
Datum: 29.03.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3338/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0329.10K3338.06.00

Tenor:

Der Einkünfte-Feststellungsbescheid für das Jahr 1994 vom 28. Oktober 1996 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 1998 sowie der Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 1999 vom 29. März 2000 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2001 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 der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

-
- | | |
|---|---|
| Der Einkünfte-Feststellungsbescheid für das Jahr 1994 vom 28. Oktober 1996 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 1998 sowie der Einkünftefeststellungsbescheid für das Jahr 1999 vom 29. März 2000 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2001 werden aufgehoben. | 1 |
| Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen. | 2 |
| Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet. | 3 |

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Zurechnung von Einkünften aus einem Grundstück. 5
- Die Klägerin ist eine Grundstücksgemeinschaft bestehend aus den Herren ... (K 1) und (K 2). Ursprünglich war ihr Vater (V) Eigentümer des Wohn- und Geschäftshauses " ... ". Mit notariellem Vertrag vom 4. Juni 1991 übertrug V mit Zustimmung seiner im Jahr 1914 geborenen Ehefrau M, der Mutter von K 1 und K 2, mit sofortiger Wirkung das Grundstückseigentum im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, wobei er sich ein Nießbrauchsrecht am Grundstück vorbehielt. Außerdem hatten die Erwerber die Belastungen des Grundstücks zu übernehmen. Im Übertragungsvertrag wies der Notar ausdrücklich auf den Nießbrauchserlass und die hierzu ergangene Rechtsprechung hin. Unterschrieben wurde der Vertrag von V, K 1, K 2 und der Mutter, der Beigeladenen 1. Rechtsgang. Das Grundstück war bis zu diesem Zeitpunkt durch die "VEB ..." der ehemaligen DDR als Treuhänder verwaltet worden. K1, der die Verwaltung des Grundstücks übernehmen sollte, hatte den Mietern bereits im Frühjahr 1991 mitgeteilt, dass die Mietzahlungen ab Juli 1991 auf das Konto xxx des V bei der KSK ... überwiesen werden sollten, da der bisherige Verwaltungsvertrag mit der VEB zum 30. Juni 1991 auslaufen werde. V verstarb jedoch bereits am 12. Juni 1991; seine Ehefrau, die Beigeladene im 1. Rechtsgang, verstarb während der Anhängigkeit des Revisionsverfahrens beim BFH am 16. Oktober 2004 ebenfalls (Mitteilung des Bevollmächtigten vom 29. Dezember 2006). 6
- Im Zeitpunkt des Eigentumsübergangs des Grundstücks auf K 1 und K 2 war das Erdgeschoss an einen gewerblichen Mieter vermietet (Firma ...). 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 VEB an private Mieter vermietet worden. Die bestehenden Mietverträge wurden fortgeführt. 7
- Mit privatschriftlichem Vertrag vom 1. Juli 1991 räumten K 1 und K 2 ihrer Mutter 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. K 1 und K 2 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 K1 mit Schreiben vom 18. Juli 1991 nochmals auf die o.a. neue Kontoverbindung hingewiesen. Als Inhaberin des Kontos war die Mutter angegeben. 8
- Die Mietzahlungen erfolgten in der Folgezeit auf das o.a. Konto, dessen Inhaberin die Mutter nach dem Tode des V war. Die Kontoauszüge wiesen K1, der die Verwaltung des Grundstücks übernommen hatte, als Auszugsempfänger und die Mutter als Inhaberin des Kontos aus. K1 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 K1, die dieser vom o.a. Konto überwies. Allerdings war die Mutter die einzige, die von dem Konto, auf dass die Mieteinnahmen flossen, auch private Ausgaben bestritt. 9

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

Die Mutter, die beim Finanzamt A veranlagt wurde, erklärte die Vermietungseinkünfte in ihren Einkommensteuererklärungen. Für die Jahre 1991 bis 1993 folgte das Finanzamt A dieser Zurechnung, nicht aber für das Streitjahr 1994, in dem die Mutter Einkünfte von 19.862 DM erklärt hatte. Dies wurde damit begründet, dass mangels Eintragung im Grundbuch keine wirksame Bestellung eines Nießbrauchsrechts vorliege. Der Bevollmächtigte von K 1 und K 2 erklärte daraufhin, 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. 11

