

mittlung des Gesamtvermögens (einschl. des darin enthaltenen Auslandsvermögens) zu berücksichtigen. Soweit im Gesamtvermögen nach § 117a BewG begünstigtes Auslandsvermögen enthalten ist, ist der Wert des Auslandsvermögens neben dem Abzug der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten um den anteiligen Freibetrag nach § 117a BewG zu kürzen.

In Abschnitt 124 Abs. 2 VStÄR 1986 ist anhand von Rechenbeispielen dargestellt, wie in diesen Fällen der Höchstbetrag der anrechenbaren ausländischen Vermögensteuer zu ermitteln ist³⁷.

3.6 Zusammenveranlagung mit Kindern über 18 Jahren in der Berufsausbildung und im freiwilligen sozialen Jahr (Abschnitt 125b)

Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, werden mit ihren verheirateten und nicht dauernd getrennt lebenden Eltern zusammen veranlagt, wenn sie zu deren Haushalt gehören; werden die Eltern nicht zusammen veranlagt, so kann das Kind nur mit dem Elternteil zusammen veranlagt werden, zu dessen Haushalt es gehört³⁸.

Kinder über 18 Jahre werden auf gemeinsamen Antrag mit den Eltern bzw. mit dem Elternteil zusammen veranlagt, wenn besondere Voraussetzungen vorliegen. Bedingt durch die Änderung des Bundeskindergeldgesetzes³⁹ sind die Möglichkeiten der Zusammenveranlagung mit Kindern über 18 Jahre ab 1. 1. 1985 erweitert worden⁴⁰. Diese ab 1. 1. 1985 geltenden Voraussetzungen sind nunmehr in Abschnitt 125b VStÄR 1986 aufgenommen worden. Danach ist eine Zusammenveranlagung mit Kindern über 18 Jahren künftig auch dann möglich, wenn die Kinder eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können oder als Arbeitslose der Arbeitsvermittlung zur Verfügung stehen. Die zuletzt genannten Kinder dürfen monatlich nicht mehr als 399 DM der in Abschnitt 125b VStÄR 1986 näher bezeichneten Einnahmen beziehen.

Kinder, die zwischen 21 und 27 Jahre alt sind, können auf Antrag mit den Eltern zusammen veranlagt werden, wenn sie sich noch in Berufsausbildung befinden oder den Wehr- oder Zivildienst oder eine von diesen Diensten befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ableisten oder sich freiwillig zum Polizeivollzugsdienst anstelle des Wehr- oder Zivildienstes verpflichtet haben. In diesen Fällen ist jedoch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung auf die entsprechende Dauer dieser Dienste beschränkt. Wegen Einzelheiten wird auf die umfangreichen Anweisungen in Abschnitt 125b Abs. 1a VStÄR 1986 verwiesen.

Kinder über 27 Jahre können – wie bisher – mit ihren Eltern oder einem Elternteil zusammen veranlagt werden, wenn sie sich noch in der Berufsausbildung befinden und sich der Abschluß ihrer Ausbildung durch Umstände verzögert hat, die keiner der Beteiligten zu vertreten hat⁴¹. Mit erwerbsunfähigen Kindern ist – wie bisher – eine Zusammenveranlagung ohne Rücksicht auf eine Altersgrenze möglich⁴².

37) Zur Behandlung des Auslandsvermögens insgesamt bei der Vermögensteuer einschließlich umfangreicher Berechnungsbeispiele s. *Teß*, Auslandsvermögen bei der Vermögensteuer, DStR 1985, 618 ff.

38) Siehe Abschn. 125a VStÄR 1986.

39) Vom 21. 12. 1984, BGBl. I, 1726.

40) Siehe auch gleichlautende Ländererlasse, z. B. Erl. Nordrh.-W. v. 8. 3. 1985 = DStR 1985, 279.

41) Z. B. wegen Ableistens des Grundwehrdienstes u. ä.; wegen Fehlens eines Studienplatzes s. BFH v. 7. 5. 1971, BStBl. II, 696.

