

Urteil vom 19. Februar 2013, IX R 31/11

Bindungswirkung des Einkommensteuerbescheids für die Beihilfe; Zurechnung der Einkünfte aus einem Erbbaugrundstück

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 3, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 24a S 3, EStG § 24a S 4, EStG § 24a S 5, AO § 39 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, AO § 157 Abs 2, FGO § 40 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, BAFöG § 21, BAFöG § 22, BAFöG § 24, BBG § 80 Abs 1 S 1, BBG § 80 Abs 1 S 3, BBG § 80 Abs 4, BBhV § 4 Abs 1 S 1, BBhV § 4 Abs 1 S 4, ErbbauV § 1 Abs 1, ErbbauV § 9 Abs 2, EStG VZ 2008

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 31. August 2011, Az: 10 K 143/10

Leitsätze

1. NV: Werden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, so sind sie bei einem Streit über die Zurechnung der Einkünfte trotz fehlender Auswirkung auf die Höhe der Steuerfestsetzung beschwert, soweit dem dort ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 80 Abs. 1 Sätze 1 und 3, Abs. 4 BBG i.V.m. § 4 Abs. 1 und 4 BBhV Bindungswirkung für die Gewährung von Beihilfe für den Ehegatten des Beihilfeberechtigten zukommt.
2. NV: Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer als Inhaber (Eigentümer, sonstiger Nutzungsberechtigter, tatsächlich Nutzender) die maßgebenden wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über das Nutzungsobjekt innehat und damit eine Vermietertätigkeit selbst (ggf. auch durch einen Vertreter oder Verwalter) ausübt.
3. NV: Nutzungsberechtigter in diesem Sinne kann auch derjenige sein, dem ein Erbbaurecht zur Ausübung überlassen wurde. Das noch fortbestehende dinglich gesicherte Erbbaurecht steht einer dahin gehenden schuldrechtlichen Nutzungsvereinbarung nicht entgegen.

Tatbestand

- 1 I. Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2008) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Neben einer Altersrente bezog der Kläger Versorgungsbezüge als beihilfeberechtigter Bundesbeamter im Ruhestand. Die Klägerin verfügt nicht über eigene (Alters-)Einkünfte. Streitig ist, ob der vom Kläger als eigene Einkünfte erklärte Überschuss aus einem im Eigentum der Klägerin stehenden, mit einem Erbbaurecht belasteten Grundstück dem Kläger oder der Klägerin zuzurechnen ist.
- 2 Bereits im Jahr 1961 wurde an dem maßgeblichen Grundstück von dem seinerzeitigen Eigentümer ein Erbbaurecht auf 99 Jahre zugunsten eines Dritten bestellt. Im Rahmen der notariellen Erbbaurechtsbestellung vereinbarten die Parteien u.a. einen jährlichen Erbbauzins von 16.500 DM (8.436 €), der in das Grundbuch einzutragen war. Außerdem trafen die Parteien eine schuldrechtliche Vereinbarung über die Anpassung des Erbbauzinses bei Änderung der wirtschaftlichen Verhältnisse. Bei einer etwaigen Änderung des Erbbauzinses war eine Grundbuchberichtigung durchzuführen.
- 3 Der Kläger übertrug mit notariell beurkundetem Vertrag vom 15. Oktober 1969 das --von ihm zwischenzeitlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworbene-- Eigentum an dem erbbaubelasteten Grundstück unentgeltlich auf die Klägerin, die mit sofortiger Wirkung neben den "Nutzungen und öffentlichen Lasten" aus dem Grundstück auch das darauf lastende Erbbaurecht "mit allen sich daraus ergebenden Verpflichtungen zur weiteren Duldung" übernahm. Im Vorgriff darauf hatte die Klägerin bereits am 8. Oktober 1969 privatschriftlich "alle Einkünfte, die im Laufe (ihrer) Ehezeit aus diesem Grundstück erzielt werden", dem Kläger "unwiderruflich abgetreten". Auf demselben Schriftstück hatte der Kläger taggleich die Annahme dieser Abtretung erklärt.
- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ermittelten die Kläger Einkünfte aus dem Erbbaugrundstück in

Höhe von (unstreitig) 83.186 €, die sie ausschließlich dem Kläger als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zurechneten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr indes die Einkünfte in der erklärten Höhe bei der Klägerin als Grundstückseigentümerin und ermittelte Altersentlastungsbeträge nach § 24a EStG in Höhe von 133 € für den Kläger und 1.748 € für die Klägerin, insgesamt also 1.881 €. Einen Antrag der Kläger auf schlichte Änderung des Einkommensteuerbescheides mit Blick auf die Zurechnung der Einkünfte aus dem erbbaurechtsbelasteten Grundstück lehnte das FA ab. Der Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.

