
Datum: 17.06.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3390/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0617.3K3390.98.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Der Kläger und seine bis einschließlich 1990 mit ihm zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehefrau waren je zur Hälfte Miteigentümer eines im Jahre 1980 auf einem Erbbaugrundstück errichteten Zweifamilienhauses, in dem sie eine Wohnung selbst bewohnten und die andere vermietet hatten. Im Jahr 1987 übertrug die damalige Ehefrau des Klägers diesem ihren hälftigen Anteil an dem Erbbaurecht. Seit Mai 1990 lebten die nunmehr geschiedenen Eheleute dauernd getrennt. Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Klägers berücksichtigte der Beklagte gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 i. V. m. § 52 Abs. 21 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) den Nutzungswert für die selbstgenutzte Wohnung ab dem Veranlagungszeitraum 1988 nur zur Hälfte und setzte dementsprechend auch die auf die selbstgenutzte Wohnung entfallenden Werbungskosten nur mit dem halben Betrag an. Seinem für 1988 eingelegten Rechtsmittel, mit dem der Kläger die Zurechnung des vollen Nutzungswerts sowie den ungekürzten Werbungskostenabzug begehrte, gab der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 22. April 1997 IX R 73/94 (BFH/NV 1997, 653) statt. Zur Begründung seiner Auffassung führte der BFH aus, der Kläger habe sowohl im Jahr 1986 als auch in 1988 die Voraussetzungen der §§ 21 Abs. 2 Satz 1, 52 Abs. 21 Satz 2 EStG erfüllt, weil er in beiden Jahren gemeinsam mit seiner Ehefrau die tatsächliche Sachherrschaft in Form des (Mit-) Besitzes an der selbstgenutzten Wohnung in vollem Umfang ausgeübt und die fiktiven Einkünfte in Form des Nutzungswerts erwirtschaftet habe.

1

Im Rahmen der daraufhin durchgeführten Änderungsveranlagungen für die Jahre 1988 bis 1993 berücksichtigte der Beklagte die auf die selbstgenutzte Wohnung entfallenden Werbungskosten unter Zurechnung des vollen Nutzungswerts bei den Einkünften des Klägers

2

entsprechend dem BFH-Urteil in vollem Umfang. Außerdem teilte er dem Kläger unter dem 12. September 1997 mit, er - der Beklagte - "beabsichtige" nunmehr, nachdem die Rechtsbehelfsverfahren der Vorjahre abgeschlossen seien, aus der Entscheidung des BFH "... die entsprechenden Folgerungen im Hinblick auf die zunächst vorläufigen Einkommensteuerfestsetzungen 1992, 1994 sowie 1995 zu ziehen". Dies geschah für den Veranlagungszeitraum 1992 durch bestandskräftigen Bescheid vom 06. Oktober 1997. Hinsichtlich der Einkommensteuer für die Streitjahre revidierte der Beklagte hingegen mit Anhörungsschreiben vom 31. Oktober 1997 seine zuvor geäußerte Rechtsauffassung und berücksichtigte Nutzungswert sowie Verluste aus Vermietung und Verpachtung in den aus anderen Gründen geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 26. Januar 1998 und 7. Mai 1998 nur zur Hälfte.

Ihre hiergegen gerichteten Einsprüche, mit denen die Kläger u. a. geltend machten, das BFH-Urteil vom 22. April 1997 sei auch bei der Einkommensteuerfestsetzung für die Streitjahre zu beachten, wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidungen vom 17. April 1998 und 5. Oktober 1998 als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, die Kläger könnten sich weder auf die zum Veranlagungszeitraum 1988 ergangene BFH-Entscheidung vom 22. April 1997 noch auf das Vorliegen eines Vertrauenstatbestands berufen. Hierzu führte der Beklagte im Wesentlichen aus:

