

Außergewöhnliche Belastung: Baukosten nur im Zusammenhang absetzbar

Einigen sich ein Bauherr und das Unternehmen, das ihm ein Eigenheim bauen sollte, auf eine Abstandszahlung in Höhe von 35.000 Mark, da der Vertrag gekündigt worden war, so kann der Bauherr die Zahlung nicht als außergewöhnliche Belastung vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen, weil sie „nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Bau“ steht.

Quelle: Wolfgang Büser

Errichtung eines Einfamilienhauses; Vertrag mit Generalunternehmer; Kündigung; Abstandszahlung; Rechtsanwaltskosten; Vorkosten

Gericht: BFH

Datum: 17.05.2000

Aktenzeichen: X R 13/97

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2000, 18212

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

Schleswig-Holsteinisches FG (EFG 1997, 405)

Rechtsgrundlage:

§ 10e Abs. 6 EStG

Fundstellen:

BFHE 192, 463 - 467

BauR 2001, 302 (red. Leitsatz)

BB 2000, 2193 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2000, 1534-1535

BStBl II 2000, 665-667 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2001, 282

DB 2000, 2200-2201 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2000, 1863-1864 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2000, 1182 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2000, 842 (Kurzinformation)

DStZ 2000, 903 (Volltext mit amtl. LS)

EStB 2000, 379

FR 2000, 1220-1221

HFR 2000, 876-877

IBR 2001, 345

INF 2000, 730

KÖSDI 2000, 12617-12618 (Kurzinformation)

NWB DokSt 2001, 341

NWB DokSt 2001, 777

NZBau 2001, 205-206

NZM 2001, 722-723

SteuerBriefe 2001, 120-122

BFH, 17.05.2000 - X R 13/97

Amtlicher Leitsatz:

Kündigt der Steuerpflichtige den mit einem Generalunternehmer geschlossenen Vertrag über die Errichtung eines Einfamilienhauses, um den Auftrag an andere Baufirmen zu vergeben, kann er die nach einem Rechtsstreit an den Generalunternehmer geleistete Abstandsanzahlung sowie die Aufwendungen für einen Rechtsanwalt nicht als Vorkosten nach § 10e Abs. 6 EStG abziehen.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ließ durch seinen Architekten am 15. Mai 1991 einen Bauantrag für ein Einfamilienhaus stellen, das auf einem später --durch notariellen Kaufvertrag vom 15. August 1991-- erworbenen Grundstück errichtet werden sollte. Auf Vermittlung der Grundstücksverkäuferin schloss der Kläger am 18. Juli 1991 mit einem Bauunternehmen einen Generalunternehmervertrag über die Errichtung eines Einfamilienhauses entsprechend den Plänen und Leistungsbeschreibungen des Architekten zu einem Gesamtpreis von 605 000 DM ab.

2 Nachdem der Kläger von anderen Firmen Angebote eingeholt hatte, die insgesamt günstiger waren als der mit dem Generalunternehmer ausgehandelte Festpreis, kündigte er mit Schreiben vom 21. September 1991 den Generalunternehmervertrag wegen "Überteuerung", und vergab den Bauauftrag an andere Firmen. Das Gebäude wurde mit geringfügigen Änderungen gemäß der ursprünglichen Planung hergestellt. Vom 1. Juni 1992 an nutzte der Kläger das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken.

3 Mit Schriftsatz vom 16. November 1991 forderte das ursprünglich beauftragte Bauunternehmen Schadenersatz in Höhe von 90 750 DM. Durch Urteil vom 23. Juli 1992 erklärte das Landgericht den Klageanspruch dem Grunde nach für gerechtfertigt. Daraufhin verständigten sich die Vertragsparteien außergerichtlich auf eine Abstandsanzahlung von 35 000 DM.

4 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1992 machte der Kläger die durch den Rechtsstreit mit der Baufirma entstandenen Aufwendungen (Rechtsanwaltskosten und Abstandsanzahlung) in Höhe von insgesamt 43 734 DM als Vorkosten gemäß § 10e Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte den Abzug der Aufwendungen als Vorkosten ab. Der Einspruch des Klägers gegen den Einkommensteuerbescheid für 1992 war

insoweit erfolglos.

