
Datum: 27.10.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senats
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 1612/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1027.14K1612.10.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX B 160/11

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Klägerin ein Haus entgeltlich erworben hat und ihr damit Eigenheimzulage zusteht.

2

Mit notarieller Urkunde vom 15.12.2004 wurde der Klägerin von ihrer Mutter ein mit einem Einfamilienhaus bebautes Grundstück übertragen. In Ziffer 2 der Urkunde ist unter anderem geregelt, dass die Übertragung als Gegenleistung für die seitens der Erwerberin gegenüber der Veräußerin seit dem Jahr 1995 erbrachten Pflege- und Unterhaltsleistungen erfolgt, im Übrigen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ohne Pflicht zur Anrechnung auf ein etwaiges Erb- und Pflichtteilsrecht. In Ziffer 3 der Urkunde ist unter anderem geregelt, dass die Veräußerin sich an dem Grundbesitz den lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauch vorbehält. In Ziffer 4 der Urkunde ist unter anderem geregelt, dass die Erwerberin sich verpflichtet, die Veräußerin in gesunden und kranken Tagen zu pflegen - und zwar soweit als möglich persönlich - oder pflegen zu lassen. Der Jahreswert der Pflegeverpflichtung wurde in der Urkunde mit "ca. 10.000 EUR" angegeben. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Urkunde Bezug genommen. Die Klägerin ist im Jahr 2005 in das Haus eingezogen.

3

Mit Bescheid vom 07.11.2008 wurde der Antrag der Klägerin auf Gewährung von Eigenheimzulage ab dem Jahr 2004 nach einer Bemessungsgrundlage von 220.000 EUR abgelehnt.

4

Gegen den Ablehnungsbescheid legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Sie machte im Wesentlichen geltend, sie habe Pflege- und Unterhaltsleistungen erbracht. Sie habe für die Mutter gekocht und den Haushalt bewirtschaftet, ihren Pkw für Arzt- und Krankenhausfahrten der Mutter eingesetzt, Kosten für Aufbaupräparate übernommen und Aufwendungen für Kleidung, Wäsche und Kosmetika getragen. Zeitweilig habe sie einen Pfleger eingestellt. Weiterhin habe sie monatlich 300 EUR auf das Konto ihrer Mutter überwiesen. Außerdem habe sie Investitionen am Haus getätigt sowie Grundbesitzabgaben und Versicherungen übernommen. 5

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 23.04.2010). Der Beklagte führte im Wesentlichen an, die Pflegeleistungen seien unentgeltlich erfolgt. Es sei nicht ersichtlich, dass ein Anspruch gegen die Mutter auf Bezahlung bestanden habe. Die mit dem Übertragungsvertrag eingegangene Pflegeverpflichtung habe ebenso wenig zu einem entgeltlichen Erwerb geführt wie die Bestellung eines Nieß-brauchrechts. Eine Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge führe ebenfalls nicht zu Anschaffungskosten. Nach dem Vertrag sei die Mutter als Nieß-brauchsberechtigte verpflichtet gewesen, sämtliche Kosten für das Haus zu tragen. Soweit die Klägerin entsprechende Aufwendungen getragen habe, handele es sich um Zuwendungen, die steuerlich nicht zu berücksichtigen seien (§ 12 Einkommensteuergesetz - EStG -). 6