Der BFH habe in seinem vorgenannten Urteil die Rechtsauffassung der Kläger lediglich für das Kalenderjahr 1988 bestätigt und dabei als entscheidendes Kriterium angesehen, dass beide Eheleute sowohl in 1986 als auch im Veranlagungszeitraum 1988 unverändert die tatsächliche Sachherrschaft in Form des unmittelbaren (Mit-) Besitzes an der selbstgenutzten Wohnung innegehabt hätten. Durch die 1990 vollzogene Trennung des Klägers von seiner damaligen Ehefrau habe sich der Sachverhalt jedoch geändert mit der Folge, dass insoweit auch eine abweichende rechtliche Würdigung angezeigt sei. Der Miteigentumsanteil an einer vom Miteigentümer selbst genutzten Wohnung stehe einer "Wohnung im eigenen Haus" i. S. der §§ 21 Abs. 2, 1. Alternative, 21 a EStG gleich. Dies bedeute, dass die Frage, ob die große Übergangsregelung Anwendung finde oder nicht, grundsätzlich für jeden Miteigentümer und für jeden Miteigentumsanteil gesondert nach den Voraussetzungen des § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG zu prüfen sei. Hinsichtlich des in 1987 hinzuerworbenen Miteigentumsanteils habe der Kläger weder in 1986 noch zu einem späteren Zeitraum die Voraussetzungen erfüllt. Soweit der BFH für den Veranlagungszeitraum 1988 zu einem anderen Ergebnis komme, könne seiner Argumentation aufgrund der Trennung der damaligen Eheleute für die Beurteilung späterer Veranlagungszeiträume nicht mehr gefolgt werden. Eine "Vereinigung" der Ehegatten-Miteigentumsanteile mit der Folge, dass der Kläger die Rechtsposition seiner damaligen Ehefrau auch hinsichtlich der Anwendung der großen Übergangsregelung fortsetze, komme nicht in Betracht. Die Rechtsprechung des BFH zu § 7 b Abs. 6 Satz 2 bzw. der ausdrückliche Wortlaut des § 10 e Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG könnten auf die vorliegende Problematik nicht übertragen werden; dies gelte zumindest für die Veranlagungszeiträume, in denen die Voraussetzungen für die Ehegattenbesteuerung des Klägers und seiner damaligen Ehefrau weggefallen seien. Der BFH lasse in seinem Urteil vom 22. April 1997 unberücksichtigt, dass es sich bei der Vorschrift des § 10 e EStG um eine Steuerbegünstigung handele, während die große Übergangsregelung die Erzielung fiktiver Einnahmen betreffe und somit dem Bereich der Einkünfte zuzuordnen sei. § 10 e EStG sei keinesfalls als Nachfolgevorschrift des § 21 a EStG zu verstehen. Da bei Erwerb eines Miteigentumsanteils an einem Haus dieser dem Haus gleichstehe, sei auf einen nach dem 29. Juli 1981 erworbenen Miteigentumsanteil an einem selbstgenutzten Haus § 21 a Abs. 1 Satz 2 EStG anzuwenden. Die Regelung des § 10 e Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG sei daher im Streitfall nicht einschlägig. Dies ergebe sich aus der zu § 7 b EStG ergangenen

Verwaltungsanweisung in Abschn. 62 Abs. 4 Sätze 1 und 2 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 1984 und 1987. Eine sinngemäße Übertragung des § 10 e Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG auf den Anwendungsbereich der großen Übergangsregelung könne auch nicht mit der Tatsache begründet werden, dass das Wohneigentumsförderungsgesetz sowohl die Einführung der Konsumgutlösung als auch die Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung umfasse.

Die Kläger könnten auch nicht mit der Einlassung durchdringen, der Beklagte habe im Schreiben vom 12. September 1997 seinen Bindungswillen zum Ausdruck gebracht mit der Folge, dass ein öffentlich-rechtlicher Vertrag zustande gekommen sei. Eine von den Finanzbehörden mitgeteilte bloße Absicht beinhalte regelmäßig noch keine Zusage. Mit einem Erledigungsvorschlag während des Rechtsbehelfsverfahrens erteile das Finanzamt in aller Regel lediglich eine die spätere Entscheidung vorbereitende unverbindliche Auskunft. Auch die Vorgehensweise des Beklagten bei den Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1990 bis 1993 begründe wegen des insoweit geltenden Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung keinen Vertrauenstatbestand. Eine Bindungswirkung könne nur eintreten, wenn der Vorsteher oder der zuständige Sachgebietsleiter dem Steuerpflichtigen eine bestimmte rechtliche Behandlung zugesagt habe. Daran fehle es hinsichtlich der streitigen Veranlagungszeiträume. Die Vertreter des Beklagten hätten anlässlich einer im August 1997 durchgeführten Besprechung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die Erledigungserklärung nur auf die der Rechtsbehelfsstelle vorliegenden Einsprüche beziehe. Schließlich sei der streitige Steueranspruch auch nicht verwirkt. Allein die Beibehaltung einer unzutreffenden Rechtsauffassung - auch über einen längeren Zeitraum hinweg - reiche für die Annahme eines derartigen Ausnahmefalls nicht aus.