42) Abschn. 125c VStÄR 1986.

Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, Steuerberater, München

Eigenen Wohnzwecken dienende Gebäude auf fremdem Grund und Boden nach der Neuregelung der Wohnungsbesteuerung

Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 4. 6. 1986, BStBl. I, 318

A. Problemstellung

Ein unbebautes Grundstück wird einem Dritten entgeltlich, unentgeltlich oder teilentgeltlich zur Nutzung überlassen. Die Nutzungsmöglichkeit beruht auf einer gesicherten Rechtsposition. Mit Genehmigung des Eigentümers errichtet der Nutzungsberechtigte auf seine Kosten ein Gebäude für eigene Wohnzwecke. Der nach § 951 BGB für den Fall der Beendigung des Nutzungsverhältnisses über den Grund und Boden gegenüber dem Eigentümer bestehende Entschädigungsanspruch des Nutzungsberechtigten wurde nicht ausgeschlossen. Es stellt sich die Frage, ob der Nutzungsberechtigte den Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung nach der ersten oder der zweiten Alternative des § 21 Abs. 2 EStG zu versteuern hat. Im geltenden Recht ist diese Frage insbesondere für die Anwendbarkeit des § 21a EStG von Bedeutung. Die h. M.¹ geht nämlich davon aus, daß die pauschalierte Nutzungswertbesteuerung nur in Betracht kommt, wenn der Nutzende die erste Alternative des § 21 Abs. 2 EStG erfüllt. Ab dem 1. 1. 1987 bekommt diese Frage eine ganz andere Qualität; denn von ihrer Beantwortung hängt es ab, ob für Altobjekte überhaupt noch ein Nutzungswert festzustellen ist. Eine Übergangsregelung² gibt es nämlich nur für einen Teil derjenigen, die im eigenen Hause wohnen. Für überlassene Wohnungen wird dagegen in Zukunft kein Nutzungswert mehr ermittelt³. Auch die Fortführung erhöhter Absetzungen als Sonderausgaben ist nicht möglich⁴. Diejenigen, die bisher die zweite Alternative des § 21 Abs. 2 EStG erfüllten, verlieren damit sämtliche Abzugsmöglichkeiten. Dieses Schicksal droht auch denen, die ein Gebäude auf eigene Kosten, jedoch auf fremdem Grund und Boden errichtet haben.

B. Rechtslage

I. Bei obligatorischer Überlassung des Grundstücks

a) Zurechnung des Gebäudes

Die im Schreiben vom 4. 6. 1986⁵ geäußerte Auffassung der Finanzverwaltung beruht auf der wohl h. M.^{5a}, wonach der Grundstückseigentümer im Regelfall sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinem Grundstück errichteten Gebäudes ist. Diese Meinung basiert wiederum auf zwei Erwägungen:

(1) Ein Gebäude, das nicht lediglich für vorübergehende Zwecke auf einem im Rahmen eines obligatorischen Vertra-

1) A. A. nur *Schmidt/Drenseck*, 5. Aufl. 1986, § 21a EStG Anm. 2c; *Tiedtke*, Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht, 1. Aufl. 1983, S. 91 ff.

2) § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG.

3) Vgl. *Schmidt/Drenseck*, 5. Aufl. 1986, Nachtrag Anm. 4b.

4) § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG.

5) BStBl. I, 318.

5a) Vgl. z. B. FG Köln v. 24. 4. 1986, EFG 1986, 498, n.rkr.

ges überlassenen Grundstück errichtet wird⁶, ist wesentlicher Bestandteil des Grundstücks und damit zivilrechtliches Eigentum des Grundstückseigentümers⁷. Nach h. M. dürfen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum nur ausnahmsweise auseinanderfallen. Deshalb wird das zivilrechtliche Eigentum als Indiz für das wirtschaftliche Eigentum angesehen.

