
Datum: 20.03.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3397/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0320.3K3397.10.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 2008 vom 14.10.2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.09.2010 wird die Einkommensteuer für 2008 auf 1.250 € herabgesetzt. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110% des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110% des jeweils zu vollstreckenden Betrages leisten

Tatbestand

1

Bei der Anwendung von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG streiten die Beteiligten, ob ein zu einer selbstgenutzten Eigentumswohnung gehörender, im selben Gebäude belegener Weinkeller nach Bildung von Teileigentum, Veräußerung der verbliebenen Eigentumswohnung an Dritte und Umzug des Veräußerers in eine etwa 1 km entfernt liegende Wohnung von diesem weiter zu Wohnzwecken genutzt werden kann.

2

Die A GmbH war Eigentümerin des mit einem Wohn- und Geschäftshaus bebauten Grundstücks B-Straße ... in E. Es handelte sich um ein sanierungsbedürftiges und kriegsbeschädigtes Altbauobjekt, das die GmbH wieder aufbauen, modernisieren und teilweise umbauen wollte. Das Gebäude bestand aus einem Vorderhaus und einem Hinterhaus, beide jeweils mit einem Untergeschoss, Erdgeschoss und 4 Obergeschossen. Das Vorderhaus war zusätzlich voll unterkellert und verfügte über ein nicht ausgebautes Dachgeschoss. Durch notariell beglaubigte Erklärung vom 25.04.2001 teilte die GmbH das

3

Eigentum am Grundstück gemäß dem Aufteilungsplan vom 30.01.2001 in vier Teileigentumseinheiten und acht Wohnungen.

Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH war der Kläger, der vom Verbot des Selbstkontrahierens (§ 181 BGB) befreit war. In dieser Eigenschaft schloss er am 19.11.2001 mit sich selbst im eigenen Namen einen Kauf- und Werklieferungsvertrag über einen 166/1000 Miteigentumsanteil am Grundbesitz, verbunden mit dem Sondereigentum an der im Aufteilungsplan mit der Nr. 10 bezeichneten Wohneigentumseinheit nebst Balkon im 4. Obergeschoss vorne und im Dachgeschoss nebst einem Kellerraum im Kellergeschoss. Die Wohnfläche sollte 240 m² betragen und die beiden Geschosse sollten durch eine separate Treppe verbunden werden. Zur Wohnfläche gehörten ein 92 m² großer Wohn- und Essraum mit Küche, fünf Zimmer, eine Eingangshalle, zwei Bäder einschließlich Sauna, zwei Toiletten und ein Balkon. Am Ende des Flures vor dem Eingang zur Wohnung war der Einbau eines Aufzuges für das ganze Gebäude geplant. Der Kaufpreis betrug umgerechnet 258.202 € (=505.000 DM) und enthielt die Kosten für die Rohbaufertigstellung des Sondereigentums sowie die vollständige Fertigstellung des anteiligen gemeinschaftlichen Eigentums. 4

