

Bundesfinanzhof
IM NAMEN DES VOLKES
URTEIL

§§ 13 Abs. 2 WEG; 4 Abs. 1 Satz 2, 13a EStG; 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO

- 1. Wirtschaftsgüter sind nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen.**
- 2. Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut. Denn er ist lediglich befugt, eine fremde Sache zu nutzen, nicht aber wie ein Eigentümer mit der Sache nach Belieben zu verfahren.**
- 3. Ein Sondernutzungsrecht vermittelt keine einem Eigentümer vergleichbare Rechtsposition.**

BFH, Urteil vom 05.07.2018; Az.: VI R 67/15

Tenor:

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12. Juni 2015 4 K 4110/13 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand:

I.

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Sondernutzungsrecht nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) wirtschaftliches Eigentum an einem landwirtschaftlich genutzten Grundstück begründet.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für die Streitjahre (2010 und 2011) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger betreibt eine landwirtschaftliche Rinderhaltung in E. Seinen Gewinn ermittelte er nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Normalwirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres (§ 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Zum Betriebsvermögen gehörte u.a. das Grundstück Flur 11 Flurstück 20, auf dem sich auch das (frühere) Wohnhaus, eine Mehrzweckhalle

und die Wirtschaftsgebäude des landwirtschaftlichen Betriebs befanden.

Mit notariellem Vertrag vom Januar 2011 teilte der Kläger dieses Grundstück in zwei Wohnungs- und Teileigentumsanteile zum Zweck der geplanten Errichtung eines Doppelhauses zu Wohnzwecken.

Die Wohneinheit 1 umfasste nach der Teilungserklärung einen Miteigentumsanteil von 55/100 am Grundstück Flur 11 Flurstück 20 verbunden mit dem Sondereigentum an der südlichen Hälfte des geplanten Wohnhauses sowie mit dem Sondereigentum an sämtlichen landwirtschaftlichen Gebäuden.

Die Wohneinheit 2 umfasste einen Miteigentumsanteil von 45/100 am Grundstück Flur 11 Flurstück 20 verbunden mit dem Sondereigentum an der nördlichen Hälfte des geplanten Wohnhauses. Darüber hinaus wurde das Sondereigentum an der Wohneinheit 1 mit dem Sondernutzungsrecht an der gesamten Grundstücksfläche mit Ausnahme des Gartens und der Zufahrt der Wohneinheit 2 verbunden. Dem Eigentümer der Wohneinheit 1 oblag nach dem Vertrag die Unterhaltungspflicht bezüglich der landwirtschaftlichen Gebäude und der landwirtschaftlich genutzten Grundstücksfläche.

Mit notariellem Vertrag vom Januar 2011 übertrug der Kläger die Wohneinheit 2 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seine älteste Tochter (T). Der Übergang von Besitz, Nutzungen und Lasten war bereits mit Ablauf des 31. Dezember 2010 vereinbart. Die Kosten für die Errichtung des geplanten Doppelhauses sollten für jeden Gebäudeteil vom jeweiligen Eigentümer getragen werden.

T bestellte den Klägern ein unentgeltliches Altenteilsrecht. Sie erklärte, mit der Übertragung von allen erbrechtlichen Ansprüchen gegenüber ihren Eltern abgefunden zu sein (Pflichtteilsverzicht).

Die Wohneinheit 1 verblieb beim Kläger. Die hierauf in der Folgezeit auf seine Kosten errichtete Doppelhaushälfte wird von ihm und seiner Familie bewohnt.

In seiner Gewinnermittlung für das Wirtschaftsjahr 2010/2011 gab der Kläger neben dem Grundbetrag für die landwirtschaftliche Nutzung auch einen Gewinn nach § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG aus der Entnahme von Grund und Boden für die an T übertragene Grundstücksfläche von 202,50 qm in Höhe von 5.025 EUR an.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) legte den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre demgegenüber einen Entnahmegewinn in Höhe von insgesamt 54.103 EUR zugrunde. Er ging dabei davon aus, dass entsprechend dem auf T übertragenen Grundstücksanteil nicht lediglich 202,50 qm, sondern 45/100 der gesamten Grundstücksfläche sowie die landwirtschaftlichen Gebäude entnommen worden seien.

