
Datum: 19.10.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3313/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1019.14K3313.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Zahlungen zur Ablösung eines Nacherben im Hinblick auf ein ererbtes Immobiliengrundstück zulagenbegünstigt nach dem Eigenheimzulagegesetz – EiGZulG – sind. Die Klägerin ist testamentarische Alleinerbin nach ihrem am 12.12.1994 verstorbenen Ehemann. In dem zugrunde liegenden notariellen Testament vom 14.08.1990 (Urkundenrolle-Nr. ... des Notars Dr. C in G) hatte der Ehemann die Klägerin als alleinige nicht befreite Vorerbin eingesetzt. Zum Nacherben bestimmte er einen Neffen, ersatzweise eine Nichte. Die Nacherbfolge sollte mit dem Tod der Vorerbin eintreten.

2

Zu dem mit dem Tod ihres Ehemanns auf sie übergegangenen Nachlass gehörte das von der Klägerin und ihrem Ehemann selbst bewohnte Einfamilienhaus. Nach Vortrag der Klägerin erschöpfte sich der Nachlass im wesentlichen in diesem Einfamilienhaus.

3

Mit dem notariellen Übertragungsvertrag vom 25.05.2001 (Urkundenrollen-Nr. ... des Notars C1 in C2) übertrugen der Nacherbe und die Ersatznacherbin der Klägerin ihre Nacherbenanwartschaftsrechte. Als Gegenleistung zahlte die Klägerin an den Nacherben einen Geldbetrag von 125.000,-- DM und an die Ersatznacherbin einen Geldbetrag von 25.000,-- DM.

4

Die Klägerin beantragte aufgrund der Zahlungen zur Ablösung der Nacherbenanwartschaftsrechte die Festsetzung der Eigenheimzulage für das selbstbewohnte

5

Einfamilienhaus ab dem Jahr 2001. Mit Bescheid vom 13.02.2002 lehnte der Beklagte den Antrag mit der Begründung ab, dass die Klägerin mit dem Erbfall Eigentümerin des Grundstücks geworden sei und die Ablösezahlungen nicht im Hinblick auf ein bestimmtes Objekt, sondern nur zur Übertragung einer Rechtsstellung erfolgt sei. Den Einspruch, mit dem die Klägerin geltend machte, bei den Ablösezahlungen handle es sich um Anschaffungskosten für das Einfamilienhaus, wies der Beklagte mit der Einspruchsentscheidung vom 19.05.2003 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die Klägerin mit dem Erbfall im Jahr 1994 das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum an dem Grundstück erlangt habe. Durch die Ablösungszahlungen habe sie zwar die uneingeschränkte Verfügungsmacht über das Grundstück erlangt; dies ändere aber nichts daran, dass der Erwerb des Eigentums bereits mit dem Erbfall erfolgt sei. Die Zahlungen seien damit nicht zur Anschaffung des Grundstücks, sondern zur Beseitigung eines Rechts geleistet worden, dass die Verfügungsgewalt über das Grundstück beschränkt habe. Bei den Aufwendungen handle es sich damit nicht um berücksichtigungsfähige Anschaffungskosten.

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie macht geltend, dass der Beklagte zu Unrecht Anschaffungskosten verneine. Hierfür spreche die Betrachtung benachbarter bzw. vergleichbarer Sachverhalte. So sei im Fall des Kaufs eines Erbanteils unzweifelhaft von Anschaffungskosten für die mit dem Erbanteil erworbenen Wirtschaftsgüter auszugehen. Entsprechendes gelte für die ertragssteuerliche Behandlung von Abfindungszahlungen an weichende Miterben. Auch Zahlungen zur Befreiung eines Grundstücks von einer dinglichen Belastung führten zu Anschaffungskosten des Grundstücks bzw. Gebäudes. Damit sei die Abfindung des weichenden Nacherben vergleichbar. Da das Eigenheimzulagengesetz nicht die Förderung des Erwerbs einer Einkunftsquelle bezwecke, sei es unerheblich, ob die Klägerin bereits mit dem Erbfall in der Lage gewesen sei, uneingeschränkt Nutzungen aus dem Gebäude zu ziehen. Entscheidend sei allein, dass das Eigentumsrecht aufgrund des Nacherbrechts mit einer Verfügungsbeschränkung beschwert gewesen sei. Von dieser Belastung sei die Klägerin durch die Ablösungszahlungen befreit worden. 6