5

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage tragen die Kläger vor,

6

in den Einkommensteuerbescheiden für 1994 und 1995 vom 26. Januar 1998 seien ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lediglich mit ./ 22.715,- DM (1994) bzw. ./ 25.296,- DM (1995) und 24.094,-DM (1996) berücksichtigt worden, obwohl der Nutzungswert für ihre selbstgenutzte Wohnung nach dem BFH-Urteil vom 22. April 1997 IX R 73/94 in voller Höhe anzusetzen gewesen sei. Der BFH habe in dieser Entscheidung eindeutig festgestellt, dass es unschädlich sei, wenn ein Miteigentümer seinen Miteigentumsanteil in einem der auf das Jahr 1986 folgenden Veranlagungszeiträume auf den anderen Miteigentümer übertrage. Für die Anwendung der großen Übergangsregelung komme es nicht darauf an, dass die damaligen Ehegatten die Wohnung in den Streitjahren nicht gemeinsam genutzt hätten. Entscheidend sei vielmehr, dass der Eigentümer die tatsächliche Sachherrschaft, den unmittelbaren Besitz an den Räumen habe. Benutze ein Miteigentümer die Wohnung allein, so sei ihm unabhängig von der Höhe seines Miteigentumsanteils der gesamte Nutzungswert zuzurechnen. Der Eigentümer und Eigenwohner solle - wie der BFH wiederholt betont habe - so behandelt werden, als ob er die Wohnung an sich selbst vermietet hätte. Dann aber komme es nicht darauf an, ob der Eigentümer früher möglicherweise nur Miteigentümer gewesen sei. Um auch den einzigen Eigentümer so zu stellen, als ob er an sich selbst vermietet hätte, sei daher die große Übergangsregelung anzuwenden. Das BFH-Urteil vom 22. April 1997 IX R 73/94 sei auch auf die Steuerfestsetzung für die Streitjahre anzuwenden. Zwar habe die frühere Ehefrau des Klägers im Veranlagungszeitraum 1988 noch in der damaligen Ehewohnung gewohnt; ihr Auszug habe auf die rechtliche Würdigung im vorgenannten BFH-Urteil jedoch keinen Einfluss. Darin habe der BFH die Vorschrift des § 10 e Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG zwar nicht angewandt, aber die dort normierten Grundsätze zur Urteilsbegründung herangezogen und hervorgehoben, dass die Übertragung von Miteigentumsanteilen an der gemeinsam genutzten Wohnung nicht steuerschädlich sein

7

solle. Der Hinweis des BFH auf die Vorschrift des § 10 e Abs. 5 Satz 3 EStG schließe auch dessen zweiten Halbsatz und damit den Fall ein, dass die Voraussetzungen des § 26 EStG nach Übertragung des Miteigentumsanteils auf den Ehegatten entfallen seien. Die große Übergangsregelung sei im Lichte des § 10 e Abs. 5 Satz 3 EStG zu sehen und infolgedessen auch dann anzuwenden, wenn die Wohnung nicht mehr gemeinsam genutzt werde. Dies entspreche dem Sinn des Gesetzes, der darin bestehe, selbstgenutzte Wohnungen steuerlich zu fördern.

Im Übrigen sei die Anwendung der großen Übergangsregelung für die Streitjahre durch öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrag verbindlich vereinbart worden. Der Beklagte habe ihnen - den Klägern - den ungekürzten Ansatz negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Schreiben vom 12. September 1997 angeboten und durch Fristsetzung bis zum 13. Oktober 1997 seinen dahingehenden Bindungswillen bekundet. Dieses befristete Angebot auf Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrags hätten die Kläger auch angenommen, was u. a. dadurch zum Ausdruck komme, dass der Beklagte für 1992 einen vollumfänglich an den Vorschlag anknüpfenden Einkommensteuerbescheid erlassen, sich also angebotsgemäß verhalten habe. Die in der Einspruchsentscheidung zitierte BFH-Rechtsprechung sei nicht einschlägig, da es sich vorliegend nicht um eine Zusage i. S. des § 204 AO handle. Eine andere Beurteilung ergebe sich auch nicht aus der Wortwahl des Beklagten ("ich beabsichtige"). Die angefochtenen Steuerbescheide seien daher auch wegen Verstoßes gegen den Grundsatz von Treu und Glauben rechtswidrig. 8

