

Eigenheimzulage: Übernommenes Haus bringt nicht sofort Bares

Gehört Eheleuten ein Einfamilienhaus, für das sie die Eigenheimzulage beziehen, so kann nach der Scheidung der im Haus verbliebene Partner die volle Eigenheimzulage erst dann wieder verlangen, wenn sein (halber) Anteil an dem Haus rechtlich auf ihn übertragen wird (was hier erst 2 Jahre nach der Scheidung der Fall war). Dies gilt auch dann, wenn er die Kosten für den Bau des Hauses allein getragen hatte.

Quelle: Wolfgang Büser

**Einkommensteuer; Wohneigentumsförderung; Übertragung eines Miteigentumsanteils ;
Scheidungsvereinbarung; Einfamilienhaus**

Gericht: BFH

Datum: 18.07.2001

Aktenzeichen: X R 39/97

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2001, 22650

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

Niedersächsisches FG

Rechtsgrundlagen:

§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977

§ 10e Abs. 5 S. 3 EStG

Fundstellen:

BFHE 196, 139 - 144

BB 2001, 2413 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2002, 98-99

BStBl II 2002, 284-287 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2001, 2695-2696 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2001, 1971-1972 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2001, 1272 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2002, 3 (Kurzinformation)

DWW 2002, 274

EStB 2001, 446-447

FR 2001, 1290-1292

HFR 2002, 108-109

INF 2002, 28

KFR 2002, 71

KÖSDI 2001, 13089 (Kurzinformation)

NWB 2001, 3885

NZM 2002, 359

RdW 2003, 449-455 (Kurzinformation)

SteuerBriefe 2002, 632-633

StSem 2002

V&S 2003, 7

ZEV 2002, 37

BFH, 18.07.2001 - X R 39/97

Amtlicher Leitsatz:

1. Steht Ehegatten für ein gemeinsames Einfamilienhaus die Grundförderung nach § 10e Abs. 1 EStG zu und entfallen während des Abzugszeitraums die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG, kann der Ehegatte, der den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten hinzuerwirbt, erst ab dem Jahr des Eigentumserwerbs die auf den hinzuerworbenen Miteigentumsanteil entfallende Grundförderung beanspruchen.
2. Soll im Rahmen der Scheidungsvereinbarung ein Miteigentumsanteil auf den anderen Ehegatten übertragen werden, erlangt der erwerbende Ehegatte regelmäßig erst dann zur Inanspruchnahme der Grundförderung berechtigendes wirtschaftliches Eigentum an dem Anteil, wenn der auf Übertragung des Eigentums gerichtete notarielle Vertrag abgeschlossen ist und ihm darin (Eigen-)Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten übertragen worden sind.

Gründe

- 1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine Ehefrau waren Miteigentümer eines Reihenhauses sowie eines weiteren Grundstücks, auf dem der Kläger im Jahr 1991 ein Einfamilienhaus errichtete, das er ab 14. Dezember 1991 zu eigenen Wohnzwecken nutzte.
- 2

Vom 15. Dezember 1991 an lebten die Eheleute getrennt. Durch notariellen Vertrag vom 16. April 1993 übertrug der Kläger zur Vermögensauseinandersetzung aus Anlass der bevorstehenden Scheidung seinen Miteigentumsanteil an dem Reihenhaus auf die Ehefrau und diese ihren Miteigentumsanteil an dem Einfamilienhaus auf den Kläger. Die Vertragsgegenstände galten mit Datum des Vertragsschlusses als übergeben.
- 3

Bei der Zusammenveranlagung der Eheleute für das Jahr 1991 gewährte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) antragsgemäß einen Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das vom Kläger errichtete Einfamilienhaus.
- 4

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1992 machte der Kläger die Grundförderung nach § 10e Abs. 1 EStG für das noch im Miteigentum der Eheleute stehende Einfamilienhaus ebenfalls in voller Höhe geltend. Das FA lehnte im Einkommensteuerbescheid für 1992 (Einzelveranlagung) die Grundförderung zunächst insgesamt ab. Auf den Einspruch des Klägers

gewährte es die beantragte Grundförderung entsprechend dem Miteigentumsanteil des Klägers zur Hälfte und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

