

**Niedersächsisches Finanzgericht Urteil vom 9. 2. 2006 11 K 11002/03
Rechtskräftig Veröffentlicht in EFG 2006, 1051 = DStRE 2006, 783 = EzD 6.1.3
Nr. 7**

Leitsatz

Ein vom Wohnhaus getrenntes Nebengebäude, in dem hauswirtschaftliche Gerätschaften, Stallungen für Kleintiere der Kinder, Hobbygerätschaften und Futtermittel der zur Familie gehörenden Pferde aufbewahrt werden, gehört zu den nach § 10f EStG begünstigten, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden.

Zum Sachverhalt

Die Kl. sind Eheleute und bewohnen mit ihrer im Streitjahr minderjährigen Tochter das als Einfamilienhaus bewertete „Hauptgebäude“ auf dem Grundstück „. . .“ in W.

Mit der Einkommensteuererklärung 1999 beantragten die Kl. für Aufwendungen im Rahmen einer 1999 abgeschlossenen Baumaßnahme an dem ebenfalls auf dem Grundstück „...“ belegenen freistehenden „Hinterhaus“ die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG. Die Aufwendungen für die durchgeführten Erhaltungsmaßnahmen i. S. d. Denkmalpflege betragen nach Bescheinigungen der Stadt W. in den Jahren 1995–1997 13142,86 DM und im Jahr 1999 33799,14 DM (insgesamt 46942,00 DM).

Das Finanzamt versagte die Steuerbegünstigung, da das „Hinterhaus“ nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt werde. Der gegen diese Entscheidung eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Aus den Gründen

Die Klage ist begründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1999 ist rechtswidrig und verletzt die Kl. in ihren Rechten. Die Voraussetzungen für die Gewährung einer Steuervergünstigung nach § 10f EStG sind erfüllt.

Nach § 10f Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10 v. H. wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h oder des § 7i EStG vorliegen. Die Aufwendungen sind nur begünstigt, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu „eigenen Wohnzwecken“ nutzt und die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10e EStG oder dem EigZulG einbezogen hat (§ 10f Abs. 1 Satz 2 EStG). Dieses zwischen den Beteiligten ausschließliche Streitige Tatbestandsmerkmal liegt nach Ansicht des erkennenden Senats vor, denn das Hintergebäude steht in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Wohnhaus der Kl. und dient zumindest mittelbar Wohnzwecken.

Für die Zuordnung nach der Nutzung ist nach der Rspr. zutreffend zu unterscheiden zwischen den Wohnzwecken dienenden Räumen, den einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einem Gewerbebetrieb oder einer selbständigen Arbeit dienenden Räumen und den diesen Zwecken nicht dienenden Räumen (BFH-Urteil vom 18.11.1954 IV 353/53 U, BStBl. III 1955, 39). Dabei richtet sich die Zuordnung eines Raumes nach seiner Zweckbestimmung zu einer der vorerwähnten Gruppen allein nach § 10f EStG und nicht nach der Zweiten Berechnungsverordnung (BFH-Urteil vom 8. 7. 1971 IV 253/65, BStBl. 1971, 707).

Zu der erstgenannten Gruppe der „Wohnzwecken dienenden Räume“ gehört nach der Rspr. auch ein Raum, in dem z. B. ein Schwimmbecken oder eine Sauna eingebaut ist (BFH-Urteil vom 9. 9. 1980 VIII R 5/79, BStBl. II 1981, 258, zu § 7b EStG). Für die Zuordnung eines solchen Raumes zu den „Wohnzwecken dienenden Räumen“ genügt es, dass der Raum mittelbar Wohnzwecken dient. Das trifft nicht nur bei Nebenräumen zu, die zur Befriedigung zeitgemäßer Wohnbedürfnisse erforderlich sind (BFH-Urteil vom 18. 11. 1954 IV 353/53 U, BStBl. III 1955, 39), sondern sogar bei Räumen, mit

denen individuelle Wohnbedürfnisse befriedigt werden wie z. B. bei Schwimmbad- und Saunaräumen. Dies muss aber erst recht gelten, wenn es sich – wie hier – bei den fraglichen Räumen um Nebenräume des hauswirtschaftlichen Lebens (Abstell- und Aufbewahrungsräume) handelt.