Ferner begehren die Kläger unter Hinweis auf die steuerfreie Aufwandsentschädigung für Abgeordnete nach § 3 Nr.12. EStG, bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit 1/3 der Einkünfte steuerfrei zu belassen, da sie hierin eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung sehen. 9

Der Beklagte hat am 11.2.2004 einen Änderungsbescheid für 1996 erlassen, welcher Gegenstand des Verfahrens geworden ist. 10

Die Kläger beantragen, 11

1. unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 1994 und 1995 vom 26.1.1998 sowie des geänderten Einkommensteuerbescheids 1996 vom 11.2.2004 und Aufhebung der Einspruchsentscheidungen vom 17.4.1998 sowie 5.10.1998 weitere Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 16.642,--DM (1994), 18.126,--DM (1995) sowie 24.094,--DM (1996) abzuziehen, 12

2. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit für die Streitjahre 1994 bis 1996 anstelle der tatsächlich anerkannten Werbungskosten 1/3 der Einnahmen als Werbungskosten abzuziehen, 13

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen, 16

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 17

Er nimmt Bezug auf die Gründe der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus: Der BFH habe es in seinem Urteil vom 22. April 1997 als entscheidend angesehen, dass beide Eheleute die tatsächliche Sachherrschaft in Form des (Mit-) Besitzes an der selbstgenutzten 18

Wohnung in 1986 und im damaligen Streitjahr (1988) unverändert in vollem Umfang gemeinsam ausgeübt und die fiktiven Einkünfte in Form des Nutzungswerts gemeinsam erwirtschaftet hätten. Seit der Trennung des Klägers von seiner damaligen Ehefrau in 1990 liege jedoch weder deren Mitbesitz noch eine gemeinsame Erwirtschaftung von fiktiven Einkünften vor, so dass in den Streitjahren (1994 und 1995) eine abweichende Beurteilung gerechtfertigt sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Schriftwechsel der Beteiligten sowie den Inhalt der vorgelegten Einkommensteuer-akten Bezug genommen. 19

Entscheidungsgründe 20

Die Klage ist unbegründet. Die Einkommensteuerbescheide 1994 bis 1996 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten. 21

1. Dem Kläger sind in den Streitjahren der Nutzungswert seiner selbstgenutzten Wohnung sowie die hierauf entfallenden Verluste aus Vermietung und Verpachtung nur für den Miteigentumsanteil zuzurechnen, der ihm bereits im Veranlagungs-zeitraum 1986 gehört hat. 22

a) Nach der sogenannten großen Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 i. V. m. § 21 Abs. 2 Satz 1, 1. Alternative EStG kann für Veranlagungszeiträume nach 1986 bei einer Wohnung im eigenen Haus der Nutzungswert für die selbstgenutzte Wohnung weiter durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt werden, wenn bei dem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum 1986 für diese Wohnung die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuss des Mietwerts über die Werbungskosten vorgelegen haben. 23

Diese Voraussetzungen müssen danach sowohl in 1986 (Grundlagenjahr) als auch im jeweiligen Übergangsjahr (hier 1994 und 1995) erfüllt sein, und zwar in Bezug auf dieselbe Wohnung (vgl. BFH-Urteile vom 14. Februar 1995 IX R 65/93, BStBl. II 1995, 535, vom 13. August 1996 IX R 9/95, BStBl. II 1997, 43, und vom 22. April 1997 IX R 73/94, BFH/NV 1997, 653), wobei der Miteigentumsanteil an einer vom Miteigentümer selbst genutzten Wohnung der "Wohnung im eigenen Haus" (§ 21 Abs. 2 EStG) grundsätzlich gleichsteht (vgl. BFH-Urteile vom 01. Februar 1983 VIII R 184/79, BStBl. II 1984, 128, und vom 21. Februar 1989 IX R 246/84, BFH/NV 1990, 25 m. w. N.). Entscheidend für die Zurechnung von fiktiven Einkünften in Form des Nutzungswerts sind Art und Umfang der Nutzung durch den Eigentümer. Dieser muss die tatsächliche Sachherrschaft, den unmittelbaren (Mit-) Besitz an den jeweiligen Räumen haben (vgl. BFH in BFH/NV 1997, 653 m. w. N.). 24

