
Datum: 17.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3890/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0317.7K3890.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Aufhebung der Eigenheimzulage ab dem Jahr 2003 zu 1
Recht erfolgte.

Der verheiratete Kläger erwarb mit Kaufvertrag vom 14. August 1997 ein unbebautes 2
Grundstück und errichtete hierauf im Jahr 1998 ein Zweifamilienhaus. Für die in diesem
Objekt vom Kläger bzw. seiner Familie selbst genutzte Wohnung setzte der Beklagte im Jahr
2000 eine Eigenheimzulage für den Zeitraum 1998 bis 2005 fest. Mit einem
Änderungsbescheid vom 9. April 2002 gewährte er für die am 1. Februar 2002 geborene
Tochter des Klägers zusätzlich eine Kinderzulage ab dem Jahr 2002.

Im Rahmen einer beim Kläger im Jahr 2008 durchgeführten Betriebsprüfung stellte der 3
Beklagte fest, dass der Kläger das Eigentum an dem Zweifamilienhaus mit Notarvertrag vom
27.8.2002 auf seine durch eine vom Amtsgericht bestellte Ergänzungspflegerin vertretene
Tochter übertragen und sich in diesem Zusammenhang ein lebenslanges, unentgeltliches
Nießbrauchsrecht vorbehalten hatte. Im Übertragungsvertrag vom 27. August 2002 – der sich
in der Betriebsprüfungsakte des Beklagten befindet (dort Bl. 23 ff.) und auf den für nähere
Einzelheiten Bezug genommen wird – war hierzu unter anderem Folgendes vereinbart:

2. Gegenleistungen 4

A. Nießbrauch mit erweiterten Pflichten des Nießbrauchers 5

Inhalt des Nießbrauchs

Der Veräußerer behält sich den Nießbrauch an dem dem Erwerber übertragenen Grundbesitz vor. Der Nießbraucher trägt abweichend von § 1041 BGB auch die Kosten der außergewöhnlichen Erhaltungsmaßnahmen sowie ferner abweichend von § 1047 BGB auch die außergewöhnlichen Lasten und den Tilgungsdienst für eingetragene Grundpfandrechte.

[...]

8

Schuldrechtliche Vereinbarungen zum Nießbrauch

9

Schuldrechtlich steht der Nießbrauch dem Berechtigten lebenslang und unentgeltlich zu. Der Nießbraucher ist berechtigt, alle von ihm gewünschten und zweckmäßig oder erforderlich gehaltenen Umbaumaßnahmen auf seine Kosten auf dem Übertragungsgrundbesitz durchzuführen.

B. Vorbehalt der Benennung eines weiteren Nießbrauchsberechtigten

11

Der Veräußerer behält sich vor, aufschiebend bedingt auf seinen Tod und beginnend mit dem Tag seines Todes seine heutige Lebenspartnerin und Mutter der Erwerberin [...] als weitere Nießbrauchsberechtigten zu benennen, die dann berechtigt ist, den Nießbrauch entsprechend den vorstehend festgelegten Bestimmungen auszuüben.

Die Erschienenen sind darüber einig, dass der Erwerber verpflichtet ist, im Falle der Benennung der weiteren Nießbrauchsberechtigten [...] durch den Veräußerer nach seinem Ableben diesen weiteren Nießbrauch zu dulden und aller erforderlichen Erklärungen [...] zum grundbuchrechtlichen Vollzug dieses Nießbrauchsrechts in der gesetzlich erforderlichen Form auf Verlangen des Veräußerers oder der künftig zu benennenden weiteren Nießbrauchsberechtigten unverzüglich abzugeben.

13

C. Rückübertragungspflicht

14

Rückübertragungstatbestände

15

Der Veräußerer ist berechtigt, die Rückübertragung des heute übertragenen [...] Grundbesitzes zu verlangen, wenn

16

- a. Der Erwerber ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Veräußerers über den Vertragsgegenstand verfügt, insbesondere diesen verkauft oder mit Rechten in Abteilung II oder III des Grundbuchs belastet; 17
- b. Der Erwerber ohne vorherige schriftliche Zustimmung des Veräußerers den Vertragsgegenstand in sonstiger Weise Dritten zur Nutzung überlässt (Vermietung, Verpachtung, sonstige Nutzungsüberlassung);
- c. Beantragt wird, über das Vermögen des Erwerbers das Insolvenzverfahren zu eröffnen oder der Antrag gestellt wird, dass der Erwerber ein Vermögensverzeichnis abzugeben und dessen Richtigkeit an Eides Statt zu versichern hat und der Antrag nicht innerhalb von zwei Monaten zurückgewiesen oder zurückgenommen wird;
- d. Gläubiger des Erwerbers Vollstreckungsmaßnahmen in den Grundbesitz einleiten, insbesondere Sicherungshypotheken zur Eintragung beantragen und der Antrag nicht innerhalb von zwei Monaten zurückgenommen oder zurückgewiesen wird;

- e. Der Erwerber vor dem Veräußerer verstirbt und der Vertragsgegenstand nicht im Wege der gesetzlichen Erbfolge oder durch Verfügung von Todes wegen allein an den Veräußerer zurückfällt.