- 6 Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 405 veröffentlicht ist, wies die Klage ab. Es war der Auffassung, die Aufwendungen hingen nicht unmittelbar mit der Herstellung des Einfamilienhauses zusammen.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung des § 10e Abs. 6 EStG . Er trägt vor:
- 8 Das FG habe den Abzug abgelehnt, weil die Aufwendungen durch sein vertragswidriges Verhalten und nicht durch die geplante Errichtung des Einfamilienhauses verursacht worden seien. Das vertragswidrige Verhalten sei jedoch durch den Bau des Hauses bedingt gewesen, da er rechtzeitig erkannt habe, dass andere Baufirmen wesentlich preiswerter gewesen seien. Trotz der Abstandszahlung und geringfügiger baulicher Änderungen sei das Gebäude kostengünstiger hergestellt worden als bei einer Errichtung durch die ursprüngliche Baufirma. Das Tatbestandsmerkmal des unmittelbaren Zusammenhangs mit den Herstellungs- oder Anschaffungskosten der Wohnung diene dazu, Aufwendungen auszugrenzen, die sich nicht unmittelbar auf den Herstellungs- oder Anschaffungsvorgang bezögen. Erforderlich und ausreichend sei nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang (Urteil vom 11. März 1992 X R 113/89 , BFHE 167, 396, BStBl II 1992, 886). Er --der Kläger-- habe innerhalb kurzer Zeit sein Bauvorhaben realisiert. Zwar sei er vom ursprünglichen Bauvertrag zurückgetreten, habe aber mit anderen Baufirmen das Bauvorhaben entsprechend den ursprünglichen Bauplänen realisiert.
- 9 Der Kläger beantragt, das finanzgerichtliche Urteil aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 1992 i. d. F. der Einspruchsentscheidung Aufwendungen in Höhe von 43 734, 41 DM als Vorkosten zu berücksichtigen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 II.

Die Revision ist unbegründet.
- 12 Zu Recht hat das FG die Abstandszahlung und die Rechtsanwaltskosten nicht als Vorkosten berücksichtigt.
- 13 1. Der Abzug als Vorkosten setzt nach § 10e Abs. 6 EStG unter anderem einen unmittelbaren Zusammenhang der Aufwendungen mit der Anschaffung oder Herstellung der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung voraus.
- 14 a) Nach dem Senatsurteil vom 17. Juli 1991 X R 6/91 (BFHE 165, 85, BStBl II 1991, 916) kann ein unmittelbarer Zusammenhang von Aufwendungen mit der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes nur angenommen werden, wenn die Wohnung tatsächlich hergestellt oder angeschafft und zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Aufwendungen für ein Objekt, das der Steuerpflichtige nicht verwirklicht, sind nicht nach § 10e Abs. 6 EStG abziehbar.
- 15 b) Nicht zu entscheiden hatte der Senat bisher über den Abzug "vergeblicher" Aufwendungen bei Verwirklichung des geplanten Objekts. Die Finanzverwaltung lässt Vorauszahlungen, für die (z. B. wegen Konkurses des Bauunternehmers) keine Herstellungsleistungen erbracht werden (sog. vergebliche Herstellungsaufwendungen), zum Abzug als Vorkosten zu, wenn das Bauvorhaben realisiert worden ist, und das Objekt entsprechend der ursprünglichen Planung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 31. Dezember 1994 IV B 3 -S 2225 a- 294/94, BStBl I 1994, 887, Rz. 98). Der Senat teilt diese Auffassung. Der unmittelbare Zusammenhang mit der Herstellung der eigengenutzten Wohnung ergibt sich in solchen Fällen daraus, dass die Aufwendungen für künftige Herstellungsleistungen bezahlt worden sind und bei vertragsgemäßer Errichtung durch den ursprünglich beauftragten

Unternehmer den Herstellungskosten des Gebäudes zuzuordnen gewesen wären. Im Unterschied zu den --auf der Suche nach einer Wohnung entstandenen-- Fahrt- und Besichtigungskosten, die der Senat auch bei nachfolgendem Erwerb einer Wohnung nicht als Vorkosten berücksichtigt hat (Urteil vom 21. Oktober 1992 X R 52/92 , nicht veröffentlicht --NV--), hängen die "vergeblichen Herstellungsaufwendungen" mit einem konkreten Objekt zusammen.