(2) Die Merkmale des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO sind in Fällen der vorliegenden Art regelmäßig nicht erfüllt. Der Nutzungsberechtigte (Bauherr) ist nicht in der Lage, den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer für die „gewöhnliche Nutzungsdauer“ des Gebäudes von der Einwirkung hierauf auszuschließen; denn entweder kann der Eigentümer das Nutzungsverhältnis kündigen oder die fest vereinbarte Überlassungsdauer ist kürzer als die gewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes. Der Ausnahmefall eines vom zivilrechtlichen Eigentum abweichenden wirtschaftlichen Eigentums soll daher nicht gegeben sein.

b) Nutzungswertbesteuerung

1. Geltendes Recht

Ist der Nutzungsberechtigte (Bauherr) nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes, wohnt er nicht im eigenen, sondern in einem überlassenen Gebäude. Der Nutzungswert ist folglich nach der zweiten Alternative des § 21 Abs. 2 EStG als Überschuß der ortsüblichen Miete über die Werbungskosten zu ermitteln⁸. Auch ohne wirtschaftlicher Eigentümer zu sein, kann der Nutzungsberechtigte (Bauherr) seine Baukosten im Wege der AfA einkünftermindernd geltend machen, und zwar als wäre er wirtschaftlicher Eigentümer⁹. Er kann also z. B. § 7b EStG in Anspruch nehmen.

Für unter § 21 a EStG fallende Objekte (insbesondere Einfamilienhäuser) ist die Ansicht der Finanzverwaltung i. d. R. vorteilhaft, da sie zur Nichtanwendbarkeit der pauschalierten Nutzungswertbesteuerung führt. Für ein nicht unter § 21 a EStG fallendes Wohnobjekt (insbesondere Zweifamilienhaus) ist es dagegen gleichgültig, welche der beiden Alternativen des § 21 Abs. 2 EStG erfüllt ist. Der Nutzungswert ist in beiden Fällen als Überschuß der ortsüblichen Miete über die Werbungskosten zu ermitteln.

2. Neues Recht

In ihrem Erlaß vom 4. 6. 1986¹⁰ hat sich die Finanzverwaltung naturgemäß noch nicht zur Frage der Behandlung des Nutzungsberechtigten nach neuem Recht geäußert. Aus der Ansicht, der Bauherr eines auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäudes habe den Nutzungswert nach der zweiten Alternative des § 21 Abs. 2 EStG zu versteuern, folgt jedoch m. E. zwangsläufig, daß für ein auf fremdem Grund und Boden errichtetes Gebäude in Zukunft kein Nutzungswert mehr anzusetzen ist¹¹. Das bedeutet, daß Abschreibungen, Zinsen und andere Werbungskosten vom 1. 1. 1987 an nicht mehr geltend gemacht werden können.

II. Bei dinglicher Überlassung des Grundstücks

a) Zurechnung des Gebäudes

Wird der Grund und Boden nicht im Rahmen eines obligatorischen, sondern eines dinglichen Nutzungsverhältnisses (z. B. Nießbrauch, Erbbaurecht) überlassen, ergibt sich ein wesentlicher Unterschied hinsichtlich der zivilrechtlichen Beurteilung dieses Sachverhaltes. Das von einem dinglich Nutzungsberechtigten auf dem fremden Grund und Boden errichtete Gebäude wird nämlich nicht wesentlicher Bestandteil des Grundstücks und damit auch nicht zivilrechtliches Eigentum des Grundstückseigentümers, sondern bleibt als Scheinbestandteil gemäß § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB eine selbständige bewegliche Sache und als solche zivilrechtliches Eigentum des Nutzungsberechtigten. Im Schrifttum wurde daher niemals bezweifelt, daß der Nutzungsberechtigte auch als wirtschaft-

licher Eigentümer des auf seine Kosten errichteten Gebäudes anzusehen ist.

b) Nutzungswertbesteuerung

1. Geltendes Recht

Als wirtschaftlicher Eigentümer wohnt der Nutzungsberechtigte (Bauherr) im eigenen Haus. Der Nutzungswert ist nach der ersten Alternative des § 21 Abs. 2 EStG zu versteuern. § 21 a EStG ist somit anwendbar, falls die objektmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Abschreibungsberechtigung für das Gebäude liegt unstreitig beim Bauherrn. Für die unter § 21 a EStG fallenden Objekte ist die Verdinglichung der Grundstücksüberlassung regelmäßig nachteilig, da Fremdkapitalzinsen nur in beschränktem Umfang abgezogen werden können.

