein für Erhöhungsbeträge, die sich aus einer Wertsicherungsklausel ergeben, sondern auch für sonstige vertraglich vereinbarte Erhöhungen, sofern sie bei einer Gesamtbetrachtung (dazu sogleich unter cc) nicht allzu stark ins Gewicht fallen.

29 cc) Darüber hinaus weisen die Kläger zu Recht darauf hin, dass die unterbliebene Erhöhung der Barleistungen um 100 € monatlich bei einer Gesamtbetrachtung aller im Übergabevertrag vereinbarten Altenteilsleistungen nur von geringer Bedeutung war.

30 (1) Die im FG-Urteil gegebene Begründung verstößt insoweit gegen die Denkgesetze, als das FG es einerseits ablehnt, eine solche Gesamtbetrachtung vorzunehmen und isoliert lediglich die Barzahlungen betrachtet, andererseits aber die nur hinsichtlich der Barzahlungen festzustellende Abweichung vom Vereinbarten sogleich auf sämtliche Altenteilsleistungen durchschlagen lässt und deren einkommensteuerliche Berücksichtigung insgesamt versagt. Jedenfalls diejenigen Bestandteile, die bürgerlich-rechtlich für Altenteilsleistungen typusprägend sind --dazu gehört im Streitfall neben den Barzahlungen auch das Wohnungsrecht--, sind zu einer rechtlichen Einheit verbunden (Senatsurteil vom 15.02.2006 - X R 5/04, BFHE 212, 450, BStBl II 2007, 160, unter II.4.a) und daher im Regelfall zusammenfassend zu würdigen.

31 (2) Der Senat stimmt den Klägern auch darin zu, dass jedenfalls in die für Zwecke der Feststellung des erforderlichen Rechtsbindungswillens vorzunehmende Gesamtbetrachtung auch der Miet- bzw. Nutzungswert des Wohnungsrechts einzubeziehen ist, ohne dass der Senat im gegenwärtigen Verfahrensstadium entscheiden müsste, ob er sich weiterhin der Auffassung der Finanzverwaltung anschließen könnte, dass nicht dieser Nutzungswert, sondern allein ein Betrag in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Sonderausgabe abziehbar ist (so Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, Rz 46).

32 Soweit sich die Finanzverwaltung für diese Auffassung auf das Senatsurteil vom 25.03.1992 - X R 196/87 (BFHE 167, 408, BStBl II 1992, 1012) beruft, ist darauf hinzuweisen, dass diese Entscheidung zu einem Veranlagungszeitraum ergangen ist, in dem noch die frühere Nutzungswertbesteuerung anzuwenden war. Da der Nutzungswert der dort überlassenen Wohnung aufgrund der gesicherten Rechtsposition von vornherein der Altenteilerin zuzurechnen war (so der Senat unter Nr. 1 der Gründe der vorzitierten Entscheidung), war es im dortigen Fall systemgerecht, beim Übernehmer keinen Abzug eines Nutzungswerts zuzulassen (vgl. zum Verständnis der damaligen Rechtslage auch BFH-Urteil vom 21.09.1993 - IX R 96/88, BFH/NV 1994, 307); eine u.a. auch an der früheren Nutzungswertbesteuerung orientierte Begründung liegt dem Senatsurteil vom 26.07.1995 - X R 91/92 (BFHE 178, 339, BStBl II 1995, 836) zugrunde, mit dem der Abzug des Mietwerts als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abgelehnt wurde (s.a. Senatsbeschluss vom 18.10.2013 - X B 135/12, BFH/NV 2014, 156, Rz 13).

33 Soweit das FA die Nichtabziehbarkeit des Nutzungswerts in der Einspruchsentscheidung damit begründet, dass die Wohnung zum Privatvermögen gehöre, ist dem zu entgegnen, dass § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG gerade dazu dient, Versorgungsleistungen, die auf den Wohnteil entfallen, trotz der Zuordnung dieser Wohnungen zum Privatvermögen als abziehbar zu behandeln. Für das Realsplitting (heute § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG) lässt es die höchstrichterliche Rechtsprechung im Übrigen unter Berufung auf § 15 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes ausdrücklich zu, auch den Nutzungswert als Sonderausgabe abzuziehen (BFH-Urteil vom 12.04.2000 - XI R 127/96, BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 130).

34 (3) Auf dieser Grundlage ist der Jahreswert des streitigen Erhöhungsbetrags von 1.200 € nicht allein mit den für die Streitjahre 2011 und 2012 als Sonderausgaben geltend gemachten Beträgen von 4.333 € und 4.358 € zu vergleichen. Vielmehr ist für eine an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtung zusätzlich auch der Jahreswert des Wohnungsrechts in den Blick zu nehmen, den die Kläger in den vorangehenden Verfahrensabschnitten mit 11.400 € jährlich beziffert haben. Denn die Kläger können aufgrund der Versorgungszusage den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert dieser Wohnung nicht selbst oder durch Vermietung nutzen, sondern müssen ihn den Altenteilern überlassen, sind also zumindest mittelbar auch durch diese Form der Altenteilsleistung wirtschaftlich belastet.