Die Klägerin hat am 19.05.2010 Klage erhoben. Sie macht im Wesentlichen geltend, wenn die im Haushalt der Mutter lebende einzige Tochter diese pflege und zwar nicht nur in der Erwartung, dass sie die gemeinsam benutzte Wohnung erbe, sondern dies auch von der Mutter geäußert worden sei, seien die Pflegeleistungen als entgeltlich einzustufen. Dies habe ihre Mutter auch testamentarisch verfügt. Die Mutter habe nur eine kleine Rente bezogen, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts nicht ausgereicht habe. Hätte sie sich nicht um die Mutter gekümmert, hätte das Haus verkauft werden müssen. Insofern bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Bar- und Pflegeleistungen sowie der Übertragung des Hauses. Es habe Einigkeit bestanden, dass sie - die Klägerin - ihre Mutter bis zu deren Tod habe umsorgen und pflegen sollen. Daher habe die Mutter in ihrem Testament formuliert „Meine Tochter A wird mich bis zu meinem Tod umsorgen und pflegen“. Nachdem ihre Mutter das Testament geschrieben habe, habe sie sich von ihr bestätigen lassen, dass dies so in Ordnung sei. Damit sei die Pflegeverpflichtung vertraglich bestätigt worden. Im Übrigen spreche nach der Lebenserfahrung jemand, der in einem Testament formuliere „wird mich umsorgen und pflegen“ keinen frommen Wunsch aus, sondern stütze sich auf Fakten. Dem Einwand, die notarielle Urkunde vom 15.12.2004 habe ihr - der Klägerin - keinen Vorteil gebracht, da sie das Haus ohnehin im Wege der Erbfolge erhalten hätte, sei entgegen zu halten, dass die Mutter das Testament jederzeit hätte widerrufen können. Nach der Lebenserfahrung sei davon auszugehen, dass die Mutter dies getan hätte, hätte sie diese im Stich gelassen. Davon abgesehen wäre das Haus in diesem Fall zwangsversteigert worden, da die Mutter das Haus nicht hätte halten können; notfalls hätte ihr Bruder das Haus geerbt. Die Formulierung „als Gegenleistung“ in Ziffer 2 der notariellen Urkunde bestätige, dass sie in der Vergangenheit entgeltliche Leistungen erbracht habe. Für die zukünftig zu erbringenden Pflegeleistungen ergebe sich aus einer ergänzenden Vertragsauslegung, dass es gerade Sinn und Zweck des Übertragungsvertrages gewesen sei, dass auch zukünftig zu erbringende Leistungen unter die vorgenannte Ziffer fielen. Ziel der Mutter sei es gewesen, abzusichern, dass sie weiter gepflegt werde. Dies ergebe sich auch aus Ziffer 4 der notariellen Urkunde. Dem stehe die Formulierung in Ziffer 2 der Urkunde „... im Übrigen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ohne Pflicht zur Anrechnung auf ein etwaiges Erb- und Pflichtteilsrecht“ nicht entgegen. Die Formulierung sei dahingehend auszulegen, dass der Restwert des Hauses nach Berücksichtigung der Pflegeleistungen im Wege der 7

vorweggenommenen Erbfolge ihr zugewandt werde. Der in der notariellen Urkunde angegebene Betrag von "ca. 10.000 EUR" beziehe sich nicht auf den Gebührenwert des Notars, sondern auf den Wert der Pflegeleistungen. Der Beklagte habe keine Ermittlungen darüber angestellt, ob die Pflegeleistungen entgeltlich oder unentgeltlich erbracht worden seien. Daher sei die Einspruchsentscheidung formal rechtswidrig. Es erschließe sich nicht, dass die Pflegeleistungen nach Auffassung des Beklagten unentgeltlich erbracht worden seien.

Zu den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24.04.1991 (XI R 9/84, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1991, 794) und 11.09.1991 (XI R 4/90, BFH/NV 1991, 169) sei anzumerken, dass die Urteile aus dem vergangenen Jahrtausend stammten. In dem einen Fall sei es um einen Sachverhalt aus dem Jahr 1980 gegangen, in dem anderen um einen Sachverhalt aus dem Jahr 1981. Während die Töchter sich früher für die Mütter ohne irgendeine Gegenleistung oder auch nur Anerkennung aufgeopfert hätten, hätten sich die Zeiten geändert. Heute werde in der Gesellschaft anerkannt, dass die Töchter eine geldwerte Leistung erbrächten. Der Gesetzgeber habe dieser gesellschaftlichen Entwicklung in § 33b Abs. 6 EStG Rechnung getragen, indem er für Pflegeleistungen einen Pauschbetrag gewähre. Der Pauschbetrag solle Aufwendungen abdecken, die der Pflegeperson infolge der Pflegebedürftigkeit erwüchsen. Weitere Aufwendungen könnten nach § 33 Abs. 1 und § 33a EStG abgezogen werden. Werde die pflegebedürftige Person in einem Heim untergebracht, seien die Aufwendungen ebenfalls abzugsfähig. Der Gesetzgeber habe zudem im Sozialrecht Zuschüsse zu Pflegeleistungen interner und externer Natur (Seniorenheim) nach Maßgabe verschiedener Pflegestufen eingeführt. Die Pflege sei damit kommerzialisiert worden. Wenn sich jemand zur Erbringung von Pflegeleistungen verpflichte - wie hier sie, die Klägerin, in Ziffer 4 der notariellen Urkunde - so ergebe sich aus der Natur der Sache, dass die Verpflichtung einer Gegenleistung entspreche. Das sei hier die Übertragung des Grundbesitzes. Wenn in Ziffer 4 der notariellen Urkunde von einer Pflegeverpflichtung die Rede sei, so entstehe zwar ein Widerspruch zu Ziffer 2, da dort von vorweggenommener Erbfolge die Rede sei. Dieser Widerspruch sei jedoch dahingehend aufzulösen, dass die Verpflichtung vorrangig sei, die von den Parteien gewollt sei. Auch zeige die Formulierung „im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ohne Pflicht zur Anrechnung auf ein etwaiges Erb- und Pflichtteilsrecht“, dass hierdurch gerade eine Anrechnung im erbrechtlichen Sinne ausgeschlossen werde. Das bedeute, dass die Zuwendung gerade nicht im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, sondern aufgrund der Pflegeverpflichtung erfolgt sei. Im Übrigen entstünden nach dem BFH-Urteil vom 11.12.1996 (X R 262/93, BStBl II 1998, 100) Anschaffungskosten, wenn Gleichstellungsgelder oder Abstandszahlungen zu erbringen seien oder Verbindlichkeiten übernommen würden. Die Pflegeverpflichtung stelle eine solche Verbindlichkeit dar.

