Urteil vom 16. Juni 2021, X R 4/20

Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Anwendungsbereich des § 23 HO - RhPf

ECLI:DE:BFH:2021:U.160621.XR4.20.0

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 52 Abs 23g, HöfeO RP § 23, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , FGO § 60 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, FGO § 110

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 30. Juli 2019, Az: 1 K 1053/17

Leitsätze

1. Versorgungsleistungen können --unter bestimmten weiteren Voraussetzungen-- auch dann abziehbar sein, wenn der Erblasser sie dem Vermögensübernehmer in einer letztwilligen Verfügung auferlegt hat. Sind in der letztwilligen Verfügung keine Versorgungsleistungen bezeichnet, wird dies im Anwendungsbereich des § 23 HO - RhPf auch mit ertragsteuerrechtlicher Wirkung durch den aus dieser Norm folgenden gesetzlichen Anspruch auf Versorgungsleistungen ersetzt.

2. Eine die Höhe der Versorgungsleistungen konkretisierende nachträgliche vertragliche Vereinbarung zwischen den Erben oder sonstigen Begünstigten muss den Vorgaben des § 23 Abs. 3 HO - RhPf entsprechen, wenn die Leistungen als Sonderausgaben abziehbar sein sollen. Falls die Parteien Leistungen in einer Höhe vereinbaren wollen, die nicht aus § 23 HO - RhPf abgeleitet werden könnte, müssen sie dies bereits im Übergabevertrag oder in der letztwilligen Verfügung regeln, wenn sie die einkommensteuerrechtliche Anerkennung erreichen wollen.

3. Beruhen der Vermögensübergang und die Verpflichtung zur Erbringung von Versorgungsleistungen auf einer letztwilligen Verfügung, kommt es für die Anwendung der Übergangsregelung des § 52 Abs. 23g EStG nicht auf den Zeitpunkt der Errichtung der letztwilligen Verfügung, sondern auf den des Erbfalls an.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 31.07.2019 - 1 K 1053/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Vater (V) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Inhaber eines in die Höferolle eingetragenen landwirtschaftlichen Betriebs. Zu dem Betrieb gehörte ein Grundstück, auf dem eine Gastwirtschaft betrieben wird. Dieses Grundstück übertrug V 1989 unentgeltlich an seine Ehefrau, die Mutter (M) der Klägerin, behielt sich aber das Nutzungsrecht vor.

2 In einem notariell beurkundeten Testament setzte V die Klägerin --die noch drei Geschwister (die Beigeladenen zu 1. bis 3.) hat-- als alleinige und unbeschränkte Hoferbin ein und stellte ausdrücklich klar, dass zum Hof auch das Nutzungsrecht an dem Grundstück gehöre. Letztwillige Verfügungen bezüglich des hoffreien Vermögens nahm V nicht vor. Er bestimmte aber, dass die Klägerin sich den Erwerb des Hofes nicht auf ihre Erb- und Pflichtteilsansprüche an dem hoffreien Vermögen anrechnen lassen müsse.

3 Nach dem Tod des V wurden seine Erben M zu ½ und die Klägerin sowie ihre Geschwister zu je $^1/_8$. Aufgrund des Testaments ging der Hof im Wege der Sondererbfolge (§§ 14 ff. des Landesgesetzes über die Höfeordnung Rheinland-Pfalz --HO - RhPf--, Gesetz- und Verordnungsblatt 1967, 138) auf die Klägerin über, die ihn weiterführte.

4 Mit notariell beurkundetem Vertrag übertrug M der Klägerin das Grundstück fünf Monate nach dem Tod des V mit sofortiger Wirkung unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge.

5 Am selben Tage schlossen M, die Klägerin und deren drei Geschwister einen weiteren notariell beurkundeten Vertrag über die Abfindung von Pflichtteilsansprüchen. In dessen § 1 wurde zunächst festgehalten, dass sich der Ertragswert des Hofes ausweislich eines --nicht in den vorliegenden Akten enthaltenen-- Sachverständigengutachtens auf 19.000 € belaufe (amtliche Anmerkung: alle Beträge geändert). Von diesem Betrag habe der Gutachter Altenteilsverpflichtungen von 10.000 € abgezogen, sodass sich ein Erbwert (§ 21 Abs. 2 HO - RhPf) von 9.000 € ergebe. Die Vertragsparteien vereinbarten jedoch, zum Ausgleich etwaiger Pflichtteilsergänzungsansprüche infolge der zuvor vorgenommenen Schenkung des Grundstücks die Altenteilsverpflichtung nicht abzuziehen und den Ertragswert auf 20.000 € aufzurunden. Hiervon ausgehend wurden die Pflichtteilsansprüche bemessen. Danach ergaben sich Geldansprüche in Höhe von 5.000 € für M und jeweils in Höhe von 1.250 € für die drei Geschwister der Klägerin. Die Ansprüche der Geschwister wurden zum 31.12.2012 fällig; der Anspruch der M wurde "bis auf weiteres" gestundet und sollte mit dem Tod der M ersatzlos entfallen. Das Finanzgericht (FG) hat keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob die Klägerin die 5.000 € noch an M gezahlt hat, bevor diese Verpflichtung mit dem Tod der M entfallen ist.