- 5 Mit der Klage brachte der Kläger vor, nach § 10e Abs. 5 Satz 3 EStG sei er berechtigt, die auf den hinzuerworbenen Anteil entfallenden Abzugsbeträge weiter in der bisherigen Höhe abzuziehen. Außerdem sei er bereits im Jahr 1992 wirtschaftlicher Eigentümer des Miteigentumsanteils seiner Ehefrau gewesen. Er allein sei Vertragspartner des Bauunternehmens gewesen und habe allein (aus seinem ererbten Vermögen) sämtliche Kosten der Anschaffung, Herstellung und Finanzierung getragen. Mit Aufhebung der ehelichen Lebensgemeinschaft habe Übereinstimmung bestanden, dass ihm das Grundstück zuzurechnen sei. Dieser übereinstimmende Wille sei in die notariellen Vereinbarungen bezüglich der finanziellen und vermögensrechtlichen Scheidungsfolgen eingegangen. Diese Aufteilung sei bereits im Veranlagungszeitraum 1992 im Zusammenwirken mit dem gemeinsamen Scheidungsanwalt vereinbart worden. Dieser habe in einem dem FA vorgelegten Schreiben vom 3. August 1993 ausdrücklich bestätigt, dass die Vereinbarungen zwischen den Eheleuten bezüglich des Reihenhauses und des Einfamilienhauses festgestanden hätten. Diese Vereinbarungen seien nur deshalb erst 1993 beurkundet worden, weil noch andere Ausgleichsfragen (z. B. der Versorgungsausgleich) offen gewesen seien und erst ein Notar habe gefunden werden müssen, der nicht in der Praxis des Scheidungsanwalts tätig gewesen sei. Die künftigen Alleineigentümer hätten das jeweilige Grundstück auch schon genutzt und die Kosten hierfür getragen. Da die Ehefrau damit einverstanden gewesen sei, dass er --der Kläger-- auf dem gemeinsamen Grundstück allein ein Einfamilienhaus errichte, habe "kein wirklich ernst zu nehmender" zivilrechtlicher Herausgabeanspruch der Ehefrau bestanden. Da im Streitjahr 1992 Einigkeit darüber bestanden habe, dass das Einfamilienhaus dem Kläger zuzurechnen sei, hätte ein möglicher zivilrechtlicher Herausgabeanspruch jedenfalls keine wirtschaftliche Bedeutung mehr gehabt.
- 6 Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 335 veröffentlicht ist, wies die Klage ab.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 10e Abs. 5 Satz 3 EStG . Er führt aus: Entfielen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG während des Abzugszeitraums und erwerbe ein Ehegatte den Anteil des anderen Ehegatten an der Wohnung hinzu, könne der erwerbende Ehegatte nach dieser Vorschrift die auf den erworbenen Anteil entfallenden Abzugsbeträge weiter in der bisherigen Höhe in Anspruch nehmen. Beide Voraussetzungen (Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG und Hinzuerwerb des Miteigentumsanteils) seien im Streitfall gegeben. Die Formulierung "weiter in der bisherigen Höhe abziehen" könne nur bedeuten, dass der Abzug ohne Unterbrechung im zeitlichen Ablauf und ohne Kürzung vorzunehmen sei. Zum wirtschaftlichen Eigentum verweist er auf sein Vorbringen im Einspruchs- und Klageverfahren.
- 8 Der Kläger beantragt, das finanzgerichtliche Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 1992 einen Abzugsbetrag nach § 10e Abs. 1 EStG in Höhe von insgesamt 15 494 DM zu berücksichtigen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 II.

Die Revision ist unbegründet.
- 11 Zu Recht hat das FG dem Kläger die Wohneigentumsförderung nur anteilig entsprechend seinem Miteigentumsanteil gewährt.
- 12 1. Anspruch auf die Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 1 oder 2 EStG hat nur der Eigentümer einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung. Ist der Steuerpflichtige nur Miteigentümer, stehen ihm die Abzugsbeträge --auch wenn er die Wohnung allein nutzt-- nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil zu (§ 10e Abs. 1 Satz 6 EStG). Im Streitjahr 1992 war der Kläger zur Hälfte

Miteigentümer des eigengenutzten Einfamilienhauses. Da er während des gesamten Kalenderjahrs von seiner Ehefrau getrennt gelebt hatte und deshalb eine Einzelveranlagung durchzuführen war (§§ 25 , 26 EStG), konnte für die Grundförderung nach § 10e Abs. 1 EStG der Miteigentumsanteil seiner Ehefrau nicht berücksichtigt werden.

