

Beschluss vom 18. Oktober 2013, X B 135/12

Materiell-rechtliches Korrespondenzprinzip bei der Verpflichtung zur kostenfreien Überlassung einer Wohnung

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1a, EStG § 22 Nr 1 S 1, EStG § 22 Nr 1b, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 04. Juni 2012, Az: 2 K 87/11

Leitsätze

1. NV: Auch nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung liegen Einkünfte des Berechtigten nach § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG a.F. in Gestalt von Versorgungsleistungen (jetzt § 22 Nr. 1b EStG) vor, wenn ihm kostenfreies Wohnen zu gewähren ist und diese Aufwendungen beim Verpflichteten Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG sind .
2. NV: Die Einkünfte beschränken sich der Höhe nach auf die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden nutzungsbedingten Kosten .

Tatbestand

- 1 I. Der verstorbene Ehemann der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) vererbte der gemeinsamen Tochter (T) ein Grundstück, belastet mit einem Vermächtnis zugunsten der Klägerin. Nach § 4 des Testaments hatte T der Klägerin "ein kostenfreies Wohnen in unserer Wohnung zu gewähren".
- 2 T machte daraufhin für das Streitjahr 2001 Aufwendungen --ohne Mietwert-- in Höhe von 26.861,87 DM als Sonderausgaben geltend, die das für sie zuständige Finanzamt anerkannte. Nach Übersendung einer Kontrollmitteilung erließ der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) am 22. August 2007 einen Bescheid gegenüber der Klägerin, mit dem er die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung dahingehend änderte, dass für das kostenfreie Wohnen ein sonstiger Bezug nach § 22 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung in Höhe von zunächst noch 28.912,84 DM angesetzt wurde. Die Klägerin legte hiergegen fristgerecht Einspruch ein und machte geltend, kostenloses Wohnen sei nicht steuerpflichtig. Ihr sei lediglich ein Nutzungsrecht zugeflossen, welches nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung keine Leistung mehr darstelle.
- 3 Mit weiterem Änderungsbescheid vom 29. Dezember 2010 reduzierte das FA die sonstigen Einkünfte nach § 22 EStG auf 26.862 DM, die in Höhe der angefallenen Aufwendungen für das kostenfreie Wohnen angesetzt wurden. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage durch Urteil vom 5. Juni 2012 als unbegründet zurück. Auch nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung könnten die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden nutzungsbedingten Kosten als Sonderausgaben abgezogen werden. Soweit der Verpflichtete --hier die T-- berechtigt sei, diese Aufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Sonderausgaben anzusetzen, seien sie vom Berechtigten --hier der Klägerin-- nach § 22 Nr. 1 EStG zu versteuern.
- 5 Die Klägerin begehrt mit der Nichtzulassungsbeschwerde die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung.
- 6 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

II. Die Beschwerde der Kläuerin hat keinen Erfolg. Der von der Kläuerin benannte Grund für eine Zulassung der

- 7 Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegt nicht vor.
- 8 1. Soweit die Klägerin eine die einheitliche Rechtsprechung gefährdende Divergenz geltend macht, kann die Revision schon deshalb nicht zugelassen werden, weil die Klägerin die Abweichung nicht entsprechend den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gerügt hat.
- 9 Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der Bundesfinanzhof (BFH), das Bundesverfassungsgericht (BVerfG), der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zu Grunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge gehört nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO, dass die vermeintlichen Divergenzentscheidungen hinreichend genau bezeichnet und tragende, abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits gegenübergestellt werden, um so die Abweichung deutlich erkennbar zu machen. Des Weiteren ist darzulegen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. Senatsbeschluss vom 13. Juni 2013 X B 132-133/12, BFH/NV 2013, 1593).
- 10 a) Der Senat hat schon Zweifel daran, ob die Klägerin dem angefochtenen Urteil des FG einen "Rechtssatz" entnimmt, wenn sie im Anschluss an die Darstellung des BVerfG-Beschlusses vom 17. Dezember 1992 1 BvR 4/87 (Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1993, 2093) und der BFH-Entscheidungen vom 26. Juli 1995 X R 113/93 (BFHE 179, 34, BStBl II 1996, 157), vom 26. Juli 1995 X R 91/92 (BFHE 178, 339, BStBl II 1995, 836), vom 19. März 2002 IX R 20/00 (BFH/NV 2002, 1149) und vom 21. April 1993 X R 96/91, BFHE 171, 236, BStBl II 1993, 608) formuliert, das Korrespondenzprinzip selbst sei keine Einkunftsart und könne nur die Höhe bestimmen, wenn die Einkunftsart überhaupt gegeben sei.
- 11 b) Jedenfalls aber divergiert das FG-Urteil zu keiner der genannten Entscheidungen.
- 12 aa) So hat das FG in seiner Entscheidung in Übereinstimmung mit dem BFH-Urteil in BFHE 179, 34, BStBl II 1996, 157 entschieden, dass Einkünfte der Klägerin aus wiederkehrenden Leistungen (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG) nur insofern vorliegen, als die T wegen dieser Leistungen materiell-rechtlich zum Abzug von Sonderausgaben (Leibrente oder dauernde Last; § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) berechtigt ist. Dabei ist auch das FG wie der BFH in seiner Entscheidung von einem speziellen materiell-rechtlichen Korrespondenzprinzip und gerade nicht von einem generell materiell-rechtlichen Korrespondenzprinzip ausgegangen. Wie der BFH stellt das FG gegenständlich auf den "Transfer von Einkünften" vom Übernehmer auf den Übergeber eines Vermögens ab. Der hinreichend rechtliche Grund hierfür ist, dass die Aufwendungen beim Verpflichteten --hier der T-- dem Grunde und der Höhe nach abziehbar sind. Anders als von der Klägerin angenommen geht das FG deshalb in Übereinstimmung mit dem BFH in BFHE 179, 34, BStBl II 1996, 157 in diesem Ausnahmefall davon aus, dass steuerbare Leistungen vorliegen, die § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG erfasst.
- 13 bb) Gerade wegen ihres Charakters als vorbehaltene Vermögenserträge führen diese Versorgungsleistungen bei der Klägerin als deren Empfängerin zu wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 Satz 1 EStG). Dabei hat das FG unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil in BFHE 178, 339, BStBl II 1995, 836 zu Recht darauf abgestellt, dass nach Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nur noch die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden nutzungsbedingten Kosten relevant sind. Auch der BFH hat in dieser Entscheidung den Mietwert der Wohnung nicht als Einnahme beim Übergeber und als Aufwand beim Verpflichteten angesetzt, jedoch das spezielle materiell-rechtliche Korrespondenzprinzip zwischen dem Abzugs- und Besteuerungstatbestand bei Vermögensübertragungsverträgen bestätigt. Soweit der BFH in dieser Entscheidung --wie die Klägerin meint-- auf den fehlenden Zufluss abstellt, ist lediglich der --auch vom FG nicht berücksichtigte-- Mietwert gemeint.
- 14 cc) Sieht man die Entscheidung des BFH in BFH/NV 2002, 1149 --wie die Klägerin-- als auf den vorliegenden Fall anwendbar an, kann ihr nur entnommen werden, dass der Nutzungswert neben dem Mietwert auch umlagefähige Nebenentgelte enthält. Von dieser Unterscheidung geht auch das FG in seinem Urteil aus. Entgegen der Ansicht der Klägerin ist der BFH-Entscheidung in BFH/NV 2002, 1149 nicht zu entnehmen, dass mit dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung auch nutzungsbedingte Kosten weder als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG noch als wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen sind.
- 15 dd) Eine untrennbare Verknüpfung von Mietwert und den mit der Überlassung zusammenhängenden