- 16** c) Entgegen der Auffassung des Klägers gehören zu den als Vorkosten zu berücksichtigenden "vergeblichen Herstellungsaufwendungen" aber nur solche Aufwendungen, die der Auftraggeber für Herstellungsleistungen bezahlt hat, die aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen nicht erbracht worden sind. Anders als in den Fällen der Insolvenz des Bauunternehmers ist im Streitfall der Betrag von 35 000 DM nicht für (künftige) Leistungen zur Herstellung des Gebäudes bezahlt worden. Die außergerichtlich vereinbarte Abstandszahlung von 35 000 DM ist vielmehr eine Folge der Entscheidung des Klägers, dem Generalunternehmer den Bauauftrag zu entziehen. Die Abfindung gilt den durch den Entzug des Bauauftrags entstandenen Schaden des Unternehmers ab.
- 17** d) Es fehlt somit an dem vom Gesetz geforderten unmittelbaren Zusammenhang der Aufwendungen mit der Herstellung des Gebäudes. Sie hängen allenfalls mittelbar mit der Herstellung zusammen, soweit durch die Kündigung des Bauvertrages und die Vergabe der Bauarbeiten an andere preiswertere Unternehmer letztlich die Herstellungskosten gegenüber dem ursprünglich vereinbarten Festpreis gemindert worden sind. Ein nur mittelbarer Zusammenhang reicht jedoch für den Abzug als Vorkosten nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 20. September 1995 X R 94/92 , BFHE 178, 429, BStBl II 1996, 186). Insofern unterscheiden sich die Voraussetzungen des Vorkostenabzugs von denen des Werbungskostenabzugs, so dass der Senat mit seiner Entscheidung nicht von dem BFH-Urteil vom 8. September 1998 IX R 75/95 (BFHE 186, 427 [BFH 08.09.1998 - IX R 75/95] , BStBl II 1999, 20) abweicht, in dem Schadenersatzzahlungen an den Architekten wegen vorzeitiger Kündigung des Architektenvertrags als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des tatsächlich errichteten Gebäudes zum Abzug zugelassen wurden.
- 18** e) Da die Kosten eines Rechtsstreits als Folgekosten die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen teilen, um die gestritten wird (z. B. BFH-Urteile vom 31. März 1992 IX R 164/87 , BFHE 168, 104, BStBl II 1992, 805; vom 30. Januar 1996 IX R 83/90, BFH/NV 1996, 542), sind die geltend gemachten Gerichts- und Anwaltskosten ebenfalls nicht als Vorkosten abziehbar.
- 19** 2. Zu Unrecht beruft sich der Kläger für seine Auffassung auf das BFH-Urteil in BFHE 167, 396, BStBl II 1992, 886.
- 20** Der Senat hat in diesem Urteil zu der seinerzeit umstrittenen Frage, ob Erhaltungsaufwendungen überhaupt unmittelbar mit der Anschaffung der Wohnung zusammenhängen können, ausgeführt, er sei mit der herrschenden Meinung der Auffassung, als Erhaltungsaufwand zu beurteilende Renovierungskosten einer Wohnung erfüllten das Merkmal des unmittelbaren Zusammenhangs mit der Anschaffung, wenn der Steuerpflichtige im Anschluss an den Erwerb oder im Anschluss an den notariellen Übergabevertrag die Wohnung in Stand setze. Es genüge insoweit ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang. Dieses Ergebnis werde durch § 10f Abs. 2 Satz 2 EStG bestätigt, da nach dieser Vorschrift Erhaltungsaufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen abgezogen werden könnten, soweit sie nicht nach § 10e Abs. 6 EStG berücksichtigt worden seien. Der Senat grenzte sich hiermit von einer im Schrifttum vertretenen Auffassung ab, nach der vor Bezug entstandenen Erhaltungsaufwendungen --anders als z. B. den Finanzierungskosten-- die vom Gesetz geforderte Beziehung zum Anschaffungsvorgang fehle. Sie seien zwar während der Anschaffungsphase entstanden; ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Anschaffung bestehe jedoch nicht. Die Aufwendungen setzten vielmehr die Anschaffung logisch voraus (vgl. die Nachweise in BFHE 167, 396, BStBl II 1992, 886, unter 1. b).
- 21** Das zeitliche Element ist jedoch nur bei Erhaltungsaufwendungen und laufenden Grundstückskosten von Bedeutung. Selbst bei diesen Aufwendungen muss aber zu der zeitlichen Nähe ein unmittelbarer Bezug zum Gebäude oder zum Grundstück (vgl. BFH-Urteil vom 27. August 1997 X R 105/94 , BFHE 184, 344, BStBl II 1998, 18, zu laufenden Grundstückskosten) oder zur

Anschaffung hinzukommen. Einen unmittelbaren Zusammenhang der Erhaltungsaufwendungen mit der Anschaffung hat der Senat daher verneint, wenn der Erwerber die Wohnung nach der Anschaffung zunächst vermietete oder in einen nicht kurzfristig kündbaren Mietvertrag eintrat oder die Wohnung wegen eines darauf lastenden Wohnungsrechtes zunächst nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen konnte (BFH-Urteil vom 22. April 1998 X R 142/96 , BFH/NV 1998, 1469, m. w. N.).

22 Für den Abzug der im Streitfall als Vorkosten geltend gemachten Schadenersatzzahlung und der Prozesskosten reicht die zeitliche Nähe zur Errichtung des Gebäudes nicht aus.

23