6 In § 2 des Vertrags verpflichtete sich die Klägerin, M ab Juli 2012 einen wertgesicherten Betrag monatlich als dauernde Last zu zahlen. Ferner räumte die Klägerin M ein lebenslanges unentgeltliches Wohnungsrecht an einer näher bezeichneten Wohnung sowie ein Mitbenutzungsrecht an Gemeinschaftsräumen ein. Die Klägerin war zudem verpflichtet, M bei Krankheit und Gebrechlichkeit zu pflegen, soweit ihr dies zumutbar war. Als zumutbar galten Leistungen bis zur Pflegestufe 1. Die zugesagten Geldleistungen waren unter Bezugnahme auf § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) änderbar; jedoch nicht wegen eines Mehrbedarfs infolge dauernder Pflegebedürftigkeit oder der Übersiedlung in ein Alten- oder Pflegeheim.

7 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2012 bis 2014 machte die Klägerin die an M gezahlten Barleistungen als Sonderausgaben geltend. Das seinerzeit zuständige Finanzamt (FA) X lehnte in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden den Abzug ab, weil die Versorgungsleistungen nicht gleichzeitig mit der Regelung der Hofübergabe im Testament des V angeordnet worden seien.

8 Mit ihren Einsprüchen brachte die Klägerin vor, im Streitfall ergebe sich bereits aus § 23 Abs. 2 HO - RhPf eine gesetzliche Pflicht zur Erbringung von Versorgungsleistungen. Diese gesetzliche Verpflichtung zur Erbringung von Altenteilsleistungen sei mit dem Erbfall entstanden und durch die nachfolgende Vereinbarung nur noch der Höhe nach konkretisiert worden. Dieser Vertrag habe daher insoweit keine rechtsbegründende, sondern lediglich klarstellende Wirkung. Die Versorgungsleistungen seien der Klägerin bereits mit dem Testament des V auferlegt worden, da dort ausdrücklich auf die Höferolle Bezug genommen worden sei. Damit handele es sich um einen "besonderen Verpflichtungsgrund" i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG).

9 Das FA X wies die Einsprüche zurück. Der Sonderausgabenabzug setze voraus, dass sowohl der Umfang des übertragenen Vermögens als auch Art, Höhe und Zahlungsweise der Versorgungsleistungen im Übergabevertrag selbst vereinbart würden. Daran fehle es vorliegend, weil V die Übertragung des Hofes in der letztwilligen Verfügung angeordnet habe, ohne dabei Versorgungsleistungen vorzusehen oder Erträge zugunsten von M vorzubehalten. Bis zum Eintritt des Erbfalls habe daher kein Rechtsbindungswillen in Bezug auf etwaige Versorgungsleistungen bestanden. Zwar seien die Versorgungsleistungen in dem notariellen Vertrag vereinbart worden; in diesem Vertrag sei aber kein nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG begünstigtes Betriebsvermögen übertragen worden. Die wiederkehrenden Leistungen seien zudem nicht ab dem Zeitpunkt des Hofübergangs, sondern erst mit Wirkung auf einen fünf Monate danach liegenden Zeitpunkt vereinbart worden. Auch diese nach Belieben der Parteien getroffene Vereinbarung zeige das Fehlen eines Rechtsbindungswillens.

10 Die Vorschrift des § 23 HO - RhPf sei zu unbestimmt, um eine klare und eindeutige einzelvertragliche Regelung ersetzen zu können. Sie begründe lediglich einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch, verhalte sich aber nicht zu dessen Höhe. Würde man eine spätere Konkretisierung steuerlich anerkennen, wäre die Höhe der

Versorgungsleistungen weitgehend in das Belieben des Steuerpflichtigen gestellt. Leistungen, die in Erfüllung eines Unterhaltsanspruchs gezahlt würden, seien zudem schon dem Grunde nach nicht als Sonderausgaben abziehbar.

11 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) schließe die Geltendmachung von Pflichtteils- oder Zugewinnansprüchen durch den überlebenden Ehegatten die Abziehbarkeit von Versorgungsleistungen stets aus (BFH-Urteile vom 07.03.2006 - X R 12/05, BFHE 212, 507, BStBl II 2006, 797, und vom 25.02.2014 - X R 34/11, BFHE 245, 135, BStBl II 2014, 665). Die von der Klägerin zitierte Literaturstimme (Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz A 719) äußere sich nur zur Rechtslage nach der in den nordwestdeutschen Bundesländern geltenden Höfeordnung für die Britische Zone (HöfeO BritZ). Deren § 14 Abs. 2 setze aber --gerade im Gegensatz zu § 23 HO - RhPf-- für einen Anspruch auf Altenteilsleistungen voraus, dass der überlebende Ehegatte auf seine aufgrund der Sondernachfolge in den Hof entstandenen Abfindungsansprüche verzichte.