Das Recht, die Rückübertragung und Rückübereignung zu verlangen, ist höchstpersönlich¹⁸
Es kann nicht veräußert und nicht verpfändet werden. Die Verpflichtung endet bei Tod des Veräußerers.

Das Rückübertragungsrecht ist aber vererblich, wenn der Veräußerer bereits zu seinen Lebzeiten das Rückübertragungsverlangen gestellt hat und der Anspruch rechtshängig gemacht worden ist. 19

[...] 20

Sicherung durch Auflassungsvormerkung 21

Zur Sicherung des vorstehenden Anspruchs wird an dem [...] übertragenen Grundbesitz eine Auflassungsvormerkung für den Veräußerer bewilligt und beantragt mit der Maßgabe, dass zu deren Löschung der Todesnachweis des Berechtigten ausreicht.

[...] 23

Die Tochter wurde in der Folgezeit als Eigentümerin im Grundbuch eingetragen. Aufgrund der Übertragung des Grundstücks auf die Tochter hob der Beklagte die Festsetzung der Eigenheimzulage nebst Kinderzulage mit Bescheid vom 20. Mai 2008 für den Zeitraum ab 2003 bis 2005 nach § 11 Abs. 3 Satz 1 EigZulG auf und forderte die insoweit bereits ausgezahlten Zulagen zurück. 24

Den gegen diesen Bescheid eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2008 zurück und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Eigenheimzulage ab dem Jahr 2003 nicht mehr vorlägen. Nachdem das Grundstück auf seine Tochter übertragen worden sei, sei der Kläger weder als zivilrechtlicher noch als wirtschaftlicher Eigentümer eines nach § 2 Abs. 1 EigZulG begünstigten Objekts anzusehen. Die Voraussetzungen für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO seien beim Kläger mit Blick auf die im Übertragungsvertrag getroffenen Regelungen nicht gegeben. Insbesondere sei nicht erkennbar, dass die Tochter keinen Anspruch auf Herausgabe des Grundstücks gegenüber dem Kläger mehr habe oder dass ein solcher Anspruch wirtschaftlich wertlos wäre. Vor diesem Hintergrund sei die Festsetzung der Eigenheimzulage ab dem Jahr 2003 aufzuheben gewesen. 25

Mit seiner am 3. November 2008 zunächst beim Beklagten eingereichten Klage verfolgt der Kläger sein ursprüngliches Begehren weiter. Er ist der Auffassung, dass er wirtschaftlicher Eigentümer des übertragenen Grundbesitzes geblieben sei. Der Aufhebungsbescheid sei daher rechtswidrig. Die Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO lägen vor, da er – der Kläger – ausweislich der im Übertragungsvertrag getroffenen Vereinbarungen für die auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeiten alleine hafte. Er müsse in diesem Zusammenhang sämtliche Zins- und Tilgungsraten erbringen. Darüber hinaus sei er berechtigt, alle von ihm gewünschten und für zweckmäßig oder erforderlich gehaltenen Umbaumaßnahmen auf dem Grundstück auf seine Kosten durchzuführen. Zudem sei nach Auskunft der Notarin eine Rückübertragung des Grundbesitzes mit der Zustimmung der Ergänzungspflegerin jederzeit auch ohne die hierfür im Übertragungsvertrag vereinbarten Voraussetzungen möglich 26

gewesen. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 28. März 2007 (Az.: IX R 37/05) könne auf den vorliegenden Fall nicht übertragen werden.

