

---

**Datum:** 25.07.2003  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 8529/98  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2003:0725.10K8529.98.00

---

**Tenor:**

Der Feststellungsbescheid vom 28. Oktober 1996 und die Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 1998 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Einkünfte eines Grundstücks den Klägern oder der Beigeladenen zuzurechnen sind.

2

Die Klägerin ist eine Grundstücksgemeinschaft bestehend aus den Herren X und Y. Ursprünglich war ihr Vater V Eigentümer des Grundstücks "...", einem Wohn- und Geschäftshaus. Mit notariellem Vertrag vom 4. Juni 1991 übertrug V mit Zustimmung seiner im Jahr 1914 geborenen Ehefrau ..., der Mutter der Kläger (Beigeladene), mit sofortiger Wirkung das Grundstückseigentum im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Als Gegenleistung durch die Erwerber war lediglich die Übernahme der Belastungen des Grundstücks und die Einräumung eines Nießbrauchsrechts zugunsten des V vereinbart. Im Übertragungsvertrag wies der Notar ausdrücklich auf den Nießbrauchserlass und die hierzu ergangene Rechtsprechung hin. Unterschrieben wurde der Vertrag von V, X, Y und der

3

Beigeladenen. Das Grundstück war bis zu diesem Zeitpunkt durch die "... der ehemaligen DDR als Treuhänder verwaltet worden. X, der die Verwaltung des Grundstücks übernehmen sollte, hatte den Mietern bereits im Frühjahr 1991 mitgeteilt, dass die Mietzahlungen ab Juli 1991 auf das Konto ... bei der ..., Kontoinhaber ..., überwiesen werden sollten, da der bisherige Verwaltungsvertrag mit der ... zum 30. Juni 1991 auslaufen werde. V verstarb jedoch bereits am 12. Juni 1991.

Im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs war das Erdgeschoss an einen gewerblichen Mieter vermietet. Dieser Vertrag war im März 1991 von V abgeschlossen worden. Die beiden Wohnungen im 1. OG und die Wohnung in 2. OG waren noch von der ... an private Mieter vermietet worden. Die bestehenden Mietverträge wurden fortgeführt. 4

Mit privatschriftlichem Vertrag vom 1. Juli 1991 räumten X und Y der Beigeladenen ein unentgeltliches Nießbrauchsrecht an dem Grundstück ein. Eine Eintragung des Rechts ins Grundbuch erfolgte nicht. Nach Tz 3 des Vertrags hatte die Beigeladene alle Aufwendungen zu tragen, die mit dem Grundstück im Zusammenhang standen. X und Y verpflichteten sich des Weiteren, die Beigeladene bei der Erfüllung der ihr obliegenden Pflichten zu unterstützen. Die dabei entstehenden Kosten sollten erstattet werden. Ohne Einzelnachweis sollten die steuerlich abzugsfähigen Beträge erstattet werden. Die bestehenden Mietverträge wurden weder mit der Beigeladenen als Vermieterin neu abgeschlossen noch erfolgte eine schriftlich dokumentierte Anzeige des Eintritts der Beigeladenen in diese Mietverträge gegenüber den Mietern. Einer der Mieter, der die Miete für Juli 1991 noch auf das alte Konto überwiesen hatte, wurde von X mit Schreiben vom 18. Juli 1991 nochmals auf die o.a. neue Kontoverbindung hingewiesen. Als Inhaberin des Kontos war die Beigeladene angegeben. 5

Die Mietzahlungen erfolgten in der Folgezeit auf das o.a. Konto, dessen Inhaberin unstreitig die Beigeladene nach dem Tode des V war. Die Kontoauszüge wiesen X, der die Verwaltung des Grundstücks übernommen hatte, als Auszugsempfänger und die Beigeladene als Inhaberin des Kontos aus. X hatte zum Zwecke der Verwaltung des Grundstücks auch Kontovollmacht. Er führte den gesamten Schriftverkehr mit den Mietern, der Gemeinde, den Versorgungsunternehmen, der Bank, der Versicherung und den Handwerkern. Sämtliche Rechnungen lauteten auf X, die dieser vom o.a. Konto überwies. Allerdings war die Beigeladene die einzige, die von dem Konto, auf dass die Mieteinnahmen flossen, auch private Ausgaben bestritt. 6

Im Oktober des Streitjahres verstarb die Mieterin einer Wohnung im 1. OG. Der Mietvertrag mit dem neuen Mieter M wurde zum 1. November 1994 von der Beigeladenen abgeschlossen. 7