Mit Feststellungsbescheid vom 28. Oktober 1996 rechnete der Beklagte die von der Mutter in ihrer Einkommensteuererklärung erklärten Vermietungseinkünfte mit geringfügigen Abweichungen von der Erklärung der Klägerin unter Hinweis auf das BFH-Urteile vom 26. April 1983 VIII R 205/80, BFHE 138, 242, BStBl II 1983, 502 und vom 29. November 1983 VIII R 215/79, BFHE 140, 199, BStBl II 1984, 366 in Höhe von jeweils 11.440 DM zu. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 1998 mit der Begründung als unbegründet zurückgewiesen, dass die Verwaltung des Grundstücks ausschließlich durch K 1 erfolgt sei und dass der Eintritt der Mutter in die Mietverträge den Mietern nicht angezeigt worden sei. 12

Ende 1998 bat K1 die Mieter, ein von ihm vorgefertigtes 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 T (1. OG) und C (2. OG) unterschrieben und zurückgesandt. 13

Gleichwohl rechnete der Beklagte mit Feststellungsbescheid vom 29. März 2000 die Einkünfte aus dem Objekt auch für das Jahr 1999 der Klägerin zu. Der Einspruch, mit dem die Klägerin geltend machte, wegen der zwischenzeitlich vorliegenden Bestätigung seien die Einkünfte jedenfalls für 1999 der Beigeladenen zuzurechnen, blieb ebenfalls ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2001). 14

Im 1. Rechtsgang ließ die Klägerin vortragen, die Mieter seien bereits im Jahr 1991 mündlich durch K 1 darüber informiert worden, dass Vermieterin nunmehr die Mutter gewesen sei. Sie sei alleinige Inhaberin des Kontos gewesen, auf das die Mietzahlungen erfolgt seien. Neue Mietverträge seien von der Mutter selbst abgeschlossen worden. Es sei unschädlich, dass das Grundstück durch K 1 für die Mutter verwaltet worden sei, weil diese bei Einräumung des Nießbrauchsrechts bereits 77 Jahre alt gewesen sei. Hinzu komme, dass K 1 zu einer Zeit Hausverwalter war, als V noch Eigentümer gewesen sei und daher sämtlichen Mietern bekannt gewesen sei. Vor diesem Hintergrund könne auch nicht entscheidend sein, dass die Handwerkerrechnungen K 1 als Adressaten auswiesen. Hinsichtlich des Mieters O sei die Ansicht des Beklagten vollends unverständlich, weil dieser Mietvertrag durch die Mutter selbst abgeschlossen worden sei. Bereits das Bestreiten persönlicher Ausgaben durch die Mutter von dem Konto zeige, dass sie trotz Kontovollmacht des K 1 vollumfänglich über das Konto habe verfügen können. 15

Mit der Einräumung des Nießbrauchsrechts seien auch keine Umgehungszwecke verfolgt worden. Die offensichtlich notwendigen erheblichen Enthaltungsaufwendungen würden bei K 16

1 und K 2 zu einer weit höheren Steuerersparnis geführt haben. 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 Mutter sichergestellt sei. Daher sei mit dem Vertrag vom 1. Juli 1991 nur das nachgeholt worden, dass die Beteiligten von Anfang angewollt hätten. Der Beratungsfehler des Notars dürfe nicht dem Beteiligten angelastet werden.

Das FG Köln gab der Klage mit Urteil vom 25. Juli 2003 10 K 8529/98 (EFG 2004, 1435) statt. Es ließ dahingestellt, ob es ausnahmslos der These des BFH folgte, dass der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums die Vermieterstellung im Allgemeinen nicht berührt und das 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. Denn im Streitfall seien die Einkünfte der Mutter ab Juli 1991 unabhängig davon zuzurechnen, ob alle Mieter dem Vertragsübergang auf die Mutter zugestimmt hätten. Das Konto, auf welches die Mieteinnahmen geflossen seien, sei unabhängig von der Verwaltungsbefugnis des K nur der Mutter zuzurechnen gewesen, die auch private Ausgaben über dieses Konto bestritten habe. Überdies sei der einzige nach der Grundstücksübertragung abgeschlossene neue Mietvertrag von der Mutter selbst abgeschlossen worden. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass die Beteiligten angesichts der voll intakten der Ehe des V mit der Einräumung des Nutzungsrechts zugunsten der Mutter nur das nachgeholt hätten, was der Notar bei Abfassung des Übertragungsvertrags zwischen V und K1/K2 versäumt habe. 17