2. Neues Recht

Während die obligatorisch Nutzungsberechtigten (Bauherren) völlig aus der Besteuerung herausgefallen sind, finden die Übergangsregelungen für Altobjekte auf den dinglich Nutzungsberechtigten Anwendung. Sofern es sich um ein nicht unter § 21 a EStG fallendes Objekt handelt, kann er die Überschußermittlung bis 1998 fortführen. Bei § 21 a EStG-Objekten können die erhöhten Absetzungen als Sonderausgaben weitergeführt werden.

C. Gestaltungsüberlegungen

Um zu verhindern, daß das von einem obligatorisch Nutzungsberechtigten errichtete Gebäude künftig aus der Besteuerung herausfällt, wird im Schrifttum¹² empfohlen, der Nutzungsberechtigte solle das zivilrechtliche Eigentum am Grundstück erwerben. Dadurch würde er wirtschaftlicher Eigentümer „seines“ Gebäudes. Er würde nicht mehr in einem überlassenen, sondern im eigenen Haus wohnen. Würde das wirtschaftliche Eigentum noch vor dem 31. 12. 1986 übertragen, käme die Anwendung der entsprechenden Übergangsregelungen in Betracht. Ob das gewünschte Ziel, insbesondere die Erhaltung der AfA-Berechtigung, durch diese Gestaltung erreicht werden kann, ist unklar. *Freundlieb*¹³ verneint dies für den Fall der unentgeltlichen Übertragung des Grund und Bodens.

Nach der Rechtsprechung¹⁴ sollen die vom Nutzungsberechtigten getragenen Baukosten Aufwendungen für den Erwerb eines selbständigen Wirtschaftsgutes „Nutzungsrecht“ sein¹⁵. Dieses Wirtschaftsgut geht mit dem Erwerb des Grundstückseigentums unter. *Freundlieb* ist der Meinung, daß

6) Diese Voraussetzung ist z. B. erfüllt, wenn der Nutzungsberechtigte (Bauherr) das Gebäude nach Beendigung der Grundstücksüberlassung nicht abbrechen darf, sondern an den Eigentümer übergeben muß. Vgl. *Ermann/Schmidt*, 7. Aufl. 1981, § 95 BGB Anm. 3 ff.

7) § 95 BGB.

8) BMF-Schr. v. 4. 6. 1986, BStBl. I, 318; vgl. *Stuhrmann*, Nochmals: Einkommensteuerliche Behandlung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, FR 1986, 410.

9) BFH v. 31. 10. 1978, BStBl. 1979 II, 399, 401 (403 Tz. 2a), 507; v. 22. 1. 1980, BStBl. II, 244 (246 Tz. 3a); v. 20. 11. 1980, BStBl. 1981 II, 68 (69 Tz. II, 1); BMF-Schr. v. 3. 5. 1985, BStBl. I, 188, und v. 4. 6. 1986, BStBl. I, 318.

10) BStBl. I, 318.

11) Gl. A. *Freundlieb*, Die steuerliche Behandlung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden im Bereich des Privatvermögens, FR 1986, 450 [452]; *Günther*, Gebäude auf Grundstück der Eltern, Steuer-Seminar 1986, 231 [233 f.].

12) Vgl. *Günther*, Gebäude auf Grundstück der Eltern, Steuer-Seminar 1986, 231 [234].

13) Vgl. *Freundlieb*, Die steuerliche Behandlung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden im Bereich des Privatvermögens, FR 1986, 450 [452].

14) Vgl. Urt. Fußn. 9.

