
Datum: 19.09.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 8907/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0919.10K8907.97.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten über die Abziehbarkeit von Zahlungen als dauernde Last, die der Kläger in den Streitjahren an seine Mutter (M) geleistet hat.

2

Der Vater des Klägers war Eigentümer des Grundstücks A in B. Er verstarb im August 1987. Alleinerbin war M. Mit notariellem Grundstücksübertragungsvertrag vom 17. Mai 1988, der von M, dem Kläger und seinen beiden Schwestern unterzeichnet wurde, übertrug M dem Kläger zum 1. Juni 1988 das Eigentum am Grundstück A. Der Kläger verpflichtete sich im Gegenzug, an M eine lebenslängliche Rente in Höhe von monatlich 1.500 DM zu zahlen. Der Rentenbetrag sollte sich Jahr für Jahr, erstmalig zum 1. Januar 1989 um fünf v.H. erhöhen und durch die Eintragung einer Reallast auf dem übertragenen Grundstück dinglich abgesichert werden. Die Eintragung der Reallast wurde gleichzeitig mit der Grundstücksübertragung bewilligt. Des Weiteren wurde zwischen den Beteiligten vereinbart, dass der Kläger nicht verpflichtet sein sollte, seinen Schwestern die Zuwendung des Grundstücks beim Todesfall der Mutter auszugleichen. Der verbleibende Nachlass sollte vielmehr zu gleichen Teilen zwischen den Geschwistern aufgeteilt werden. Der Barwert der Rente nach dem BewG betrug unstreitig 176.200 DM.

3

Im Anschluss an die Grundstücksübertragung wurden die Ansprüche aus dem notariellen Vertrag durch die Eintragung einer Grundschild in Höhe von 290.000 DM abgesichert. Der Kläger und M schlossen für den an M überlassenen Wohnraum einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit ab. Der Kläger führte sodann die erforderlichen Reparaturen an Dach, Heizung und Fenstern aus und wandte dafür ca. 36.000 DM auf. In den Folgejahren wurden weitere Reparaturen ausgeführt, die zu Wertverbesserungen am Grundstück führten.

4

5

Entgegen der notariellen Vereinbarung zahlte der Kläger auch in den Streitjahren monatlich nur jeweils 1.500 DM an M.

In den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre erklärte der Kläger die von ihm vereinnahmten Mieten für das Erdgeschoss und für die überlassene Wohnung im 6

2. OG als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Zahlungen an M machte der Kläger in voller Höhe als Sonderausgaben (dauernde Last) geltend. Absetzungen für Abnutzung (AfA) wurden in den Steuererklärungen der Jahre 1990 bis 1992, 1996 und 1997 nicht geltend gemacht, weil der Kläger von einer unentgeltlichen Vermögensübertragung ausging. Lediglich im Jahr 1993 wurden AfA von 4.396 DM angesetzt. 7

Der Beklagte sah die Zahlungen in den angefochtenen Bescheiden als Rente an und berücksichtigte jeweils nur Sonderausgaben in Höhe des Ertragsanteils (4.320 DM entsprechend 24 v.H.). 8

Mit dem Einspruch begehrte der Kläger den Abzug als dauernde Last. Im Zuge des Einspruchsverfahrens wies der Beklagte den Kläger mit Schreiben vom 26. August 1997 unter Hinweis auf § 367 Abs. 2 AO 1977 darauf hin, die an die Mutter geleisteten Zahlungen seien nichtabziehbar, weil es an der tatsächlichen Durchführung des Vertrags mit M fehle. Der Kläger hielt gleichwohl an seinem Einspruch fest. 9

Entsprechend dem Verböserungshinweis wurde der Abzug der an M in den Streitjahren geleisteten Zahlungen in der Einspruchsentscheidung vom 27. Oktober 1997 unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 15. Juli 1992 X R 165/90 (BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020) vollständig versagt. Denn die vertraglichen Vereinbarungen seien nicht konsequent umgesetzt worden, sodass die an M geleisteten Zahlungen als steuerlich unbeachtliche Zuwendungen anzusehen seien. 10