Der Kläger beantragt, 27

den Bescheid über die Aufhebung der Eigenheimzulage ab dem Jahr 2003 vom 20. Mai 2008 sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung aufzuheben. 28

Der Beklagte beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Der Beklagte nimmt zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung Bezug und führt ergänzend aus, dass der Kläger kein wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks sei. Er habe auf die Herausgabe des Grundstücks ohne die Zustimmung der Ergänzungspflegerin keinen Anspruch und könne über das Grundstück nicht uneingeschränkt verfügen. 31

Entscheidungsgründe: 32

Die Klage ist unbegründet. 33

Der Beklagte hat die Festsetzung der Eigenheimzulage nebst Kinderzulage mit Bescheid vom 20. Mai 2008 zu Recht ab dem Jahr 2003 aufgehoben. 34

a) 35

Ein Bescheid über die Festsetzung der Eigenheimzulage ist gemäß § 11 Abs. 3 Satz 1 Eigenheimzulagegesetz (EigZulG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist mit Wirkung ab dem Folgejahr aufzuheben, wenn die Voraussetzungen der §§ 1, 2, 4 und 6 EigZulG während eines Jahres des Förderzeitraums entfallen und der Anspruchsberechtigte die Eigenheimzulage nicht mehr in Anspruch nehmen kann. 36

Der Beklagte war zum Erlass des Aufhebungsbescheids berechtigt, da beim Kläger die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 EigZulG nach der Übertragung des Grundstücks auf seine Tochter im Jahr 2002 nicht mehr gegeben waren. 37

aa) 38

Nach § 2 Abs. 1 EigZulG ist unter anderem die Herstellung einer Wohnung in einem eigenen Haus begünstigt. Der Begriff "eigen" im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG bedeutet, dass der Anspruchsberechtigte Eigentümer des begünstigten Objekts im Sinne des § 39 AO sein muss. Fallen das zivilrechtliche und das wirtschaftliche Eigentum auseinander, so ist auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen (vgl. BFH-Urteile vom 28. November 2007 IX R 27/07, BFHE 220, 573, BStBl. II 2008, 349 und vom 28. März 2007 IX R 37/05, BFH/NV 2007, 1891). Wirtschaftlicher Eigentümer ist nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut dergestalt ausübt, dass er den (zivilrechtlichen) Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von den Einwirkungen auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Das ist der Fall, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers besteht oder ein solcher Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (vgl. BFH-Urteile 28. November 2007 IX R 27/07, BFHE 220, 573, BStBl. II 2008, 349 und vom 28. März 2007 IX R 37/05, BFH/NV 2007, 1891 m.w.N.; Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 10. Auflage 2009, § 39 Rn 10 m.w.N.). 39

Der Vorbehaltsnießbraucher eines Grundstücks ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nur dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn sich seine rechtliche oder tatsächliche Stellung gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer des Grundstücks von der normalen, lediglich eine Nutzungsbefugnis vermittelnden Position eines Nießbrauchers so deutlich unterscheidet, dass er die tatsächliche Herrschaft über das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück ausübt (vgl. BFH-Urteile vom 25. Februar 2009 IX R 3/07, BFH/NV 2009, 1251, vom 28. November 2007 IX R 27/07, BFHE 220, 573, BStBl. II 2008, 349; vom 28. März 2007 IX R 37/05, BFH/NV 2007, 1891 und vom 28. Juli 1999 X R 38/99, BFHE 190, 139, BStBl. II 2000, 653).

In diesem Zusammenhang führen schuldrechtlich – etwa im Rahmen eines Übertragungsvertrags – vereinbarte Veräußerungsverbote, auch wenn sie durch eine Auflassungsvormerkung gesichert sind, nicht dazu, dass das betroffene Wirtschaftsgut nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 28. März 2007 IX R 37/05, BFH/NV 2007, 1891; BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2005 X B 128/05, BFH/NV 2006, 704). Denn weder aufgrund eines vorbehaltenen Nutzungsrechts noch aufgrund eines schuldrechtlichen Veräußerungsverbots kann der Nießbraucher ähnlich einem zivilrechtlichen Eigentümer über die Substanz des Grundstücks verfügen (vgl. BFH-Urteil vom 28. März 2007 IX R 37/05, BFH/NV 2007, 1891 m.w.N.). Auch ein vertraglich vorbehaltenes – und gegebenenfalls durch eine Auflassungsvormerkung gesichertes – Recht zum Rückerwerb bei Eintritt eines bestimmten Umstandes – etwa für den Fall des Vorversterbens des zivilrechtlichen Eigentümers – verhindert regelmäßig nicht den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den zivilrechtlichen Eigentümer. Denn ein solches Recht hängt vom Eintritt eines künftigen Ereignisses ab und muss zudem vom Berechtigten bei Vorliegen der Voraussetzungen auch tatsächlich ausgeübt werden. Es ist vor diesem Hintergrund nicht geeignet, dem Nießbraucher die tatsächliche Sachherrschaft über das Grundstück für die gewöhnliche Nutzungsdauer zu vermitteln (vgl. BFH-Urteile vom 28. März 2007 IX R 37/05, BFH/NV 2007, 1891 und vom 28. Juli 1999 X R 38/99, BFHE 190, 139, BStBl. II 2000, 653; insgesamt auch Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 10. Auflage 2009, § 39 Rn 24).