15) Zur Kritik vgl. *Verf.*, Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, 1984, S. 207 ff.

es sich um einen auf der Vermögensebene liegenden, einkommensteuerlich irrelevanten Vermögensverlust handelt. Im Ergebnis entfällt somit die Abschreibungsmöglichkeit auf das Nutzungsrecht ohne eine entsprechende Erhöhung der Anschaffungskosten des Gebäudes. Da der Grundstückseigentümer keine Baukosten getragen hat, die der Nutzungsberechtigte nach § 11 d Abs. 1 EStDV fortführen könnte, hat er keine Abschreibungsmöglichkeit mehr.

D. Stellungnahme

M. E. bedarf es keiner besonderen Gestaltungsüberlegung; denn die unterschiedliche Behandlung dinglich und obligatorisch Nutzungsberechtigter (Bauherrn) hat ihren Ursprung nicht im Gesetz, sondern lediglich in einer durch die Rechtsprechung bis heute falsch gelösten Grundsatzfrage: der persönlichen Zurechnung des auf Kosten des Nutzungsberechtigten (Bauherrn) errichteten Gebäudes. Auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse, deren Erörterung im einschlägigen Schrifttum so breiten Raum einnimmt, kann es bei dieser Frage nicht ankommen; denn bereits aus dem Aufbau des § 39 AO ergibt sich, daß im Zweifel nur das wirtschaftliche Eigentum über die Zurechnung des Gebäudes entscheidet. Die Tatsache, daß der Nutzungsberechtigte (Bauherr) die Merkmale des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO regelmäßig nicht erfüllt, erlaubt entgegen der h. M. noch keine endgültige Aussage darüber, ob er wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes ist oder nicht; denn die h. M. irrt, wenn sie die sog. *Seeliger-Formel* als „Legaldefinition“¹⁶ des wirtschaftlichen Eigentums betrachtet¹⁷. Vielmehr handelt es sich lediglich um ein „besonders markantes Anwendungsbeispiel“¹⁸ einer vom Zivilrecht abweichenden steuerlichen Zurechnung, dem allerdings „wegen seiner allgemein gehaltenen Umschreibung eine umfassendere Bedeutung beizumessen ist“¹⁹. Es bleibt zu prüfen, ob der Nutzungsberechtigte möglicherweise wirtschaftlicher Eigentümer nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 dritte Alternative AO (Eigenbesitzer) ist.

Die oben beschriebenen Rechtsfolgen der Gebäudeerrichtung auf fremdem Grund und Boden treten nur ein, wenn der dem Nutzungsberechtigten (Bauherrn) nach § 951 BGB für den Fall der Beendigung der Grundstücksüberlassung zustehende Entschädigungsanspruch nicht durch vertragliche Vereinbarungen ausdrücklich ausgeschlossen wird. Erfolgt dagegen ein Ausschluß des Entschädigungsanspruches, wird der Vorgang steuerlich als entgeltliche Nutzungsüberlassung eines bebauten (!) Grundstücks behandelt. Das Nutzungsentgelt in Gestalt der vom Nutzungsberechtigten verausgabten Baukosten fließt dem Eigentümer mit der Errichtung des Gebäudes sukzessive zu und ist von diesem zu versteuern²⁰. Als entgeltlich Nutzungsberechtigter hat der Erbauer keinen Nutzungswert anzusetzen. Die Abschreibungen stehen nicht ihm, sondern dem Grundstückseigentümer zu. Die Bedeutung, die Rechtsprechung und Finanzverwaltung aus dem Bestehen oder Nichtbestehen des zivilrechtlichen Entschädigungsanspruches für die steuerliche Behandlung ableiten, wird erst verständlich, wenn man diesen im Zusammenhang mit der Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentum sieht.