- 13** 2. Eine Abzugsberechtigung ergibt sich --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch nicht aus § 10e Abs. 5 Satz 3 EStG .
- 14** Nach § 10e Abs. 5 Satz 1 EStG steht der Anteil an einer Wohnung, grundsätzlich einer Wohnung gleich. Nur wenn die Miteigentümer Ehegatten sind und bei ihnen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorliegen (unbeschränkte Steuerpflicht, kein dauerndes Getrenntleben), gelten die Miteigentumsanteile als ein Objekt (§ 10e Abs. 5 Satz 2 EStG). Entfallen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG , gelten die Miteigentumsanteile der Ehegatten wieder als selbständige Objekte (ständige Rechtsprechung, z. B. Senatsurteil vom 24. Juli 1996 X R 20/93 , BFHE 181, 70, BStBl II 1996, 603, m. w. N.).
- 15** Erwirbt ein Ehegatte während des Abzugszeitraums von dem anderen Ehegatten nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG dessen Miteigentumsanteil hinzu, könnte er die darauf entfallende Grundförderung nicht fortführen, weil es sich um den Erwerb eines selbständigen Anteils handelte. Aufgrund der Regelung in § 10e Abs. 5 Satz 3 EStG kann der erwerbende Ehegatte jedoch die Abzugsbeträge --auch soweit sie auf den erworbenen Anteil entfallen-- weiter in der bisherigen Höhe abziehen. Da die Grundförderung aber nur in Anspruch genommen werden kann, soweit der Steuerpflichtige Eigentümer des eigengenutzten Objekts ist, gilt die Berechtigung für die Fortführung der Grundförderung, soweit sie auf den Anteil des getrennt lebenden Ehegatten entfällt, erst ab dem Kalenderjahr, in dem der Anteil auf den Steuerpflichtigen übertragen wird (gl. A. Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , Kommentar, 21. Aufl. , § 10e EStG Anm. 458 am Ende; ebenso für die Eigenheimzulage: Wacker, Kommentar zum Eigenheimzulagengesetz, 3. Aufl. , § 6 Rz. 81).
- 16** Die Formulierung "weiter in der bisherigen Höhe abziehen" bedeutet lediglich, dass der erwerbende Ehegatte mit dem Erwerb des Anteils hinsichtlich Abzugszeitraum und Höhe der Grundförderung die Position des veräußernden Ehegatten fortführt. Dass der erwerbende Ehegatte berechtigt ist, die Abzugsbeträge schon vor dem Erwerb des Miteigentumsanteils in Anspruch zu nehmen, kann hieraus nicht gefolgert werden.
- 17** 3. Der Kläger war im Streitjahr auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer des der Ehefrau zustehenden Miteigentumsanteils.
- 18** a) Eine vom bürgerlichen Recht abweichende Zurechnung unter dem Gesichtspunkt des wirtschaftlichen Eigentums kommt nur in Betracht, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein anderer als der rechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft ausübt und den nach bürgerlichem Recht Berechtigten auf Dauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung --AO 1977--), so dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat oder kein Herausgabeanspruch besteht (vgl. die Nachweise in den Senatsurteilen vom 27. November 1996 X R 92/92 , BFHE 182, 104, BStBl II 1998, 97, und vom 12. April 2000 X R 20/99 , BFH/NV 2001, 9).
- 19** b) Soll das rechtliche Eigentum an einem Grundstück oder Grundstücksanteil auf einen anderen übergehen, wird der Erwerber in der Regel zu dem Zeitpunkt wirtschaftlicher Eigentümer, zu dem ihm aufgrund der notariellen Vereinbarung Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten übertragen werden (ständige Rechtsprechung, z. B. Senatsurteil vom 12. April 2000 X R 69/98 , BFH/NV 2000, 1331, m. w. N. ; vgl. auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 31. Dezember 1994, BStBl I 1994, 887, Rz. 18). Die notarielle Auseinandersetzungsvereinbarung, nach der (Eigen-)Besitz und Lasten mit Vertragsschluss auf den Kläger übergingen, wurde aber erst am 16. April 1993 geschlossen. Nach den zutreffenden

Ausführungen des FG reicht das bereits für das Streitjahr 1992 behauptete Einverständnis zwischen den Eheleuten, dass dem Kläger das Grundstück in vollem Umfang zuzurechnen sei, für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums nicht aus. Eine Zurechnung auf den künftigen Erwerber kommt nicht in Betracht, solange die Beteiligten die Eigentumsübertragung nur beabsichtigen, aber noch keine auf die Übertragung des Eigentums gerichteten Verträge abgeschlossen haben; denn bis dahin kann der künftige Erwerber den bisherigen Eigentümer nicht i. S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977 von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen.