Nutzen Eheleute im Veranlagungszeitraum 1986 und in einem Folgejahr gemeinsam eine eigene Wohnung, so ist die große Übergangsregelung, sofern ihre übrigen Voraussetzungen vorliegen, auch dann anzuwenden, wenn in 1986 beide Ehegatten Miteigentümer waren und ihnen der Nutzungswert anteilig zuzurechnen war, während in dem zu veranlagenden Folgejahr nur ein Ehegatte als Alleineigentümer das Merkmal "eigen" i. S. des § 21 Abs. 2 Satz 1, 1. Alternative EStG erfüllt. Ausgehend hiervon hat der BFH in dem wegen Einkommensteuer 1988 geführten Rechtsstreit der Beteiligten die Auffassung der Kläger bestätigt (vgl. BFH in BFH/NV 1997, 653). Dabei hat er es als entscheidend angesehen, dass beide Eheleute die tatsächliche Sachherrschaft in Form des (Mit-) Besitzes an der selbstgenutzten Wohnung in beiden Jahren (Grundlagen- und Übergangsjahr) unverändert in vollem Umfang gemeinsam ausgeübt und die fiktiven Einkünfte in Form des Nutzungswerts gemeinsam erwirtschaftet haben (BFH in BFH/NV 1997, 653). 25

Mit Urteil vom 17. Dezember 2002 IX R 11/99 hat der 9. Senat des BFH in einem vergleichbaren Sachverhalt diese Auslegung erneut bestätigt (BFH/NV 2003, 748-749).

b) Die Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall führt zu dem Ergebnis, dass dem Kläger der Nutzungswert seiner selbstgenutzten Wohnung für 1994 bis 1996 zu Recht nur hälftig zugerechnet worden ist. Denn im Unterschied zum Veranlagungszeitraum 1988, für den nach dem Urteil des BFH die große Übergangsregelung anzuwenden war (vgl. BFH/NV 1997, 653), fehlte es in den Streitjahren an dem entscheidungserheblichen Kriterium der gemeinsamen Nutzung durch die vormaligen Miteigentümer-Ehegatten. Soweit die Kläger die Auffassung vertreten, der nunmehrige Alleineigentümer-Ehegatte könne die Nutzungswertbesteuerung auch dann in vollem Umfang fortführen, wenn der andere (ehemalige) Ehegatte weder Miteigentümer der fraglichen Wohnung ist noch an ihr die tatsächliche Sachherrschaft in Form des (Mit-) Besitzes ausübt, vermag der Senat ihren Ausführungen nicht zu folgen. Der BFH hat in seinem Urteil vom 22. April 1997 (BFH/NV 1997, 653) ausdrücklich betont, dass der nach 1986 erfolgte Hinzuerwerb des Miteigentumsanteils vom anderen Ehegatten (nur) dann die Zurechnung des hierauf entfallenden Nutzungswerts beim Erwerber rechtfertigt, wenn "beide Eheleute die tatsächliche Sachherrschaft in Form des (Mit-) Besitzes an der selbstgenutzten Wohnung in beiden Jahren hier also in 1986 und in 1994 bis 1996) unverändert in vollem Umfang gemeinsam ausüben".

27

Eine hiervon abweichende Beurteilung ist auch nicht deshalb geboten, weil der BFH zur Bestätigung seiner in BFH/NV 1997, 653 vertretenden Auffassung auf die Vorschrift des § 10 e Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG zurückgegriffen hat. Wie die Kläger selbst erkannt haben, hat der BFH diese Regelung weder unmittelbar noch analog auf die Nutzungswertbesteuerung bzw. die Voraussetzungen ihrer Fortführung angewandt. Er hat das Ergebnis seiner - anderweitig begründeten - Entscheidung lediglich durch den Hinweis bekräftigt, "im Übrigen" zeige auch die Regelung des § 10 e Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG, dass nach Einführung der Konsumgütlösung durch das Wohneigentumsförderungsgesetz die Übertragung von Miteigentumsanteilen an der gemeinsam genutzten Wohnung unter Ehegatten nicht steuerschädlich sein solle.

