
Datum: 29.10.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 5237/06 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2009:1029.8K5237.06E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

- Streitig ist, ob der Beklagte (das Finanzamt -FA-) im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 2004 zu Recht die in Höhe von 2.901 EUR geltend gemachten Leistungen des Klägers (Kl.) an seine Schwester F. (F.) nicht als dauernde Last im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a Einkommensteuergesetz (EStG) anerkannt hat. 1 2
- Die Kl. sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 3
- Der im Jahre 1938 geborene Kl. ist Alleineigentümer eines Hofes mit landwirtschaftlichen Flächen in X. Seit dem 01.08.2000 bezieht er eine Erwerbsunfähigkeitsrente. Er konnte diese nur erhalten, wenn er keinen aktiven landwirtschaftlichen Betrieb mehr führte. Deshalb schloss der Kl. mit seiner im Jahre 1953 geborenen Ehefrau, die er im Jahr 1982 geheiratet hatte, am 19.07.2000 einen Betriebsüberlassungsvertrag. 4
- Die Kl. gaben mit Einverständnis des FA für die Folgezeit aus Kostengründen und mangels steuerlicher Auswirkung lediglich (für die Klin.) eine Gewinnermittlung ab, in der der Gewinn gemäß § 13 a EStG ermittelt wurde. Dementsprechend legte das FA für die Klägerin (Klin.) 5

im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 06.09.2006 erklärungsgemäß Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von 28.026 EUR zugrunde.

Der Kl. machte, ebenso wie er dies bereits vergeblich für die Vorjahre gemacht hatte, einen Betrag in Höhe von 2.901 EUR als dauernde Last gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG aufgrund eines Altenteils für seine Schwester F. geltend. Das FA lehnte die Berücksichtigung im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 06.09.2006 ab. 6

Der Kl. berief sich zur Begründung des dagegen eingelegten Einspruchs auf den Übertragsvertrag vom 19.01.1973, den der damals noch unverheiratete und 34 Jahre alte Kl. mit seinen Eltern hinsichtlich des Hofes, X, geschlossen hatte. Der Vater des Kl. war 1897 und seine Mutter im Jahr 1900 geboren. 7

Der Hof hatte damals eine eigene Fläche in der Größe von 16,5 ha. Außerdem waren 3,25 ha hinzugepachtet. 8

Zu Beginn des Vertrages waren die sechs Kinder, die aus der 1931 geschlossenen Ehe der Eltern hervorgegangen waren, der Reihe nach aufgeführt worden: G., F., M., A., B. (der Kl.) und J. Die Schwester F. wohnte zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses und auch im Streitjahr 2004 ebenso wie der Kl. auf dem Hof. Die übrigen vier Schwestern waren verheiratet und wohnten in D., C., K. und N. (Argentinien). 9

Die Eltern des Kl. übertrugen den Hof an den Kl. gegen Einräumung von Altenteilsleistungen (vgl. §§ 1 bis 5 des Vertrages). Zur Arbeitsleistung sollten die Eltern (Übertragsgeber) nicht verpflichtet sein. Sie waren jedoch berechtigt, sich nach Belieben auf der Besitzung zu beschäftigen, insbesondere den Garten für ihre Zwecke zu bewirtschaften und Obst und Gemüse für ihren Bedarf zu ernten. Eine besondere Vergütung für ihre Mitarbeit könne jedoch nicht verlangt werden. 10

Außerdem war der Kl. (Übertragsnehmer) verpflichtet, den Übertragsgebern neben dem Anspruch auf Unterhalt ein Taschengeld von zusammen monatlich 200 DM zu zahlen. 11

In § 6 des Vertrages war folgendes geregelt: 12

"Der Übertragsnehmer ist verpflichtet, seine Geschwister von dem übertragenen Vermögen abzufinden, soweit dieses noch nicht erfolgt ist. 13

- a. Die Schwester G. soll noch eine Restabfindung von 1.000 DM haben, die bis Ende des Jahres 1975 zu zahlen ist; 14
- b. die Schwester F. erhält bis zu ihrer Heirat oder bis zum endgültigen Abzug ein freies Wohn- und Unterhaltsrecht auf dem Hof im bisherigen Umfang gegen nach Kräften zu leistende Mitarbeit. Für ihre Mitarbeit erhält sie ein Barentgelt, welches zwischen ihr und dem Übertragsnehmer zu vereinbaren ist. Bei ihrer Heirat oder ihrem endgültigen Abzug erhält sie vom Übertragsnehmer einen Barbetrag von 8.000 DM;
- c. die Schwester M. erhält noch eine Restabfindung von 3.000 DM, die bis zum Ende des Jahres 1974 zu zahlen ist;
- d. die Schwester A. erhält noch eine Restabfindung von 1.000 DM, die bis zum Ende des Jahres 1976 zu zahlen ist;
- e. die Schwester J. ist anlässlich ihrer Auswanderung von dem übertragenen Vermögen abgefunden.

