

**Eigenheimzulage: Ohne Grundstück ist der Fiskus knauserig**

Wer seine — auf einem ihm nicht gehörenden Grundstück befindliche — Wohnung erweitert oder einen Anbau vornimmt, der hat keinen Anspruch auf die Eigenheimzulage (früher: „§ 10e“), weil es bei ihm am „wirtschaftlichen Eigentum“ fehlt.

Quelle: Wolfgang Büser

**Einkommensteuer ; Eheleute ; Steuervergünstigung ; Anbau ; Wohnung; Herstellungskosten; Pachtvertrag; Eigentum**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 07.03.2001

**Aktenzeichen:** X R 82/95

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2001, 13347

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

Niedersächsisches FG

**Rechtsgrundlagen:**

§ 39 AO 1977

§ 10e Abs. 1 EStG

§ 10e Abs. 2 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 195, 214 - 217

b&b 2002, 47

BB 2001, 1138 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2001, 978-979

BStBl II 2001, 481-482 (Volltext mit amtl. LS)

Consultant 2001, 8

DB 2001, 1172-1173 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2001, 940-941 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2001, 624 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2001, 520-522 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2001, 218-219

FR 2001, 647-648

HFR 2001, 871 (Volltext mit amtl. LS)

INF 2001, 408-409

KFR 2001, 319

KÖSDI 2001, 12941 (Kurzinformation)

NWB DokSt 2001, 1062

NZM 2001, 1145

RdW 2001, 558-559

SteuerBriefe 2001, 885-886

---

## BFH, 07.03.2001 - X R 82/95

### Amtlicher Leitsatz:

Die Herstellungskosten eines Anbaus/einer Erweiterung an eine dem Steuerpflichtigen nicht gehörende Wohnung sind nicht nach § 10e Abs. 2 EStG begünstigt.

### Gründe

- 1 I.  

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und wurden für das Streitjahr 1988 zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die Mutter der Klägerin war zivilrechtliche Eigentümerin eines mit einem Zweifamilienhaus bebauten Grundstücks. Die Dachgeschosswohnung des Hauses bewohnte die Mutter selbst. Die Erdgeschosswohnung überließ sie den Klägern zur unentgeltlichen Nutzung.
- 2 Die Kläger errichteten im Streitjahr 1988 einen Anbau an dieses Zweifamilienhaus. Die Herstellungskosten sowie sämtliche mit der Errichtung des Anbaus verbundenen Kosten trugen die Kläger. Der Anbau umfasste eine Loggia, die über die Erdgeschossdecke des Zweifamilienhauses hinausging. Diese Loggia ist nur über die von den Klägern genutzte, zur Erdgeschosswohnung gehörende Küche zugänglich, die wiederum nur vom Wohnzimmer der Kläger über einen Aufgang erreicht werden kann.
- 3 Mit Vertrag vom 17. August 1988 verpachtete die Mutter der Klägerin an die Kläger den anteiligen, auf den Anbau entfallenden Grund und Boden in einer Größe von ca. 100 qm, vom 1. April 1988 an auf unbestimmte Zeit, zu einem jährlichen Pachtzins von 250 DM. Der Grundbesitz wurde mit notariellem Vertrag vom 7. November 1994 mit Wirkung zum 1. Januar 1995 im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die Kläger als Miteigentümer je zur Hälfte übertragen.
- 4 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1988 beantragten die Kläger u. a. die Steuervergünstigung des § 10e Abs. 1, 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für den von ihnen errichteten Anbau in Höhe von 7 374 DM (= 5 v. H. der Herstellungskosten in Höhe von 147 469 DM) sowie den Abzug von Vorkosten ( § 10e Abs. 6 EStG ) in Höhe von 4 757 DM. Im Einkommensteuerbescheid für 1988 erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die beantragte Steuervergünstigung nicht an, weil die Kläger nicht Eigentümer der eigengenutzten Wohnung seien und trotz des Pachtvertrages kein wirtschaftliches Eigentum an dem Anbau bestanden habe.

5 Das Finanzgericht (FG) hat der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage stattgegeben.

6 Mit der Revision rügt das FA Verletzung des § 10e EStG . Es trägt u. a. vor, aus dem Verhältnis zwischen § 10e Abs. 1 EStG zu dessen Abs. 2 ergebe sich, dass nur Erweiterungen einer zivilrechtlich oder wirtschaftlich eigenen Wohnung begünstigt seien.

7 Das FA beantragt,

8 die Klage unter Aufhebung des angefochtenen Urteils abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen,

10 die Revision zurückzuweisen.

11 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass der Anbau an eine dem Steuerpflichtigen nicht gehörende Wohnung nach § 10e Abs. 2 EStG begünstigt ist.

12 1. Nach § 10e Abs. 2 EStG gilt für Herstellungskosten zu eigenen Wohnzwecken genutzter Ausbauten und Erweiterungen an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung § 10e Abs. 1 EStG entsprechend. Das bedeutet, dass die in Abs. 1 für die Begünstigung von Herstellungskosten einer Wohnung aufgestellten Voraussetzungen entsprechend auf Ausbauten und Erweiterungen anzuwenden sind.