12 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens verstarb M. Sie wurde von der Klägerin und ihren drei Geschwistern beerbt. Auf Antrag des FA X lud das FG die Klägerin und ihre Geschwister zum Verfahren bei.

13 Während des Klageverfahrens erließ das FA X am 25.01.2017 wegen eines hier nicht streitigen Punktes geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2012 und 2013, in denen es die Steuer jeweils herabsetzte. Ebenfalls während des Klageverfahrens trat aufgrund einer durch Gesetz geregelten Strukturreform ein Zuständigkeitswechsel auf Seiten der Finanzverwaltung ein; neu zuständig wurde der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA).

14 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 774) und verwies in den Entscheidungsgründen gemäß § 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Begründung der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führte es aus, der Umstand, dass die Vertragsparteien vereinbart hätten, die Altenteilsverpflichtungen entgegen dem Inhalt des Gutachtens nicht vom Ertragswert des Hofes abzuziehen, stehe der Erfüllung des Pflichtteilsanspruchs der M gleich. Damit sei die Annahme begünstigter Versorgungsleistungen ausgeschlossen.

15 Mit ihrer Revision wiederholt und vertieft die Klägerin ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend vertritt sie die Auffassung, sowohl die HO - RhPf als auch die HöfeO BritZ verfolgten denselben Zweck. Weder aus dem Gesetz noch aus den vom FA angeführten Fundstellen ergebe sich, dass der Verzicht des überlebenden Ehegatten auf Abfindungsansprüche Voraussetzung für den Abzug von Versorgungsleistungen sei.

16 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2012 und 2013 vom 25.01.2017 sowie den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 12.10.2016 --insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2016-- dahingehend zu ändern, dass weitere Sonderausgaben in Höhe von ... € für den Veranlagungszeitraum 2012 und jeweils ... € für die Veranlagungszeiträume 2013 und 2014 zum Abzug zugelassen werden.

17 Das FA beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

18 Es ist der Auffassung, die Revisionsbegründung genüge nicht den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 FGO, da es an der erforderlichen Auseinandersetzung mit den tragenden Gründen des angefochtenen Urteils fehle. Darüber hinaus sei die Revision auch unbegründet. Insoweit wiederholt und vertieft das FA sein bisheriges Vorbringen.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision ist zulässig.

20 Insbesondere genügt die Begründung den gesetzlichen Anforderungen. Hierfür ist im Falle einer auf materielle Rechtsfehler gestützten Revision die bestimmte Bezeichnung der Umstände erforderlich, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung muss die Revisionsbegründung die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art enthalten, die das FG-Urteil als unrichtig erscheinen lassen, sowie angeben, welche Punkte des angefochtenen Urteils änderungsbedürftig sind. Erforderlich ist ferner eine --wenn auch kurze-- Auseinandersetzung mit den Gründen des vorinstanzlichen Urteils (ständige

höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. statt aller nur BFH-Urteil vom 18.06.2015 - IV R 5/12, BFHE 250, 121, BStBl II 2015, 935, Rz 25).

21 Diese Anforderungen sind im Streitfall erfüllt. Die Revisionsbegründung ist zwar recht knapp gehalten. Sie bringt aber mehrere Argumente gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit des vorinstanzlichen Urteils vor. Dass diese Argumente teilweise bereits im Klageverfahren angeführt wurden, ist hier unschädlich, da auch das FG-Urteil im Wesentlichen lediglich aus einer Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung (§ 105 Abs. 5 FGO) besteht.

III.

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

23 Noch zu Recht hat das FG erkannt, dass vorliegend § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab 2008 geltenden Fassung anzuwenden ist (dazu unten 1.) und die Abziehbarkeit von Versorgungsleistungen grundsätzlich voraussetzt, dass sie bereits in dem Rechtsgeschäft, auf dem die Vermögensübergabe beruht (Übergabevertrag oder letztwillige Verfügung), festgelegt wurden (unten 2.). Dies gilt jedoch nicht, wenn schon kraft Gesetzes Regelungen zum Grund und zur Höhe verpflichtend zu erbringender Altenteilsleistungen bestehen, wie es im Anwendungsbereich des § 23 HO - RhPf der Fall ist (unten 3.). Im Streitfall kann jedenfalls mit den vom FA und FG angeführten Gründen nicht ausgeschlossen werden, dass die nach dem Tod des V getroffene Vereinbarung lediglich der für den jeweiligen Einzelfall erforderlichen Konkretisierung der bereits in § 23 Abs. 3 HO - RhPf enthaltenen gesetzlichen Regelung über die Höhe des Versorgungsanspruchs dienen sollte (unten 4.). Unproblematisch für die Annahme von Versorgungsleistungen ist im Streitfall die Begrenzung der Übernahme der Pflegekosten auf Beträge bis zur Höhe der Pflegestufe 1 (unten 5.). Zur Feststellung, ob die Vorgaben des § 23 HO - RhPf vollständig eingehalten und die weiteren Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug erfüllt sind, geht die Sache an das FG zurück (unten 6.).

