
Datum: 19.09.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1014/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0919.3K1014.98.00

Tenor:

Unter Änderung der Einspruchsentscheidung vom 22.01.1998 werden die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 1992 bis 1995 mit der Maßgabe geändert, dass im Jahre 1992 Zinsen i. H. v. 11.053 DM, 1993 i. H. v. 11.105 DM, 1994 i. H. v. 10.873 DM und 1995 i. H. v. 10.544 DM berücksichtigt werden sowie im Jahre 1993 Anschaffungskosten i. H. v. 160.001 DM und in den Jahren 1994 und 1995 i. H. v. 165.011 DM im Rahmen von § 10 e EStG der Besteuerung zugrundegelegt werden. Die Berechnung der Steuern wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des REchtsstreitsf trägt der Beklagte.

Tatbestand

1

Es ist strittig, in welcher Höhe für die Kläger Aufwendungen für das Einfamilienhaus
Str. ... in im Rahmen des § 10 e des Einkommensteuer-gesetzes (EStG) zu
berücksichtigen sind.

2

Das im Jahre 1938 erbaute Einfamilienhaus gehörte bis zum Abschluss des notariellen
Übertragungsvertrages im Juli 1993 dem Vater des Klägers, der das Objekt fremdvermietet
hatte. Beginnend mit dem Jahr 1991 bis zum Einzug der Kläger im Sommer 1993 wurde das
Haus mit einem Aufwand von 131.561,06 DM auf Kosten der Kläger umgebaut und renoviert.
Zu den Einzelheiten der Baumaßnahmen wird auf die Baubeschreibung, übersandt mit
Schreiben der Kläger vom 16. September 2002, verwiesen. Mit notariellem
Übertragungsvertrag vom 23.07.1993 übertrug der Vater das bebaute Grundstück an den
Kläger. Als Gegenleistung wurde die Zahlung eines Geldbetrages von 30.000,-- DM innerhalb
von 5 Jahren nach Vertragsabschluss sowie die Übernahme von Eigentümergrundschulden

3

in Höhe von 130.000,- DM vereinbart. Hierbei handelte es sich um die Absicherung eines Darlehens, für das der Kläger bereits bei Aufnahme als Darlehensnehmer neben seinem Vater mitgewirkt hatte und das der Finanzierung der von ihm getragenen Umbaukosten diente. Im notariellen Vertrag heißt es hierzu:

"Zur Klarstellung sei vermerkt, dass Herr bereits bei der Bestellung der Grundschuld über 100.000,- DM als persönlicher Schuldner mitgewirkt und sich dieserhalb der sofortigen Zwangsvollstreckung in sein Vermögen unterworfen hat. Unter den Beteiligten besteht Einvernehmen darüber, dass die beträchtlichen Um- und Ausbauarbeiten an dem übertragenen Hausgrundbesitz von dem Erwerber..... auf eigene Kosten und Rechnung durchgeführt worden sind. Aufgrund der hier vorgenommenen Übertragung verzichtet er seinen Eltern gegenüber auf den ihm zustehenden Aufwendungsersatzanspruch bezüglich der von ihm getragenen Umbaukosten...

Der Verkehrswert des übertragenen Grundbesitz beträgt 180.000,- DM." 5

1994 zahlte der Kläger den ausstehenden Kaufpreis i.H.v. 30.000,- DM 6

In den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerfestsetzungen 1993 bis 1995 berücksichtigte der Beklagte als Anschaffungskosten lediglich 30.000,- DM und Zinsen für die Jahre 1993 bis 1995. Für das Jahr 1992 lies er keinen Zinsabzug zu. 7

Die deshalb erhobenen Einsprüche beschied der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 22.01.1998 und setzte die Einkommensteuer 1992 bis 1995 unter Berücksichtigung von abgezinsten Anschaffungskosten in Höhe von 22.950,-DM, ausgehend von den 30.000,-DM, fest. Der Beklagte sah einen Anschaffungsvorgang lediglich in Höhe von 1/6 des Verkehrswertes, nämlich 30.000,- zu 180.000,- DM, als gegeben an. Wegen der Berechnung wird auf Seite 5 der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Den gewährten Schuldzinsenabzug für die Jahre 1993 bis 1995 machte er rückgängig. 8