Alle Barzahlungen sind bis zum Zeitpunkt ihrer Fälligkeit zinslos. 15

Die Berechtigten können verlangen, dass ihnen für je 20 DM ihrer Abfindungssumme ein Zentner Roggen geliefert wird.	16
Durch die vorstehenden Leistungen sollen die Geschwister vom elterlichen Vermögen abgefunden sein, so dass dem Übertragsnehmer insoweit keine weiteren Verpflichtungen auferlegt werden."	17
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Übertragsvertrages vom 19.01.1973 (UR-Nr. .../1973 des Notars Dr. H. in X) Bezug genommen.	18
Die Kl. meinten im Einspruchsverfahren, laut § 6 b des Übertragsvertrages vom 19.01.1973 habe die Schwester F. ein freies Wohn- und Unterhaltsrecht auf dem Hofe bis zu ihrer Heirat oder bis zu ihrem endgültigen Abzuge. Da beides im vorliegenden Fall nicht gegeben sei, liege hier keine freiwillige Vereinbarung sondern vielmehr eine notarielle vertragliche Verpflichtung vor, die der jeweilige Bewirtschafter zu übernehmen habe.	19
Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung -EE- vom 14.11.2006).	20
Es führte zur Begründung aus, die als dauernde Last geltend gemachten Aufwendungen für das Wohn- und Unterhaltsrecht der Schwester F. seien zu Recht nicht anerkannt worden.	21
Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG könnten auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen würden, die bei der Veranlagung außer Betracht blieben, und wenn sie weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben seien. Demgegenüber dürften weder freiwillige Zuwendungen noch Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht bei den einzelnen Einkunftsarten oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden (§ 12 Nr. 2 EStG).	22
Als Hauptanwendungsfall der in vollem Umfang abziehbaren dauernden Last bzw. der beim Empfänger steuerbaren wiederkehrenden Bezüge habe die Rechtsprechung Versorgungsleistungen angesehen, die anlässlich der Übertragung von wenigstens teilweise existenzsicherndem Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge vom Übernehmer zugesagt würden. Charakterisierend werde hierbei der Umstand gesehen, dass sich der Vermögensübergeber Erträge seines Vermögens in Gestalt der Versorgungsleistungen vorbehalte, die nach der Übergabe dann aber vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet würden.	23
Ein Übergabevertrag gegen Versorgungsleistungen liege nur dann vor, wenn ein Mindestbestand an bürgerlich-rechtlichen Rechtsfolgen vereinbart worden sei, der eine Qualifikation als Versorgungsvertrag erlaube. Insbesondere müssten als wesentlicher Inhalt des Übergabevertrages der Umfang des übertragenen Vermögens, die Höhe der Versorgungsleistungen und die Art und Weise der Zahlungen vereinbart sein. Die Vereinbarungen müssten zu Beginn des durch den Übergabevertrag begründeten Rechtsverhältnisses getroffen werden.	24
Würden dagegen außerhalb des Sonderrechts "Vermögensübergabe gegen private Versorgungsrente" wiederkehrende Leistungen vereinbart, würden § 12 und die allgemeinen Grundsätze des Einkommensteuerrechtes uneingeschränkt gelten.	25

Die vom Erblasser im Übergabevertrag vom 19.01.1973 übernommene Verpflichtung gegenüber der Schwester F. sei weder bei der Schwester als wiederkehrende Bezüge (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG) steuerbar noch beim Übernehmer als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG) abziehbar. Die Schwester sei durch diese Leistungen vom elterlichen Vermögen abgefunden worden. Nach Tz. 36 des BMF-Schreibens vom 16.09.2004, BStBl. I 2004, 922 seien Leistungen des Übernehmers an die Geschwister keine Versorgungsleistungen, sondern Gleichstellungsleistungen (Hinweis auf BFH-Urteil vom 20.10.1999 X R 86/96 BStBl. II 2000, 602).