Der Kläger macht geltend, das Haus habe im Übertragungszeitpunkt einen Reparaturstau aufgewiesen. Dach, Heizung und Fenster hätten saniert werden müssen. Die Beteiligten hätten dem Grundstück im Übertragungszeitpunkt daher einen Verkehrswert von ca. 270.000 DM beigemessen. M habe außer dem übertragenen Grundstück kein eigenes Vermögen besessen. Eigenes Einkommen habe sie nur aus der teilweisen Vermietung des Grundstücks und einer geringen Witwenrente gehabt. Bei dem Grundstück handle es sich daher um existenzsicherndes Vermögen, das im Wege der vorweggenommene Erbfolge übertragen worden sei. Dabei sei von einer Versorgung der M unter angemessener Berücksichtigung ihrer Lebensbedürfnisse ausgegangen worden. Es habe sich daher um eine unentgeltliche Vermögensübertragung und nicht um einen Anschaffungsvorgang gehandelt. Dementsprechend seien in den Steuererklärungen der Streitjahre auch keine Absetzungen für Abnutzung geltend gemacht worden. 11

Bei den an M geleisteten Zahlungen habe es sich entgegen der Ansicht des Beklagten nicht um eine Rente sondern um eine dauernde Last gehandelt. Zwar fehle in dem notariellen Vertrag die ausdrückliche Bezugnahme auf § 323 ZPO, die Abänderbarkeit der vereinbarten Leistungen ergebe sich jedoch aus dem Vertragsinhalt. Nach dem BFH-Urteil vom 11. März 1992 X R 141/88 (BFHE 166, 564, DStR 1992, 645) seien Versorgungsleistungen in einem Altenteilsvertrag oder in einem vergleichbaren Vertrag (im Streitfall Übertragung eines Wohnhauses gegen eine Versorgungsrente) regelmäßig als abänderbar anzusehen, auch wenn keine ausdrückliche Änderungsklausel vorhanden sei. 12

Nach der Übertragung des Grundstücks sei vereinbart worden, die vertraglichen Rentenerhöhungen nicht durchzuführen. Die in dem Haus von M bewohnte Wohnung sei ihr mietweise überlassen gewesen. Im Gegenzug für den Verzicht auf die Rentenanpassung habe der Kläger trotz der am Grundstück vorgenommenen Verbesserungen auf Mieterhöhungen verzichtet. Aus diesem Grunde seien die Zahlungen auch als dauernde Last geltend gemacht worden. Denn Leistung und Gegenleistung sollten sich gleichwertig gegenüberstehen und nicht nur reinen Versorgungscharakter haben.

Der Kläger beantragt, die Einkommensteuerbescheide 1990 vom 5. August 1992, 1991 vom 8. Oktober 1993, 1992 vom 2. November 1994 und 1993 vom 6. Oktober 1995, jeweils in Form der Einspruchsentscheidung vom 27. Oktober 1997 dahin zu ändern, dass die an M in den Streitjahren geleisteten Zahlungen in Höhe von jeweils 18.000 DM als Sonderausgaben (dauernde Last) berücksichtigt werden. 14

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 15

Er meint zur Änderung der notariellen Rentenvereinbarung hätte es eines erneuten notariellen Vertrags und einer entsprechenden Änderung der eingetragenen Reallast bedurft. Dies sei jedoch nicht geschehen. Im Übrigen hält der Beklagte unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 18. Dezember 1991 XI R 2/88 (BFH/NV 1992, 382) daran fest, dass es sich bei den an M geleisteten Zahlungen nicht um eine dauernde Last, sondern um eine Rente gehandelt habe. Da der Barwert der Rente (ca. 175.000 DM) dem Verkehrswert des Grundstücks im Übergabezeitpunkt (270.000 DM) bei Weitem nicht entsprochen habe, es sich also um eine unentgeltliche Vermögensübertragung gehandelt habe, könnten AfA lediglich in der Höhe berücksichtigt werden, in der sie auch dem Rechtsvorgänger zugestanden hätten. Der Kläger habe seine Mitwirkungspflichten verletzt, weil er keine Angaben über die dem Vater zustehenden AfA gemacht habe. Deshalb könne kein AfA-Betrag angesetzt werden. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. Die vom Kläger geltend gemachten Zahlungen waren nicht als Sonderausgaben in Form einer dauernden Last zu berücksichtigen, weil der Vermögensübertragungsvertrag tatsächlich nicht wie vereinbart durchgeführt worden ist. 18

1. 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. 1 a EStG). Dauernde Lasten sind in vollem Umfang abziehbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 EStG). Leibrenten können --nach näherer Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 EStG-- nur mit dem Ertragsanteil abgezogen werden, der sich aus der in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG aufgeführten Ertragswerttabelle ergibt. 19