Nach § 951 BGB hat der Bauherr gegenüber dem Grundstückseigentümer einen Entschädigungsanspruch, der im Zeitpunkt der Beendigung des Nutzungsverhältnisses fällig wird. Er bemißt sich nach dem Verkehrswert des Gebäudes²¹. Die Existenz dieses Entschädigungsanspruches führt dazu, daß der Grundstückseigentümer nicht als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes angesehen werden kann. Er hat zwar die rechtliche Möglichkeit, über das Grundstück einschließlich Gebäude zu verfügen. Kein Erwerber wird jedoch bereit sein, mehr als den Wert des Grund und Bodens zu vergüten, da er von den mit dem zivilrechtlichen Gebäudeeigentum

normalerweise verbundenen Chancen und Risiken ausgeschlossen ist. Weder kann er das Gebäude nutzen noch stehen ihm Wertänderungen zu. Steigt nämlich der Verkehrswert des Gebäudes, kommt diese Wertsteigerung dem Nutzungsberechtigten (Bauherrn) zugute. Wertminderungen gehen zu Lasten des Nutzungsberechtigten. Diese zivilrechtliche Situation rechtfertigt es, den obligatorisch Nutzungsberechtigten als Eigenbesitzer und damit als wirtschaftlichen Eigentümer des von ihm errichteten Gebäudes anzusehen²².

Das Bestehen eines Entschädigungsanspruchs in Höhe des Verkehrswertes des Gebäudes ist eine notwendige Bedingung für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums. Das zivilrechtliche Eigentum ist dagegen weder notwendig noch hinreichend. Ein dinglich Nutzungsberechtigter ist daher nur dann als wirtschaftlicher Eigentümer des auf seine Kosten errichteten Gebäudes anzusehen, wenn der nach § 951 BGB für den Fall der Beendigung des Nutzungsverhältnisses bestehende Entschädigungsanspruch nicht vertraglich ausgeschlossen wurde. Ist die Abfindung dagegen ausgeschlossen und endet das Nutzungsverhältnis über den Grund und Boden vor Ablauf der gewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes, ist nicht der Nutzungsberechtigte (Bauherr), sondern der Grundstückseigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen.

Beispiel:

Ein dinglich Nutzungsberechtigter (z. B. Nießbraucher) errichtet ein Gebäude auf dem nießbrauchbelasteten Grundstück. Der Nießbrauch ist auf zehn Jahre befristet. Nach Ablauf dieser Zeit soll das Eigentum am Gebäude

(1) entsprechend der gesetzlichen Regelung gegen eine Abfindung zum Verkehrswert

(2) entschädigungslos

auf den Grundstückseigentümer übergehen. Der Nießbraucher ist in beiden Fällen zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes. Wirtschaftlicher Eigentümer ist er nur im ersten Fall. Im zweiten Fall hat er die Baukosten lediglich für eine zehnjährige Nutzungsmöglichkeit aufgewendet. Er ist entgeltlich Nutzungsberechtigter.

Für die persönliche Zurechnung eines auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäudes ist es also letztlich unerheblich, ob die Grundstücksüberlassung im Rahmen eines obligatorischen oder dinglichen Nutzungsverhältnisses erfolgt. Unter Zugrundelegung der gesetzlichen Regelung ergibt sich ein Unterschied nur insoweit, als im ersten Fall zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum regelmäßig auseinanderfallen, während dies im zweiten Fall die Ausnahme ist. Diese Tatsache ist jedoch ertragsteuerlich ohne Bedeutung, da es stets nur auf das wirtschaftliche Eigentum ankommt, das in beiden Fällen beim Nutzungsberechtigten (Bauherrn) liegt.

E. Ergebnis

Derjenige, der auf fremdem Grund und Boden als dinglich oder obligatorisch Nutzungsberechtigter ein Gebäude auf eigene Kosten errichtet, ist wirtschaftlicher Eigentümer des

16) Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 39 AO Anm. 18; Klein/Orlopp, 2. Aufl. 1979, § 39 AO Anm. 1 und 4; Koch, 2. Aufl. 1979, § 39 AO Anm. 7; Tipke/Kruse, § 39 AO Anm. 12.

17) Vgl. Werndl, Wirtschaftliches Eigentum, 1983, S. 110.

18) Vgl. Kühn/Kutter/Hoffmann, § 39 AO Anm. 2a.

19) Vgl. Barske, Das wirtschaftliche Eigentum, NWB 1979 F. 2, S. 3503 [3507].