- 5 Die hiergegen erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) vertrat die Auffassung, das Abtretungsverbot für noch nicht fällige (dingliche) Erbbauzinsleistungen nach § 9 Abs. 2 des Erbbaurechtsgesetzes (Erbbaurechtsgesetz) verhindere das notwendige Verbleiben des Klägers in der "Vermieter- bzw. Verpächterstellung", obgleich sich "nach außen" nichts geändert habe. Daneben liege ein stillschweigend vorbehaltenes, vertragliches Nutzungsrecht trotz jahrzehntelanger Durchführung schon deshalb nicht vor, weil keine (zusätzlichen) schuldrechtlichen Vereinbarungen über den Erbbauzins getroffen worden seien. Die tatsächliche Überlassung des Entgelts von der Klägerin an den Kläger sei bloße Einkommensverwendung.
- 6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1 EStG). Zur Begründung tragen sie vor, die Gestaltung sei nur gewählt worden, um die Klägerin für den Fall der Ehescheidung finanziell abzusichern. Entsprechend führe die Vorausabtretung wirtschaftlich lediglich zu einer (unentgeltlichen) Grundstücksübertragung unter Vorbehaltsnießbrauch. Die Erbbauzinseinkünfte seien weiter dem Kläger zuzurechnen, der wirtschaftlich in der Stellung eines (obligatorisch) Nutzungsberechtigten verblieben sei. Im Außenverhältnis trete (allein) der Kläger als Vermieter auf und im Innenverhältnis lägen alle Chancen und Risiken der Entwicklung des (indexierten) Erbbauzinses bei ihm. Er allein könne über das Konto verfügen, auf dem der vereinnahmte Erbbauzins eingehe. Eine Zahlung der darauf entfallenden Einkommensteuerschuld sei der Klägerin deshalb gar nicht möglich. Entgegen der Auffassung des FG komme es auf die Frage der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Abtretung nicht an.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung des FA vom 27. April 2010 und den Ablehnungsbescheid vom 15. Dezember 2009 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2008, zuletzt geändert durch Bescheid vom 4. Februar 2010, dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus dem mit dem Erbbaurecht belasteten Grundstück in Höhe von 83.186 € anstelle der Klägerin nunmehr dem Kläger zugerechnet werden.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet und führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst durch Stattgabe der Klage. Zu Unrecht hat das FG --entgegen § 39 der Abgabenordnung (AO)-- die Einkünfte aus dem Erbbaugrundstück der Klägerin zugerechnet.
- 10 1. Im Ergebnis zutreffend ist das FG von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen.
- 11 a) Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den angefochtenen Steuerverwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Die Beschwer muss sich dabei grundsätzlich aus der Steuerfestsetzung selbst und damit dem Tenor des angefochtenen Bescheides ergeben; denn die festgestellten Besteuerungsgrundlagen sind nach § 157 Abs. 2 AO lediglich Teil der nicht selbständig anfechtbaren Begründung des Steuerbescheides. Etwas anderes gilt nur, wenn und soweit den Besteuerungsgrundlagen (gesetzliche) Bindungswirkung für andere Bescheide zukommt (vgl. etwa zur Bindungswirkung der in einem Steuerbescheid ausgewiesenen positiven Einkünfte nach §§ 21, 22, 24 des Bundesausbildungsförderungsgesetzes: Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 9. Juli 1992 5 B 113/92, Buchholz 436.36 § 21 BAföG Nr. 18; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Mai 1996 III R 49/93, BFHE 180, 238, BStBl II 1996, 654; vom 20. Dezember 1994 IX R 124/92, BFHE 176, 409, BStBl II 1995, 628).
- 12 b) Im Streitfall besteht die Rechtsverletzung nicht in einer zu hohen Steuerfestsetzung. Denn entgegen der Auffassung des FG führt die von den Klägern begehrte Änderung der Einkünftezurechnung nicht --über einen

höheren Altersentlastungsbetrag-- zu einer Minderung der Steuerfestsetzung selbst. Nach § 24a Satz 5 EStG liegt der Altersentlastungshöchstbetrag für beide Kläger bei jeweils 36,8 % der relevanten Einkünfte bzw. bei höchstens 1.748 €: Beide Ehegatten hatten im Jahr 2006 ihr 64. Lebensjahr vollendet und gehörten somit nach § 24a Sätze 3 und 4 EStG (erst) ab 2007 zum begünstigten Personenkreis. Der Höchstbetrag von 1.900 €, den das FG seiner Prüfung zugrunde gelegt hat, gilt indes nur für Steuerpflichtige, die die maßgeblichen Voraussetzungen bereits ab dem Jahr 2005 erfüllt haben.