Nach dem BFH-Urteil vom 26.11.2003 X R 11/01 BStBl. II 2004, 820 könnten Geschwister 27 ausnahmsweise in den Generationennachfolge-Verbund einzubeziehen sein. Zu denken sei dabei insbesondere an den Fall, dass etwa auf dem Hof des Vermögensübergebers lebende und dort mitarbeitende Geschwister auch bei einer früheren Hofübergabe durch die Eltern des Hofübergebers übergangen worden seien und der Hofübergeber nunmehr seinem unentgeltlichen Rechtsnachfolger Versorgungsleistungen zugunsten dieser Personen auferlege. Dieser Sonderfall sei im Streitfall aber nicht gegeben. Bei den Aufwendungen für das Wohnrecht und Unterhaltsrecht der Schwester F. handele es sich daher um nicht abziehbaren privaten Aufwand im Sinne des § 12 Nr. 1 und 2 EStG.

Zur Begründung der hiergegen eingelegten Klage tragen die Kl. vor, zwar sei bei Zahlung von 28 Geldbeträgen an Geschwister im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge zu vermuten, dass es sich hierbei um Abstandszahlungen handele. Die Vermutung, die der Annahme von Versorgungsleistungen entgegenstehe, sei im vorliegenden Fall widerlegt. Die Schwester F. des Kl. habe die im Vertrag ausgewiesene Einmalzahlung nicht erhalten, da diese auf den Wegzug vom Hof bedungen sei.

Die Rechtsansicht, dass ein Abzug der Beköstigung und Unterbringung der Schwester als 29 dauernde Last angesichts der Verknüpfung mit einer Arbeitsleistung nicht zulässig sei, könne angesichts der bestehenden Rechtsprechung des BFH nicht gefolgt werden. Übereinstimmung bestehe darin, dass Geschwister nicht grundsätzlich vom Kreis der Leistungsempfänger einer dauernden Last ausgeschlossen seien. Vielmehr bestehe nur eine widerlegbare Vermutung dafür, dass Geschwister gleichgestellt anstatt im Wege einer dauernden Last versorgt würden.

Nach der Rechtsprechung des BFH sei diese Vermutung jedoch widerlegt, wenn eine 30 Einbindung in die Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft des jeweiligen Steuerpflichtigen bestehe, da diese Situation bereits nach dem äußeren Erscheinungsbild vom Normalfall einer Gleichstellung abweiche (Hinweis auf BFH-Urteil vom 20.10.1999 X R 86/96 BStBl. II 2000, 602).

In diesem Urteil beziehe sich der BFH auf eines seiner eigenen Urteile vom 29.03.1962 VI R 31 105/91 U BStBl. III 1962, 304. In dem dort vorliegenden Fall sei der Schwester des Vermögensübernehmers Wohnung, Kost und wöchentliches Taschengeld zu gewähren gewesen, wobei sie verpflichtet gewesen sei, angemessen im Haushalt mitzuhelfen.

Der BFH habe hier in der Verpflichtung zur Mitarbeit keinerlei Grund gesehen, eine dauernde 32 Last bzw. Versorgungsleistung auszuschließen. Vielmehr sei die Mitarbeitspflichtung allein Grund gewesen, eine ebenfalls abzugsfähige Leibrente zu verneinen.

Die Aufnahme dieses Urteils in das Urteil vom 20.10.1999 X R 86/96 BStBl. II 2000, 602 mit 33 der Beschreibung, dass es sich um typische Versorgungsleistungen gegenüber Geschwistern handele, die die Vermutung der Gleichstellung widerlegen würden, lasse eindeutig erkennen,

dass der BFH an der Wertung aus dem Jahre 1962 festhalte. Dem widersprechende Urteile seien nicht bekannt.