28

Abgesehen davon, dass es in den Streitjahren an eben dieser Prämisse einer gemeinsamen Nutzung fehlt, ist dem BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 653 nicht zu entnehmen, dass bei der Frage, ob und in welchem Umfang die Nutzungswertbesteuerung fortzuführen ist, auch die Ausnahmeregelung des § 10 e Abs. 5 Satz 3, 2. Halbsatz EStG Anwendung findet. Zwar hat der BFH den 2. Halbsatz des § 10 e Abs. 5 Satz 3 EStG nicht ausdrücklich ausgeklammert. Er hat die Vorschrift des § 10 e Abs. 5 Sätze 2 und 3 EStG aber auch nicht pauschal durch bloße Paragraphenangabe in Bezug genommen, sondern den ihr zugrunde liegenden Rechtsgedanken ausdrücklich benannt und klargestellt, "dieser Grundgedanke", dass nach Einführung der Konsumgütlösung ... die Übertragung von Miteigentumsanteilen an der gemeinsam genutzten Wohnung unter Ehegatten unschädlich sein soll, gelte "sinngemäß" für die große Übergangsregelung zur Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung.

29

Für diese Lesart spricht zudem die Überlegung, dass (ehemalige) Miteigentümer-Ehegatten nach Trennung oder Scheidung grundsätzlich nicht mehr dem besonderen Schutz des Art. 6 GG unterliegen und insofern kein Grund besteht, sie steuerlich anders zu behandeln als beliebige Dritte. Erwürbe indes ein fremder Miteigentümer nach dem 31.12.1986 den Anteil des anderen Miteigentümers an der selbstgenutzten Wohnung hinzu und gäbe der veräußernde Miteigentümer in der Folgezeit seinen Mitbesitz an dieser Wohnung auf, könnte der Hinzuerwerbende, da er in 1986 noch nicht Eigentümer des hinzuerworbenen

30

Miteigentumsanteils war, insoweit die Nutzungswertbesteuerung nicht fortführen. Soweit § 10 e Abs. 5 Satz 3, 2. Halbsatz EStG auch getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten hinsichtlich der dortigen Abzugsbeträge privilegiert, handelt es sich nach Auffassung des Senats um eine auf die Nutzungswertbesteuerung nicht übertragbare Sondervorschrift, die den speziellen Bedürfnissen einer möglichst weitreichenden Grundförderung des Wohnungseigentums Rechnung trägt.

c) Entgegen der Auffassung der Kläger war der Beklagte auch nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gehindert, den Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung nur anteilig zu berücksichtigen, obwohl er ihnen mit Schreiben vom 12. September 1997 die Zurechnung des vollen Nutzungswerts in Aussicht gestellt und für 1992 einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid erlassen hat. 31

aa) Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung hatte der Beklagte in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung musste er zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn die Kläger auf diese Rechtsauffassung vertraut und entsprechend disponiert haben sollten (st. Rspr. des BFH, vgl. z. B. Urteil vom 21. Oktober 1992 X R 99/98, BFH/NV 1993, 289, 291, m. w. N.). Dies ist von der BFH-Rechtsprechung sogar dann angenommen worden, wenn die fehlerhafte Auffassung im Prüfungsbericht niedergelegt worden ist (BFH-Urteil vom 16. Juli 1964 V 92/65, BStBl. III 1964, 634) oder wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hatte (BFH-Urteil vom 22. Juni 1971 VIII 23/65, BStBl. II 1971, 749). 32

bb) Eine abweichende Beurteilung kann allerdings erforderlich sein, wenn der Vorsteher oder der zuständige Sachgebietsleiter dem Steuerpflichtigen eine bestimmte rechtliche Behandlung zugesagt oder die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb der Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (BFH-Urteile vom 19. November 1985 VIII 25/85, BStBl. II 1986, 520, und BFH in BFH/NV 1993, 289, 291f). 33

