

Leitsatz

1. Allein eine sog. Scheidungsklausel führt noch nicht dazu, daß der rechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum verliert (Abgrenzung zu BFH-Urteil vom 26. Juni 1990 VIII R 81/85, BFHE 161, 472, BStBl II 1994, 645).

Gründe

I.

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt als Mitglied einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis, die er gemeinsam mit dem Arzt Dr. H (H) betreibt und die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt, Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Praxisräume befinden sich auf dem Grundstück W. Eigentümerin war zunächst die Mutter des Klägers, die mit Vertrag vom 31. August 1989 das Grundstück an dessen Ehefrau für 550 000 DM veräußerte. Das Geld für den Erwerb hatte der Kläger seiner Ehefrau geschenkt. Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten sollten am 1. Oktober 1989 auf die Ehefrau übergehen. Zeitgleich trat die Ehefrau in den zwischen der Mutter und der Gemeinschaftspraxis geschlossenen Mietvertrag ein.

Unter dem 27. Oktober 1989 schlossen der Kläger und seine Ehefrau einen Ehevertrag, in dem diese sich verpflichtete, für den Fall der Beendigung des Güterstandes auf andere Weise als durch Tod das bebaute Grundstück unentgeltlich auf den Kläger zu übertragen. Zugleich bevollmächtigte sie den Kläger unwiderruflich zur Auflassung des Grundstücks und zur Eintragung einer Vormerkung. Im Fall der Durchführung eines Zugewinnausgleichs sollte der Wert des Grundstücks als Vermögen des Klägers gelten. Mit Vertrag vom 18. September 1996 haben der Kläger und seine Ehefrau die Scheidungsfolgenvereinbarung aufgehoben.

In den Jahren 1989 und 1990 wurde das Gebäude um einen Anbau erweitert. Als Bauherren traten zunächst der Kläger und dessen Sozium auf. Durch Vertrag vom 1. November 1989 wurde die "Bauherreneigenschaft" auf die Ehefrau übertragen. Der weitere Ausbau sowie die gesamte Finanzierung wurden jedoch namens der Gemeinschaftspraxis vorgenommen. Nach Abschluß der Baumaßnahmen gewährte die Gemeinschaftspraxis der Ehefrau des Klägers ein Darlehen in Höhe der Baukosten des Anbaus mit einer Laufzeit von 20 Jahren (Darlehensvertrag vom 1. September 1991). Gleichzeitig schloß die Ehefrau mit der Gemeinschaftspraxis einen Mietvertrag über die Vermietung der gesamten Praxisräume über die Dauer von 20 Jahren.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, daß das bebaute Grundstück dem Kläger als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sei; die entsprechenden (Sonder-)Betriebseinnahmen und -ausgaben seien bei ihm zu

erfassen.

Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab; die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 1228 veröffentlicht. Das FG führte u.a. aus:

1. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern seien bei einem Mitunternehmer zu erfassen, wenn diesem die Vermietungsleistung wirtschaftlich zuzurechnen sei. Diese für die subjektive Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entwickelten Rechtsgrundsätze seien auch im Falle der Einkünfteermittlung nach § 18 Abs. 4, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG anwendbar, da die subjektive Zurechnung von Einkünften unabhängig von der jeweiligen Einkunftsart nur nach einheitlichen Grundsätzen erfolgen könne.

Daraus folge, daß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann einem anderen als dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen seien, wenn der zivilrechtliche Vermieter ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des anderen handle und dieser andere nach der Ausgestaltung des zwischen ihm und dem zivilrechtlichen Vermieter bestehenden Verhältnisses und den sonstigen Umständen eine derart beherrschende Stellung einnehme, daß er wirtschaftlich die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis trage. Im Streitfall habe nicht die Ehefrau, sondern allein der Kläger das zwischen den Eheleuten in bezug auf die Praxisräume bestehende Rechtsverhältnis und zum anderen das Mietverhältnis mit der Gemeinschaftspraxis beherrscht. Demgegenüber sei die Ehefrau in dem streitigen Zeitraum wirtschaftlich nicht auf eigene Rechnung und Gefahr tätig geworden.

2. Auch wenn man nicht auf die Zurechnung der Vermietungsleistung, sondern auf die Zurechnung des zur Leistungserbringung verwendeten Wirtschaftsguts abstellen würde, wären die Praxisräume und der anteilige Grund und Boden dem Kläger zuzurechnen. Die Ehefrau habe von den ihr formal zustehenden Rechten nur insoweit Gebrauch machen können, wie die Interessen ihres Ehemanns nicht berührt worden seien. Der Kläger habe jederzeit die Herausgabe des bebauten Grundstücks bewirken können. Aus dem Umstand, daß der Kläger wirtschaftlicher Eigentümer des bebauten Grundstücks gewesen sei und er selbst die anteiligen Herstellungskosten des Anbaus getragen habe, folge weiter, daß das FA zu Recht Absetzung für Abnutzung (AfA) für die Praxisräume berücksichtigt habe.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung formellen und materiellen Rechts.