Die Pflegeleistungen seien auf der Grundlage des B Pflegedienstes & Service GmbH in C für 365 Tage mit insgesamt 12.957,50 EUR bewerten. Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen seien in den Jahren 2005 und 2006 in Höhe von 5.505,40 EUR angefallen. Da die Pflege der Mutter im Jahr 1995 begonnen habe und bis zum Jahr 2004, dem Jahr der Grundstücksübertragung, 10 Jahre gedauert habe, betrage die Bemessungsgrundlage für die Eigenheimzulage bei einem Jahreswert von 10.000 EUR insgesamt 100.000 EUR.

Die Klägerin beantragt,

den angefochtenen Bescheid vom 07.11.2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 23.04.2010 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten,

Eigenheimzulage ab dem Jahr 2005 nach einer Bemessungsgrundlage von 100.000 EUR festzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält an seiner bisherigen Rechtsauffassung fest.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf das Testament der Mutter vom 26.04.1999 (Blatt 74 der Gerichtsakte) und die Protokolle über die beiden mündlichen Verhandlungen Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Die Übertragung des Grundstücks auf die Klägerin stellt keine "Anschaffung" im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Eigenheimzulagengesetz (EigZulG) dar. Unter "Anschaffung" im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG ist nach der auch im Rahmen des EigZulG maßgeblichen Rechtsprechung des BFH bezüglich des Sonderausgabenabzugs nach § 10e EStG nur der entgeltliche Erwerb zu verstehen (vgl. BFH-Beschluss vom 07.10.2003 III B 5/03, BFH/NV 2004, 164). Eine Wohnung im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG ist daher angeschafft, wenn sie im Austausch mit einer Gegenleistung - also entgeltlich - erworben worden ist. Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt.

I. Soweit die Klägerin bis zum 15.12.2004, dem Tag des Abschlusses des Übertragungsvertrages, Pflegeleistungen erbracht hat, können diese nicht als Anschaffungskosten angesehen werden. Denn es ist nicht nachgewiesen, dass die Pflegeleistungen von vornherein als Entgelt für die spätere Grundstücksübertragung gedacht waren. Voraussetzung wäre, dass zwischen der Klägerin und ihrer Mutter ein Schuldverhältnis (z. B. ein Dienstvertrag) bestanden hat, aufgrund dessen die Mutter berechtigt war, von der Klägerin Pflegeleistungen zu fordern, und der Klägerin ein Anspruch auf Vergütung zugestanden hat. Hierfür sind keine Anhaltspunkte ersichtlich.

Soweit in dem Übertragungsvertrag formuliert ist „Die Übertragung erfolgt als Gegenleistung für die seitens der Erwerberin gegenüber der Veräußerin seit dem Jahr 1995 erbrachten Pflege- und Unterhaltsleistungen“, ist dies zu wenig konkret, um die von der Klägerin behauptete Entgeltregelung in Form einer späteren Zuwendung des Grundstücks zu belegen. Der Umstand, dass die Klägerin, wie sie vorträgt, tatsächlich Pflegeleistungen erbracht hat, genügt nicht, ein durch schlüssiges Verhalten zustande gekommenes Dienstverhältnis anzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.1988 II R 165/85, BStBl II 1988, 1006); eine (bloß) sittliche oder moralische Verpflichtung, die durch diese Aussage gedeckt ist, reicht nicht aus. Erst mit dem Übertragungsvertrag wurde eine verbindliche Absprache getroffen worden mit dem Inhalt, dass die Mutter einen Anspruch auf Pflege erhielt, der ihr sonst gegen die Klägerin nicht zugestanden hätte.