Die hiergegen eingelegten Einsprüche hatten insoweit Erfolg, als das FA den Entnahmegewinn um den Betrag minderte, der auf die im Sondereigentum des Klägers stehenden Wirtschaftsgebäude entfiel.

Im Übrigen blieben die Einsprüche erfolglos. Die daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1590

veröffentlichten Gründen ab.

Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des FG Münster vom 12. Juni 2015 4 K 4110/13 E aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2010 vom 11. Juni 2012 und für 2011 vom 16. September 2013 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 3. Dezember 2013 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte der Kläger aus Land- und Forstwirtschaft um jeweils 16.941 EUR herabgesetzt werden.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe:

II.

Die Revision der Kläger ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger im Wirtschaftsjahr 2010/2011 einen Gewinn aus der Entnahme von 45/100 des Grundstücks Flur 11 Flurstück 20 erzielte, der gemäß § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG in den Durchschnittssatzgewinn einzubeziehen war.

1. Bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gemäß § 13a EStG sind Gewinne aus der Entnahme von Grund und Boden und Gebäuden, soweit sie insgesamt 1.534 EUR übersteigen, zusätzlich zum Grundbetrag anzusetzen (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Dies ist durch eine eindeutige Entnahmehandlung, durch schlüssiges Verfahren oder durch einen Rechtsvorgang möglich. Eine Entnahme durch einen Rechtsvorgang liegt immer dann vor, wenn sich die Rechtszuständigkeit für das Wirtschaftsgut ändert (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. April 1993 IV R 12/91, BFH/NV 1994, 87, und vom 26. Januar 1995 IV R 39/93, BFH/NV 1995, 873, jeweils m.w.N.).

2. Das streitbefangene landwirtschaftlich genutzte Grundstück gehörte vor seiner Aufteilung in Miteigentumsanteile im Verhältnis 45/100 zu 55/100 zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen des Klägers. An der Zugehörigkeit des Grundstücks zum Betriebsvermögen hat sich durch die Teilungserklärung vom Januar 2011 nichts geändert. Es wurde hierdurch nur in zwei selbständige Wirtschaftsgüter geteilt (BFH-Urteil vom 18. März 1994 III R 6/92, BFH/NV 1994,

780).

3. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger durch die Übertragung des Miteigentumsanteils von 45/100 am Grundstück Flur 11 Flurstück 20 nicht nur das rechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum hieran verloren hat.

Da Betriebsvermögen nur solche Wirtschaftsgüter sein können, die dem Betriebsinhaber als eigene zuzurechnen sind (§ 39 der Abgabenordnung --AO--; z.B. BFH-Urteil vom 22. April 2015 X R 8/13, BFH/NV 2015, 1409, Rz 24), und die Übereignung des Miteigentumsanteils auf außerbetrieblichen (familiären) Gründen beruhte, hat er das Grundstück entsprechend der Miteigentumsquote der T von 45/100 seinem Betriebsvermögen entnommen (zur Erfassung von Miteigentumsanteilen im Betriebsvermögen s. BFH-Urteile vom 2. Dezember 2004 III R 77/03, BFHE 208, 215, BStBl II 2005, 340, und vom 8. März 1990 IV R 60/89, BFHE 160, 443, BStBl II 1994, 559).

a) Wirtschaftsgüter sind nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).

aa) Diese Definition des wirtschaftlichen Eigentums umfasst eine Vielzahl ungleichartiger "zivilrechtlicher Rechtslagen", die Nichteigentümern eine eigentumsähnliche Rechtsposition verschaffen.

Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO erfordert deshalb nach der Rechtsprechung die Bildung von Fallgruppen und deren wertende Zuordnung (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2016 IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 26 f.).

Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO wird u.a. angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 27; grundlegend BFH-Urteil vom 26. Januar 1970 IV R 144/66, BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264, unter C.III.1.).

Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.

bb) Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut (BFH-Urteile vom 24. Juni 2004 III R 42/02, BFH/NV 2005, 164; vom 29. März 2007 IX R 14/06, BFH/NV 2007, 1471).

Denn er ist lediglich befugt, eine fremde Sache zu nutzen, nicht aber wie ein Eigentümer mit der Sache nach Belieben zu verfahren. So begründet auch das eigentumsähnlich ausgestaltete (veräußerliche und vererbliche) Dauerwohnrecht i.S. der §§ 31 ff. WEG oder ein vergleichbar ausgestaltetes schuldrechtliches

Dauerwohnrecht grundsätzlich kein wirtschaftliches Eigentum (BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 164; in BFH/NV 2007, 1471, jeweils m.w.N.). Die anderslautenden BFH-Urteile vom 8. März 1977 VIII R 180/74 (BFHE 122, 64, BStBl II 1977, 629) und vom 21. Juni 1977 VIII R 18/75 (BFHE 124, 313, BStBl II 1978, 303) sind überholt (BFH-Urteil vom 26. November 1998 IV R 39/98, BFHE 187, 390, BStBl II 1999, 263, m.w.N.).

Etwas anderes kann dann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 28, m.w.N.; vom 2. Juni 2016 IV R 23/13, BFH/NV 2016, 1433, Rz 31).

b) Der Kläger ist aufgrund des in Rede stehenden Sondernutzungsrechts weder wie ein zivilrechtlicher Eigentümer zur umfassenden Nutzung des im Gemeinschaftseigentum stehenden Grundstücks berechtigt noch stehen ihm für die voraussichtliche (unbegrenzte) Nutzungsdauer des Grundstücks Substanz und Ertrag zu.

aa) Ein Sondernutzungsrecht ist das durch Vereinbarung begründete eigentumsähnliche Recht eines Wohnungs- oder Teileigentümers, abweichend von der Regel des § 13 Abs. 2 Satz 1 WEG, Teile des Gemeinschaftseigentums allein, also unter Ausschluss der übrigen Miteigentümer, zu nutzen (z.B. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 13. Januar 2017 V ZR 96/16, Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 2017, 511, Rz 31; vom 21. Oktober 2016 V ZR 78/16, MDR 2017, 388, Rz 10; vom 8. April 2016 V ZR 191/15, MDR 2016, 1324, Rz 14, und vom 2. Dezember 2011 V ZR 74/11, MDR 2012, 207, Rz 10).

Das Sondernutzungsrecht ist regelmäßig auf Dauer der Gemeinschaft angelegt, die nach § 11 WEG grundsätzlich unauflöslich ist (Staudinger/Kreuzer (2018), § 13 WEG Rz 28). Wird sie jedoch aufgelöst, was kraft Gesetzes bei Vereinigung aller Wohnungseigentumsrechte oder durch einvernehmliche Aufhebung des Sondereigentums oder bei völliger oder teilweiser Zerstörung des Gebäudes auf Verlangen eines Wohnungseigentümers, sofern eine Vereinbarung nach § 11 Abs. 1 Satz 3 WEG dies vorsieht, möglich ist, erlischt es. Es endet ferner, sofern es nicht auflösend bedingt oder befristet begründet wurde, durch Aufhebung als "actus contrarius" zu seiner Begründung (BGH-Beschluss vom 13. September 2000 V ZB 14/00, BGHZ 145, 133, unter III.2.; Bärmann/Suilmann, WEG, 13. Aufl., § 13 Rz 130).

Die Nutzungsbefugnis reicht nur, soweit sie eingeräumt ist (Bärmann/Suilmann, WEG, 13. Aufl., § 13 Rz 98; Staudinger/ Kreuzer (2018), § 13 WEG Rz 31 ff.). Eine schrankenlose Nutzung des gemeinschaftlichen Eigentums erlaubt das Sondernutzungsrecht nicht. So darf die Nutzung nicht für die anderen Wohnungseigentümer mit erheblichen Nachteilen verbunden sein.