Die Vermietungseinkünfte aus dem Grundstück wurden in den Einkommensteuererklärungen der Beigeladenen erklärt, die beim Finanzamt Sankt Augustin veranlagt wird. Für die Jahre 1991 bis 1993 folgte das Finanzamt Sankt Augustin dieser Zurechnung, nicht aber für das Streitjahr 1994, in dem die Beigeladene Einkünfte von .... DM erklärte. Zur Begründung führte es aus, mangels Eintragung im Grundbuch liege keine wirksame Bestellung eines Nießbrauchsrechts vor. Der Bevollmächtigte von X und Y, der auch die Beigeladene steuerlich vertritt, erklärte darauf hin, dass zwar ein wirksam bestelltes Nießbrauchsrecht mangels Eintragung in das Grundbuch nicht vorliege, dass aber jedenfalls ein obligatorisches Nutzungsrecht vereinbart worden sei, bei dem sich die Beteiligten an den Vorschriften über den Nießbrauch orientiert hätten. 8

Der Aufforderung des Finanzamts Sankt Augustin zur Abgabe einer Feststellungserklärung für das Streitjahr kamen X und Y nicht nach. Mit Feststellungsbescheid vom 28. Oktober 9

1996 rechnete der Beklagte die von der Beigeladenen in ihrer Einkommensteuererklärung erklärten Vermietungseinkünfte mit geringfügigen Abweichungen von der Erklärung X und Y unter Hinweis auf die BFH-Urteile vom

26. April 1983 VIII R 205/80 (BFHE 138, 242, BStBl II 1983, 502) und vom 10

29. November 1983 VIII R 215/79 (BFHE 140, 199, BStBl II 1984, 366) in Höhe von jeweils ... 11  
DM zu. Der Einspruch der Kläger wurde mit Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 1998 als unbegründet zurückgewiesen. In der Einspruchsentscheidung wird maßgeblich darauf abgestellt, dass die Verwaltung des Grundstücks ausschließlich durch X erfolgt sei und dass der Eintritt der Beigeladenen in die Mietverträge den Mietern nicht angezeigt worden sei.

Ende 1998 bat X die Mieter, ein von ihm vorgefertigtes an die Beigeladene gerichtetes Schreiben zu unterzeichnen, mit dem die Mieter bestätigen sollten, dass sie bereits vorab über den Wechsel des Vermieters mündlich informiert worden seien und dem Vermieterwechsel auch mündlich zugestimmt hätten. Diese Schreiben wurden von den Mietern ... (1. OG) und ... (2. OG) unterschrieben und zurückgesandt. 12

Die Klägerin trägt vor, die Mieter seien bereits im Jahr 1991 mündlich durch X darüber informiert worden, dass Vermieterin nunmehr die Beigeladene gewesen sei. Sie sei alleinige Inhaberin des Kontos gewesen, auf das die Mietzahlungen erfolgt seien. Neue Mietverträge seien von der Beigeladenen selbst abgeschlossen worden. Es sei unschädlich, dass das Grundstück durch X für die Beigeladene verwaltet worden sei, weil diese bei Einräumung des Nießbrauchsrechts bereits 77 Jahre alt gewesen sei. Hinzu komme, dass X zu einer Zeit Hausverwalter war, als V noch Eigentümer gewesen sei und daher sämtlichen Mietern bekannt gewesen sei. Vor diesem Hintergrund könne nicht entscheidend sein, dass die Handwerkerrechnungen X als Adressaten auswiesen. Zwei der vier Mieter hätten im Übrigen die mündliche Vertragsübernahme durch die Klägerin mit Schreiben vom 24. November 1998 schriftlich bestätigt. Hinsichtlich des Mieters M sei die Ansicht des Beklagten vollends unverständlich, weil dieser Mietvertrag durch die Beigeladene selbst abgeschlossen worden sei. Der damalige Geschäftsführer des gewerblichen Mieters (Firma "...") habe bislang nicht erreicht werden können. Darüber hinaus sei aus den Kontoauszügen ersichtlich, dass von dem Konto neben den Hauskosten auch persönliche Ausgaben der M bestritten worden seien. Daraus ergebe sich, dass sie trotz Kontovollmacht des X vollumfänglich über das Konto habe verfügen können. 13