35 2. Da der Senat weder die zur Feststellung des Rechtsbindungswillens erforderliche Gesamtwürdigung selbst vornehmen (dazu unten a) noch die übrigen Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs feststellen kann (unten b), muss die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an die Tatsacheninstanz zurückgehen.

36 a) Hinsichtlich des Rechtsbindungswillens wären zunächst Feststellungen zu der Behauptung der Kläger zu treffen, sie hätten alle weiteren Altenteilsleistungen vertragsgemäß erbracht. Sollte sich diese Behauptung als zutreffend herausstellen, wäre dieser Umstand im Rahmen der Gesamtwürdigung zugunsten der Kläger zu berücksichtigen. Auch die Beteiligung der Geschwister am Übergabe- und Altenteilsvertrag kann für einen Rechtsbindungswillen sprechen, da Geschwister im Allgemeinen ein Interesse an ihrer Gleichstellung und der dafür erforderlichen vertragsgemäßen Durchführung derartiger Vereinbarungen haben.

37 Ferner hat das FG im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu den Umständen zu treffen, die das FA --über das "schlichte Vergessen" der vereinbarten Erhöhung hinaus-- als weitere Indizien gegen das Vorhandensein von Rechtsbindungswillen anführt, vom FG aber bisher nicht in eine Gesamtwürdigung einbezogen worden sind.

38 aa) So ist unstreitig, dass die 200 € bereits längere Zeit *vor* dem Abschluss des Übergabevertrags gezahlt worden sind und dieser Zahlbetrag nach dem Vertragsschluss unverändert geblieben ist. Das FG wird daher Feststellungen zum Rechtsgrund dieser früheren Zahlungen zu treffen haben, ggf. auch durch Vernehmung der Zahlungsempfänger. Es erscheint aber nicht als ausgeschlossen, dass --entsprechend dem bisherigen Vorbringen der Kläger-- eine zunächst gewährte freiwillige Unterstützungsleistung durch Abschluss eines formellen Übergabe- und Altenteilsvertrags auf eine neue, auch ertragsteuerrechtlich zugrunde zu legende Rechtsgrundlage gestellt wird.

39 bb) Darüber hinaus wird das FG prüfen müssen, ob ergänzend zu seiner bisherigen Feststellung, die 200 € seien in den Streitjahren von einem Bankkonto der Klägerin an die Altenteiler gezahlt worden, weitere Feststellungen zu treffen sind. So ergibt sich aus den in den Akten befindlichen Bankkontoauszügen, dass der Kläger jeweils wenige Tage nach der Abbuchung der 200 € vom Bankkonto der Klägerin einen gleich hohen Betrag von einem eigenen Bankkonto auf das Konto der Klägerin überwiesen hat. Zwar ist im Verwendungszweck dieser Überweisungen kein Rechtsgrund angegeben. Es erscheint aber --vorbehaltlich weiterer Sachaufklärung-- jedenfalls nicht als ausgeschlossen, dass der Kläger der Klägerin damit die 200 € erstattet und so im wirtschaftlichen Ergebnis --entgegen den bisherigen Feststellungen des FG-- die Altenteilsleistungen getragen hat.

40 Gegenläufig enthalten die Akten (Bl. 30a der Einspruchsakte) allerdings einen Vermerk der Außenprüferin, wonach die 200 € bis Dezember 2012 jeweils monatlich wieder von den Altenteilern an die Klägerin zurückgezahlt worden seien. Zwar wird dies durch die bisher vorliegenden Kontoauszüge nicht belegt. Gleichwohl wird das FG der Frage nachgehen müssen, ob die von der Prüferin in diesem Vermerk aufgestellte Behauptung zutrifft. Sollte dies der Fall sein, würde es sich um ein gewichtiges Indiz gegen eine tatsächliche Durchführung zumindest der Vereinbarung über die baren Altenteilsleistungen handeln (vgl. zum Hin- und Herzahlen von Geldbeträgen BFH-Urteil vom 28.01.1997 - IX R 23/94, BFHE 182, 542, BStBl II 1997, 655). Nach Aktenlage erscheint es allerdings als denkbar, dass die Prüferin die regelmäßigen Erstattungen des Klägers irrig als Rückzahlungen der Altenteiler angesehen hat.