Die Kläger vertreten mit ihrer am 10.02.1998 erhobenen Klage weiter die Ansicht, dass ihnen Anschaffungskosten in Höhe des Verzichts auf den Aufwendungsersatzanspruch, also insgesamt in Höhe von 131.561,- DM zuzüglich des abgezinsten Barkaufpreises von 28.440,- DM entstanden seien. 9

Die Kläger beantragen, 10

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22.01.1998 werden die Einkommensteuerfestsetzungen 1992 bis 1995 mit der Maßgabe geändert, dass im Jahre 1992 Zinsen in Höhe von 11.053,- DM, im Jahr 1993 in Höhe von 11.105,- DM, im Jahr 1994 in Höhe von 10.873,- DM und im Jahr 1995 in Höhe von 10.544,- DM berücksichtigt werden, sowie im Jahre 1993 Anschaffungskosten in Höhe von 160.001,- DM und in den Jahren 1994 und 1995 Anschaffungskosten in Höhe von 165.011,- DM, bei der § 10 e EStG der Besteuerung zugrunde gelegt werden. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage insoweit abzuweisen, als die Bemessungsgrundlage nach § 10 e EStG im Jahre 1993 50.366,- DM und in den Jahren 1994 und 1995 52.502,- DM übersteigt. 13

Er ist nach wie vor der Ansicht, dass der Kläger das Objekt nur teilentgeltlich erworben habe. Wegen der Zahlung des Kaufpreises im Jahre 1994 betrage der abgezinst Kaufpreis jedoch 28.440,- DM. 14

Entscheidungsgründe

15

Die Klage ist begründet. Dem Kläger steht als wirtschaftlichem Eigentümer die Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG zu.

16

1. Sowohl die Grundförderung nach § 10 e Abs. 1 EStG als auch Vorkostenabzug nach § 10 e Abs. 6 Satz 1 EStG und der Schuldzinsenabzug nach § 10 e Abs. 6 a EStG setzen voraus, dass der Steuerpflichtige eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung im eigenen Haus oder eine eigene Eigentumswohnung hergestellt oder angeschafft hat. Er muss Eigentümer des begünstigten Objekts sein. In Fällen, in denen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum (hier: am Gebäude) nicht übereinstimmen, steht die Förderung dem wirtschaftlichen Eigentümer zu (vgl. BFH, Urteil vom 18. Juli 2001 X R 23/99, BStBl Teil II 2002, 281 mit weiteren Nachweisen).

17

Der Kläger ist wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes geworden.

18

Im Streitfall ist der Vater des Klägers als Grundstückseigentümer zivilrechtlich auch Eigentümer der Einbauten geworden, welche der Kläger vor Eigentumsübertragung vorgenommen hat. Denn der Kläger hat diese Aufwendungen weder in Ausübung eines dinglichen Rechts noch zu einem vorübergehenden Zweck (§ 95 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -) erbracht.

19

Die von der Rechtsprechung zu § 39 AO entwickelten Grundsätze zum Begriff des wirtschaftlichen Eigentums gelten im Rahmen des § 10 e EStG uneingeschränkt (vgl. BFH, a.a.O. mit weiteren Nachweisen).

20

Wirtschaftlicher Eigentümer ist nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Einen wirtschaftlichen Ausschluss in diesem Sinn nimmt die Rechtsprechung an, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch besteht oder der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat. Das beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibende Verfügungsrecht, insbesondere das Recht zur Belastung und Veräußerung, schließt wirtschaftliches Eigentum eines anderen nicht aus, denn entscheidend ist der wirtschaftliche Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf die Sache (vgl. BFH a.a.O. mit weiteren Nachweisen).

21

Substanz und Ertrag des Gebäudes sind dem Nutzungsberechtigten auch dann zuzurechnen, wenn der Nutzungsberechtigte, der die Kosten des Gebäudes getragen hat, für den Fall der Nutzungsbeendigung einen Anspruch auf Ersatz des vollen Verkehrswertes des Gebäudes gegen den Grundstückseigentümer hat. Ein solcher Anspruch kann sich insbesondere aus Bereicherungsrecht nach § 951, 812 BGB ergeben (vgl. BFH a.a.O.). Der Anspruch auf Wertersatz richtet sich dabei nicht auf Ersatz der einzelnen wirtschaftlichen Leistungen, sondern auf den Ersatz des Wertes, den das Gebäude als wirtschaftliche Einheit für den Bereicherten zu dem Zeitpunkt hat, in dem die Nutzung durch den Hersteller endet. Dieser gesetzliche Anspruch auf Wertersatz führt dazu, dass der zivilrechtliche Eigentümer insoweit über sein Eigentum wirtschaftlich nicht verfügen kann, weil er im Falle einer rechtlichen Verfügung dem Nutzungsberechtigten oder dessen Rechtsnachfolger Wertersatz zu leisten hätte. Substanz und Ertrag des Gebäudes stehen daher wirtschaftlich nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern dem in Eigentumserwartung Bauenden zu.

