

**Die zu einem Wohngebäude gehörende Gartenanlage ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, das sowohl von dem Grund und Boden als auch von dem Gebäude zu trennen ist.**

**Zum Sachverhalt**

*Der Kläger machte Aufwendungen für den Garten als Werbungskosten geltend, da die Gartenanlage in einem einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhang mit dem vermieteten Gebäude stehe.*

**Aus den Gründen**

Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts handelt es sich bei den strittigen Aufwendungen für den Garten nicht um Erhaltungsaufwendungen für das Gebäude. Gebäude, Grund und Boden sowie die Gartenanlage bilden zwar zivilrechtlich einen einheitlichen Vermögensgegenstand (§ 94 des Bürgerlichen Gesetzbuches), aber einkommensteuerrechtlich unterschiedliche Wirtschaftsgüter. Die Gartenanlage ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, das sowohl von dem „nackten“ Grund und Boden (vgl. BFH-Urteile vom 30.11.1978, IV R 43/78, BFHE 127, 17, BStBl II 1979, 281; vom 8.11.1995, XI R 63/94, BStBl II 1996, 114) als auch von dem Gebäude (BFH-Urteile vom 3.7.1959, VI 60/57, HFR 1961, 74; vom 16.10.1965, VI 181/65 U, BFHE 84, 33, BStBl III 1966, 12; vom 30.6.1966, VI 292/65, BFHE 86, 469, BStBl III 1966, 541) zu unterscheiden ist. Aus der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132, folgt keine abweichende Beurteilung. Der Große Senat hat das Merkmal des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs für die Beurteilung bestimmter Gebäudebestandteile herangezogen. Ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang in diesem Sinne besteht aber zwischen einem Gebäude und dem zugehörigen Garten ebensowenig wie zwischen einem Gebäude und dem Grund und Boden, auf dem es steht (vgl. Grube, DStZ 1991, 97, 98).

Die Aufwendungen zur Unterhaltung des Gartens dienen der Erhaltung dieses selbständigen Wirtschaftsguts. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Kläger abziehbar, weil sie mit Einnahmen aus dieser Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

**Zitat aus der Anmerkung Kleeberg in EzD**

Die Aufwendungen für Außenanlagen wie Hofbefestigungen, Umzäunungen, Zufahrten, Grün- und Gartenanlagen gehören in der Regel nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes, sondern sind selbständige Wirtschaftsgüter. Bei Wohngebäuden werden Einfriedungen in allgemein üblicher Art dann in die Gebäudeherstellungskosten einbezogen, wenn ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht (BFH v. 15.12.1977, VIII R 121/73, BStBl II 1978, 210 = BFHE 124, 193; Kleeberg/Eberl<sup>2</sup>, Kulturgüter in Privatbesitz, Rn. 389). Dies gilt auch für lebende Umfriedungen wie Hecken (BFH v. 30.6.1966, VI 292/65, BStBl III 1966, 541 = BFHE 86, 469; a. A. Grube, DStZ 1991, 97).

Bei einem Garten oder Park ist nicht die einzelne Pflanze ein selbständiges Wirtschaftsgut, sondern die Anpflanzung als Sachgesamtheit (BFH v. 30.11.1978, IV R 43/78, BStBl II 1979, 281 = BFHE 127, 17, Rebanlage). Rasen- und Blumenflächen, Gehölzbestände, Wege, Bildwerke und bauliche Anlagen wie Mauern, Tore, Wasserspiele etc. sind somit jeweils selbständige Wirtschaftsgüter. Diese Abgrenzung hat folgende Bedeutung für die Anwendung des § 10g EStG:

- § 7i EStG bezieht sich ausschließlich auf Herstellungskosten bei Gebäuden,
- § 11b EStG ausschließlich auf Erhaltungsaufwendungen bei Gebäuden,
- § 10f EStG ausschließlich auf Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen für ein eigenen Wohnzwecken dienendes Gebäude.

Gehört der schützenswerte Garten oder Park zu einer Einkunftsquelle (land- und forstwirtschaftliches, gewerbliches oder freiberufliches Betriebsvermögen, vermietete oder verpachtete Liegenschaft), so sind Herstellungskosten zu aktivieren und normal abzuschreiben, Erhaltungsaufwendungen sind sofort abzugsfähig.

Gehört der schützenswerte Garten oder Park zum Privatvermögen und werden mit ihm keine Einkünfte erzielt, so ist § 10 g EStG bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen anwendbar. Dies gilt sowohl für einen selbständig unter Schutz gestellten historischen Garten oder Park als auch für die mitgeschützte Umgebung eines eigenen Wohnzwecken dienenden oder zu keiner Einkunftsart gehörenden Baudenkmals (Kleeberg/Eberl<sup>2</sup>, Kulturgüter in Privatbesitz, Rn. 518).“