24 1. Im Streitfall ist § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in der ab 2008 geltenden Fassung anzuwenden. Zwar stellt § 52 Abs. 23g EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung nur auf "vereinbarte Vermögensübertragungen" ab. Eine solche Vereinbarung fehlt im Streitfall, weil der Vermögensübergang auf dem Erbfall beruht. In solchen Fällen kommt es für die Anwendung der --insoweit lückenhaften-- gesetzlichen Übergangsregelung auf den Zeitpunkt des Erbfalls an (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, Rz 83), hier also auf das Jahr 2012. Weil dies zwischen den Beteiligten unstreitig und vom FG zu Recht erkannt worden ist, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.

25 2. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, Sonderausgaben, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und die Versorgungsleistungen u.a. im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs stehen.

26 a) Dieser gesetzliche Tatbestand beruht auf der normleitenden Vorstellung, dass der Vermögensübergeber sich oder einem zu versorgenden Hinterbliebenen in Gestalt der Versorgungsleistungen --ähnlich wie bei einem Nießbrauchsvorbehalt-- typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen. Sind die zugesagten Leistungen nicht als vorbehaltene Nettoerträge des übergebenen Vermögens darstellbar, handelt es sich um Unterhaltsleistungen, die gemäß § 12 Nr. 1 und 2 EStG grundsätzlich nicht abziehbar sind (vgl. zum Ganzen in Bezug auf die bis 2007 geltende Rechtslage Senatsurteil vom 15.09.2010 - X R 13/09, BFHE 231, 116, BStBl II 2011, 641, Rz 19, 20, 29). Dies gilt auch für die ab 2008 anzuwendende Gesetzesfassung (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2010, 227, Rz 83).

27 b) Zur ertragsteuerrechtlichen Anerkennung dieser regelmäßig zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Verträge setzt der Senat --bezogen auf vertraglich vereinbarte Vermögensübergaben-- im Hinblick auf den erforderlichen Rechtsbindungswillen voraus, 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 wird. Die Vereinbarungen müssen zu Beginn des Rechtsverhältnisses oder bei Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden (für die bis 2007 geltende Rechtslage Senatsurteil vom 03.03.2004 - X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.5.a). Dies bedeutet, dass die Versorgungsleistungen grundsätzlich im Übergabevertrag selbst vereinbart werden müssen. Auch diese Anforderungen gelten ebenso für die ab 2008 zugrunde zu legende Rechtslage.

28 Daneben hat der Senat den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG (a.F. und n.F.) aber auch dann für eröffnet gehalten, wenn die Versorgungsleistungen nicht in einem Vertrag vereinbart, sondern dem Vermögensübernehmer in einer letztwilligen Verfügung, in der der Übergang des ertragbringenden Vermögens(teils) auf den Übernehmer angeordnet wird, auferlegt werden. In diesen Fällen erhält der überlebende Ehegatte oder ein erbberechtigter Abkömmling des Testators statt seines gesetzlichen Erbteils aus übergeordneten Gründen der Erhaltung des Familienvermögens lediglich Versorgungsleistungen aus dem an sich ihm zustehenden Vermögen. Weitere Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist in diesen Fällen, dass es sich bei den Zahlungen nicht um eine Verrentung des Erbteils handelt (zum Ganzen Senatsurteile vom 27.02.1992 - X R 139/88, BFHE 167, 381, BStBl II 1992, 612, unter 4.b bb; vom 26.01.1994 - X R 54/92, BFHE 173, 360, BStBl II 1994, 633, unter 1.; vom 27.03.2001 - X R 106/98, BFH/NV 2001, 1242, unter II.1.; in BFHE 212, 507, BStBl II 2006, 797, unter II.3.b; in BFHE 245, 135, BStBl II 2014, 665, Rz 22, und vom 09.09.2020 - X R 3/18, BFH/NV 2021, 304, Rz 14).

