

Titel:

Sonderausgaben

Normenketten:

BGB § 428

EStG § 10 Abs. 1a Nr. 2, § 22 Nr. 1 S. 1

FGO § 115 Abs. 2 Nr. 1, § 135 Abs. 1

BewG § 15 Abs. 2

Schlagwort:

Sonderausgaben

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- X R 5/25

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

StEd 2025, 260

ErbStB 2025, 264

EFG 2025, 851

LSK 2025, 9816

ZEV 2025, 492

BeckRS 2025, 9816

DStRE 2026, 75

Tenor

1. Der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 20.09.2022 in Gestalt der Einspruchentscheidung vom 12.10.2023 wird dahingehend abgeändert, dass die Einkommensteuer auf ... € festgesetzt wird.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist der Abzug des Nutzungswerts einer Altenteilswohnung als Sonderausgaben beim Übernehmer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.

2

Der Kläger wurde im Streitjahr 2020 einzeln zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus nichtselbständiger Tätigkeit.

3

Am ... 2015 schlossen der Kläger und sein Vater unter Beteiligung seiner Mutter einen notariell beurkundeten landwirtschaftlichen Übergabevertrag (Hofübergabe), UrkNr. ... des Notars. Gegenstand des Vertrages war nach dessen Teilziffer II. insbesondere der Übergang des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auf den Kläger zum 01.01.2015.

4

Weiterhin enthielt der Vertrag in Teilziffer III. 1) die folgende Altenteilsregelung:

„a) Wohnrecht

Der Übergeber behält sich auf Lebensdauer an dem Vertragsgegenstand Flst. X der Gemarkung B in unentgeltlicher Weise unter Ausschluss des Eigentümers mit Wirkung vom Besitzübergang an, das dingliche Wohnrecht, bestehend in einem Recht zur Benutzung nachfolgender Räumlichkeiten der Wohnung (...)

Die Kosten für Wasser und Abwasser, Heizung, Kosten für Warmwasserversorgung, Strom, Kosten für Müllabfuhr und die Kosten für Schornstein-/Kaminreinigung trägt der Übernehmer.

(...)

f) Taschengeld

Die Übernehmer verpflichten sich als Gegenleistung gegenüber dem Übergeber, an diesen und dessen Ehefrau als Gesamtberechtigte nach § 428 BGB an diese auf deren Lebenszeit als Taschengeld einen monatlichen Betrag i.H.v. 700 € – in Worten: siebenhundert Euro – zu zahlen.

(...)“

5

In der Einkommensteuererklärung für 2020 machte der Kläger Sonderausgaben für Aufwendungen gemäß der Altenteilregelung in Höhe von 13.346 € geltend; davon entfiel ein Betrag von 3.564 € auf den Nutzungswert der Altteilswohnung.

6

Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 20.09.2022 erkannte das Finanzamt Sonderausgaben im Zusammenhang mit der Altenteilregelung (dauernde Last) in Höhe von 9.782 € an, der sich aus dem Jahresbetrag für das Taschengeld in Höhe von 8.400 € und Aufwendungen für Heizung, Beleuchtung und andere Nebenkosten laut Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 22.12.2022 in Höhe von 1.382 € zusammensetzt.

7

Hiergegen legte der Kläger, vertreten durch die Z, am 29.09.2022 Einspruch ein und führte zur Begründung an, dass der Nutzungswert der Altteilswohnung zu berücksichtigen sei. Auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 16.06.2021, Az. X R 3/20, wurde verwiesen.

8

Das Finanzamt teilte dem Kläger mit, dass der Bundesfinanzhof im zitierten Urteil nicht entschieden habe, dass der Nutzungswert der Altteilswohnung als Sonderausgabe abziehbar sei. Das Amt verwies auf das BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl. 2010 I S. 227, nach dem nicht dieser Nutzungswert, sondern allein ein Betrag in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Sonderausgabe abziehbar sei (Rz. 46 des BMF-Schreibens vom 11.03.2010).

9

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos; der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 12.10.2023 als unbegründet zurückgewiesen.