20) BFH v. 26. 7. 1983, BStBl. II, 755; ebenso bereits BFH v. 30. 4. 1954, BStBl. III, 194, und BMF-Schrb. v. 4. 6. 1986, BStBl. I, 318.

21) BGH v. 14. 11. 1962, WM 1963, 135; vgl. auch Klausner, Aufwendersatz bei Neubauten und werterhöhenden Verwendungen auf fremdem Grund und Boden, NJW 1965, 513 ff.

22) Gl. A. Biergans, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl. 1985, S. 155.

Gebäudes, sofern der ihm für den Fall der Beendigung des Nutzungsverhältnisses nach § 951 BGB zustehende Entschädigungsanspruch nicht vertraglich ausgeschlossen wurde. Damit ergibt sich folgendes:

(1) Auch der obligatorisch Nutzungsberechtigte (Bauherr) wohnt im eigenen Haus, erfüllt also die erste Alternative des § 21 Abs. 2 EStG.

(2) Die im Rahmen der Neuregelung der Wohnraumbesteuerung eingeführten Übergangsregelungen²³ sind auch auf den obligatorisch Nutzungsberechtigten (Bauherrn) anwendbar²⁴.

(3) Da wirtschaftliches Eigentum, Kostentragung und Gebäudenutzung personell zusammenfallen, gibt es keinen Zweifel an der Abschreibungsberechtigung des obligatorisch Nutzungsberechtigten (Bauherrn). Auf die umstrittene Konstruktion des nach den für Gebäude geltenden Vorschriften abzuschreibenden Nutzungsrechtes als Begründung für die AfA-Berechtigung des obligatorisch Nutzungsberechtigten (Bauherrn) kann verzichtet werden.

23) § 52 Abs. 21 Satz 2 und 4 EStG.

24) Gl. A. neuerdings *Stuhrmann*, Übergangsregelung zur Anwendung des Wohnungseigentumsförderungsgesetzes bei Privatgebäuden, NWB 1986 F. 3b, S. 3317 [3319]: „Andererseits hat der Nutzende in einem solchen Fall wohl eine Art wirtschaftliches Eigentum an der Wohnung erlangt, das die Anwendung der Übergangsregelung rechtfertigen könnte.“

Dr. Heinrich Weiler, Steuerberater, Bornheim

Fristenkontrolle tut not

Organisation des Bearbeitungsablaufs schützt vor Haftpflichtschäden

Man ist schockiert, wenn man liest, daß 40% aller Haftpflichtfälle die nicht ordnungsgemäße Wahrung von verfahrensrechtlichen und materiellrechtlichen Fristen bilden¹. Fristversäumnisse führen nicht nur zu Schadenersatzpflicht, also zu finanziellen Belastungen, sie führen auch zu einer Schädigung des Vertrauensverhältnisses zum Mandanten, da dieser glauben könnte, der Steuerberater hätte sich nicht oder nicht ausreichend um seinen speziellen Fall bemüht. Oft ist das Gegenteil der Fall: Eine typische Fehlerquelle liegt nämlich darin, daß sich der Steuerberater sofort nach Eingang eines fehlerhaften Steuerbescheides bei dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes um eine Klärung bemüht, möglicherweise, um eine Berichtigung nach § 172 AO zu erreichen. Über dieses Bemühen wird die form- und fristgerechte Erledigung des Einspruchs versäumt.

Im geschilderten Fall kann man noch Verständnis für das Fristversäumnis aufbringen. Die meisten Fälle von Fristversäumnissen lassen sich jedoch auf echte Organisationsmängel zurückführen, die durch eine sachgerechte Führung eines Fristenkontrollbuches und Überwachung der Fristen anhand des Steuerberater-Kalenders sich vermeiden lassen. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH sind nämlich Fristversäumnisse, die auf Organisationsmängel zurückzuführen sind, dem Steuerberater zuzurechnen.