- 13** c) Zu Recht hat das FG allerdings eine Beschwer aufgrund der Bindungswirkung des Steuerbescheides für den Beihilfeanspruch der Klägerin nach § 80 Abs. 1 Sätze 1 und 3, Abs. 4 des Bundesbeamtengesetzes i.V.m. § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 4 der Bundesbeihilfeverordnung (BBhV) bejaht. Nach der Verordnungsermächtigung im Bundesbeamtengesetz wird Beihilfe auch für Aufwendungen der Ehegattin eines Versorgungsempfängers gewährt, die kein zur wirtschaftlichen Selbständigkeit führendes Einkommen hat. Konkretisierend regelt die BBhV in § 4 Abs. 1 Satz 1, dass die Ehegattin eines Beihilfeberechtigten nur dann (selbst) berücksichtigungsfähig ist, wenn der Gesamtbetrag ihrer (eigenen) Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG oder vergleichbarer ausländischer Einkünfte im zweiten Kalenderjahr vor Beantragung der Beihilfe 17.000 € nicht übersteigt. Nach Satz 4 der Vorschrift ist der Gesamtbetrag der Einkünfte durch Vorlage einer Ablichtung des Steuerbescheides nachzuweisen. Da die Klägerin durch die --unzutreffende, für die Entscheidung über die Beihilfefähigkeit der Ehefrau jedoch bindende-- Zurechnung von Einkünften aus dem Erbbaubelasteten Grundstück diese Einkünftegrenze überschreiten würde, ist sie i.S. des § 40 Abs. 2 FGO beschwert.
- 14** 2. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, weil das FG die Einkünfte aus dem Erbbaugrundstück zu Unrecht der Klägerin zugerechnet hat. Soweit das FG dabei ausschließlich auf das zivilrechtliche Abtretungsverbot nach § 9 Abs. 2 ErbbauRG abgestellt hat, hat es § 39 AO verletzt.
- 15** a) Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der sie "erzielt", d.h. der den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklicht. Den objektiven Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, wer als Inhaber (Eigentümer, sonstiger Nutzungsberechtigter, tatsächlich Nutzender) die maßgebenden wirtschaftlichen Dispositionsbefugnisse über eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter ("das Nutzungsobjekt") innehat und damit eine Vermietertätigkeit selbst (ggf. auch durch einen Vertreter oder Verwalter) ausübt (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 2009 IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863, m.w.N.).
- 16** b) Die vom Kläger vereinnahmten Erbbauzinsen stellen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung des Erbbaugrundstücks nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar (vgl. BFH-Urteil vom 20. September 2006 IX R 17/04, BFHE 215, 139, BStBl II 2007, 112, m.w.N.). Denn steuerrechtlich umfasst das Erbbaurechtsverhältnis nach § 1 Abs. 1 ErbbauRG das veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Oberfläche des (belasteten) Grundstücks ein Bauwerk zu haben; als solches steht es einem Miet- oder Pachtverhältnis gleich. Die Besonderheit des Erbbaurechts besteht nur darin, dass die Rechtsbeziehungen verdinglicht werden, so dass sie auch zwischen den Nachfolgern im Erbbaurecht und im Grundstückseigentum gelten (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2003 IX R 65/02, BFHE 203, 355, BStBl II 2005, 159, m.w.N.).
- 17** c) Trotz dieser "dinglichen Wirkung" ist der --grundsätzlich dem Grundstückseigentümer zustehende-- Erbbauzinsanspruch im Streitfall mit der (unentgeltlichen) Übertragung des Erbbaugrundstücks nicht auf die Klägerin übergegangen, sondern beim Kläger verblieben. Denn nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sind --abweichend von der abgabenrechtlichen Grundregel des § 39 Abs. 1 AO und der zivilrechtlichen Regelung des § 9 Abs. 2 ErbbauRG-- Wirtschaftsgüter dann nicht dem (Grundstücks-)Eigentümer zuzurechnen, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann.
- 18** aa) Mit Vertrag vom 15. Oktober 1969 hat der Kläger das Eigentum an dem erbbaurechtsbelasteten Grundstück unentgeltlich auf die Klägerin übertragen, die damit sowohl die "Nutzungen" aus dem Grundstück wie auch die sich aus dem Erbbaurecht ergebenden "Verpflichtungen zur weiteren Duldung" übernahm. Nicht zu den insoweit individualvertraglich auf die Klägerin übertragenen "Nutzungen" zählte der Zinsanspruch aus dem Erbbaurecht; dieses Wirtschaftsgut ist beim Kläger verblieben, da diesem nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, insbesondere nach den zwischen den Beteiligten getroffenen vertraglichen Vereinbarungen, auch nach der Übertragung des Eigentums am Grundstück wirtschaftlich --i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO-- die Stellung eines Nutzungsberechtigten am Erbbaurecht zukommt. Entgegen der Auffassung des FG erschöpft sich die (Voraus-)Abtretung der Zinseinkünfte aus dem Erbbaurecht im Streitfall nicht in einer --einkommensteuerrechtlich