10

Zur Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG in Fällen der Wohnungsüberlassung als Teil der Versorgungsleistungen im Rahmen der Übertragung eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft nur die mit der Nutzungsüberlassung tatsächlich zusammenhängenden Aufwendungen, wie Strom, Heizung, Wasser und Instandhaltungskosten, berücksichtigt werden könnten, nicht jedoch der Nutzungswert der Altteilswohnung als solches. Für das Streitjahr sei der Sachaufwand mit 1.382 € angesetzt worden. Aus der Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 16.06.2021, Az. X R 3/20, ergebe sich nichts Anderes.

11

Hiergegen hat der Prozessbevollmächtigte Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgetragen:

12

Das Finanzamt habe dem Grunde nach anerkannt, dass vorliegend Aufwendungen, welche im Zusammenhang mit der Wohnungsüberlassung beim Übernehmer entstehen, als Sonderausgaben

abzugsfähig sind, da diese Aufwendungen beim Übernehmer aufgrund einer klaren und eindeutigen Bestimmung im Übergabevertrag verpflichtend sind. Weiterhin zitiere das Finanzamt die Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 23.05.1989, Az. X R 34/86), nach der unbare Altanteilsleisungen mit ihrem tatsächlichen Wert anzusetzen sind. Könnten Einzelnachweise nicht geführt werden, seien unbare Aufwendungen zu schätzen. Die Ablehnung des Ansatzes des Nutzungswerts der Wohnung als Sonderausgabe stütze das Finanzamt auf das BMF-Schreiben vom 11. 03.2010, BStBl. 2010 I S. 227, RdNr. 46, wonach nur die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen (Sachleistungen wie Strom, Heizung, Wasser und verpflichtende Instandhaltungskosten) berücksichtigt werden dürfen. Diese Rechtsauffassung werde aus folgenden Gründen nicht geteilt:

13

Mit notariellem Übergabevertrag entstünden dem Übergeber durch die Wohnungsüberlassung Aufwendungen, die mit der Altanteilswohnung tatsächlich und unstrittig im Zusammenhang stehen. Der Nutzungswert als unbare Altanteilsleistung stelle aus Sicht der Klägerpartei eine unbare Sachleistung dar, die nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23.05.1989, Az. X R 34/86, zu schätzen sei. Diese unbare Sachleistung sei beim Übergeber einkommensteuerlich als Sonstige Einkünfte zu versteuern und dem Korrespondenzprinzip entsprechend beim Übernehmer als Sonderausgaben abzugsfähig. Soweit das BMF-Schreiben vom 11.03.2010 unter Bezugnahme auf die für Zeiträume bis 1997 ergangene Rechtsprechung persönliche Dienstleistungen und die Wohnräumüberlassung als Sachleistungen ausnehme, habe dies seinen Grund in der damals noch geltenden Nutzungswertbesteuerung (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 bzw. § 13a Abs. 3 Nr. 4 und Abs. 7 ESt in der damaligen Fassung), nach der – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – die Marktmiete als Mietwert anzusetzen gewesen sei. Die Nutzungswertbesteuerung sei jedoch zum 31.12.1998 aufgegeben worden. Die im Streitfall überlassene Altanteilswohnung gehöre zum Privatvermögen und nicht – wie unter Geltung der Nutzungswertbesteuerung – zum notwendigen Betriebsvermögen. Die in Übergabeverträgen vereinbarten dauernden Lasten seien demnach nach dem Wegfall der bis 1998 anzuwendenden Rechtslage beim Betriebsleiter (Übernehmer des Land- und Forstwirtschaftsbetriebs) vollständig als Sonderausgaben abzugsfähig. Beim Altenteiler (Übergeber des Land- und Forstwirtschaftsbetriebs) seien diese Beträge (Mietwert) als Sonstige Einkünfte einkommensteuerlich zu veranlagen. Das steuerliche Korrespondenzprinzip sei erfüllt.