Dieser Funktionszusammenhang rechtfertigt es, für die Gewährung der Steuervergünstigung nach § 10f EStG nicht nur die unmittelbaren Wohnzwecken dienenden (Wohn-, Schlaf- und Ess-)Räume heranzuziehen. Wie sich auch aus dem Wortlaut des § 21 Abs. 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung ergibt, rechnen zum Nutzungswert einer Wohnung auch die zugehörigen sonstigen Räume (und Gärten). Welche Räume der Wohnung im Einzelnen mit einzubeziehen sind, hängt nach der Rspr. des BFH zur Nutzungswertbesteuerung davon ab, ob die Räume in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit der vom Eigentümer genutzten Wohnung im eigenen Haus stehen (vgl. BFH-Beschluss vom 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132). Der Große Senat hat in diesem Beschluss beispielhaft den einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang von Wohnhaus und Schwimmbad bejaht. Für die Erfüllung des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhanges genügt es, dass diese Räume auch mittelbar Wohnzwecken dienen.

Der Senat ist der Auffassung, dass dies nicht nur für Nebenräume zur Befriedigung zeitgemäßer Wohnbedürfnisse (Sauna, Schwimmbad) zutrifft, sondern auch für Räume, mit denen sonstige individuelle Wohnbedürfnisse befriedigt werden. Die Kl. nutzen hier das fragliche Gebäude unstreitig zur Ausübung eines Hobbys, zur Aufbewahrung von Gartenmöbeln und Reitutensilien, als Unterkunft für Kleintiere der Tochter und zur Lagerung von Futtermitteln. Diese unterschiedlichen Nutzungen stehen in einem Gesamtzusammenhang mit den individuellen Lebens- und damit Wohnbedürfnissen der Kl.

An dieser Beurteilung ändert sich nichts dadurch, dass im vorliegenden Fall die Nebenräume nicht unmittelbar im oder am Wohnhaus, sondern in einem auf dem dazu gehörigen Grundstück befindlichen Nebengebäude liegen. Der räumliche Zusammenhang von verschiedenen Teilen einer Wohnung hat im allgemeinen keine Bedeutung für die Beurteilung, wann ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht. Wird dieser bejaht, so kommt es nicht darauf an, ob sich ein Teil der Wohnung innerhalb oder außerhalb des Hauses befindet. Deshalb ist es auch unerheblich, dass die Kl. in ihrem eigentlichen Wohnhaus über weitere Abstellräume verfügen.

Das gefundene Ergebnis entspricht nach Ansicht des Senats auch der Zielsetzung des § 10f EStG, die Erhaltung und die Modernisierung kulturhistorisch wertvoller Gebäude zu fördern. Der Gesetzgeber trug dabei der Erkenntnis Rechnung, dass die ordnungsgemäße Erhaltung von Baudenkmalen, „die regelmäßig besonders aufwendig ist, bestehenden Wohnraum sichert, zur Entspannung der Wohnungssituation beiträgt und ein Anreiz ist, privates Kapital für Gebäudesanierungen und Bestandserhaltung zu mobilisieren“ (vgl. BT-Drucks. 8/896, 6 sowie im Hinblick auf die mit § 82i EStDV gesammelten Erfahrungen die Begründung des Gesetzentwurfs vom 14. 11. 1989, BT-Drucks. 11/5680, 9).

Der BFH hat aus dem Wortlaut und der Zielsetzung des früheren § 82i EStDV abgeleitet, dass ausschließlich Baumaßnahmen an einem als Baudenkmal geschützten bestehenden Gebäude steuerlich begünstigt werden. Eine Steuervergünstigung dagegen für Herstellungskosten an baulich selbständigen Anlagen, die nicht Teil des Denkmals sind, hat er dagegen abgelehnt (vgl. BFH-Urteile vom 15. 10. 1996 IX R 47/9, BStBl. II 1997, 176, und vom 5. 11. 1996 IX R 42/94, BStBl. II 1997, 244). Unter Bezugnahme hierauf hat das BVerwG zutreffend entschieden, dass an dieser Einschätzung auch nach Ablösung des § 82i EStDV durch § 10f EStG festzuhalten ist (BFH-Beschluss vom 18. 7. 2001 4 B 45.01, HFR 2002, 342, StRK EStG 1990, § 7i Rechtsprechung 7). Zweck der Regelung sei es, Vergünstigungen für Gebäude zu gewähren, die den öffentlichrechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechts unterliegen. Der Zweck der Steuerentlastung – Teilausgleich für „Opfer im Interesse des Allgemeinwohls“ – trete auch in den übrigen Regelungen des § 7i Abs. 1 EStG deutlich zutage. Die Sätze 1, 3 und 4 des § 7i Abs. 1 EStG ließen ein differenziertes, in sich geschlossenes Regelungssystem erkennen, das es verbiete, auch Gebäude oder sonstige bauliche Anlagen zu begünstigen, die nicht den besonderen Bindungen des Denkmalschutzrechts unterlägen.

Dieser Zielsetzung wird eine Förderung der von den Kl. getragenen Bauaufwendungen auch dann gerecht, wenn das Hintergebäude nicht den unmittelbaren, sondern den – wie dargestellt – nur mittelbaren Wohnbedürfnissen dient.