Ferner ist der Sondernutzungsberechtigte zur Vornahme baulicher Veränderungen und damit zur dauerhaften Umgestaltung des Gemeinschaftseigentums, die über eine ordnungsgemäße Instandhaltung und Instandsetzung hinausgeht, sowie zur

Veränderung des äußeren Erscheinungsbilds der Gesamtanlage nicht befugt (Bärmann/Suilmann, WEG, 13. Aufl., § 13 Rz 98). Da das Sondernutzungsrecht schuldrechtlichen Charakter hat, wirkt es überdies einem Rechtsnachfolger gegenüber nur, wenn es im Grundbuch vermerkt ist (BGH-Beschluss in BGHZ 145, 133, unter III.3.; Staudinger/Kreuzer (2018), § 13 WEG Rz 28, 39).

bb) Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, ob das Sondernutzungsrecht in Einzelfällen in der Weise gestaltet werden kann, dass im wirtschaftlichen Ergebnis jeder Wohnungseigentümer steuerrechtlich so gestellt wird, als ob er Alleineigentümer der Sondernutzungsflächen seines Gebäudes wäre (Staudinger/Rapp (2018), Einl 1 zum WEG, Rz 69, m.w.N.; ders., Beck'sches Notarhandbuch, A.III. Rz 5, 52 ff.). Denn das streitgegenständliche Sondernutzungsrecht vermittelt dem Kläger jedenfalls keine einem Eigentümer vergleichbare Rechtsposition.

Ausweislich der Teilungserklärung vom Januar 2011 ist der Kläger lediglich zur unbefristeten landwirtschaftlichen Nutzung des gemeinschaftlichen Eigentums befugt. Eine anderweitige Nutzung ist nicht genannt und daher ohne Zustimmung der Miteigentümerin untersagt.

Ferner enthält die Teilungserklärung vom Januar 2011 keine Bebauungsrechte an der Sondernutzungsfläche zugunsten des Klägers. Ebenso wenig hat er dauerhaft Anteil an der Substanz des mit dem Sondernutzungsrecht belasteten Bruchteilseigentums der T. Denn im Fall der Veräußerung des gesamten Grundstücks nach Auflösung der Gemeinschaft steht T als zivilrechtlicher Eigentümerin und nicht dem Kläger der Erlös für ihren Miteigentumsanteil zu. Der Miteigentumsanteil der T von 45/100 ist damit trotz des Sondernutzungsrechts des Klägers auch nicht wertlos. Vielmehr nimmt sie bzw. ihr Rechtsnachfolger --worauf das FG zutreffend hingewiesen hat-- entsprechend ihrer Miteigentumsquote an grundstücksbezogenen Wertsteigerungen oder -minderungen teil.

Das im Übertragungsvertrag vom Januar 2011 für bestimmte Fälle vereinbarte Rückkaufsrecht des Klägers (z.B. für den Fall der Veräußerung der eigenen Wohneinheit der T ohne Zustimmung des Klägers) steht dem schon deshalb nicht entgegen, weil die Rückübertragung des Eigentums nicht --wie für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums erforderlich-- allein vom Willen und Verhalten des Klägers abhängt (BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, II.3.a), der Kläger in diesem Fall zum Wertersatz verpflichtet wäre und das schuldrechtlich vorbehaltene Recht eines Rückerwerbs den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht hindert (BFH-Urteile in BFHE 187, 390, BStBl II 1999, 263; vom 28. Juli 1999 X R 38/98, BFHE 190, 139, BStBl II 2000, 653, II.2.c, und vom 25. Januar 2017 X R 59/14, BFHE 257, 227, Rz 35, m.w.N.).

4. Die Höhe des Entnahmegewinns steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Bezüglich der zugrunde gelegten Entnahme- und Buchwerte haben die Beteiligten Einvernehmen erzielt.

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