Die Erbeinsetzung der Klägerin im Testament vom 26.04.1999 lässt schon deswegen nicht den Schluss auf eine verbindliche Absprache zu, weil die die Klägerin an der Errichtung des Testaments nicht beteiligt war. Aus dem Testament ginge allenfalls das Interesse der Mutter an einer Regelung hervor, nicht aber, dass eine solche Regelung tatsächlich getroffen

worden ist. Dem Umstand, dass die Mutter, wie die Klägerin vorträgt, ihr das Testament vorgelegt und sie sich mit der Regelung einverstanden erklärt habe, lässt sich keine ausdrückliche Erklärung mit dem Inhalt entnehmen, dass die Klägerin sich der Mutter gegenüber verbindlich verpflichtet habe, als Gegenleistung für die Einsetzung als Testamentserbin entsprechende Leistungen zu erbringen. Im Übrigen lässt sich dem Testament nicht entnehmen, dass das Grundstück eine Vergütung für Pflegeleistungen der Klägerin sein sollte. Zwar erfolgte die Erbeinsetzung der Klägerin mit Rücksicht auf die erwartete Betreuung und Pflege. Denn die Mutter hat in dem Testament ausgeführt: „Meine Tochter A wird mich bis zu meinem Tod umsorgen und pflegen.“ Hätte die Erbeinsetzung jedoch im Gegenleistungsverhältnis zu den Pflegeleistungen der Klägerin gestanden, hätte die Mutter in dem Testament nicht zugleich angeordnet, dass die Klägerin auch dann zur Alleinerbin eingesetzt und dem Sohn vorgezogen werden soll, wenn der Pflegefall nicht eintritt. Dies deutet darauf hin, dass die Mutter durch die Erbeinsetzung nur die von der Klägerin geäußerte Bereitschaft, sie zu pflegen, belohnen wollte. Ungeachtet dessen würde es für die von der Klägerin behauptete Entgeltregelung ohnehin nicht genügen, dass sie testamentarisch als Erbin eingesetzt worden ist. Denn die Mutter war an einem Widerruf ihrer im Testament getroffenen letztwilligen Verfügung nicht gehindert. Das Testament ist ein einseitiges Rechtsgeschäft, das der Erblasser jederzeit grundlos widerrufen kann. Nur bei einem Erbvertrag ist der Erblasser an seine Erbeinsetzung gebunden. Ein Erbvertrag entfaltet bezüglich seiner vertragsmäßigen Verfügungen Bindungswirkung (§ 2289 Abs. 1 Satz 2 Bürgerliches Gesetzbuch).

Die Klägerin hat damit nicht nachgewiesen, dass die Pflegeleistungen vergütet werden sollten. Sie trägt aber die Feststellungslast (Beweislast) für die von ihr behauptete Entgeltregelung. 23

II. Soweit die Klägerin ab dem 15.12.2004, dem Tag des Abschlusses des Übertragungsvertrages, Pflegeleistungen erbracht hat, können diese ebenfalls nicht als Anschaffungskosten angesehen werden. 24

Im Anschluss an den Beschluss des Großen Senats vom 05.07.1990 (GrS 4-6/89, BStBl II 1990, 847) sind Versorgungsleistungen, die anlässlich der Übertragung von Vermögen im Wege vorweggenommener Erbfolge vom Übernehmer zugesagt werden, keine Anschaffungskosten, sondern Sonderausgaben (§ 10 EStG). Die in dem Übertragungsvertrag vereinbarte Versorgungsleistung (die Verpflichtung zur Betreuung und Pflege) kann dementsprechend nicht als Anschaffungskosten für den Erwerb des Grundstücks berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteile vom 24.04.1991 XI R 9/84, BStBl II 1991, 794; vom 11.09.1991 XI R 4/90, BFH/NV 1992, 169 und aus neuerer Zeit BFH-Urteil vom 17.12.2003 X R 2/01, BFH/NV 2004, 1086). 25

Daran ändert der Einwand der Klägerin nichts, dass die Pflege kommerzialisiert worden sei. Nahezu alle Tätigkeiten sind heutzutage kommerzialisiert. Die Klägerin übersieht, dass die behauptete Entgeltregelung - wie bei Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge häufig - gerade nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen war. Denn es ist nicht ersichtlich, dass der Wert der Pflegeverpflichtung an den Wert des Grundstücks heranreichte. Die Pflegeleistungen der Klägerin richteten sich allein nach dem Versorgungsbedürfnis der Mutter. Dies zeigt, dass dem Grunde nach keine Gegenleistung gewollt war und bestätigt die steuerrechtliche Beurteilung als private Versorgungsleistungen. 26

III. Schließlich ist der Vortrag der Klägerin auch widersprüchlich, da einerseits eine Vergütungsvereinbarung behauptet wird, andererseits in den Einkommensteuererklärungen 27

keine entsprechenden (sonstigen) Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 Einkommensteuergesetz erklärt wurden.

IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) lagen nicht vor.

28