Damit sei insgesamt von einer abzugsfähigen dauernden Last auszugehen. Die geltend gemachten Beträgen in Höhe von insgesamt 2.901 EUR entsprächen den sog. Nichtbeanstandungsgrenzen für die Bewertung der unbaren Altenteilsleistungen für den Veranlagungszeitraum 2004, jeweils fortgeschrieben durch die verschiedenen Oberfinanzdirektionen. Sie würden sich aufteilen in einen Ansatz von 2.373 EUR für Verpflegung und Beleuchtung und einen Anteil von 528 EUR für Heizung. Damit sei auch angesichts der Höhe ersichtlich, dass es sich bei diesen Zahlungen keineswegs um eine Gleichstellung handeln könne, da es sich allein um übliche Sachwerte handele, vgl. hierzu auch die Wertung des BFH in seinem Urteil vom 20.10.1999 X R 86/96 BStBl. II 2000, 602. 34

Dem somit zu gewährenden Ansatz von dauernden Lasten könne nicht § 6 des Übergabevertrages entgegengehalten werden. Zwar enthalte Satz 1 des § 6 das Wort "abzufinden", doch lasse sich dies nicht in jedem einzelnen Buchstaben des § 6 so wieder finden. Hinsichtlich der anderen Geschwister sei in den Buchstaben allein tatsächlich eine Abfindung geregelt. § 6 Buchstabe b) betreffe die Schwester F. Im dortigen Satz 3 sei auch die Abfindung für den Fall ihres endgültigen Abzuges im Gleichlauf zu allen anderen Geschwistern geregelt. Wäre das Wohn- und Unterhaltsrecht als Teil einer Abfindung von den Vertragsparteien gewollt, ergäbe sich möglicherweise eine wesentlich höhere Abfindung im Vergleich zu den restlichen Geschwistern, ganz abhängig davon, ob und wann es zur Heirat und/oder Abzug vom Hof komme. Anders ausgedrückt: ziehe die Schwester F. nie vom Hof ab oder bleibe für immer ledig, erhalte sie auch keinen Abfindungsbetrag, sondern bleibe nur angemessen versorgt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Kl. vom 13.12.2006 und vom 08.09.2009 verwiesen. 35

Die Kl. beantragen, 36

unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2004 vom 06.09.2006 sowie unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2006 die Einkommensteuer 2004 dahingehend geändert festzusetzen, dass zusätzlich ein Betrag in Höhe von 2.901 EUR als dauernde Last berücksichtigt wird, 37

hilfsweise für den Fall der vollen oder teilweisen Abweisung der Klage die Revision zuzulassen. 38

Das FA beantragt, 39

die Klage abzuweisen. 40

Es beruft sich zur Begründung im Wesentlichen auf den Inhalt der EE vom 14.11.2006. 41

Der Berichterstatter hat in diesem Verfahren am 18.08.2009 die Sach- und Rechtslage erörtert. Auf die Niederschrift hierüber wird Bezug genommen. 42

Der Senat hat in diesem Verfahren am 29.10.2009 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Auf die Niederschrift hierüber wird verwiesen. 43

Entscheidungsgründe: 44

Die Klage ist unbegründet. 45

46

Das FA hat es in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 vom 06.09.2006 zu Recht abgelehnt, die von den Kl. geltend gemachten Leistungen für Unterkunft und Verpflegung des Kl. für seine auf dem Hof wohnende Schwester F. in Höhe von insgesamt 2.901 EUR (2.373 EUR für Verpflegung und Beleuchtung und 528 EUR für Heizung entsprechend den Nichtbeanstandungsgrenzen der verschiedenen Oberfinanzdirektionen für die Bewertung der unbaren Altenteilsleistungen für den Veranlagungszeitraum 2004) als dauernde Last im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG zu berücksichtigen.

Es handelt sich dabei um nicht abziehbaren privaten Aufwand im Sinne von § 12 EStG bzw. um Leistungen, die allenfalls im Zusammenhang mit einem evtl. vereinbarten Arbeitsverhältnis zwischen dem Kl. und seiner Schwester F. als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft abziehbar sein könnten, hier es aber tatsächlich nicht sind. 47

Dafür, dass hier zwischen dem Kl. und seiner Schwester F. ernsthaft ein Arbeitsverhältnis mit der Verpflichtung der Schwester F. vereinbart worden ist, in dem landwirtschaftlichen Betrieb, den der Kl. bis zum Zeitpunkt des am 19.07.2000 mit seiner Ehefrau geschlossenen Betriebsüberlassungsvertrages betrieben hat, gegen Barentgelt zu arbeiten, sind keine Anhaltspunkte ersichtlich. 48

Im Übrigen würde ein Betriebsausgabenabzug daran scheitern, dass die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gemäß §§ 13, 13 a EStG ermittelt worden sind. Dort wirken sich derartige Aufwendungen nicht gewinnmindernd aus. 49