Unerheblich sei weiter, dass die Zahlungen nicht unmittelbar durch den Anfall der Vorerbschaft ausgelöst worden seien. Denn jedenfalls ständen die Zahlungen im Zusammenhang mit einem Vermögensübergang im Verhältnis der Nacherben zur Vorerbin. Die Ablösung stelle sich nicht anders dar als Zahlungen an weichende Miterben. Das fehlende Eigentum der Nacherben ändere nichts an der ihnen zustehenden Rechtsposition, die die Vorerbin ihnen abgekauft habe und erst dadurch die vollständige Verfügungsmacht erlangt habe. 7

Die Rechtsprechung des BFH zu § 10e EStG, wonach nachträgliche Herstellungskosten bzw. Anschaffungskosten nicht begünstigt seien, soweit sie auf einen unentgeltlich erworbenen Grundstücksanteil entfielen, sei auf den Streitfall nicht übertragbar. In diesem gehe es gerade um die Frage der originären Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit des Grundstückserwerbs, soweit die Befreiung von den Nacherbrechten betroffen sei. Aufgrund des Erbgangs habe die Klägerin das Gebäude nur rechtlich unvollständig und auch insoweit unentgeltlich erworben. Da sie erst aufgrund der Zahlungen an die Nacherben das Gebäude uneingeschränkt erworben habe, handle es sich insoweit nicht um nachträgliche Anschaffungskosten. Diese Auffassung werde auch in der Literatur vertreten (Hinweis auf Felix, Betriebsberater – BB – 1994, 1118). Hierfür spreche auch die Zivilrechtsprechung, die von einer Auseinandersetzung zwischen Vor- und Nacherbe analog § 2042 BGB ausgehe. Dementsprechend sei auch ertragssteuerlich eine Gleichbehandlung geboten. 8

Die Klägerin beantragt,

den Ablehnungsbescheid vom 13.02.2002 und die Einspruchsentscheidung vom 19.05.2003 aufzuheben,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen, 13

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 14

Er hält an der Ansicht fest, dass es sich bei den Ablösungszahlungen nicht um 15
Anschaffungskosten handele. Seine Ansicht werde durch die erbschaftssteuerliche
Rechtsprechung des BFH gestützt. Danach bezögen sich die Zahlungen auf einen anderen
Vermögensgegenstand als denjenigen, der als Erwerb von Todes wegen bei der Vorerbin der
Erbschaftssteuer unterlegen habe, nämlich auf die Übertragung der Rechtsstellung der
Nacherbin. Diese Übertragung erfolge nicht zur Regelung der Erbauseinandersetzung. Es
bestehe auch keine Erbengemeinschaft. Das FG Köln habe in einem umgekehrten Fall, in
dem der Nacherbe auf dem Grundstück eines Vorerben ein Gebäude errichtet habe,
entschieden, dass es am wirtschaftlichen und zivilrechtlichen Eigentum des Nacherben fehle
und dieser deshalb nicht die Abzugsbeträge nach § 10e EStG in Anspruch nehmen könne.

Weiter sei im Streitfall der zeitliche Aspekt entscheidungserheblich. Die Klägerin habe das 16
Grundstück am 12.12.1994 unentgeltlich durch Erbfall erworben. Die erst sieben Jahre später
geleisteten Zahlungen an die Nacherben seien nicht erforderlich gewesen, um das
Grundstück in ihre Verfügungsmacht zu überführen, wie das bei Abstandszahlungen an
Miterben der Fall sei. Im übrigen habe der BFH eine eigenständige Begünstigung von
nachträglichen Herstellungskosten im Anschluss an einen unentgeltlich Erwerb verneint. Dies
müsse auch für die Annahme von ggf. nachträglichen Anschaffungskosten gelten, da es an
dem die Grundförderung eröffnenden Tatbestand der Anschaffung eines entgeltlichen
Erwerbs fehle.