22

23

Nach Auffassung des Senats war der Kläger bereits vor dem 23.07.1993 wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes. Ihm standen daher Vorbezugskosten, Schuldzinsen, aber auch die Grundförderung nach § 10 e zu. Vorliegend hat der Kläger neben einem bar zu entrichtenden Kaufpreis von 30.000,-- DM Aufwendungen von 131.000,-- DM auf das ihm zu diesem Zeitpunkt noch nicht gehörende Gebäude erbracht. Ausgehend von einem Verkehrswert des Gebäudes von 180.000,-- DM war damit aber der Herausgabeanspruch des Vaters durch einen Aufwendungsersatzanspruch des Sohnes in Höhe von 131.000,-- DM (nahezu) wertlos geworden.

2. Dem Kläger sind Anschaffungskosten in geltend gemachter Höhe entstanden. 24
Baumaßnahmen, die das Gebäude auf einen höheren Standard bringen, machen es betriebsbereit, ihre Kosten sind Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Abs. 1 HGB, der auch ihm Rahmen des § 10 e EStG anwendbar ist (BFH-Urteil vom 14.02.1996 X R 127/92, BStBl II, 362).

Werden im Zuge der Baumaßnahmen bestimmte Einrichtungen eines Gebäudes nicht nur in 25
zeitgemäßer Form ersetzt, sondern darüber hinaus in ihrer Funktion (ihrem Gebrauchswert) deutlich erweitert und ergänzt, und dadurch der Wohnkomfort des Hauses insgesamt deutlich gesteigert, wird ein Wohnhaus dadurch wesentlich verbessert. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn Sanitärinstallationen deutlich erweitert oder ergänzt und ihr Komfort erheblich gesteigert wird, wenn eine technisch überholte Heizungsanlage durch eine dem Stand der Technik entsprechende Heizungsanlage ersetzt wird, wenn bei Modernisierung der Elektroinstallation die Leitungskapazität maßgeblich erweitert und die Zahl der Anschlüsse erheblich vermehrt wird und wenn einfach verglaste Fenster durch Isolierglasfenster ersetzt werden. Wenn auch einzelne dieser Maßnahmen noch nicht zu einer wesentlichen Verbesserung führen, so kann doch ein Bündel derartiger Maßnahmen, bei dem mindestens drei der oben genannten wesentlichen Bereiche betroffen sind, ein Gebäude gegenüber seinem Zustand bei Erwerb in einen höheren Standard heben und es damit im Sinne des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB wesentlich verbessern (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.2001 IX R 39/97, BFH NV 2002, 968). Vorliegend hat der Kläger einfachverglaste Fenster durch isolierverglaste Fenster und eine veraltete Elektroheizung durch eine neue Gasheizung ersetzt, sowie das ganze Haus mit einem neuen Wärmedämmputz versehen. Darüber hinaus sind die Elektroinstallationen und die Sanitärinstallationen komplett erneuert worden. Damit hat der Kläger Anschaffungskosten im oben bezeichneten Sinne erbracht.

3. Soweit der Beklagte den Kläger hinsichtlich der Vorkosten und Schuldzinsen unstreitig 26
gestellt hat, begegnet dies aus den oben aufgezeichneten Gründen keinen Bedenken, aber auch der darüber hinausgehenden Klage war insgesamt stattzugeben, da wie oben gezeigt, der Kläger sowohl durch die Aufgabe des Aufwendungsersatzanspruches als auch durch die Tragung von Anschaffungskosten Berechtigter im Sinne des § 10 e geworden ist.

Die Bemessungsgrundlage ist von den Beteiligten für das Streitjahr 1993 unstreitig mit 27
160.001,-- DM und für die Jahre 1994 und 1995 unstreitig mit 165.011,-- DM bezeichnet worden.

Die Berechnung war dem Beklagten zu übertragen, §100 Abs. 2 FGO. 28

Da der Klage insgesamt stattzugeben war, folgt die Kostenentscheidung aus § 135 Abs. 1 29
FGO.