Darüber hinaus scheitert ein Betriebsausgabenabzug bereits daran, dass der Hof aufgrund des Betriebsüberlassungsvertrages vom 19.07.2000 seit dem 01.08.2000 von der Klin. betrieben worden ist, während – nach den Angaben der Kl. – die Aufwendungen für die Schwester F. beim Kl. anfallen. 50

Ein Abzug der geltend gemachten Aufwendungen als dauernde Last i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG ist nicht zulässig. 51

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung können auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie nicht mit Einkünften im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, und wenn sie weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben sind. Demgegenüber dürfen die in § 12 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung genannten Ausgaben weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, "soweit in den §§ 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 – 9, 10 a, 10 b und §§ 33 bis 33 c) EStG nichts anderes bestimmt ist." Von diesem Abzugsverbot erfasst werden u. a. freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht (§ 12 Nr. 2 EStG). Dies gilt auch für die im Einleitungssatz des § 12 EStG nicht erwähnten Renten und dauernden Lasten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG), soweit diese – außerhalb der für die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen geltenden Sonderregelung – Unterhaltsleistungen oder Leistungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht darstellen. 52

Andererseits unterscheiden sich Versorgungsleistungen von Unterhaltsleistungen im Sinne von § 12 Nr. 1 EStG "durch ihre Charakterisierung als vorbehaltene Vermögenserträge; sie enthalten deshalb auch keine Zuwendungen des Vermögensübernehmers aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i. S. v. § 12 Nr. 2 EStG". Diese Aussage im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 GrS 4 – 6/89 BStBl. II 1990, 847 wird u. a. wie folgt 53

erläutert: "Denn die steuerrechtliche Zurechnung der Versorgungsleistungen zu den wiederkehrenden Bezügen und Sonderausgaben beruht auf dem Umstand, dass sich der Vermögensübergeber in Gestalt der Vermögensleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vorbehält, die nunmehr allerdings vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen." Dem Beschluss liegt mithin die entscheidungsleitende Vorstellung zugrunde, dass der Übergeber das Vermögen ähnlich wie bei einem Nießbrauchsvorbehalt ohne die vorbehaltenen Erträge, die ihm nunmehr als Versorgungsleistungen zufließen, übertragen hat.

Dies hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 12.05.2003 GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95 bekräftigt: "Maßgebendes Kriterium für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut Gegenstand einer unentgeltlichen Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen sein kann, ist die Vergleichbarkeit mit dem Vorbehaltsnießbrauch. Die Vermögensübergabe muss sich so darstellen, dass die vom Übernehmer zugesagten Leistungen – obwohl sie von ihm erwirtschaftet werden müssen – als zuvor vom Übergeber vorbehaltene – abgespaltene – Nettoerträge vorstellbar sind." 54

Hiernach kommt außerhalb der "Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen" bei wiederkehrenden Leistungen (Renten und dauernden Lasten) ein Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG grundsätzlich nicht in Betracht (zum Vorstehenden BFH-Urteil vom 26.11.2003 X R 11/01 BStBl. II 2004, 820 und BFH-Urteil vom 26.07.2006 X R 1/04, BFH/NV 2007, 19 m. w. N. zu den dogmatischen Grundlagen der von der Rechtsprechung hierzu entwickelten Grundsätze). 55

Der Vermögensübergeber kann sich im Falle einer Vermögensübergabe Versorgungsleistungen im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG auch für bestimmte dritte Personen vorbehalten. Ein solcher Vorbehalt zugunsten dritter Personen setzt allerdings voraus, dass diese Personen dem sog. Generationennachfolge-Verbund angehören. 56

Die Schwester F. des Kl. gehört im Verhältnis zu ihren Eltern zu diesem sog. Generationennachfolge-Verbund, weil sie ein gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigter Abkömmling ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.2003 a. a. O. m. w. N.). 57