Bei dem großen Arbeitsanfall in einer Steuerberatungspraxis können Fristen nur gewahrt werden, wenn die Bearbeitung von fristbehafteten Vorgängen in der Steuerberatungs-

praxis optimal organisiert ist. Dies bedingt im wesentlichen, daß

- bereits beim Posteingang die fristbehafteten Vorgänge bestimmt werden
- sofort die Berechnung der Fristen erfolgt
- jeder fristbehaftete Vorgang in ein Fristenkontrollbuch eingetragen wird
- der Fristablauf und auch die Vorfrist (bzw. Fristerinnerung) zusätzlich in dem Steuerberater-Kalender notiert werden
- eine tägliche Kontrolle der Fristen erfolgt
- an die Erledigung der fristbehafteten Vorgänge am Tag der Vorfrist erinnert wird
- vor dem endgültigen Fristablauf die Bearbeitung des fristbehafteten Vorganges erfolgt
- das Schriftstück auch tatsächlich so rechtzeitig zur Post aufgegeben wird bzw. auf anderem Weg die Behörde oder das Gericht erreicht, daß der Fristablauf noch nicht eingetreten ist.

Je nach Struktur und Größe der Steuerberatungspraxis werden die verschiedenen Arbeitsvorgänge in Zusammenhang mit der Fristwahrung von einem oder mehreren Mitarbeitern erledigt. Aus diesem Grunde ist es zwingend notwendig, daß exakte Arbeitsanweisungen in der Praxis erstellt werden, die die Organisation der Bearbeitung sicherstellen. Man kann sich jedoch auch Arbeitsanleitungen bedienen, die Fristenkontrollbüchern beigegeben sind. Auf jeden Fall muß der Steuerberater darauf bedacht sein, daß alle Verantwortlichkeiten bei der Führung des Fristenkontrollbuches und der Bearbeitung der fristbehafteten Vorgänge schriftlich festgehalten werden und die Bearbeiter die Übertragung der Aufgaben durch ihre Unterschrift dokumentieren. Außerdem ist auch die Bestellung eines ständigen Vertreters für die verschiedenen Bearbeitungsvorgänge dringend geboten, da der BGH mit Beschluß vom 28. 2. 1985² entschieden hat, daß sich der Prozeßbevollmächtigte nicht darauf verlassen darf, daß die mit der Führung des Fristenkalenders beauftragte Kanzleikraft ihre eigene Vertretung in einwandfreier Weise regelt.

Durch diese organisatorischen Maßnahmen lassen sich bearbeitungsmäßige Fristversäumnisse weitgehend vermeiden. Voraussetzung ist jedoch, daß die Fristberechnung exakt erfolgt.

Exakte Berechnung der Fristen notwendig

Rechtlich richtet sich die Fristberechnung in abgaberechtlichen Angelegenheiten nach den Vorschriften der §§ 193 bis 197 BGB, es sei denn § 108 Abs. 2 bis 5 AO bestimme etwas anderes (§ 108 Abs. 1 AO). Diese Regeln der Fristberechnung sind dem Steuerberater bekannt; er muß sie jedoch dem für die Fristberechnung zuständigen Mitarbeiter und seinem Vertreter vermitteln. Um sicher zu gehen, sollte der Steuerberater die anzuwendenden Regeln schriftlich festhalten; er kann sich jedoch auch bereits vorliegender Fristberechnungsanleitungen bedienen. Dabei muß sichergestellt sein, daß die vier den Praktiker interessierenden Fragen, nämlich

- Wann beginnt die Frist?
- Wie lange dauert die Frist?
- Ist eine Fristverlängerung möglich?
- Wann endet die Frist?

zutreffend beantwortet werden. Die Antworten auf die anstehenden Fragen können anhand des nachstehenden Schemas, das aus dem soeben erschienen „Fristenkontrollbuch für Steuerberater“³ entnommen wurde, gefunden werden.

1) *Hartmann, Klaus*, Typische Fehlerquellen der Berufstätigkeit, in Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1986, Teil U 1.

2) III ZB 38/84, HFR 1986, 207.

3) Verlag des Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater und Steuerbevollmächtigten GmbH, Bonn/Verlag C. H. Beck, München, 1986.