13 a) Nach § 10e Abs. 1 Satz 1 EStG steht dem Steuerpflichtigen für die Herstellungskosten einer Wohnung ein Abzugsbetrag lediglich zu, wenn es sich um eine Wohnung im eigenen Haus oder um eine eigene Eigentumswohnung handelt. Aufgrund der durch § 10e Abs. 2 EStG angeordneten sinngemäßen Geltung sind deshalb Herstellungskosten für Ausbauten/Erweiterungen ebenfalls nur begünstigt, wenn sie eine Wohnung im eigenen Haus oder eine eigene Eigentumswohnung betreffen. Der Steuerpflichtige muss zivilrechtlicher oder zumindest wirtschaftlicher Eigentümer der ausgebauten oder erweiterten Wohnung sein.

14 b) Trägt der Steuerpflichtige die Herstellungskosten eines Ausbaus/einer Erweiterung an einer fremden Wohnung, wird er dadurch nicht deren wirtschaftlicher Eigentümer.

15 aa) Nach der neueren Rechtsprechung des I. und XI. Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- (vgl. die Urteile vom 28. Juli 1993 I R 88/92 , BFHE 172, 333 [BFH 28.07.1993 - I R 88/92] , BStBl II 1994, 164, und vom 11. Juni 1997 XI R 77/96 , BFHE 183, 455, BStBl II 1997, 774) ist der Nutzungsberechtigte als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn er die Herstellungskosten des Wirtschaftsguts getragen hat und im Falle der Beendigung des Nutzungsrechts einen Anspruch auf vollen Wertersatz hat. I. und XI. Senat sehen den Grund, das Wirtschaftsgut in einem solchen Fall abweichend vom zivilrechtlichen Eigentum dem Nutzungsberechtigten zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO 1977--), darin, dass der zivilrechtliche Eigentümer zwar rechtlich, aber nicht wirtschaftlich über sein Eigentum verfügen kann, weil er im Falle der Nutzungsbeendigung dem Nutzungsberechtigten vollen Ersatz für das vom Nutzungsberechtigten hergestellte Wirtschaftsgut leisten muss.

16 bb) Ob diese Rechtsprechung gleichermaßen bei der Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG anzuwenden ist, kann im Streitfall dahinstehen. Denn dadurch, dass der zivilrechtliche Eigentümer bei Beendigung der Nutzung ggf. eine Entschädigung in Höhe des Wertes des Ausbaus oder der Erweiterung zu leisten hat, wird sein zivilrechtlicher Anspruch auf Herausgabe der Wohnung nicht wirtschaftlich wertlos.

- 17** c) Wirtschaftliches Eigentum --das grundsätzlich auch an einem realen Gebäudeteil möglich ist (BFH-Urteil vom 28. Juli 1999 X R 116/96 , BFH/NV 2000, 182)-- könnte allenfalls an dem Ausbau/der Erweiterung selbst bestehen, wenn der Steuerpflichtige die Herstellungskosten hierfür getragen hat. Wirtschaftliches Eigentum an dem Ausbau/der Erweiterung allein berechtigt aber nicht zur Inanspruchnahme der Grundförderung nach § 10e Abs. 2 EStG .
- 18** aa) Die Begünstigung nach § 10e Abs. 2 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der ausgebauten oder erweiterten Wohnung ist. Dem Hersteller zuzurechnende Ausbauten und Erweiterungen an einer fremden Wohnung werden nur gefördert --und zwar nach § 10e Abs. 1 EStG--, wenn durch den Ausbau oder die Erweiterung eine selbständige Wohnung hergestellt wird.
- 19** bb) Die Begünstigung von Ausbauten oder Erweiterungen an Wohnungen, die nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen, entspräche auch nicht dem mit § 10e EStG verfolgten Ziel, die Vermögensbildung durch Wohneigentum zu erleichtern. Mit der Neuregelung durch das Wohneigentumsförderungsgesetz (WohneigFG) sollten die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, dass möglichst viele Bürger, vor allem auch Familien mit Kindern, Wohneigentum erwerben können. Die Vermögensbildung durch Wohneigentum sollte ferner gefördert werden, weil sie wesentlicher Bestandteil der Altersvorsorge ist (BTDrucks 10/3633, S. 10). Ausbauten/Erweiterungen an fremden Wohnungen sind aber keine vermögensbildenden Maßnahmen in diesem Sinne.
- 20** cc) Die amtliche Überschrift des § 10e EStG "Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus" macht ebenfalls deutlich, dass Gegenstand der Förderung nur Maßnahmen im Zusammenhang mit einer eigenen Wohnung sind.
- 21** dd) Auch nach dem Eigenheimzulagengesetz (EigZulG), das die selbständige Förderung von Ausbauten/Erweiterungen weiterführt, werden nunmehr ausdrücklich nur Ausbauten/Erweiterungen an einer Wohnung im eigenen Haus oder einer eigenen Eigentumswohnung begünstigt ( § 2 Abs. 2 EigZulG ). Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich nichts dafür, dass insoweit eine Änderung gegenüber der bisherigen Regelung beabsichtigt war.
- 22** 2. Die angefochtene Entscheidung entspricht diesen Grundsätzen nicht. Die Kläger sind wie dargelegt nicht deshalb wirtschaftliche Eigentümer des der Mutter gehörenden Grundstücks gewesen, weil sie sämtliche Kosten für den Anbau getragen haben. Insoweit könnten sie --auf der Grundlage des Pachtvertrages vom 17. August 1988-- allenfalls wirtschaftliche Eigentümer des Anbaus gewesen sein, was aber nicht zur Inanspruchnahme der Grundförderung nach § 10e Abs. 2 EStG berechtigt.
- 23** Da sich das Urteil des FG auch nicht aus anderen Gründen als richtig darstellt, war es aufzuheben. Die spruchreife Klage war abzuweisen.
- 24**