14

Für das Realsplitting habe der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 12.04.2000, Az. XI R 127/96, bereits entschieden, dass der Nutzungswert der im Privatvermögen befindlichen Wohnung als Sonderausgabe abziehbar sei. Darauf habe auch der X. Senat des Bundesfinanzhofes in seiner Entscheidung vom 16.06.2021, Az. X R 3/20, hingewiesen. Zwar habe der Bundesfinanzhof in diesem Verfahren nicht zu entscheiden gehabt, ob der Nutzungswert des Wohnrechts im Rahmen des Sonderausgabenabzugs zu berücksichtigen sei, jedoch werde in der Literatur der Ansatz eines Miet- oder Nutzwertes der Wohnung als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG als erforderlich angesehen (unter Hinweis auf: Korn KÖSDI 2022, 22594, 22596; Kulosa HFR 2022, 215, 219; Nöcker SIS-Datenbank Anmerkung zu BFH X R 3/20; SIS 21 20 77, Reddig, jurisPR-SteuerR 20/2022 Anm. II).

15

In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte ergänzend ausgeführt, dass die im Rahmen des Versorgungsvertrages festgelegten Leistungen als Einheit zu beurteilen seien, zu der auch das eingeräumte Wohnrecht gehöre. Bei der Ermittlung der Höhe der zu gewährenden Versorgungsleistungen sei anstelle eines höheren Taschengeldes eine Wohnung auf der Hofstelle überlassen worden, was nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Ermittlung von Unterhaltsleistungen grundsätzlich zu berücksichtigen sei.

16

Die Klägervertreter beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 20.09.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2023 dahingehend zu ändern, dass der Nutzungswert der überlassenen Altanteilswohnung in Höhe von 3.564 € im Rahmen der dauernden Last als weitere Sonderausgaben anerkannt wird und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.

17

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen und verweist im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

18

Die Beteiligten beantragen,

für den Fall des jeweiligen Unterliegens die Revision zuzu-lassen.

19

In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des Finanzamtes ergänzend ausgeführt, der Kläger habe hinsichtlich der überlassenen Wohnung keine Aufwendungen gehabt, weshalb ein Abzug des Nutzungswertes als Sonderausgaben ausscheide. Dieser allgemeine Gedanke des Steuerrechts zeige sich bei der Absetzung für Abnutzung, die ebenfalls Aufwendungen voraussetze. Soweit der Prozessbevollmächtigte auf das Korrespondenzprinzip verweise sei diese ein schwaches Argument, da es zu einer spürbaren Besteuerung des Altenteilers nur selten komme.

20

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, den Inhalt der Akten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 06.02.2025 verwiesen.

Entscheidungsgründe

21

Die Klage ist begründet.

I.

22

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2020 vom 20.09.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2023 ist rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Das Finanzamt hat den streitgegenständlichen Nutzungswert für die den Altenteilern überlassene Wohnung auf dem Hof zu Unrecht nicht als nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG abziehbare Sonderausgabe zum Abzug zugelassen.

23

1. Nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b 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, als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und die Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs stehen. Abziehbar ist auch der Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG).

24

a) Werden wiederkehrende Leistungen in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zugesagt (private Versorgungsrenten), stellen diese weder Veräußerungsentgelt des Übergebers noch Anschaffungskosten des Übernehmers dar, sondern sind spezialgesetzlich den Sonderausgaben und den wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG) zugeordnet (vgl. BFH-Urteil vom 27.08.1997, X R 54/94, BFHE 184, 337, BStBl II 1997, 813).

25

b) Ein Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrag kann der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn die (Mindest-)Voraussetzungen, die die Qualifikation des Vertrags als Versorgungsvertrag erst ermöglichen (Umfang des übertragenen Vermögens, Art und Höhe der Versorgungsleistung sowie Art und Weise der Zahlung), klar und eindeutig vereinbart sind. Die Vereinbarungen müssen zu Beginn des Rechtsverhältnisses und bei Änderung des Verhältnisses für die Zukunft getroffen werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.01.2005, X R 23/04, BFHE 209, 91, BStBl II 2005, 434). Die Parteien müssen den im Versorgungsvertrag eingegangenen Verpflichtungen auch tatsächlich nachkommen; die Leistungen müssen wie vereinbart erbracht werden. Allerdings liegt es in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags, dass die Vertragspartner z.B. auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren (vgl. BFH-Urteil vom 15.07.1992, X R 165/90, BFHE 168, 561, BStBl II 1992, 1020). Lassen sich Abweichungen von den vertraglichen Vereinbarungen feststellen, so ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu prüfen, ob es den Parteien am