bb) 42

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze, die sich der Senat zueigen macht, war der Kläger nach der Übertragung des Grundstücks auf seine Tochter kein wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Beteiligten gehen dabei zu Recht übereinstimmend davon aus, dass die von ihrer Ergänzungspflegerin vertretene Tochter des Klägers im Jahr 2002 zivilrechtliche Eigentümerin des Grundstücks geworden ist. Entgegenstehende Anhaltspunkte sind für den Senat nicht erkennbar und auch nicht vorgetragen. 43

Die im Übertragungsvertrag getroffenen Vereinbarungen führen nicht dazu, dass der Tochter des Klägers kein Herausgabeanspruch gegenüber ihrem Vater mehr zustünde oder dass dieser Herausgabeanspruch keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hätte. Denn weder das dem Kläger eingeräumte lebenslange Nießbrauchsrecht noch die im durch eine Auflassungsvormerkung gesicherte Rückübertragungsverpflichtung oder der Vorbehalt der Benennung einer weiteren Nießbrauchsberechtigten – der Lebensgefährtin des Klägers – sind insgesamt geeignet, die Tochter als zivilrechtliche Eigentümerin für die gewöhnliche Nutzungsdauer von den Einwirkungen auf das im Jahr 1998 errichtete Zweifamilienhaus (Grundstück) auszuschließen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die vorgenannten Verpflichtungen nur für die Dauer des vorbehaltenen und gegebenenfalls hinsichtlich der Lebensgefährtin des Klägers erweiterten Nießbrauchs, nicht aber für die gesamte 44

gewöhnliche Nutzungsdauer des Grundstücks bestehen (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 28. Juli 1999 X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl. II 2000, 653). Ein Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers ist nicht gegeben, wenn dem Nutzungsberechtigten ein (schuldrechtliches oder dingliches) Nutzungsrecht nicht für die voraussichtliche Nutzungsdauer des übertragenen Grundbesitzes, sondern – wie vorliegend – lediglich auf seine Lebenszeit bestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 27. Juni 2006 IX R 63/04, BFH/NV 2006, 2225 m.w.N.). Daran ändert der zugunsten der Lebensgefährtin des Klägers vereinbarte Erweiterungsvorbehalt des Nießbrauchsrechts nichts.

Das wirtschaftliche Eigentum des Klägers ergibt sich schließlich auch nicht aus dem Umstand, dass der Kläger als Vorbehaltsnießbraucher die Kosten der außergewöhnlichen Erhaltungsmaßnahmen, die außergewöhnlichen Lasten und den Tilgungsdienst für die eingetragenen Grundpfandrechte zu tragen hat (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 23. Januar 1987 III R 240/83, BFH/NV 1987, 502; Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 10. Auflage 2009, § 39 Rn 24) und er an dem Grundbesitz zudem alle von ihm gewünschten und für zweckmäßig oder erforderlich gehaltenen Umbaumaßnahmen auf seine Kosten vornehmen darf. Denn auch unter Berücksichtigung dieser Vereinbarungen bzw. Verpflichtungen wird dem Kläger nicht die tatsächliche Sachherrschaft über das Grundstück für die gewöhnliche Nutzungsdauer in einer Weise vermittelt, dass der zivilrechtliche Herausgabeanspruch seiner Tochter wirtschaftlich entwertet würde. 45

Der Kläger ist als Nießbraucher vielmehr lediglich zur Nutzung des Objekts berechtigt sowie zur Tragung diverser Lasten verpflichtet. Er kann bei Eintritt bestimmter Umstände bzw. im Einvernehmen mit seiner durch die Ergänzungspflegerin vertretenen Tochter zwar die Rückübertragung des Grundstücks verlangen. Insgesamt hat er jedoch weder die Möglichkeit, sich selbst den Substanzwert des Grundstücks – etwa durch die Berechtigung, das Grundstück zu belasten – zu eigen zu machen noch sonst in einer einem (zivilrechtlichen) Eigentümer vergleichbaren Weise nach Belieben mit dem Objekt zu verfahren. Er trägt zudem nicht das wirtschaftliche Risiko einer Wertminderung und nimmt auch nicht an Wertsteigerungen teil. 46

Da das wirtschaftliche Eigentum nach der Übertragung des Grundstücks auf die Tochter im Jahr 2002 unter Berücksichtigung der Gesamtumstände nicht beim Kläger verblieben war und die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 EigZulG ab diesem Zeitpunkt daher nicht mehr vorlagen, erfolgte die Aufhebung der Eigenheimzulagefestsetzung ab dem Jahr 2003 zu Recht. 47

b) 48

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 49