29 Im Ausgangspunkt zu Recht haben FA und FG erkannt, dass diese Voraussetzungen im Streitfall nicht erfüllt sind, weil der Klägerin im Testament des V --auf dem der Übergang des landwirtschaftlichen Betriebs auf die Klägerin beruht-- keine Versorgungsleistungen auferlegt wurden. Vielmehr hat die Klägerin die Leistungen erst aufgrund einer nach dem Erbfall zwischen ihr und M abgeschlossenen Vereinbarung gezahlt, die aber wiederum nicht die erforderliche Vermögensübergabe auf die Klägerin enthielt. Diese rechtliche Beurteilung stellt auch die Klägerin nicht in Frage.

30 3. Zu Recht ist die Klägerin --entgegen der vom FA und FG vertretenen Rechtsansicht-- aber der Auffassung, dass die Regelungen des § 23 Abs. 2 bis 4 HO - RhPf (dazu unten a) dem Grunde nach einen Anspruch des überlebenden Ehegatten auf die Versorgungsleistungen enthält, der deren ausdrückliche vertragliche Vereinbarung oder letztwillige Anordnung ersetzen kann (unten b), und diese Norm zudem die grundlegende Regelung zur Höhe des Anspruchs enthält, die durch eine Vereinbarung der Parteien --in beschränktem Umfang-- ausgefüllt werden kann (unten c). Die ertragsteuerrechtliche Anerkennung einer solchen Vereinbarung erfordert jedenfalls im Anwendungsbereich der HO - RhPf keinen Verzicht des überlebenden Ehegatten auf Pflichtteilsansprüche (unten d).

31 a) Die HO - RhPf dient nach ihrem § 1 der Sicherung der Erfolge der Maßnahmen zur Verbesserung der Agrarstruktur und der Verhinderung der Zersplitterung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe im Wege der Erbfolge oder der Veräußerung. Vor diesem Hintergrund gelten für in die Höferolle eingetragene land- und forstwirtschaftliche Betriebe ("Höfe" i.S. des § 2 HO - RhPf) besondere erbrechtliche Regelungen. So fällt der Hof bei gesetzlicher Erbfolge nur einem einzigen Erben zu (§§ 14, 16, 17 HO - RhPf). Ein "geeigneter" Hoferbe kann auch durch Verfügung von Todes wegen bestimmt werden (§ 15 Abs. 1 und 4 HO - RhPf). Die weiteren Erben haben gegen den Hoferben lediglich einen Anspruch auf Zahlung eines Geldbetrags, der sich aber nicht nach dem Verkehrswert des Hofes bemisst, sondern nach dem --niedrigeren-- Ertragswert (§ 21 Abs. 1 und 2 HO - RhPf), und zudem herabgesetzt werden kann, wenn er die Erhaltung des Hofes gefährdet (§ 21 Abs. 5 HO - RhPf). Hält der Hoferbe allerdings eine Bindungsfrist von 15 Jahren nicht ein, hat er die Miterben so zu stellen, wie sie bei einer Anwendung der allgemeinen erbrechtlichen Vorschriften gestanden hätten (§ 26 Abs. 1 HO - RhPf).

32 Soweit der Eigentümer (Erblasser) durch Verfügung von Todes wegen nichts anderes bestimmt (§ 22 HO - RhPf), hat der überlebende Ehegatte nach Übergang des Hofes auf den Hoferben kraft Gesetzes (§ 23 Abs. 2 Satz 1 HO - RhPf) Anspruch auf eine angemessene Versorgung ("Wohnung, Unterhalt") auf dem Hofe. Der Höhe nach ist dieser --im Gesetz ausdrücklich als "Altenteil" bezeichnete-- Versorgungsanspruch nach örtlichem Brauch so zu bemessen, dass er die soziale Unabhängigkeit des Altenteilers gewährleistet, die Leistungsfähigkeit des Hofes aber nicht überschritten wird (§ 23 Abs. 3 HO - RhPf). Hierüber entscheidet im Streitfall das Landwirtschaftsgericht (§ 23 Abs. 4 Satz 1 HO - RhPf).

33 b) Dem Grunde nach enthält § 23 Abs. 2 Satz 1 HO - RhPf damit einen Anspruch des überlebenden Ehegatten gegen den Hofübernehmer auf Erbringung von Versorgungsleistungen aus dem Hof und damit den "besonderen Verpflichtungsgrund", der von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorausgesetzt wird. Der --im Falle des Abschlusses freiwilliger vertraglicher Vereinbarungen erforderliche-- Rechtsbindungswille der Parteien wird hier dadurch ersetzt, dass bereits eine gesetzliche und damit von vornherein bindende und unausweichliche Verpflichtung zur Erbringung entsprechender Versorgungsleistungen existiert. Zwar hätte V die Anwendung dieser gesetzlichen Verpflichtung in seinem Testament ausdrücklich ausschließen können (§ 22 HO - RhPf). Von dieser Möglichkeit hat er aber keinen Gebrauch gemacht, sodass § 23 HO - RhPf im Streitfall auf das Verhältnis zwischen der Klägerin und M uneingeschränkt anzuwenden ist.