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist unbegründet. 18

Im Streitfall fehlt es an einer durch das EigZulG begünstigten Maßnahme. 19

1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG ist begünstigt die Herstellung oder Anschaffung einer 20
Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus oder einer im Inland belegenen
eigenen Eigentumswohnung. Dabei entspricht es allgemeiner Meinung, dass als Anschaffung
nur die entgeltliche Anschaffung anzusehen ist. Insofern gelten die gleichen Grundsätze wie
zu § 10e EStG. Zu dieser Vorschrift wurde in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass
ein unentgeltlicher Erwerb keine begünstigte Anschaffung darstelle (z. B. BFH-Urteil vom
15.11.1995 X R 59/95, BStBl II 1996, 356 m. w. N.). Nicht begünstigt ist hingegen schlechthin
die Entstehung von Herstellungs- oder Anschaffungskosten. Herstellungskosten und
Anschaffungskosten bilden vielmehr nach § 8 EigZulG lediglich die Bemessungsgrundlage.
Dementsprechend sind grundsätzlich auch nachträgliche Anschaffungskosten oder
Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (a. A. Stephan, Die
Wohneigentumsförderung, 5. Auflage 1996, S. 246). Aus dem Umstand aber, dass die
Entstehung von Anschaffungskosten bzw. von Herstellungskosten als solche nicht
begünstigte Maßnahme ist, folgt, dass nachträgliche Anschaffungskosten oder

Herstellungskosten nur begünstigt sind, wenn originär eine entgeltliche Anschaffung oder eine Herstellung durch den Steuerpflichtigen vorliegt. Für diese aus dem Gesetzeswortlaut abgeleitete Wertung spricht auch die Parallelwertung zu § 10e EStG. Zu dieser Bestimmung hat der BFH entschieden, dass nachträgliche Herstellungskosten keine eigenständige Begünstigung auslösen, sondern nur im Anschluss an ein Anschaffungsgeschäft, d. h. an einen entgeltlichen Erwerb, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Bei teilentgeltlichem Erwerb seien sie demzufolge nur quotal einzubeziehen, soweit sie auf den entgeltlichen Teil des Erwerbs entfielen und nicht einzubeziehen, soweit sie auf den unentgeltlichen Teil des Erwerbs entfielen (BFH-Urteile vom 01.10.1997 X R 149/94, BStBl II 1998, 247; vom 24.02.1999 X R 2/96, BFH/NV 1999, 1083). Dafür, dass für die Eigenheimzulage nichts anderes gelten kann (ebenso Wacker, Eigenheimzulagegesetz, 3. Auflage, § 8 Rz. 57) spricht auch, dass der Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 EigZulG im Gegensatz zu § 10e Abs. 1 und 2 EStG eindeutig zum Ausdruck bringt, dass begünstigte Maßnahme allein die Anschaffung oder Herstellung als solche und nicht die Entstehung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist.

2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze kommt im Streitfall eine Begünstigung der Ablösezahlungen nicht in Betracht. 21

a) Die Klägerin hat das Einfamilienhaus, für das sie die Eigenheimzulage begehrt, nicht im Wege der Anschaffung, sonder unentgeltlich durch Erbfall erworben. Dem steht nicht entgegen, dass ihre Verfügungsbefugnis bzgl. des Grundstücks durch die Nacherbschaft eingeschränkt war. Die Nacherbenstellung ändert nichts an dem zivilrechtlichen Eigentumserwerb. Sie steht auch dem wirtschaftlichen Eigentum nicht entgegen. Insbesondere ist der Nacherbe nicht wirtschaftlicher Eigentümer an dem Haus geworden. Zwar hat der BFH angenommen, dass auch ein Nacherbe wirtschaftlicher Eigentümer sein kann (Urteil vom 18.09.2003 X R 21/01, BFH/NV 2004, 306). Diese Annahme beruht jedoch nicht schlechthin auf der Nacherbenstellung. Vielmehr handelte es sich um einen Sonderfall, in dem der Nacherbe gleichzeitig Testamentsvollstrecker war, die Erbin unter Vormund stand und der Nacherbe auf dem ihm später im Rahmen der Nacherbschaft zufallenden Grundstück mit Genehmigung des Vormundschaftsgericht ein Haus errichtet hat. Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt im Streitfall nicht vor. Der Senat vermag sich auch nicht der Auffassung der Klägerin anzuschließen, dass eine vollendete Anschaffung erst mit der Ablösung der Nacherbschaft eingetreten ist. Vielmehr ist der Erwerb des Eigentums bereits mit dem Erbfall eingetreten. Eine Anschaffung zu einem späteren Zeitpunkt war deshalb nicht mehr möglich, weil ein bereits im eigenen Eigentum stehenden Wirtschaftsgut nicht mehr angeschafft werden kann. 22