Während indes bei der Übertragung eines Betriebes oder eines Gesellschaftsanteils von Eltern auf Kinder unter Zurückbehaltung von Versorgungsleistungen widerlegbar vermutet wird, dass die Rente unabhängig vom Wert der übertragenen Vermögenswerte nach dem Versorgungsbedürfnis der Eltern und nach der Ertragskraft des übertragenen Vermögens bemessen worden ist, insofern familiären, außerbetrieblichen Charakter hat und kein Entgelt im Rahmen eines Veräußerungsgeschäftes unter kaufmännischer Abwägung von Leistung und Gegenleistung ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BStBl. II 1990, 847, unter C. I. 1, mit Nachweisen der älteren Rechtsprechung; BFH-Urteil vom 03.06.1992, X R 14/89, BStBl. II 1993, 23), wird solches im Verhältnis zwischen Geschwistern nur in Ausnahmefällen anzunehmen sein. Es gilt die allgemeine Vermutung, dass Geschwister nicht in erster Linie versorgt, sondern gleichgestellt werden sollen und wollen (vgl. BFH-Urteil vom 01.08.1975 VI R 168/71, BStBl. II 1975, 882 und BFH-Beschluss vom 28.04.1994 X B 162/94BFH/NV 1995, 18). Eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass die Einkommensteuer grundsätzlich nur das erwirtschaftete Einkommen erfasst und unentgeltliche Zuwendungen – zu Lebzeiten oder von Todes wegen -, die als Einmalzahlung einkommensteuerrechtlich unbeachtlich sind, weder als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG) abziehbar, noch hiermit materiell-rechtlich korrespondierend als wiederkehrende Leistungen (§ 22 Nr. 1 EStG) steuerbar sind, bedarf einer besonderen Rechtfertigung. Allein der Umstand, dass wiederkehrende Zahlungen zugewendet sind, genügt jedenfalls nicht (BFH-Urteil vom 20.10.1999 X 132/98 BStBl. II 58

Soweit die Rechtsprechung bisher eine Versorgungsrente zugunsten von Geschwistern für möglich gehalten bzw. angenommen hat, handelte es sich um Fälle, die durch die besonderen wirtschaftlichen Verhältnisse eines zivilrechtlichen Leibgedingvertrages, insbesondere eine Eingliederung in die Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft des Steuerpflichtigen gekennzeichnet waren. Der Große Senat nimmt in seinem Beschluss in BStBl. II 1990, 847 (unter C. II. 1. a) Bezug auf zwei Entscheidungen des Bundesgerichtshofs (BGH), in denen die Versorgung durch Wohnungsgewährung und persönliche Betreuung am Maßstab des bürgerlich-rechtlichen Altenteilsrechts (z. B. Artikel 15 des Preußischen Ausführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch) zu beurteilen war (Urteil in NJW 1962, 2249: "Leibgedingvertrag", gerichtet auf Gestellung einer Wohnung und persönliche Pflege gegen Mitarbeit im Haushalt; Urteil in RdL 1965, 179: Unentgeltliches Wohnungsrecht für Geschwister "auf die Dauer ihres ledigen Standes"). Der BFH hat in seinem Urteil vom 29.03.1962 VI 105/61 U BStBl. III 1962, 304 eine dauernde Last für den Fall anerkannt, dass einer Schwester auf der Grundlage eines Erbverzichts auf Lebenszeit Unterhalt durch Aufnahme in den Haushalt, ein festes Taschengeld in Höhe von "allwöchentlich drei Goldmark" und Zahlung der anfallenden Krankheitskosten bei angemessener Mithilfe im Haushalt des Steuerpflichtigen zugesagt worden war. Im Urteil vom 02.12.1980 VIII R 197/78 BStBl. II 1981, 263 waren typische Altenteilsleistungen (Naturalleistungen und Taschengeld in Höhe von 150 DM monatlich) an die "nicht erbberechtigte" Schwester Inhalt einer als Sonderausgabe abziehbaren dauernden Last. Diese "typischen" Versorgungsleistungen gegenüber Geschwistern weichen bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild vom Normalfall einer auf erbrechtliche Gleichstellung abzielenden Teilung des Nachlasses ab. Abgesehen von diesen durch eine besondere Verknüpfung der beiderseitigen Lebensverhältnisse geprägten Sachverhalten gibt es keinen rechtlich tragfähigen Grund für eine unterschiedliche einkommensteuerrechtliche Behandlung erbrechtlicher Ansprüche je nach dem, ob ein Erb- und Pflichtteilsberechtigter in Form wiederkehrender Leistungen oder in anderer Weise am Nachlass beteiligt wird. Vergleichbares gilt für die – vorgezogene – Teilhabe am Vermögen des späteren Erblassers durch Erb- und Pflichtteilsverzicht gegen wiederkehrende Leistungen (vgl. zum Vorstehenden BFH-Urteil vom 20.10.1999 X R 86/96 BStBl. II 2000, 602, m. w. N.).