erforderlichen Rechtsbindungswillen fehlt und ob sie ihren vertraglichen Verpflichtungen nicht mehr nachkommen wollen (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.2021 X R 3/20, BFHE 273, 504, BFH/NV 2022, 252).

26

2. Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den vorliegenden Streitfall ist der vom Kläger und seinem Vater unter Beteiligung seiner Mutter geschlossene landwirtschaftliche Übergabevertrag (Hofübergabe) vom ... 2015, der unter Teilziffer III. 1) eine Altanteilsregelung als Versorgungsvertrag beinhaltet, der Besteuerung zu Grunde zu legen.

27

a) Im notariellen Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrag vom ... 2015 wird unter Bezugnahme auf die Anlage I der zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörende Grundbesitz auf den Kläger übertragen. Weiterhin gingen das gesamte lebende und tote Inventar, die Maschinen sowie die Vorräte und Ernteerzeugnisse und Einrichtungen auf den Kläger über. Im Gegenzug verpflichtete sich der Kläger u.a., die auf den Wohnteil entfallenden Kosten für Wasser und Abwasser, Heizung, Warmwasserversorgung, Strom, Müllabfuhr und Schornsteinreinigung zu übernehmen und zudem ein monatliches Taschengeld in Höhe von 700 € auf Lebzeiten an die Übergeber zu zahlen. Zur Überzeugung des Senats sind damit die (Mindest-)Voraussetzungen, die die Qualifikation des Vertrags als Versorgungsvertrag ermöglichen, klar und eindeutig vereinbart. Das ist zwischen den Beteiligten im Übrigen auch unstreitig.

28

b) Anhaltspunkte, dass die Parteien den im Versorgungsvertrag eingegangenen Verpflichtungen tatsächlich nicht nachkommen wären, sind nicht ersichtlich. Die Leistungen sind wie vereinbart erbracht worden, was die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage bestätigt haben.

29

c) Weiterhin ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass der für Heizung, Beleuchtung, Wasser und andere Nebenkosten anzusetzende Sachleistungswert gemäß der Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 22.12.2022 mit 1.382 € zu beziffern ist und der Jahresbetrag für das Taschengeld sich auf 8.400 € beläuft.

30

3. Streitig ist allein, ob auch der Miet- bzw. Nutzungswert für die den Altenteilern überlassene Wohnung auf dem Hof als nach § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG abziehbare Sonderausgabe zu qualifizieren ist.

31

a) Die Finanzverwaltung erkennt bei einer Wohnungsüberlassung an den Vermögensübergeber als Bestandteil der Versorgungsleistungen nur die mit der Nutzungsüberlassung tatsächlich zusammenhängenden Aufwendungen als Sonderausgaben an, d.h. insbesondere Aufwendungen für Sachleistungen wie Strom, Heizung, Wasser und Instandhaltungskosten (vgl. BMF-Schreiben vom 11.03.2010, IV C 3-S 2221/09/10004, BStBl I 2010, 227, zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, Rn. 46). Der Miet- bzw. Nutzungswert der Wohnung soll demnach nicht berücksichtigt werden.