Letztlich komme es auf diese Frage jedoch nicht an. Denn vor der unentgeltlichen Übertragung auf X und Y sei V Vertragspartner der Mieter gewesen. Nach den vom Beklagten selbst angeführten Kriterien und dem BFH-Urteil vom 8. März 1994 IX R 37/90 (BFH/NV 1994, 868) sei die Vermieterstellung, die unstreitig zunächst V innegehabt hätte, nicht allein durch die unentgeltliche Übertragung des Grundstücks auf X und Y auf diese übergegangen. Die Mieter hätten von diesem Eigentümerwechsel und schon gar nicht von dem damit verbundenen Vermieterwechsel Kenntnis erlangt. Daher sei eine Zurechnung der Einkünfte zu X und Y gar nicht möglich. Die Einkünfte hätten allenfalls der Erbengemeinschaft nach V (bestehend aus X und Y und der Beigeladenen) zugerechnet werden können. Bereits deshalb sei der angefochtene Feststellungsbescheid aufzuheben. 14

Die Einräumung des Nießbrauchsrechts sei schließlich auch nicht aus Gründen der Steuerersparnis erfolgt. Allen Beteiligten sei bei Vertragsabschluss bekannt gewesen, dass erhebliche Enthaltungsaufwendungen anfallen würden. Die sich aus diesen Aufwendungen ergebenden Verluste würden bei X und Y zu einer weit höheren Steuerersparnis geführt haben. Es dürfe nicht unberücksichtigt bleiben, dass es im Streitfall offensichtlich nicht darum 15

gegangen sei, tatsächliche wirtschaftliche Verhältnisse rechtsmissbräuchlich zu gestalten. Als V sich den Nießbrauch in dem Vertrag über die vorweggenommene Erbfolge vorbehalten habe, seien alle Beteiligten angesichts der voll intakten Ehe der Eltern davon ausgegangen, dass damit auch die Versorgung der Beigeladenen sichergestellt sei. Daher sei mit dem Vertrag vom

1. Juli 1991 nur das nachgeholt worden, dass die Beteiligten von Anfang an gewollt hätten. Der Beratungsfehler des Notars dürfe nicht den Beteiligten angelastet werden. 16

Die Klägerin beantragt sinngemäß, den Feststellungsbescheid vom 28. Oktober 1996 und die Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 1998 aufzuheben, hilfsweise Vertagung. 17

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise Vertagung zum Zwecke der Zeugenvernehmung, äußerst hilfsweise die Zulassung der Revision. 18

Der Beklagte ist der Ansicht, die Mitteilung der Konto-Inhaberschaft der Beigeladenen an die Mieter reiche nicht aus, um eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme zu bewirken. Auch die von den Mietern im Jahr 1998 schriftlich bestätigte Information über den Vermieterwechsel genüge nicht, um eine Vertragsübernahme annehmen zu können. Nach der Rechtsprechung des BGH sei die Änderung eines Mietverhältnisses in einem so wesentlichen Punkt wie der Identität der Vertragsparteien formbedürftig (BGH-Urteil vom 29. November 1978 VIII ZR 263/77, DB 1979, 254). Bei einer geänderten Zurechnung könnten im Übrigen nicht alle erklärten Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt werden, insbesondere nicht die X in Rechnung gestellten Zinsen für das auf ihn lautende Darlehn bei der ... in Höhe von ... DM. Ferner könnten die Fahrtkosten von X nur mit 0,52 DM und nicht mit 0,60 DM je Kilometer berücksichtigt werden. 19

Die Verfahren 10 K 6803/98 (Einkommensteuer 1994 bis 1996) und 10 K 50/99 (Einkommensteuer 1997) wurden mit Beschluss vom 30. Mai 2001 zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden. Nach einem Wechsel des zuständigen Einzelrichters wurde M mit Beschluss vom 28. Mai 2003 auf der Grundlage von § 174 Abs. 5 AO 1977 zum Verfahren beigeladen (BFH-Urteil vom 13. März 1997 III R 300/94, BFH/NV, 1997, 659). Mit Beschluss vom 20. Juni 2003 wurde der Rechtsstreit auf der Grundlage von § 6 Abs. 3 FGO nach Anhörung der Beteiligten auf den Senat zurückübertragen. 20

## **Entscheidungsgründe** 21

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtswidrig, weil die Vermietung Einkünfte im Streitfall der Beigeladenen zuzurechnen sind. 22