2. Hauptanwendungsfall der in vollem Umfang abziehbaren dauernden Lasten sind Versorgungsleistungen (Geld, Natural- und Sachleistungen, insbesondere Altenteilsleistungen), die in sachlichem Zusammenhang mit einem Vermögensübergabevertrag vereinbart worden sind, auch wenn es an einer ausdrücklichen Bezugnahme auf § 323 der Zivilprozessordnung (ZPO) fehlt. Wird in einem Vertrag existenzsicherndes Vermögen (im Wege der vorweggenommenen Erbfolge) gegen die Zusage von Versorgungsleistungen übertragen, handelt es sich um einen Versorgungsvertrag, der dem in einigen Landesrechten geregelten Altenteilsvertrag zumindest vergleichbar ist. Aus der zivil- und steuerrechtlichen Rechtsnatur der 20

Versorgungsleistungen als vorbehaltene Vermögenserträge folgt, dass die wirtschaftlichen Risiken des Vertrags nicht ein für allemal unabänderlich nach den im ursprünglichen Vertrag festgelegten Bedingungen verteilt sind, sondern dass die Versorgungsleistungen im Regelfall abänderbar sind. Ein solcher Vertrag entspricht dem Typus des "Versorgungsvertrags"/"Altenteilsvertrags", bei dem die wiederkehrenden Leistungen aufgrund der Zuordnung des Gesetzgebers in der Regel als dauernde Last abziehbar sind (BFH-Urteil vom 15. Juli 1992 X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020 für einen unter Beteiligung der Geschwister des Steuerpflichtigen geschlossenen Vermögensübergabe- und Erbverzichtsvertrag gegen Zahlung einer wertgesicherten lebenslangen Rente an die Eltern; BFH-Urteile vom 25. August 1999 X R 94/98, BFH/NV 2000, 418, vom 28. Juni 2000 X R 48/98, BFH/NV 2000, 1468, vom

11. März 1992 X R 141/88, BFHE 166, 564, BStBl II 1992, 499, jeweils unter Hinweis auf BFH-Beschluss vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, 328, BStBl II 1990, 847; zusammenfassend ferner BFH-Urteil vom 27. August 1997 X R 54/94, BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813). 21

3. Im Streitfall kann offen bleiben, ob die Übertragung des Hausgrundstücks, das vom Kläger und der Übergeberin (M) selbst bewohnt wird, dem Typus des Versorgungsvertrags zugeordnet werden könnte. Es handelt sich bereits deshalb nicht um eine steuerrechtlich privilegierte Vermögensübertragung, die entgegen den Wertungen des § 12 Nr. 1 und 2 EStG zum Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben (dauernde Last) berechtigt, weil die Leistungen des Klägers nicht wie vereinbart erbracht wurden; der Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben ist deshalb ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717; vom 31. August 1994 X R 115/92, BFH/NV 1995, 498). 22

a) Die steuerliche Anerkennung eines Übergabevertrags unter nahen Angehörigen erfordert zunächst, dass die gegenseitigen Rechte und Pflichten im Übergabevertrag klar und eindeutig vereinbart sind. Der rechtliche Mindestbestand der den Vertragstypus prägenden Rechtsfolgen muss klar festgelegt sein. Denn mit der Bestimmung der Versorgungsleistungen nach Art und Höhe legen die Beteiligten eine wesentliche Grundlage für eine dem Rechtstypus gemäße bedarfs- bzw. leistungsabhängige Abänderbarkeit der Versorgungsleistungen. Nur wenn der Vertrag diese wesentlichen Bestandteile enthält, ist er bürgerlich-rechtlich als Versorgungsvertrag zu beurteilen. Die klaren und ernsthaft gewollten Vereinbarungen müssen zu Beginn des maßgeblichen Rechtsverhältnisses oder - bei einer Änderung der Verhältnisse - für die Zukunft getroffen werden; rückwirkende Vereinbarungen sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen (BFH-Urteil vom 15. Juli 1992 X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020; ferner BFH-Urteile vom 25. August 1999 X R 94/98, BFH/NV 2000, 418; vom 28. Juni 2000 X R 48/98, BFH/NV 2000, 1468 betreffend den Eintritt in eine KG; vom 24. März 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717 betreffend die Übertragung von Gesellschaftsanteilen; vom 31. August 1994 X R 79/92, BFH/NV 1995, 382; vom 15. Juli 1992 X R 165/90, BFHE 168, 561, 565, BStBl II 1992, 1020; vom 24. März 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717; ferner BFH-Beschluss vom 1. April 1998 X R 198/97, BFH/NV 1998, 1467). 23

b) Des Weiteren erfordert die Anerkennung eines Übergabevertrags unter nahen Angehörigen, dass die vertraglich geschuldeten Leistungen tatsächlich vereinbarungsgemäß erbracht werden. Denn nach den allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen steht es den Vertragspartnern nicht frei, ob und in welchem Umfang sie ihren Vertragspflichten nachkommen wollen (BFH-Urteile vom 15. Juli 1992 X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020; vom 24