- 20** c) Die Tatsache, dass der Kläger die gesamten Kosten des Einfamilienhauses getragen und das Einfamilienhaus allein bewohnt hat, rechtfertigt ebenfalls keine volle Zurechnung des Grundstücks auf ihn bereits im Streitjahr 1992. Denn die Übernahme der Kosten für ein Gebäude, das auf einem im Miteigentum stehenden Grundstück errichtet wird, könnte allenfalls dann wirtschaftliches Eigentum des Herstellers begründen, wenn er gegen den Miteigentümer einen Anspruch auf Ersatz des hälftigen Verkehrswertes des Gebäudes hätte. Denn dann könnte der Miteigentümer den Wert des Miteigentumsanteils am Gebäude nicht für eigene Rechnung realisieren, weil er den anderen entschädigen müsste. Sein Herausgabeanspruch wäre deshalb wirtschaftlich wertlos. Ein solcher Entschädigungsanspruch stand dem Kläger im Streitfall aber nicht zu.
- 21** Erwerben Ehegatten ein Haus und übernimmt einer von ihnen, der nach den Einkommens- und Vermögensverhältnissen allein dazu in der Lage ist, die Zins- und Tilgungsleistungen für die zur Finanzierung des Hauses gemeinschaftlich aufgenommenen Kredite, so bringen sie durch den Erwerb von Miteigentum je zur Hälfte in aller Regel zum Ausdruck, "es solle so angesehen werden, wie wenn jeder gleichviel zu den Kosten beigetragen habe" (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 17. Mai 1983 IX ZR 14/82, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1983, 1845). Unter Bezugnahme auf dieses BGH-Urteil hat der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) in seinem Beschluss vom 23. August 1999 GrS 2/97 (BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C. I. 1.) für einen Fall, in dem Ehegatten auf einem ihnen als Miteigentümern gehörenden Grundstück ein Gebäude errichtet hatten, entschieden, es sei grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von ihnen Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen habe. Sind die finanziellen Beiträge der Ehegatten unterschiedlich hoch, dann hat sowohl zivilrechtlich (vgl. BGH-Urteile vom 6. Dezember 1965 II ZR 137/63, NJW 1966, 542, und in NJW 1983, 1845) als auch steuerrechtlich der Ehegatte, der aus eigenen Mitteln mehr als der andere beigesteuert hat, das Mehr seinem Ehegatten mit der Folge zugewendet, dass jeder von ihnen so anzusehen ist, als habe er die seinem Anteil entsprechenden Anschaffungskosten selbst getragen (BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782). Ein Ausgleichsanspruch wegen finanzieller Mehrleistungen des einen Teils kommt dann grundsätzlich nicht in Betracht. Scheitert die Ehe, sind bei gesetzlichem Güterstand die Regeln des Zugewinnausgleichs anwendbar. Besteht Gütertrennung, sind ehebedingte Zuwendungen --jeweils unter bestimmten Voraussetzungen-- nach den Rechtsgrundsätzen über den Wegfall der Geschäftsgrundlage oder über die Ehegatten-Innengesellschaft auszugleichen (vgl. z. B. BGH-Urteile vom 22. April 1982 IX ZR 35/81, Zeitschrift für Familienrecht 1982, 778; vom 30. Juni 1999 XII ZR 230/96, NJW 1999, 2962).
- 22** Wollen die Ehegatten, dass der Bauende wirtschaftliches Eigentum am gesamten Gebäude erhält, müssen sie dies --nach den allgemeinen Grundsätzen für die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen-- durch eindeutige und im Voraus getroffene Abmachungen regeln (Senatsurteil in BFHE 182, 104, BStBl II 1998, 97, m. w. N.). Derartige Vereinbarungen haben der Kläger und seine Ehefrau bei der Errichtung des Gebäudes aber nicht geschlossen. Erst im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung anlässlich der bevorstehenden Scheidung haben sich der Kläger und seine Ehefrau über die gegenseitige Übertragung der Anteile an zwei in ihrem Miteigentum stehenden Grundstücken geeinigt.

23