Die Revision des Beklagten hatte Erfolg. Mit Urteil vom 26. April 2006 IX R 22/04 (BFH/NV 2006, 2046) hob der BFH das Urteil des FG auf und verwies die Sache an das FG zurück, weil es die Vermieterstellung der Mutter auf unzutreffende Erwägungen gestützt habe. Im Streitfall habe V seine ursprüngliche Vermieterstellung wegen des vorbehaltenen Nießbrauchs auch nach der Grundstücksübertragung auf K 1 und K 2 zunächst behalten. Mit seinem Tode im Juli 1991 sei das Nießbrauchsrecht erloschen, sodass die Vermieterstellung auf K 1 und K 2 übergegangen sei. Hieran habe auch die Begründung eines schuldrechtlichen Nießbrauchs zugunsten der Mutter allein nichts geändert, da der in § 577 BGB a.F. vorgeschriebene Eintritt des Nießbrauchers in die Vermieterstellung nur im Falle eines dinglichen Nießbrauchrechts gelte. Wenn an einem vermieteten Grundstück dagegen ein obligatorisches Nutzungsrecht eingeräumt werde, trete der Nutzungsberechtigte nur dann in bestehende Mietverträge ein, wenn er sie durch Vereinbarung unter Zustimmung der Mieter übernehme. Dafür reicht es nicht aus, wenn der Mieter die Miete auf ein Konto des Nutzungsberechtigten überweise. Deshalb habe das FG nicht zwingend davon ausgehen können, dass die Mutter in die Vermieterstellung der Klägerin eingetreten sei. Lediglich hinsichtlich des Mietvertrags, den die Mutter im Streitjahr selbst abgeschlossen habe, stehe ihre Vermieterstellung fest mit der Folge, dass ihr auch die Einkünfte zuzurechnen seien. In die bestehenden Mietverträge habe die Mutter hingegen nur eintreten können, wenn sie die Verträge rechtsgeschäftlich übernommen habe. Das FG habe deshalb noch festzustellen, ob es zu einer dafür notwendigen Vereinbarung unter Zustimmung der Mieter gekommen sei. 18

Die Klägerin beantragt den Einkünfte-Feststellungsbescheid für 1994 vom 28. Oktober 1996 und die Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 1998 sowie den Einkünfte-Feststellungsbescheid für 1999 vom 29. März 2000 und die insoweit ergangene Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2001 aufzuheben. 19

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision. 20

Der Beklagte hält an seinem im 1. Rechtsgang geäußerten Standpunkt fest. Er bleibt dabei, dass auch die von den Mietern im Jahr 1998 schriftlich bestätigte Information über den Vermieterwechsel nicht genüge, um eine Vertragsübernahme annehmen zu können. Denn die Änderung eines Mietverhältnisses in einem so wesentlichen Punkt wie der Identität der Vertragsparteien sei formbedürftig (Hinweis auf BGH-Urteil vom 29. November 1978 VIII ZR 263/77, DB 1979, 254). Deshalb sei auch die vom FG angeordnete Zeugenvernehmung nicht hilfreich für die Frage des Vertragsübergangs. 21

Bei einer geänderten Zurechnung könnten im Übrigen nicht alle erklärten Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt werden, insbesondere nicht die K 1 in Rechnung gestellten Zinsen für das auf ihn lautende Darlehn bei der KSK ... in Höhe von 3.705 DM. So könnten die Fahrtkosten von K1 nur mit 0,52 DM und nicht mit 0,60 DM je Kilometer berücksichtigt werden. 22

Das Gericht hat in der mündlichen Verhandlung vom 29. März 2007 Beweis erhoben gemäß Beschluss vom 04.12.2006 (GA Bl. 21). Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Feststellungsbescheide sind rechtswidrig, weil die Vermietungseinkünfte in den Streitjahren 1994 und 1999 der inzwischen verstorbenen Mutter zuzurechnen waren. 25

1. Einkünfte sind dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG). 26

a) Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwirklicht 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; nicht maßgeblich ist hingegen, wem das zu Leistungserbringung verwendete Wirtschaftsgut zuzurechnen ist (BFH-Urteile vom 16. April 2002 IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152, vom 18. Mai 2004 IX R 83/00, BFHE 206, 162, BStBl II 2004, 898; vom 26. April 2006 IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046). 27