1. Einkünfte sind dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG). 23

a) Während die Zurechnung von Kapitalerträgen im Allgemeinen der wirtschaftlichen Inhaberschaft an dem zu Grunde liegenden Kapitalvermögen folgt (BFH-Urteile vom 20. Januar 1999 I R 69/97, BFHE 188, 254, BStBl II 1999, 514, vom 30. Januar 1986 IV R 125/83, BFHE 146, 59, BStBl II 1986, 404; vom 4. Dezember 1996 I R 99/94, BFHE 182, 131, BStBl II 1997, 404), ist für die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach ständiger Rechtsprechung nicht maßgeblich, ob der Steuerpflichtige rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Mietobjekts ist und wem letztlich das wirtschaftliche Ergebnis der Vermietung zugute kommt. Unabhängig von der Frage, wem das zu Leistungserbringung verwendete Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, ist vielmehr entscheidend, wer den Tatbestand 24

der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwirklicht. Das ist derjenige, der die rechtliche oder tatsächliche Macht hat, eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen; er muss Vermieter oder Verpächter und damit Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag oder Pachtvertrag sein (BFH-Urteile vom 16. April 2002 IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152, vom 13. Oktober 1992 IX R 17/88, BFH/NV 1993, 227, vom 31. Oktober 1989 IX R 216/84, BFHE 159, 319, BStBl II 1992, 506, vom 15. April 1986 IX R 52/83, BFHE 146, 415, BStBl II 1986, 605, vom 25. April 1995 IX R 41/92 BFH/NV 1996, 122).

b) Durch die bloße Übertragung eines Grundstücks wird die Vermieterstellung ebenso wenig berührt wie durch die Einräumung eines - dinglichen oder obligatorischen - Nutzungsrechts. Ein zivilrechtlicher Eigentumsübergang hat zwar zur Folge, dass der Erwerber mit Eigentumsübergang zivilrechtlich in die bestehenden Mietverträge eintritt (§ 571 Abs. 1 BGB a.F.). Für die einkommensteuerrechtliche Zurechnung der Einkünfte ist aber maßgebend, ob der Erwerber die Vermieterstellung tatsächlich vollständig übernommen hat. Die dazu notwendige rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme setzt den Abschluss einer Vereinbarung des Steuerpflichtigen mit den Mietern oder einer Vereinbarung mit dem Steuerpflichtigen unter Zustimmung der Mieter voraus (BFH-Urteile vom 8. März 1994 IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868, vom 26. April 1983 VIII R 205/80, BFHE 138, 242, BStBl II 1983, 502, vom 14. März 1989 IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694). Das bloße Unterrichten der Mieter und das Überweisen der Mieten auf ein Konto des Steuerpflichtigen genügt diesen Anforderungen nicht (BFH-Urteile vom 14. März 1989 IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694, vom

26. April 1983 VIII R 205/80, BFHE 138, 242, BStBl II 1983, 502). Die Vertragsübernahme muss klar und eindeutig gegeben sein (BFH-Urteil vom 14. März 1989 IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694).

c) Sollen im Verhältnis von nahen Angehörigen zueinander Einkünfte einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet werden, ist - unabhängig von der tatsächlichen Vermieterstellung - zusätzliche Voraussetzung für eine Verwirklichung des Tatbestands der Erzielung von Einkünften durch den nahen Angehörigen, dass zu ihren Gunsten ein bürgerlich-rechtlich wirksames Nutzungsrecht (beispielsweise Nießbrauchsrecht oder obligatorisches Nutzungsrecht) begründet wurde. Dies ist erforderlich, um eine klare Trennung der Verwaltung des eigenen Vermögens und der Verwaltung des Vermögens des nahen Angehörigen zu gewährleisten (BFH-Urteile vom 15. April 1986 IX R 52/83, BFHE 146, 415, BStBl II 1986, 605, vom

14. März 1989 IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694, vom 31. Oktober 1989 IX R 216/84, BFHE 159, 319, BStBl II 1992, 506, vom 25. April 1995 IX R 41/92 BFH/NV 1996, 122).

d) Wird ein Grundstücksnießbrauch nicht im Grundbuch eingetragen, ist kein dingliches Nutzungsrecht entstanden. Da jedoch auch die Vereinbarung eines dem Nießbrauch im Ergebnis entsprechenden Nutzungsrechts auf schuldrechtlicher Grundlage zulässig ist, kann auch eine nur schuldrechtlich gesicherte Rechtsposition zur Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG führen, wenn das Nutzungsrecht tatsächlich durchgeführt wird (BFH-Urteile vom 15. April 1986 IX R 52/83, BFHE 146, 415, BStBl II 1986, 605, vom 25. April 1995 IX R 41/92 BFH/NV 1996, 122 m.w.N.; ferner BMF-Schreiben vom 24. Juli 1998 IV B 3 - S 2253 - 59/98, BStBl I 1998, 914). Erforderlich ist dabei, dass der obligatorisch Nutzungsberechtigte eine gesicherte Rechtsposition erlangt hat und tatsächlich selbst die Stellung des Vermieters oder Verpächters einnimmt (BMF-Schreiben vom 24. Juli 1998 IV B 3 - S 2253 - 59/98, BStBl I 1998, 914).