Im vorliegenden Fall ist die Vermutung, dass Geschwister bei der Rechtsnachfolge nach ihren gemeinsamen Eltern nicht Versorgungsleistungen erhalten, sondern gleichgestellt werden wollen und sollen, nicht widerlegt. 60

Dass es hier um die Gleichstellung im Wege der Abfindung der weichenden Erben geht, ergibt sich bereits aus dem Eingangssatz des § 6 des Übertragsvertrages, wonach der Übertragsnehmer verpflichtet ist, seine Geschwister von dem übertragenen Vermögen abzufinden, soweit dieses noch nicht erfolgt ist. Bestätigt wird dieses auch durch den letzten Satz in § 6 des Übertragsvertrages, wonach die Geschwister durch die vorstehenden Leistungen vom elterlichen Vermögen abgefunden sein sollten. 61

Die Eltern wollten ihre Kinder erkennbar, soweit sie nicht den Hof übertragen erhielten, in der Weise gleich behandeln, dass diese, soweit sie vom Hof bereits abgezogen waren bzw. – betreffend die Schwester F. – noch endgültig abziehen würde, einen Barbetrag als Abfindung erhielten. Es kann davon ausgegangen werden, dass auch die übrigen vier Schwestern des Kl., die bereits verheiratet und vom Hof abgezogen waren, zuvor unentgeltlich auf dem Hof gewohnt haben und gepflegt worden sind bzw. ihnen zumindest die Möglichkeit hierzu eingeräumt worden ist. Auch insoweit sollte die Schwester F. offensichtlich mit der Regelung 62

in § 6 b des Vertrages gleichgestellt werden, wonach sie bis zu ihrer Heirat oder bis zum endgültigen Abzug ein freies Wohn- und Unterhaltsrecht auf dem Hof im bisherigen Umfang haben sollte. Auf den Bauernhöfen (zumindest auf den Höfen im Münsterland) wird es häufig praktiziert, dass auch erwachsene unverheiratete Kinder noch eine gewisse Zeit auf dem Hof gegebenenfalls bei angemessener Mithilfe bei freier Kost und Logis leben bzw. leben können (allenfalls wird in einigen Fällen ein relativ geringes "Kostgeld" vereinbart). Dabei geht es aber den Eltern normalerweise, wenn es sich nicht um ein behindertes Kind handelt, nicht darum, diese Kinder zu versorgen. Eine derartige Regelung wird entweder praktiziert, um es den Kindern durch die (weitgehende) Kostenfreiheit für Wohnung und Verpflegung zu ermöglichen, insoweit Geldbeträge anzusparen, die sie aufgrund auswärtiger Berufstätigkeit erhalten, ohne diese durch Aufwendungen für Unterkunft und Verpflegung schmälern zu müssen, oder die Eltern vereinbaren mit ihren Kindern, dass diese nur dann für Kost und Logis keine Geldbeträge zahlen müssen, wenn sie im Gegenzug entsprechende Arbeitsleistungen im Rahmen der hauswirtschaftlichen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten auf dem Hof erbringen. Diese Tätigkeiten werden dann entweder hauptberuflich (wobei dann im allgemeinen ein Arbeitsverhältnis entweder ausdrücklich oder konkludent eingegangen wird) oder ggfl. in der Freizeit der erwachsenen Kinder durchgeführt, wenn diese ganz oder teilweise anderweitig berufstätig sind.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist die Regelung in § 6 b des Vertrages dahingehend zu verstehen, dass die Schwester F. nicht "versorgt" werden sollte, wie z. B. die Vertragsparteien in den einzelnen genau gefassten Regelungen in § 5 des Übertragsvertrages dies zu Gunsten der Eltern des Kl. vereinbart haben. Vielmehr sollte die F., wie es in derartigen Fällen häufig praktiziert wird (vgl. oben), ihrerseits verpflichtet sein, nach Kräften im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes mitzuarbeiten, wobei dahinstehen kann, ob es sich dabei in erster Linie um die Erfüllung der hauswirtschaftlichen Tätigkeiten für ihren damals noch ledigen Bruder (dem Kl.) handeln sollte, oder ob sie zusätzlich noch auf dem Hof bei den eigentlichen landwirtschaftlichen Tätigkeiten mithelfen sollte. 63