b) Insofern unterscheidet sich der Streitfall durch Ablösungszahlung an einen weichenden Miterben. Denn in diesem Fall erfolgt aufgrund der Ablösungszahlung erst der anteilige Eigentumserwerb. Insofern liegt eine originär entgeltliche Anschaffung vor. 23

Soweit die Klägerin weiter einwendet, auch der Fall der nachträglichen Ablösung von Nutzungsrechten sei als begünstigt angesehen worden, trifft dies lediglich für Fälle zu, in denen ein originär entgeltlicher Erwerb vorlag. Für die Ablösung eines Nießbrauchrechts im Anschluss an einen unentgeltlichen Erwerb könnte nichts anderes als für den Streitfall gelten. Aus den BFH-Urteilen vom 15.12.1992 IX R 323/87 (BStBl II 1993,488) und vom 29.06.1993 IX R 44/89 (BFH/NV 1994, 460) lässt sich nichts Gegenteiliges herleiten. Einerseits sind diese Entscheidungen zu Fällen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergangen, andererseits hat der BFH insoweit auch keine originäre entgeltliche Anschaffung, sondern nachträgliche Anschaffungskosten angenommen. Diese sind aber 24

nach dem Eig ZulG gerade nicht selbständig begünstigt.

c) Schließlich widerspräche es auch dem Sinn und Zweck der Förderung durch das Eigenheimzulagengesetz, die Ablösung der Nacherbschaft selbständig zu begünstigen. Begünstigt werden soll die Anschaffung oder Herstellung eigenen Wohnraums zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Mit diesem Zweck mag es vereinbar sein, die Ablösung von Nutzungsbeschränkungen zu begünstigen. Die Nacherbschaft führt jedoch nicht zu einer Nutzungsbeschränkung in der Person der Klägerin. Sie hindert lediglich die Veräußerung oder ggf. Weiterbelastung der Immobilie. Die Veräußerung einer Immobilie oder deren Belastung sind indes keine Zielsetzungen, die durch das Eigenheimzulagengesetz gefördert werden. 25

3. Der Anspruch auf EigZulG besteht auch deshalb nicht, weil die zeitlichen Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 EigZulG nicht erfüllt sind. Danach ist das Gesetz erstmals anzuwenden, wenn der Anspruchsberechtigte im Fall der Anschaffung die Wohnung nach dem 31.12.1995 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags angeschafft hat. Ein Vertrag, der lediglich zu nachträglichen Anschaffungskosten führt, erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Vielmehr ermöglichen nachträgliche Anschaffungskosten, wie aus § 11 Abs.2 EigZulG folgt, ggf. lediglich eine Erhöhung einer bereits zu gewährenden Eigenheimzulage ab dem Zeitpunkt der Änderung. Sie führen aber nicht zu einer zeitlichen Verschiebung der zeitlichen Förderung. 26

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 27

5. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die streitige Rechtsfrage ist noch nicht geklärt. Im Hinblick auf die Auffassung, dass die Ablösung der Nacherbenanwartschaftsrechte an die Erbauseinandersetzung anzulehnen sei (so Felix, BB 1994, 1118), wird sie offenbar nicht einheitlich beurteilt. 28