32

b) Diese Rechtsansicht wird vom Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 16.06.2021, X R 3/20 (BFHE 273, 504) angezweifelt, da sich die Finanzverwaltung für ihre Auffassung auf das BFH-Urteil vom 25.03.1992, Az. X R 196/87 (BFHE 167, 408, BStBl II 1992, 1012) beruft, das jedoch zu einem Veranlagungszeitraum ergangen ist, in dem noch die frühere Nutzungswertbesteuerung anzuwenden war. Da der Nutzungswert der dort überlassenen Wohnung aufgrund der gesicherten Rechtsposition von vornherein der Altenteilerin zuzurechnen war (so der Senat unter Nr. 1 der Gründe der Entscheidung vom 25.03.1992), war es im dortigen Fall systemgerecht, beim Übernehmer keinen Abzug eines Nutzungswerts zuzulassen; eine u. a. auch an der früheren Nutzungswertbesteuerung orientierte Begründung liegt dem BFH-Urteil vom 26.07.1995, X R 91/92 (BFHE 178, 339, BStBl II 1995, 836) zugrunde, mit dem der Abzug des Mietwerts als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abgelehnt wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 18.10.2013, X B 135/12, BFH/NV 2014, 156).

33

c) Infolge der Zurechnung der Altanteilswohnung zum notwendigen Betriebsvermögen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs und der Anwendung der Nutzungswertbesteuerung wurden dem Verpflichteten Einkünfte in Höhe des Bruttonutzungswertes abzüglich der Aufwendungen für die Altanteilswohnung zugerechnet, gleichzeitig konnte der Altanteilsverpflichtete die unentgeltliche Überlassung der Wohnung bzw. die Einräumung eines lebenslänglichen Wohnungsrechts als Teil der Sachleistungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehen, weshalb der Bundesfinanzhof unter Geltung der Nutzungswertbesteuerung davon ausging, dass sich die Zurechnung des Nutzungswerts und der Abzug der dauernden Last beim Übernehmer rechnerisch aufhoben (vgl. BFH-Urteil vom 26.07.1995 X R 91/92, BFHE 178, 339, BStBl II 1995, 836). Zugleich musste der entsprechende Nutzungswert korrespondierend beim Altanteiler als Sonstige Einkünfte versteuert werden. Diese, im Anwendungsbereich der Nutzungswertbesteuerung entwickelten Grundsätze, sind nach Ansicht des Senats nicht auf Altanteilswohnungen, die sich im Privatvermögen befinden, anzuwenden.

34

d) Im Urteilsfall vom 16.06.2021, X R 3/20 (BFHE 273, 504, BFH/NV 2022, 252) musste der Bundesfinanzhof nicht entscheiden, ob das Miet- bzw. Nutzungswert für die einem Altanteiler überlassene Wohnung auf dem Hof als abziehbare Sonderausgabe zu qualifizieren ist. Es wird in dieser Entscheidung jedoch die Frage aufgeworfen, ob sich der Bundesfinanzhof weiterhin der Auffassung der Finanzverwaltung anschließen könnte, dass nicht dieser Nutzungswert, sondern allein ein Betrag in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Sonderausgabe abziehbar ist.

35

e) Nach Ansicht des erkennenden Senates ist der Verwaltungsmeinung im BMF-Schreiben vom 11.03.2010 nicht zu folgen. § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG regelt im Zusammenhang des Abzugs von Versorgungsleistungen als Sonderausgaben, dass „Satz 2 (...) auch für den Teil der Versorgungsleistungen, der auf den Wohnteil eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft entfällt“, gilt. Zu dieser Aussage sah sich der Gesetzgeber wohl deshalb bewogen, da eine steuerliche Begünstigung von ab 2008 vereinbarten Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen nur noch für das abschließend in § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a bis c EStG benannte Vermögen möglich ist, der Wohnteil eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs aber nicht (mehr) zum Betriebsvermögen zählt (vgl. insoweit § 13 Abs. 4 und 5 EStG). Wenn der Gesetzgeber ausdrücklich anordnet, dass auch eine dem steuerrechtlichen Privatvermögen zuzuordnende Hofwohnung privilegierter Bestandteil einer begünstigten Hofübergabe ist, dann ist es nach Ansicht des Senates folgerichtig, sämtliche hiermit im Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Lasten des Verpflichteten steuerlich abzubilden (vgl. Redding in: jurisPR-SteuerR 20/2022 Anm. 2, Korn in: KöSDI 2022, 22594, 22596; Kulosa in: HFR 2022, 215, 219). Hierzu gehört auch der Wohnwert der überlassenen Altanteilswohnung, da er – wie die weiteren Sachleistungen – ebenfalls zu den Versorgungsleistungen zählt.