nutzungsbedingten Kosten ist auch dem BFH-Urteil in BFHE 171, 236, BStBl II 1993, 608 nicht zu entnehmen. Vielmehr unterscheidet er dort in einem Fall, der allein die Durchschnittsbesteuerung nach § 13a EStG betrifft, zwischen dem in diesem Zusammenhang relevanten aus dem Einheitswert abgeleiteten Nettonutzungswert und dem für Zwecke des Sonderausgabenabzugs zu ermittelnden Bruttonutzungswert. Die von der Klägerin angenommene Aussage des BFH, mit dem Wegfall der Nutzungswertbesteuerung seien sowohl der Mietwert als auch die nutzungsabhängigen Aufwendungen als wiederkehrende Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG nicht mehr anzusetzen, enthält diese Entscheidung nicht.

- 16** ee) Da das FG zu Recht annimmt, die nutzungsabhängigen Aufwendungen seien aufgrund des speziellen materiell-rechtlichen Korrespondenzprinzips steuerbar, geht es in Übereinstimmung mit dem Beschluss des BVerfG in NJW 1993, 2093 davon aus, dass das Grundgesetz es nicht verbietet, zugewendetes Einkommen wie erwirtschaftetes Einkommen zu behandeln.
- 17** 2. Das finanzgerichtliche Urteil leidet auch nicht unter einem so schwerwiegenden Rechtsfehler, dass die Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen wäre.
- 18** a) Die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes liegen jedenfalls vor, wenn die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht, unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar --d.h. greifbar gesetzeswidrig-- ist und das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur wieder hergestellt werden kann. Greifbare Gesetzeswidrigkeit ist anzunehmen, wenn das Urteil jeglicher gesetzlicher Grundlage entbehrt und auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (Senatsentscheidung vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015). Diese besonderen Umstände sind in der Beschwerdeschrift aufzuführen (u.a. Senatsbeschluss vom 5. März 2013 X B 121/11, BFH/NV 2013, 1083, m.w.N.).
- 19** b) Eine greifbare Gesetzeswidrigkeit der Entscheidung läge nicht schon vor, wenn das FG --aus Sicht der Klägerin-- die unter II.1.a aufgeführten Entscheidungen des BFH falsch angewandt hätte. Die fehlerhafte Umsetzung der Rechtsprechungsgrundsätze des BFH auf den Einzelfall stellen keinen sog. qualifizierten Rechtsanwendungsfehler dar (so schon Senatsbeschluss vom 19. Juli 2012 X B 88/11, BFH/NV 2012, 1932, m.w.N.), zumal --wie unter II.1.b bereits dargestellt-- das FG rechtsfehlerfrei entschieden hat. Das FG-Urteil wäre im Übrigen auch dann nicht greifbar gesetzeswidrig, wenn das FG die auf die Erneuerung der Heizungsanlage entfallenden Kosten zu Unrecht als Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1 EStG gewertet hätte, weil die Tochter der Klägerin zu deren Tragung weder vertraglich noch testamentarisch verpflichtet worden ist (vgl. hierzu Senatsurteil vom 31. März 2004 X R 32/02, BFH/NV 2004, 1248; Senatsbeschluss vom 21. Juni 2012 X B 76/11, BFH/NV 2012, 1594).
- 20** 3. Letztlich erschöpft sich die Beschwerdebegründung --trotz vordergründiger Heranziehung des Zulassungsgrundes des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO-- im Vorbringen materiell-rechtlicher Einwendungen gegen das Urteil des FG. Hiermit kann die Zulassung der Revision aber nicht erreicht werden (vgl. Senatsbeschluss vom 6. Februar 2013 X B 164/12, BFH/NV 2013, 694, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de