34 Auf das Fehlen des Rechtsbindungswillens wird daher im Anwendungsbereich des § 23 HO - RhPf regelmäßig nur

dann geschlossen werden können, wenn die Parteien entweder ihrer gesetzlichen Verpflichtung nicht nachkommen oder von einer konkretisierenden Vereinbarung in wesentlicher Hinsicht abweichen.

35 Der Senat kann dem FA auch nicht in dessen Beurteilung folgen, bei dem in § 23 HO - RhPf angeordneten gesetzlichen Anspruch handele es sich um einen Unterhaltsanspruch i.S. der zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ergangenen Rechtsprechung. Zwar wird im Klammerzusatz des § 23 Abs. 2 Satz 1 HO - RhPf der Begriff "Unterhalt" erwähnt; zugleich verwendet das Gesetz in diesem Zusammenhang aber mehrfach den Begriff "Altenteil" bzw. "Altenteiler". Bei der gebotenen spezifisch ertragsteuerrechtlichen Betrachtung unter dem Blickwinkel des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG handelt es sich um einen klassischen Altenteils- und Versorgungsanspruch, weil dem überlebenden Ehegatten kraft Gesetzes Erträge des auf den Nachfolger übergegangenen Hofes vorbehalten werden. Dies folgt nicht nur aus dem Zweck der Gesamtregelung, sondern auch aus der ausdrücklichen und begrenzenden Bezugnahme des § 23 Abs. 3 Satz 2 HO - RhPf auf die "Leistungsfähigkeit des Hofes". Das damit vorrangige Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen schließt eine einkommensteuerrechtliche Qualifizierung der Leistungen als unter § 12 Nr. 2 EStG fallende Unterhaltsleistungen aus (vgl. dazu bereits oben II.2.a).

36 c) Die Höhe der Altenteilsleistungen wird durch § 23 Abs. 3 HO - RhPf geregelt. Dort sind als Kriterien --neben der bereits in § 23 Abs. 2 HO - RhPf erwähnten "Angemessenheit" der Versorgung-- der örtliche Brauch, die Gewährleistung der sozialen Unabhängigkeit des Altenteilers und die Leistungsfähigkeit des Hofes genannt.

37 aa) Entgegen der Auffassung des FA und FG ist die Regelung des § 23 Abs. 3 HO - RhPf nicht zu unbestimmt, um sie auch der Besteuerung zugrunde legen zu können. Wäre die Regelung zu unbestimmt, wäre sie bereits verfassungswidrig (vgl. zum verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgebot Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 24.07.2018 - 2 BvR 309/15, 2 BvR 502/16, BVerfGE 149, 293, Rz 77, m.w.N.). Gegen die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe oder anderer wertausfüllungsbedürftiger Begriffe bis hin zu Generalklauseln bestehen aber keine Bedenken, wenn sich mithilfe der üblichen Auslegungsmethoden, insbesondere durch Heranziehung anderer Vorschriften desselben Gesetzes, durch Berücksichtigung des Normzusammenhangs oder aufgrund einer gefestigten Rechtsprechung eine zuverlässige Grundlage für die Auslegung und Anwendung der Norm gewinnen lässt (BVerfG-Urteil in BVerfGE 149, 293, Rz 78, m.w.N.).

38 Auch die Zivilgerichte (Landwirtschaftsgerichte) können und müssen die genannte gesetzliche Regelung konkretisieren, wie bereits aus § 23 Abs. 4 Satz 1 HO - RhPf folgt. Die Regelungen über gesetzliche Unterhaltsansprüche sind durch ähnliche unbestimmte Rechtsbegriffe gekennzeichnet (§ 1610 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--: Bestimmung des Maßes des zu gewährenden Unterhalts "nach der Lebensstellung des Bedürftigen (angemessener Unterhalt)"; § 1603 Abs. 1 BGB: "außerstande, ohne Gefährdung seines <eigenen> angemessenen Unterhalts den Unterhalt zu gewähren"), ohne dass sie deshalb aber als zu unbestimmt angesehen würden. Zudem wird im Anwendungsbereich des § 323 ZPO auch prozessual nach vergleichbar unbestimmten Rechtsbegriffen (Bedarf des Berechtigten, Leistungsfähigkeit des Verpflichteten) entschieden, ob die Höhe künftig fällig werdender wiederkehrender Leistungen abzuändern ist.