36

§ 10 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG dient gerade dazu, Versorgungsleistungen, die auf den Wohnteil entfallen, trotz der Zuordnung dieser Wohnungen zum Privatvermögen als abziehbar zu behandeln. Für das Realstrichung (heute § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG) lässt es die höchstrichterliche Rechtsprechung unter Berufung auf § 15 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes ausdrücklich zu, auch den Nutzungswert als Sonderausgabe abzuziehen (vgl. BFH-Urteil vom 12.04.2000 XI R 127/96, BFHE 192, 75, BStBl II 2002, 1), wie der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 16.06.2021, X R 3/20 (BFHE 273, 504, BFH/NV 2022, 252) betont.

37

In Anlehnung an die zum Realstrichung ergangene Rechtsprechung sieht der erkennende Senat in der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung eine „Naturalversorgungsleistung“, die einer geldwerten Sachleistung (Ausgabe) gleichzusetzen ist, da die Wohnungsüberlassung Bestandteil einer Gesamtversorgungsleistung nach dem Versorgungsvertrag vom ... 2015 ist und nicht losgelöst vom gewährten Taschengeld als weiterer Versorgungsleistung gesehen werden kann. Zu den geldwerten Sachleistungen zählt demzufolge auch der Mietwert der überlassenen – für den Verpflichteten nicht anderweitig nutzbaren – Wohnung. Der Fall, dass der Versorgungsberechtigte mit dem ihm gewährten (höheren) Barunterhalt selbst eine Wohnung mietet, kann für den Bereich des Sonderausgabenabzugs nicht anders behandelt werden als der vorliegende Fall, in dem sich die Versorgungsleistung aus (niedrigerem) Barunterhalt und unentgeltlicher Wohnungsüberlassung zusammensetzt. Der Versorgungsberechtigte hat

den Wert der Sachleistung wie auch den Barunterhalt als sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern.

38

Für eine an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtung ist demnach zusätzlich auch der Jahreswert des Wohnrechts im Rahmen des Sonderausgabenabzugs anzusetzen, den die Beteiligten unstreitig mit 3.564 € jährlich beziffert haben. Denn der Kläger kann aufgrund der Versorgungszusage den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert dieser Wohnung nicht selbst oder durch Vermietung nutzen, sondern muss ihn den Altenteilern überlassen, ist also auch durch diese Form der Altenteilsleistung wirtschaftlich belastet. Unbare Altenteilsleistungen sind mit ihrem tatsächlichen Wert anzusetzen. Wird ein Einzelnachweis nicht geführt, so ist die Höhe der Aufwendungen zu schätzen (vgl. BFH-Urteil vom 23.05.1989, X R 34/86, BFHE 157, 161, BStBl II 1989, 784). In sinngemäßer Anwendung des § 15 Abs. 2 BewG ist der Wohnwert mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen, vorliegend mit einem Betrag von 3.564 €. Dieser ergibt sich für das Streitjahr aus einem Mietwert von 3 € pro Quadratmeter in B bei einer Wohnfläche von 99 qm. Die Beteiligten haben diesen Wert unstreitig gestellt. Aus Sicht des Gerichts erscheint der Wert nach Aktenlage zutreffend.

II.

39

Die Einkommensteuer des Klägers errechnet sich demnach gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO für das Streitjahr 2020 wie folgt:

zu versteuerndes Einkommen bisher	... €
Abzug des Wohnwertes der Altenteilswohnung als Sonderausgabe	- 3.564 €
zu versteuerndes Einkommen laut Urteil	... €
Einkommensteuer nach Grundtarif laut Urteil (mit Progressionsvorbehalt)	... €
ab Ermäßigung für Handwerkerleistungen	... €
festzusetzende Steuer laut Urteil:	... €

III.

40

Die Kostenentscheidung folg aus § 135 Abs. 1 FGO, nach der der unterlegene Beklagte die Kosten des Verfahrens zu tragen hat.

IV.

41

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Sache zuzulassen.