41 cc) Schließlich kann das FG aufklären, weshalb die Kläger und die Altenteiler die Versorgungsleistungen in den Einkommensteuererklärungen zunächst nicht angegeben haben. Die einkommensteuerliche Berücksichtigung dieser Leistungen ist --im Gegensatz zu den systematisch vergleichbaren Tatbeständen des § 10 Abs. 1a Nr. 1 und 3 EStG n.F.-- nicht etwa von der Stellung eines Antrags oder der Ausübung eines Wahlrechts abhängig; vielmehr sind Versorgungsleistungen vom Zahlenden und vom Empfänger zu erklären und durch die Finanzverwaltung von Amts wegen in die Veranlagungen einzubeziehen. Soweit sich die Kläger hierzu darauf berufen, ihr früherer Steuerberater habe sie fehlerhaft beraten, haben sie diesen bisher nicht von der Schweigepflicht entbunden.

42 dd) Auch werden die Kläger erklären müssen, weshalb sie die Barleistungen nach dem Erkennen des "schlichten Vergessens" der zu August 2011 vorzunehmenden Erhöhung ab Februar 2013 nicht nur auf die vereinbarten 300 €, sondern gleich auf 350 € erhöht haben. Bei der erforderlichen Gesamtwürdigung können nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung auch zeitlich vor oder nach dem Streitjahr liegende Umstände herangezogen werden, da eine Beschränkung auf solche Tatsachen, die ausschließlich dem Streitjahr zugeordnet werden können, mit dem Wesen der in diesen Fällen vorzunehmenden zusammenfassenden Würdigung unvereinbar wäre (Senatsurteil vom 03.03.2004 - X R 12/02, BFHE 205, 451, BStBl II 2004, 722, unter II.2.a bb, m.w.N.).

43 Die von den Klägern hierzu im Einspruchsverfahren abgegebene Erklärung, die Erhöhung um weitere 50 € habe der Nachzahlung der zunächst für 18 Monate unterbliebenen Erhöhung und der Berücksichtigung der gestiegenen Lebenshaltungskosten dienen sollen, erscheint zwar durchaus als plausibel. Da es sich hierbei aber --erneut-- um eine Abweichung von den Regelungen des Übergabevertrags bzw. um eine Vertragsänderung handelt, hätte jedenfalls dann, wenn damit nicht lediglich eine zeitlich gestreckte Nachzahlung der schon früher zu beanspruchenden Erhöhungsbeträge, sondern eine dauerhafte Erhöhung der vereinbarten Zahlungen gewollt war,

das Schriftformgebot des § 761 des Bürgerlichen Gesetzbuchs beachtet werden müssen, das nach allgemeiner Meinung auch für nachträgliche Erhöhungen einer bereits wirksam vereinbarten Leibrente gilt (vgl. Staudinger/Mayer, BGB, Neubearbeitung 2015, § 761 BGB Rz 4; zum Bestehen eines --über die zivilrechtlichen Anforderungen hinausgehenden-- steuerrechtlichen Schriftformgebots auch für Einschränkungen der Zahlungspflicht obiter dictum im Senatsurteil in BFHE 231, 116, BStBl II 2011, 641, Rz 29 f.; kritisch hierzu Kesseler, Deutsches Steuerrecht 2011, 799; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 253).

44 b) Sofern die noch ausstehende Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis führt, dass der Rechtsbindungswille der Vertragsparteien zu bejahen ist, wird das FG noch Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu treffen haben.

45 Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass der Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG insofern zu eng geraten sein dürfte, als kein Grund dafür ersichtlich ist, Versorgungsleistungen, die auf den Wohnteil entfallen, auf die Übergabe von "Betrieben" der Land- und Forstwirtschaft zu beschränken. Vielmehr wird man hier auch die Übergabe von Mitunternehmeranteilen an einer land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaft (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 Buchst. a EStG) einbeziehen müssen, wenn dabei der Wohnteil mit übergeben wird (vgl. HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 262).

46 c) Die Zurückverweisung gibt dem FA zudem Gelegenheit, die Beiladung der Altenteiler zum Klageverfahren (§ 174 Abs. 5 Satz 2 AO) zu beantragen, sofern dies im Hinblick auf die möglicherweise eingetretene Festsetzungsverjährung noch möglich sein sollte.

47 3. Die für die Streitjahre 2011 und 2012 auszusprechende Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

48 Für das Streitjahr 2009 beruht die Kostenentscheidung auf § 138 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 FGO. Gemessen an dem von den Klägern gestellten Antrag hatten Klage und Revision zu 72 % Erfolg.

49 Für die zum Kostenfestsetzungsverfahren gehörende Entscheidung darüber, ob die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das außergerichtliche Vorverfahren notwendig war (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist das FG zuständig (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 17.11.2015 - X R 35/14, BFH/NV 2016, 728, Rz 42, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de