39 bb) Damit wird die Höhe der nach § 23 Abs. 2 und 3 HO - RhPf zu beanspruchenden Leistungen nicht etwa ins Belieben der Parteien gestellt. Vielmehr muss eine die Höhe der Altenteilsleistungen konkretisierende vertragliche Vereinbarung --wenn die Leistungen als Sonderausgaben abziehbar sein sollen-- den Vorgaben des § 23 Abs. 3 HO - RhPf entsprechen. Falls die Parteien Leistungen in einer Höhe vereinbaren wollen, die nicht aus § 23 HO - RhPf abgeleitet werden könnte, müssen sie dies bereits im Übergabevertrag oder in der letztwilligen Verfügung regeln, wenn sie die einkommensteuerrechtliche Anerkennung erreichen wollen.

40 d) Es kann offenbleiben, ob sich aus der Rechtsprechung des Senats zu der bis 2007 geltenden Rechtslage der vom FA und FG herangezogene Rechtsgrundsatz des Inhalts ergibt, dass Versorgungsleistungen, die dem Übernehmer zugunsten des überlebenden Ehegatten des Übergebers auferlegt werden, nur dann als Sonderausgaben abziehbar seien, wenn der überlebende Ehegatte auf Pflichtteils- und Zugewinnausgleichsansprüche verzichte oder sie nicht geltend mache, und ob ein solcher Rechtsgrundsatz auf die ab 2008 geltende Rechtslage übertragbar wäre.

41 Jedenfalls würde es einen Wertungswiderspruch zu den --für das Rechtsinstitut des Altenteils typusprägenden-- Regelungen der HO - RhPf darstellen, wenn in deren Anwendungsbereich für die Erlangung des Sonderausgabenabzugs ein Verzicht auf Pflichtteilsansprüche erforderlich wäre. Denn ein solcher Verzicht wird von der HO - RhPf gerade nicht gefordert. Vielmehr hat auch der überlebende Ehegatte gegen den Hoferben den erbteilsersetzenden Geldanspruch nach § 21 HO - RhPf, der seiner Art nach ein besonderer Pflichtteilsanspruch ist. Der in § 23 HO - RhPf geregelte Altenteilsanspruch wird in der amtlichen Überschrift dieser Norm ausdrücklich als "Weiterer Anspruch des überlebenden Ehegatten" bezeichnet, tritt also zu dem pflichtteilsähnlichen Geldanspruch,

der sich am Ertragswert des Hofes orientiert, hinzu. Würde das Einkommensteuerrecht vom überlebenden Ehegatten nun den Verzicht auf den Anspruch nach § 21 HO - RhPf fordern, würden gerade typische Altenteilssituationen nicht mehr in den Anwendungsbereich des Rechtsinstituts der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen fallen. Ein solches Ergebnis wäre nicht sachgerecht.

42 Im Übrigen hat vorhandenes Vermögen des überlebenden Ehegatten --ob es nun durch den Erbfall erlangt ist oder schon zuvor vorhanden war-- insoweit Auswirkungen auf die Höhe der Altenteilsleistungen, als "die soziale Unabhängigkeit des Altenteilers" (§ 23 Abs. 3 Satz 1 HO - RhPf) im Einzelfall bereits durch vorhandenes existenzsicherndes Vermögen ganz oder teilweise gewährleistet sein kann und der Anspruch auf Altenteilsleistungen dann gemindert sein oder ganz entfallen kann.

43 Zwar setzt § 14 Abs. 2 Satz 1 HöfeO BritZ für die Entstehung eines Altenteilsanspruchs des überlebenden Ehegatten dessen Verzicht auf ihm nach § 12 HöfeO BritZ zustehende Abfindungsansprüche voraus. Allein zu dieser Regelung äußert sich neben der --von den Beteiligten unterschiedlich interpretierten und vom FG herangezogenen-- Kommentierung von König in Felsmann (Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, Rz A 719) auch die Kommentierung von Leingärtner/Schigulski (Besteuerung der Landwirte, Kapitel 52 Rz 14). Dies hat aber keine Auswirkungen auf die --für den Streitfall allein maßgebliche-- Rechtslage nach der HO - RhPf.

44 Im Übrigen ist jedenfalls für Zwecke des vorliegenden Revisionsverfahrens --mangels entsprechender Tatsachenfeststellungen des FG-- davon auszugehen, dass M den zunächst bis auf Weiteres gestundeten und mit ihrem Tod entfallenen Geldanspruch von 5.000 € tatsächlich nicht geltend gemacht hat.

45 4. Im Streitfall kann jedenfalls mit den vom FA und FG angeführten Gründen nicht ausgeschlossen werden, dass die nach dem Tod des V getroffene Vereinbarung lediglich der für den jeweiligen Einzelfall erforderlichen Konkretisierung der bereits in § 23 Abs. 3 HO - RhPf enthaltenen gesetzlichen Regelung über die Höhe des Versorgungsanspruchs dienen sollte.

46 a) Das FA bringt vor, die Vereinbarung weise keinen Bezug zum übertragenen Vermögen auf. Auch sei nicht erkennbar, dass damit die gesetzliche Verpflichtung nach § 23 HO - RhPf konkretisiert worden wäre.