b) Ebenso können dem Inhaber eines bloßen Nutzungsrechts am Grundstück Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen sein. Auch wenn ohne Eintragung eines Grundstücksnießbrauchs im Grundbuch kein dingliches Nutzungsrecht entsteht, können gleichwohl demjenigen, der ein nur schuldrechtliches Nutzungsrecht am Grundstück hat, Vermietungseinkünfte zugerechnet werden (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 25. April 1995 IX R 41/92, BFH/NV 1996, 122, vom 26. April 2006 IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046; ferner BMF-Schreiben vom 24. Juli 1998 IV B 3 - S 2253 - 59/98, BStBl I 1998, 914). Erforderlich ist dabei, dass der obligatorischen 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; BFH Urteil vom 26. April 2006 IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046). 28

c) Im Streitfall war zunächst V Vermieter und blieb dies auch nach Übertragung des Grundstücks auf K 1 und K 2; denn er hatte sich einen Nießbrauch vorbehalten (§§ 577, 571 BGB a.F., vgl. §§ 566, 567 BGB n.F.). Mit seinem Tod erlosch dieses Recht (§ 1061 Satz 1 29

BGB) und die Vermieterstellung ging auf die Eigentümer des Grundstücks, auf K 1 und K 2 über (§ 1056 Abs. 1 i.V.m. § 571 BGB a.F., vgl. § 566 BGB n.F.). Hier verblieb sie zunächst; denn mit der Begründung eines schuldrechtlichen Nießbrauchs zugunsten der Mutter trat diese nicht kraft Gesetzes in die Vermieterstellung ein. § 577 BGB a.F. (entspricht § 567 BGB n.F.) gilt nur für den Fall eines dinglichen Nießbrauchsrechts (BFH Urteil vom 26. April 2006 IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046). Unabhängig davon, ob man bei einem dinglichen Nießbrauch steuerrechtlich zusätzlich noch ein Auftreten als Vermieter für geboten erachtet (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22. Februar 1994 IX R 141/90, BFH/NV 1994, 866), ist dies jedoch zivilrechtlich und wirtschaftlich für den obligatorischen Nießbraucher erforderlich, damit dieser in die - eine Zurechnung von Einkünften nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bedingende - Vermieterstellung eintritt. Der schuldrechtlich zur Nutzung Berechtigte wird Vermieter nur durch eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme, d.h. durch eine Vereinbarung unter Zustimmung der Mieter. Es reicht hierfür nicht aus, wenn der Mieter die Miete auf ein Konto des Nutzungsberechtigten überweist (BFH-Urteil vom 14. März 1989 IX R 107/85, BFH/NV 1989, 694; BFH Urteil vom 26. April 2006 IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046 m.w.N.).

d) Im Streitfall waren danach der Mutter von K 1 und K 2 zunächst die Einkünfte aus demjenigen Mietvertrag zuzurechnen, den sie im Jahr 1994 selbst abgeschlossen hatte (BFH Urteil vom 26. April 2006 IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046). Ihr waren aber auch die Einkünfte aus denjenigen Mietverträgen zuzurechnen, die bei der Bestellung des Nießbrauchs bereits bestanden. Denn die dazu erforderliche rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme durch die Mutter von K 1 und K 2 durch eine Vereinbarung unter Zustimmung der Mieter lag im Streitfall nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme vor. So haben die Mieter T und C nicht nur schriftlich bestätigt, dass sie dem Eintritt der Mutter in die bestehenden Mietverträge zugestimmt haben. Auch die Vernehmung der Zeugen W und C hat dies zur Überzeugung des Senats bestätigt. So hat der Zeuge W, der seinerzeit für die Expansion der Firma ... in den neuen Bundesländern und die Anmietung von Ladenlokalen zuständig war, ausdrücklich bestätigt, dass ihm mitgeteilt worden sei, dass Vermieter nach dem Tode von V die Mutter von K 1 und K 2 sein solle und dass er, der Zeuge, damit einverstanden gewesen sei. Auch der Zeuge C hat bei aller Bruchstückhaftigkeit seiner Erinnerung an die Vergangenheit zumindest den von ihm zuvor auch schriftlich erklärten Eintritt der Mutter in die Vermieterstellung und sein Einverständnis mit der Vertragsübernahme bestätigt. Hinzu kommt nach wie vor das Argument, dass das Konto, auf welches die Mieteinnahmen geflossen sind, unabhängig von der Verwaltungsbefugnis des K1 nicht nur unstreitig der Beigeladenen zuzurechnen war, sondern dass diese als einzige auch private Ausgaben über dieses Konto bestritten hat. Daher ist nach Ansicht des erkennenden Senats die Zurechnung der Vermietungseinkünfte der Streitjahre zur inzwischen verstorbenen Mutter von K 1 und K 2 zwingend.

30

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

31