unerheblichen-- Verwendung erzielter Einkünfte, sondern führte rechtlich zu dem Ergebnis, dass dem Kläger die Einkunftsquelle selbst zur (eigenen) Nutzung verblieb.

- 19** Zwar kann eine (Voraus-)Abtretung als solche aus steuerrechtlicher Sicht auch für eine bloße Verwendung eigener (künftiger) Einnahmen sprechen (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 1979 III R 88/77, BFHE 128, 85, BStBl II 1979, 540). Aus den vom FG festgestellten, den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Tatsachen ergibt sich im Streitfall jedoch, dass dem Kläger nicht nur (bereits "erzielte") Einkünfte aus dem Erbbaurecht abgetreten, sondern die mit der Erbbaurechtsbestellung verbundenen grundlegenden Rechtspositionen --insbesondere das Recht zur schuldrechtlichen Anpassung der Zinsansprüche und zum Einzug der fälligen Forderungen-- übertragen wurden. Unstreitig trat der Kläger nach der Grundstücksübertragung unverändert weiter als Erbbauverpflichteter nach außen auf, verhandelte über die Anpassung des Erbbauzinses und vereinnahmte die insoweit fälligen Zahlungen. Diese Handhabung entsprach dem Willen der Parteien, wonach sich die Grundstücksübertragung wirtschaftlich erst im Fall der Beendigung der Ehe zugunsten der Klägerin auswirken sollte. Die Beschränkung der (Voraus-)Abtretung auf die Ehezeit steht einer wirksamen Nutzungsüberlassung an den Kläger bis zur tatsächlichen Beendigung der Ehe nicht entgegen. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn diese auflösende Bedingung schon vor ihrem Eintreten als Eingriff in die Dispositionsbefugnis des Nutzungsberechtigten anzusehen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 19. November 2003 IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079). Dafür bestehen im Streitfall indes keine Anhaltspunkte; der Kläger hat vielmehr für die Ehezeit eine gesicherte Rechtsposition erlangt, durch die er die Klägerin als Grundstückseigentümerin von der Einwirkung auf das Erbbaurechtsverhältnis ausschließen kann. Der wirtschaftliche Zweck der Grundstücksübertragung erschöpft sich insoweit in einem (künftigen) Sicherungszweck zugunsten der Klägerin.
- 20** bb) Die Zurechnung der Einkünfte gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO beim Kläger scheitert auch nicht am Abtretungsverbot des § 9 Abs. 2 ErbbauRG. Soweit das FG ein umfassendes Nutzungsrecht des Klägers allein deshalb für ausgeschlossen hält, weil eine Übernahme der dinglichen Rechte und Pflichten im Fall des Erbbaurechts zivilrechtlich nicht möglich sei, berücksichtigt es nicht, dass Nutzungsberechtigter im steuerrechtlichen Sinn auch derjenige sein kann, dem --wie hier-- ein dinglich gesichertes Nutzungsrecht entgeltlich oder unentgeltlich, formlos oder konkludent zur Ausübung überlassen wurde (vgl. BFH-Urteil vom 6. September 2006 IX R 13/05, BFH/NV 2007, 406). Das noch fortbestehende dingliche, von der Klägerin nicht ausgeübte Erbbaurecht steht mithin einer steuerrechtlich beachtlichen schuldrechtlichen Nutzungsvereinbarung nicht entgegen.
- 21** 3. Die Sache ist spruchreif. Dem Kläger sind die --der Höhe nach unstreitigen-- Einkünfte aus dem Erbbaugrundstück gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO als Nutzungsberechtigtem zuzurechnen.
- 22** 4. Dem FA wird die Berechnung der Steuer übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de