Ein zivilrechtlich wirksames Arbeitsverhältnis konnten die Eltern des Kl. mit diesem durch diese Regelung in § 6 b des Vertrages hinsichtlich der Schwester F. ohnehin nicht vereinbaren, weil dieses ein unwirksamer Vertrag zu Lasten Dritter gewesen wäre, da die Schwester F. nicht an dem Abschluss des Übertragsvertrages vom 19.01.1973 beteiligt worden ist (vgl. dazu Palandt-Heinrichs, BGB-Kommentar, 68. Aufl., Einf. vor § 328 Rdn. 10). Aus der in § 6 b des Übertragsvertrages getroffenen Regelung ergibt sich eindeutig, dass F. nur dann in den Genuss des freien Wohn- und Unterhaltsrechtes kommen sollte, wenn sie auf dem Hof im bisherigen Umfang nach Kräften mitarbeitete. Dass diese Mitarbeit nicht kostenlos sein sollte, folgt aus Satz 2 der Regelung in § 6 b des Übertragsvertrages, wonach sie für ihre Mitarbeit ein Barentgelt erhalten sollte, welches zwischen ihr und dem Übertragsnehmer zu vereinbaren war. 64

Insoweit unterscheidet sich die getroffene Regelung eindeutig von dem Sachverhalt, der dem vom Kl. zitierten Urteil des BFH vom 29.03.1962 VI R 105/61 U BStBl. III 1962, 304 zugrundelag, welches vom BFH in seinem Urteil vom 20.10.1999 X R 86/96 BStBl. II 2000, 602 als Beispiel dafür angeführt worden ist, dass "typische" Versorgungsleistungen gegenüber Geschwistern bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild vom Normalfall einer auf erbrechtliche Gleichstellung abzielenden Teilung des Nachlasses abweichen. 65

Denn in dem BFH-Urteil vom 29.03.1962 hat der BFH eine dauernde Last für den Fall anerkannt, dass einer Schwester auf der Grundlage eines Erbverzichtes auf Lebenszeit 66

Unterhalt durch Aufnahme in den Haushalt, ein festes Taschengeld in Höhe von "allwöchentlich drei Goldmark" und Zahlung der anfallenden Krankheitskosten bei angemessener Mithilfe im Haushalt Steuerpflichtigen zugesagt worden war.

Damit lässt sich der hier vorliegende Sachverhalt nur insoweit vergleichen, als die Schwester F. auf dem Hofe des Kl. weiterhin wohnen und unterhalten werden sollte. Entscheidender Unterschied ist aber, dass die Schwester F. nicht lediglich ein Taschengeld, sondern ein zu vereinbarendes Entgelt in bar für ihre Mitarbeit erhalten sollte. Insoweit sind die vom Kl. seiner Schwester F. gegenüber zu erbringenden Leistungen nicht anders zu sehen, wie entsprechende Leistungen, die der Kl. gegenüber einer fremden Arbeitnehmerin zu erbringen hätte, wenn diese auf dem Bauernhof der Kl. wohnen würde. In derartigen Fällen wird häufig bei freier Kost und Logis (was mit dem hier vereinbarten Wohn- und Unterhaltsrecht wirtschaftlich vergleichbar ist) ein niedrigeres Barentgelt vereinbart. Insoweit handelt es sich dann nicht um einen Sachverhalt, der – wie erforderlich – durch eine besondere Verknüpfung der beiderseitigen Lebensverhältnisse geprägt ist. Ein derartiges Verhältnis ist vielmehr von Leistung und Gegenleistung geprägt.

Außerdem scheidet die Anerkennung einer dauernden Last zugunsten des Kl. auch bereits daran, dass der Kl. insoweit wirtschaftlich keine "Last" zu tragen hatte. Stehen die wiederkehrenden Leistungen nämlich im sachlichen Zusammenhang mit einer erhaltenen Gegenleistung, scheidet die Abziehbarkeit daran, dass im Hinblick auf die erhaltene Gegenleistung keine als Sonderausgaben abziehbare "Last" vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.2003 X R 11/01, BStBl. II 2004, 820 m. w. N.). Die zu berücksichtigende Gegenleistung besteht hier in der Arbeitsleistung der Schwester F., die diese im Haushalt und ggfl. auf dem Hof des Kl. zu leisten hatte.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 69

Die Revision war nicht zuzulassen, weil hierfür die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 70

FGO nicht vorliegen. Es geht hier um die Anwendung der Rechtsgrundsätze der ständigen BFH-Rechtsprechung auf einen Einzelfall. 71