e) Auf dieser Grundlage kommt der erkennende Senat im Streitfall zu dem Ergebnis, dass die Beigeladene in den Streitjahren den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfüllt hat. Der Senat lässt dabei dahingestellt, ob er ausnahmslos der These des BFH folgt, dass der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums die Vermieterstellung im Allgemeinen nicht berührt und dass für den Eintritt des Eigentumserwerbers in die Vermieterstellung generell eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme in der Form einer Vereinbarung des Steuerpflichtigen mit den Mietern oder einer Vereinbarung mit dem Steuerpflichtigen unter Zustimmung der Mieter erforderlich ist. Dies war in den vom BFH entschiedenen Fällen (z. B. BFH-Urteile vom 8. März 1994 IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868, vom 14. März 1989 IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694, vom 26. April 1983 VIII R 205/80, BFHE 138, 242, BStBl II 1983, 502 vom 15. April 1986 IX R 52/83, BFHE 146, 415, BStBl II 1986, 605) stets das Ergebnis einer wertenden Betrachtung im Einzelfall. So kann es beispielsweise im Erbfolge (Wegfall des ursprünglichen Rechtssubjekts) für die Zurechnung der Einkünfte beim Erben nicht darauf ankommen, ob eine Vertragsübernahme in der Form einer Vereinbarung des Erben mit den Mietern oder zumindest eine Zustimmung der Mieter vorliegt. Ebenso wenig kann es sein, dass die Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung generell in das Belieben der Mieter gestellt wird, die ihre Zustimmung zur Vertragsübernahme erklären oder versagen können.

Im Streitfall kommt das Gericht im Rahmen seiner wertenden Entscheidung bereits unabhängig davon, ob alle Mieter dem Vertragsübergang auf die Beigeladene schon im Jahr 1991 zumindest zugestimmt haben, zu dem Ergebnis, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab Juli 1991 der Beigeladenen zuzurechnen sind. Der Senat unterstellt dabei zugunsten des Beklagten als wahr, dass auch bei Vernehmung der Mieter als Zeugen nicht eindeutig feststellbar sein wird, ob die Mieter dem Vertragsübergang auf die Beigeladene bereits im Jahr 1991 zugestimmt haben, und zwar unabhängig davon, dass bereits zwei der Mieter diese Zustimmung im Laufe des Verfahrens schriftlich bestätigt haben. Von entscheidender Bedeutung ist für das Gericht zunächst, dass das Konto, auf welches die Mieteinnahmen geflossen sind, unabhängig von der Verwaltungsbefugnis des X nicht nur unstreitig der Beigeladenen zuzurechnen war, sondern dass diese als einzige auch private Ausgaben über dieses Konto bestritten hat. X hatte zwar Verfügungsmacht über das Konto, hat davon aber nur verwaltend betreffend das Mietobjekt in Gebrauch gemacht. Hinzu kommt, dass der einzige nach Grundstücksübertragung abgeschlossene neue Mietvertrag von der Beigeladenen abgeschlossen worden ist. Darüber hinaus kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Beteiligten angesichts der voll intakten der Ehe von V und der Beigeladenen mit der Einräumung des Nutzungsrechts zugunsten der Beigeladenen zum 1. Juli 1991 offensichtlich nur das nachgeholt haben, was der Notar bei Abfassung des Übertragungsvertrags zwischen V und X/Y, der von der Beigeladenen noch mit unterzeichnet worden ist, versäumt hat. Der Senat geht dabei aufgrund des wirtschaftlichen Verständnisses und der Lebenserfahrung der beteiligten Richter davon aus, dass die Versorgung der Beigeladenen aus den Einkünften des Grundstücks bereits bei Übertragung des Grundeigentums beabsichtigt war.

31

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

32

3. Der Senat lässt die Revision trotz des Antrags des Beklagten nicht zu, weil es sich im Streitfall um einen besonders gelagerten Einzelfall ohne grundsätzliche Bedeutung handelt.

33

---