(1) Der Senat ist der Überzeugung, dass der Beklagte keine solche (verbindliche) Zusage für die Streitjahre erteilt hat. Abgesehen davon, dass aus einer außerhalb der Außenprüfung gegebenen Auskunft Rechtswirkungen nur dann abgeleitet werden können, wenn - woran es hier fehlt - der Steuerpflichtige die (verbindliche) Auskunft beantragt hat, scheitert deren Annahme vorliegend auch daran, dass der Beklagte sich durch die Ankündigung vom 12. September 1997 erkennbar nicht hat binden wollen. Allein die vom Finanzamt mitgeteilte Absicht ("ich beabsichtige"), dem Begehren des Steuerpflichtigen zu entsprechen, begründet regelmäßig keine verbindliche Zusage (BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 125/93, BFH/NV 1995, 369, Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Kommentar, Vor § 204 Tz. 6 a. E.). In der Praxis ist es weithin üblich, dass das Finanzamt zu den Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfs im Vorfeld einer abschließenden Entscheidung Stellung bezieht. Solche Äußerungen stellen, wenn sie einen Erledigungsvorschlag beinhalten, die bestimmte Regelung eines bereits abgeschlossenen und zur rechtlichen Beurteilung anstehenden Sachverhalts nur unverbindlich in Aussicht. Sie dienen daher lediglich dem Zweck, eine Änderung des angefochtenen Bescheids und/oder den Erlass einer Einspruchsentscheidung vorzubereiten. Dies gilt entgegen der Auffassung der Kläger auch für den - hier vorliegenden - Fall, dass der Steuerpflichtige gleichzeitig aufgefordert wird, binnen einer ihm gesetzten Frist zu der angekündigten Handhabung Stellung zu nehmen (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1987 III R 168/86, BStBl. II 1988, 232). Besondere Umstände, die ausnahmsweise auf einen Bindungswillen des Beklagten schließen lassen, sind nicht ersichtlich. Insbesondere hat der 34

Beklagte nicht dadurch seinen Bindungswillen zum Ausdruck gebracht, dass er die Einkommensteuer für 1992 wie angekündigt festgesetzt und am 06. Oktober 1997 einen entsprechenden Abhilfebescheid erlassen hat. Insoweit gilt der bereits erwähnte Grundsatz der Abschnittsbesteuerung.

(2) Ebensowenig bestehen Anhaltspunkte dafür, dass durch die Vorgehensweise des Beklagten ein sonstiger Vertrauenstatbestand geschaffen worden ist, der ihn zu einer bestimmten Behandlung des Streitfalls verpflichtet haben könnte. Soweit die Kläger eine solche Verpflichtung aus dem Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrags herleiten, kann dahingestellt bleiben, ob und unter welchen Voraussetzungen Vereinbarungen dieses Inhalts überhaupt Rechtswirkungen entfalten (vgl. hierzu Kühn/Hofmann, Abgabenordnung, 17. Auflage 1995, § 4 Bem. 5 b) aa)). Jedenfalls ist nicht erkennbar, dass ein derartiger Vertrag im Streitfall zustande gekommen ist. Der Senat teilt insoweit bereits nicht die Auffassung der Kläger, in dem Schreiben vom 12. September 1997 liege ein Angebot auf Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vergleichsvertrages oder die Bestätigung einer schon früher getroffenen vertraglichen Abrede. Steuerfestsetzungen erfolgen als hoheitliche Maßnahme durch Verwaltungsakte und nicht durch Vertrag. Soweit sich die Beteiligten darauf verständigt hatten, die Entscheidung im Revisionsverfahren des Klägers abzuwarten und das Ergebnis auch in den Folgejahren zu berücksichtigen, kann dies nur für die gefundene Auslegung bei unverändertem Sachverhalt gelten, nicht aber für den Fall, dass sich der Sachverhalt, wie vorliegend durch den Auszug der Ehefrau, entscheidungserheblich geändert hat. 35

2. Der Kläger hat auch keinen Anspruch darauf, dass pauschal 1/3 seiner Einnahmen als Werbungskosten berücksichtigt werden. 36

Im Gesetz ist eine solche Regelung nicht vorgesehen. Der Senat hält eine derartige Regelung, auch nicht von Verfassungs wegen für geboten. Eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung ergibt sich insbesondere nicht daraus, dass Bundes- und Landtagsabgeordnete nach § 3 Nr. 12 EStG steuerfreie Aufwandspauschalen erhalten. 37

a) Der Gesetzgeber ist in der Gestaltung steuerlicher Regelungen weitgehend frei. So hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in seinem Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92 (BStBl. II 1997, 518) ausgeführt, zwar müsse eine Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen bestehen, der Gesetzgeber habe aber Gestaltungsspielraum für typisierende und pauschalierende Regelungen. 38

Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verlangt die Gleichbehandlung "aller Menschen" vor dem Gesetz (Abs. 1) und verbietet jede Benachteiligung oder Bevorzugung wegen persönlichkeitsbedingter Eigenheiten (Abs. 2 und 3). Der Gleichheitssatz ist umso strikter, je mehr eine Regelung den Einzelnen als Person betrifft (BVerfGE 82, 60 -89 f.-; 87, 153 -170-), und umso offener für gesetzgeberische Gestaltungen, je mehr allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden. Für den Sachbereich des Steuerrechts fordert Art. 3 Abs. 1 GG die steuerliche Lastengleichheit 39

in ihren Komponenten der Gleichheit der normativen Steuerpflicht und der Gleichheit bei deren Durchsetzung in der Steuererhebung (BVerfGE 84, 239 -271-). Soweit das Einkommensteuerrecht mehrere Einkunftsarten unterscheidet und daran auch unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen letztere ihre Rechtfertigung - wenn auch in typisierender und generalisierender Weise - in sachlichen Gründen finden. Die systematische Unterscheidung von Einkunftsarten durch den Gesetzgeber kann für sich allein die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (BVerfGE 84, 348 -363 f.-). Jede gesetzliche 40

Regelung muss verallgemeinern (BVerfGE 82, 126 –151-). Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfGE 82, 159 -185 f.-). Diese gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst weite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließende Beobachtung aufbauen (BVerfGE 84, 348 -360-; 87, 234 –255-). Der Gesetzgeber hat vor allem bei der Ordnung von Massenerscheinungen und deren Abwicklung einen - freilich nicht unbegrenzten - Spielraum für generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen (vgl. BVerfGE 82, 126 - 151 f.-; 84, 348 -359 f.-). Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Der Gleichheitssatz fordert nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes. Deshalb darf der Gesetzgeber, wie etwa bei der einkommensteuerlichen Verschonung des Existenzminimums (vgl. BVerfGE 87, 153 –169- ff.), einen steuererheblichen Vorgang um der materiellen Gleichheit willen im typischen Lebensvorgang erfassen und individuell gestaltbare Besonderheiten unberücksichtigt lassen. Er darf auch die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich erleichtern und dabei die für den Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel berücksichtigen (vgl. BVerfGE 81, 108 –117-; 84, 348 –364-). Außerdem kann eine Tatbestandstypisierung dazu dienen, komplizierte Lebenssachverhalte übersichtlicher und verständlicher zu machen, um so den steuerlichen Belastungsgrund zu verdeutlichen und in das Bewusstsein zu rücken.

b) Die Einkünfte der Abgeordneten unterliegen nach § 22 Nr. 4 EStG der Besteuerung unter 41
Ausschluss des Abzugs von Werbungskosten. Soweit daneben eine steuerfreie Aufwandsentschädigung nach § 3 Nr. 12 EStG gezahlt wird, liegt hierin keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung anderer Steuerpflichtiger, die ihre Werbungskosten ohne Nachweis nur in Höhe von 2.000,-- DM (§ 9a EStG), darüber hinaus nur in nachgewiesenem Umfang steuerlich geltend machen können. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass diese Aufwandsentschädigung in Orientierung am tatsächlichen Aufwand pauschaliert wird (BVerfG Urteil vom 5.11.1975, 2 BvR 193/74, DB 1975, 2267). Nach der Überzeugung des Senats rechtfertigt die Tätigkeit der Abgeordneten eine solche Regelung, denn diese sollen nicht im Wege der Nachprüfung ihrer Werbungskosten durch die Verwaltung als "dritte Gewalt" in der Ausübung ihres Amtes eingeschränkt werden. Dies stellt einen ausreichenden sachlichen Grund für eine abweichende Besteuerung der Abgeordnetenbezüge dar.

3. Die Revision war nicht zuzulassen; die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung 42
und es ist keine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts oder Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich, § 115 Abs. 2 FGO.

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 43