47 Dies ist unzutreffend. Der Bezug zu dem auf die Klägerin übergegangenen Hof ist in § 1 des Vertrags deutlich hergestellt. Dort wird der Ertragswert des Hofes ermittelt. Die Hoferbfolge ist zudem in § 4 des Vertrags erwähnt. Der Charakter des § 2 des Vertrags als Konkretisierung des § 23 HO - RhPf folgt zum einen daraus, dass hier typische Altenteilsleistungen vereinbart worden sind (Wohnung, Barzahlung, Pflegeleistungen). Zum anderen ist der Begriff "Altenteilsverpflichtung" ausdrücklich in § 1 des Vertrags erwähnt.

48 b) Dass zwischen dem Erbfall und der konkretisierenden Vereinbarung über die Höhe des Altenteilsanspruchs ein Zeitraum von fünf Monaten liegt, ist jedenfalls unter den besonderen Bedingungen des Streitfalls unschädlich. Im Rahmen der Auseinandersetzung bestanden erhebliche Unstimmigkeiten zwischen den Geschwistern, wie auch aus den im vorliegenden Verfahren eingereichten Stellungnahmen eines der Beigeladenen hervorgeht. Zudem war zur Ermittlung des Ertragswerts die Einholung eines Sachverständigengutachtens erforderlich, das vom Sachverständigen erst dreieinhalb Monate nach dem Erbfall vorgelegt wurde.

49 c) Dass die Versorgungsleistungen nicht rückwirkend auf den Erbfall, sondern ex nunc mit dem auf den Vertragsschluss folgenden Monat beginnen sollten, ist im Streitfall ebenfalls unschädlich. § 23 Abs. 3 HO - RhPf stellt entscheidend auch auf das Versorgungsbedürfnis des überlebenden Ehegatten ab. Bis zum Vertragsschluss konnte M zumindest ihre Wohnbedürfnisse aber im Wege der Nutzung des ihr seinerzeit noch gehörenden Grundstücks decken. Dass sie hinsichtlich der Barleistungen in den fünf Monaten zwischen dem Erbfall und der Vereinbarung bedürftig gewesen wäre, ist vom FG jedenfalls nicht festgestellt worden. Anders als das FA meint, ist das Unterbleiben einer rückwirkenden Regelung hier daher kein Indiz dafür, dass die Parteien die Leistungen "nach Belieben" festgelegt hätten. Im Übrigen hat das FA in der Einspruchsentscheidung noch --gerade gegenteilig-- die Auffassung vertreten, dass eine rückwirkende Vereinbarung nicht anzuerkennen gewesen wäre.

50 5. Unproblematisch für die Annahme von Versorgungsleistungen ist im Streitfall zudem die Begrenzung der Übernahme der Pflegekosten auf Beträge bis zur Höhe der 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. 1a Satz 1 Nr. 2 EStG anzunehmen.

51 6. Die nicht spruchreife Sache geht zur Nachholung der erforderlichen Tatsachenfeststellungen an die Vorinstanz zurück.

52 a) Dabei wird das FG insbesondere feststellen müssen, ob die vereinbarten Leistungen den Vorgaben des § 23 Abs. 3 HO - RhPf entsprechen. Nur wenn dies der Fall ist --wogegen auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen aber nichts spricht--, sind sie als Sonderausgaben abziehbar (vgl. oben III.3.c bb).

53 b) Ferner wird das FG Feststellungen zu den weiteren Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu treffen haben. Insbesondere kommt es darauf an, ob die Leistungen aus den Nettoerträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können.

54 c) Ergänzend kann das FG Feststellungen dazu treffen, ob die Versorgungsleistungen in vollem Umfang in Konkretisierung des gesetzlichen Altenteilsanspruchs der M nach § 23 Abs. 2 und 3 HO - RhPf gezahlt werden oder ob sie anteilig auch auf der zeitgleich vorgenommenen Übertragung des Grundstücks beruhen (in § 4 des Vertrags sind sowohl die Hoferbfolge als auch die Grundstücksübertragung genannt) und daher insoweit nicht abziehbar wären.

55 d) Schließlich wird das FG im zweiten Rechtsgang den von ihm erlassenen Beiladungsbeschluss insoweit aufheben müssen, als danach auch die Klägerin zum Verfahren beigeladen worden ist. Die Klägerin war von Anfang an am Klageverfahren beteiligt und ist schon in dieser Eigenschaft gemäß § 110 FGO an die Rechtskraftwirkung eines finanzgerichtlichen Urteils gebunden. Nur "Dritte" (§ 174 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung und § 60 Abs. 3 FGO) bzw. "andere" (§ 60 Abs. 1 FGO) können zum Verfahren beigeladen werden.

56 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de