25. August 1999 X R 94/98, BFH/NV 2000, 418; vom 14. Juli 1993 X R 54/91, BFHE 172, 324, BStBl II 1994, 19; vom 24. März 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717; vom 31. August 1994 X R 79/92, BFH/NV 1995, 382). 25
- c) Obwohl mit dem Übergabevertrag gegen Versorgungsleistungen typischerweise gegenläufige Interessen von Übergeber und Übernehmer des Vermögens ausgeglichen werden, kann auf die Anwendung dieser Grundsätze nicht verzichtet werden. Denn solche Verträge werden in der Regel nur zwischen nahestehenden Personen abgeschlossen. Da die steuerliche Anerkennung eines Vermögensübertragungsvertrags nicht davon abhängt, ob der Übergeber für seine Versorgung auf die zugesagten Versorgungsleistungen angewiesen ist, kann nicht ausgeschlossen werden, dass der durch gegenläufige Interessen gewährleistete Mechanismus eines vertragsgemäßen Interessenausgleichs deswegen nicht wirkt, weil die Vertragspartner aus persönlichen Interessen an einer korrekten Durchführung des Vertrages nicht interessiert sind. Steuerrechtliche Folgen können daher nur anerkannt werden, wenn die Parteien den Vertrag nachprüfbar durchführen (BFH-Urteile vom 25. August 1999 X R 94/98, BFH/NV 2000, 418; vom 15. Juli 1992 X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020; vom 24. März 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717). 26
- d) Die tatsächliche Durchführung des Vertrags setzt u.a. voraus, dass der Übernehmer des Vermögens die Versorgungsleistungen tatsächlich erbringt und dass der Übergeber über die ihm zugeflossenen Einnahmen auch tatsächlich verfügen kann. Werden vertraglich geschuldete Beträge nicht zum Fälligkeitszeitpunkt ausgezahlt, sondern beim Verpflichteten „stehengelassen“ oder sonst verrechnet, schließt dies die steuerliche Anerkennung zwar nicht von vornherein aus. Zur steuerlichen Anerkennung ist in einem solchen Fall allerdings erforderlich, dass ein wie unter Fremden üblicher Vertrag die Abänderung eindeutig regelt. Für die Annahme „konkludenter Vertragsänderungen“ besteht im Regelfall kein Raum (vgl. BFH-Urteile vom 24. März 1993 X R 4/92, BFH/NV 1993, 717, vom 31. August 1994 X R 115/92, BFH/NV 1995, 498, jeweils m.w.N.). 27
- e) Im Streitfall wurde der Vermögensübertragungsvertrag nach diesen Grundsätzen nicht wie vertraglich vereinbart durchgeführt. Die Instandhaltungsaufwendungen und der angebliche Verzicht auf Mieterhöhungen gegenüber M rechtfertigen es nicht, eine konkludente Vertragsänderung anzunehmen und die vertraglich vereinbarte Steigerungsklausel zu ignorieren. Aus den Angaben des Klägers zum Grundstückswert im Übertragungszeitpunkt, zum Reparaturstau und aus der Beseitigung des Reparaturstaus im unmittelbaren Anschluss an die Vermögensübertragung ergibt sich, dass die Instandhaltungsaufwendungen des Klägers keine Reaktion auf eine „geänderte“ Bedarfslage sind. Dementsprechend hat der BFH entschieden, dass Instandhaltungsaufwendungen - auch wenn sie tatsächlich die Altenteilswohnung betreffen - nicht zuletzt wegen des offenkundigen Interesses des Eigentümers an Modernisierungsmaßnahmen nur als dauernde Last abziehbar sind, wenn sich der Übernehmer hierzu im Übergabevertrag eindeutig und klar gegenüber dem Übergeber verpflichtet hat (BFH-Urteile vom 25. August 1999 X R 94/98, BFH/NV 2000, 418; vom 25. März 1992 X R 196/87, BFHE 167, 408, BStBl II 1992, 1012). 28
4. Zu Recht hat der Beklagte schließlich auch die Berücksichtigung von AfA abgelehnt. Da es sich um eine unentgeltliche Vermögensübertragung und nicht um einen Anschaffungsvorgang handelte, konnten AfA lediglich in der Höhe berücksichtigt werden, in der sie auch dem Rechtsvorgänger zugestanden hätten. Da der Beklagte keine Hinweise darauf hatte, ob und in welcher Höhe den Rechtsvorgängern des Klägers noch AfA zustanden und der Kläger trotz Hinweises des Beklagten keine Angaben dazu gemacht hat, konnten keine AfA-Beträge berücksichtigt werden. 29