1. Das Urteil sei unter Übergehung wesentlichen Parteivorbringens ergangen, weil die Einvernahme der Ehefrau geboten gewesen sei. Wie die Scheidungsfolgenregelung zu verstehen gewesen sei, hänge von der Beurteilung der Beteiligten ab.

2. Die Begründung einer Vermietungsleistung des Klägers gehe

fehl. Der Kläger sei weder Vermieter noch wirtschaftlicher Eigentümer gewesen.

Die Scheidungsfolgenvereinbarung sei nicht vollzogen worden. Sinn und Zweck dieser Regelung sei es gewesen, das Grundstück im Scheidungsfall der Familie des Klägers zu erhalten. Vor dem Abschluß der auf Druck der Familie des Klägers geschlossenen Scheidungsfolgenvereinbarung habe die Ehefrau das Grundstück vom Kläger frei von Beschränkungen erworben. Die Formulierung, nur durch "bloßen" Scheidungsantrag sei das Grundstück zu erlangen gewesen, verkenne die Dimension einer Scheidung. Es sei nicht berücksichtigt worden, daß ein deutliches Fremdinteresse in der Person des Mitgesellschafters gegeben gewesen sei. Die sicherungsweise Abtretung von Mietzinsforderungen bewirke nicht den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Auf einen Herausgabeanspruch der Ehefrau gegen den Kläger könne es nicht ankommen; die gewöhnliche Nutzungsdauer des Hauses reiche im übrigen über die Dauer des Mietvertrags hinaus.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Bescheide vom 5. Januar 1993 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juli 1994 insoweit zu ändern, als ihm das Grundstück W als Sonderbetriebsvermögen zugerechnet worden ist,

hilfsweise, festzustellen, daß das vorbezeichnete Grundstück nicht zu seinem Betriebsvermögen gehört.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen,

und führt aus:

1. Der Verfahrensmangel sei nicht ordnungsgemäß dargelegt worden.
2. Der Kläger sei wirtschaftlicher Eigentümer der Praxisräume. Die Ehefrau habe praktisch keinen Herausgabeanspruch gehabt. Die Aufhebung der Scheidungsfolgenvereinbarung im Jahr 1996 habe keinen Einfluß auf die Streitjahre.

II.

II. Die Revision ist begründet; sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Zu Unrecht hat das FG das Altgebäude (nebst Grundstück) dem Kläger zugerechnet. Ob ihm der Anbau zuzurechnen ist, läßt sich auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht beurteilen.

1. Im Streitfall geht es um die Frage, wem das Altgebäude und der Anbau zuzurechnen sind und wer die aus der Nutzung dieser Wirtschaftsgüter erzielten Einkünfte zu versteuern hat. Entgegen

der Auffassung des FG ist bei den betrieblichen Einkunftsarten die Frage der Zurechnung vorrangig, da grundsätzlich der, dem das Wirtschaftsgut zuzurechnen ist, zur Nutzung berechtigt ist und die Erträge aus der Nutzung des ihm zuzurechnenden Wirtschaftsguts zu versteuern hat; die Nutzungsbefugnis und Einkünftezurechnung folgen aus der Stellung als rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer. Allerdings ist es dem Eigentümer unbenommen, unter bestimmten Voraussetzungen die Nutzungsbefugnis auf einen anderen zu übertragen; auch sind in Ausnahmefällen Gestaltungen denkbar, in denen ein Wirtschaftsgut ohne Wissen des rechtlichen Eigentümers genutzt wird.

2. Wirtschaftlicher Eigentümer ist der, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den rechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO 1977--), wer also die tatsächliche Herrschaft über die Sache auch gegen den Willen des rechtlichen Eigentümers auf Dauer ausüben kann. Die in § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO 1977 aufgeführten Beispiele lassen erkennen, daß es sich um Fälle handelt, in denen die formale (äußere) Rechtsmacht durch im Innenverhältnis gegebene Befugnisse begrenzt wird.

Regelmäßig ist der rechtliche Eigentümer auch der wirtschaftliche Eigentümer. Nur in besonders gelagerten Fällen fallen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, z.B. bei Treuhandverhältnissen, bei Sicherungseigentum, bei Eigenbesitz, in Leasing-Fällen oder bei der Verpflichtung zur Beseitigung eines Wirtschaftsguts (dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 1994 I R 198/80, BFHE 142, 370, BStBl II 1985, 126; vom 8. Juni 1995 IV R 67/94, BFH/NV 1996, 101). Rechtliches und wirtschaftliches Eigentum sind hingegen nicht getrennt, wenn ein anderer als der rechtliche Eigentümer am Erlös aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts beteiligt ist oder wenn die Verfügung über das (rechtliche) Eigentum in einzelnen Beziehungen (wie etwa durch eine Testamentsvollstreckung oder eine Vorerbschaft) beschränkt ist (vgl. BFH-Urteile vom 25. Oktober 1951 III 225/51 U, BFHE 55, 567, BStBl III 1951, 229; vom 26. März 1987 IV R 20/84, BFHE 149, 557, BStBl II 1987, 561; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 39 AO 1977 Rz. 48).

3. Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall das Altgebäude (nebst Grundstück), das bereits zu 35,4 % betrieblich genutzt wurde, der Ehefrau zuzurechnen. Dieses Gebäude hat die Ehefrau von ihrer Schwiegermutter durch notariell beurkundeten Kaufvertrag vom 31. August 1989 erworben. Der Umstand, daß der Kläger seiner Ehefrau den Kaufpreis geschenkt hat, steht der Ausübung der rechtlichen und tatsächlichen Herrschaftsmacht an dem Altgebäude durch sie nicht entgegen. Die Schenkung der Mittel ist für den Erwerb des rechtlichen Eigentums ohne Bedeutung; sie berührt auch nicht die Verfügungsbefugnis über das Grundstück im Verhältnis zum Schenker. Der BFH hat sogar Mietzahlungen an den

Schenker des dazu verwendeten Geldes einkommensteuerrechtlich berücksichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 23. Februar 1994 X R 131/93, BFHE 173, 551, BStBl II 1994, 694). Ebensowenig steht der notarielle Vertrag vom 27. Oktober 1989 der Ausübung der tatsächlichen Herrschaftsmacht entgegen. Zwar verpflichtete sich die Ehefrau in dieser Vereinbarung, für den Fall der Beendigung des Güterstandes auf andere Weise als durch Tod, das Grundstück unentgeltlich auf den Kläger zu übertragen. Von dieser Beschränkung abgesehen, die weniger Gewicht hat als die, denen ein Vorerbe gemäß §§ 2100 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB-- unterliegt, war die Ehefrau aber im übrigen nicht gehindert, das Grundstück nach Belieben zu nutzen und ggf. auch zu veräußern; allein eine sog. Scheidungsklausel begründet daher noch kein wirtschaftliches Eigentum des Schenkers bzw. des Begünstigten (so auch Schmidt, Einkommensteuergesetz, 16. Aufl., 1997, § 17 Rz. 51).

Diese Beurteilung steht nicht im Widerspruch zu dem Urteil des VIII. Senats vom 26. Juni 1990 VIII R 81/85 (BFHE 161, 472, BStBl II 1994, 645). In dieser Entscheidung, in der die Zurechnung von Kommanditanteilen zu beurteilen war, führten erst weitere Umstände neben der Scheidungsklausel zur Verneinung des wirtschaftlichen Eigentums der Kommanditistinnen.

Auch die dem Kläger eingeräumte Möglichkeit, zu seinen Gunsten oder zugunsten eines Dritten eine Auflassungsvormerkung in das Grundbuch eintragen zu lassen oder sogar mittels eines Scheidungsantrags die Eigentumsumschreibung herbeizuführen, bewirkt nicht den Verlust des wirtschaftlichen Eigentums der Ehefrau, solange der Kläger von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch macht; diese Beschränkung war zwar möglich, aber noch nicht vollzogen.

4. Wem der Anbau zuzurechnen ist, läßt sich anhand der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen. Bei einem sog. Mietereinbau ist der nutzende Mieter wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er die Kosten des Einbaus getragen hat und ihm bei Beendigung der Nutzung gegen den rechtlichen Eigentümer ein Entschädigungsanspruch zusteht (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 77/96, BStBl II 1997, 774, Deutsches Steuerrecht 1997, 1566). In diesem Fall ist die durch Verbindung (§ 946 BGB) begründete (formale) Rechtsmacht durch den Ausgleichsanspruch nach § 951 BGB begrenzt.

Nach den Feststellungen des FG wurde der Rohbau von der Gemeinschaftspraxis hergestellt und finanziert; nach Fertigstellung wurde --in Höhe der finanzierten Baukosten (163 000 DM)-- unter dem 1. September 1991 ein Darlehensvertrag zwischen der Sozietät und der Ehefrau geschlossen. Ob mit diesem Vertrag zugleich die Übertragung des Anbaus auf die Ehefrau verbunden war, wofür der zeitgleich abgeschlossene Mietvertrag sprechen könnte, und welche Bedeutung der Vereinbarung vom 1. November 1989 über die Übertragung der Bauherreneigenschaft und die Finanzierung der Herstellungskosten zukommt, läßt sich den Feststellungen des FG, das zwischen dem Altbau und dem Anbau

nicht unterschieden hat, nicht mit der gebotenen Sicherheit entnehmen; der Darlehensvertrag selbst enthält keinen Hinweis auf die Finanzierung des Anbaus. Auch hat das FG nicht festgestellt, ob und in welcher Weise die Darlehensvereinbarung tatsächlich vollzogen worden ist. Andererseits weist das FG auf Seite 11 seines Urteils darauf hin, daß die Ehefrau "die für den weiteren Erwerb des in den Streitjahren erstellten Anbaus erforderlichen Gelder von der veräußernden Praxisgemeinschaft ihres Ehemanns als Darlehen zugewandt" erhielt. Diese Äußerung spricht dafür, daß die Gemeinschaftspraxis den Anbau an die Ehefrau übertragen hatte. Zur Klärung dieser Sachverhaltsfragen ist die Sache an das FG zurückzuverweisen.