Gemäß dem Aufteilungsplan vom 30.01.2001 gekennzeichnet mit Nr. 4 sollte im Kellergeschoss entlang der rechten Seite des Vorderhauses ein Weinlager nebst Verkostungsraum entstehen. Es sollte aus drei zwischen 20 und 26 m² großen Räumen, einer Diele, einer Teeküche sowie einer Toilette bestehen. Zwischen Weinlager und Verkostung sollte eine einfache Trennwand mit zwei Flügeltüren eingezogen werden. Es war eine vom Kellergang abgehende Tür vorgesehen, durch die man zunächst in die Diele und anschließend in den mittleren Raum gelangen sollte. Von dort sollte man den Verkostungsraum betreten können. Die lichte Höhe war mit 2,50 Meter vorgesehen. Zu dem im Aufteilungsplan mit Nr. 4 gekennzeichneten Sondereigentum gehörte neben dem Weinlager im Keller eine Büroeinheit im Erdgeschoss des Hinterhauses. Insoweit hatte die GmbH in ihrer Teilungserklärung vom 25.04.2001 Sondereigentum an „nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen“ gebildet. Der Oberbürgermeister der Stadt E genehmigte die Zweckentfremdung des Wohnraums und erteilte zudem die Baugenehmigung für das Vorhaben. Nachdem die GmbH wegen der Büroeinheit einen zusätzlichen Stellplatz nachweisen bzw. diese Verpflichtung in Geld ablösen musste, verzichtete sie insoweit auf die Baugenehmigung und errichtete im Erdgeschoss des Hinterhauses eine Wohnung. Durch notariell beglaubigte Erklärung vom 22.03.2002 änderte die GmbH das Sondereigentum an den Räumen mit der Nr. 4 im Erdgeschoss des Hinterhauses von Teileigentum in Wohnungseigentum um. Ferner schrieb sie durch den Aufteilungsplan vom 10.03.2002 das bisher mit der Nr. 4 gekennzeichnete Weinlager durch die neue Bezeichnung Nr. 10 dem Bestand der dem Kläger gehörenden Eigentumswohnung zu. Die drei Räume wurden nunmehr jeweils als Abstellraum bezeichnet. 5

Nach Fertigstellung seiner Eigentumswohnung Anfang 2003 zog der Kläger mit der Klägerin dort ein. Im Keller richtete der Kläger einen Weinkeller ein, wie es im ursprünglichen Aufteilungsplan vorgesehen war. Die Abtrennung der beiden Bereiche wurde durch eine Glaswand mit einer Tür hergestellt. In den Verkostungsbereich stellte der Kläger einen Tisch mit 10 Stühlen. Dort wurden Heizkörper abgebracht. An der Außenwand wurden zwei Kellerfenster eingebaut. Durch die davor liegenden Schächte konnten Licht und Luft in den Keller einströmen. Im Lagerbereich befanden sich an den Längsseiten großzügig bemessene Regale mit Weinflaschen. Insgesamt wurde der Weinkeller 80,9 m² groß. Anstelle einer Teeküche hatte der Kläger den entsprechenden Raum mit einer vollständigen Einbauküche ausgestattet. Wegen der Einzelheiten der Ausstattung des Weinkellers wird auf die Fotos in der Anlage zur Einspruchsbegründung vom 18.09.2009 und das Schreiben des Beklagten 6

vom 12.11.2009 Bezug genommen. Die Kläger nutzten den Weinkeller regelmäßig für private Feierlichkeiten, repräsentative Anlässe und dergleichen.

Anfang 2005 geriet die GmbH durch ein neues Bauvorhaben in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Deren Hausbank, die E-Bank, machte die weitere Finanzierung von zusätzlichem Eigenkapital abhängig. Darauf begann der Kläger mit der Suche nach einem Käufer für seine Eigentumswohnung. Die Eheleute D zeigten Interesse, wollten die Wohnung jedoch nur ohne den Weinkeller erwerben. Deshalb teilte der Kläger am 04.05.2005 den bisherigen Miteigentumsanteil von 166/1000 in zwei neue Miteigentumsanteile von 144/1000 und von 22/1000 auf. Mit dem 144/1000 Miteigentumsanteil blieb das Wohnungseigentum an den Räumen im 4. Obergeschoss/Dachgeschoss verbunden, die im Aufteilungsplan unverändert mit Nr. 10 gekennzeichnet wurden. Die Kellerräume wurden im Aufteilungsplan – es handelte sich um eine handschriftliche Änderung des Plans vom 10.03.2002 – mit der neuen Nummer 12 gekennzeichnet und als Weinkeller bzw. Weinverköstigungsraum benannt. Der Miteigentumsanteil von 22/1000 wurde als Sondereigentum an den nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen im Kellergeschoss gebildet. Das entsprechende Blatt (1) im Teileigentumsgrundbuch wurde am 31.05.2005 angelegt.

7

Den 144/1000 Miteigentumsanteil verkaufte der Kläger am 17.05.2005 an die Eheleute D für 1,35 Mio. €. In diesem Betrag waren 120.000 € für näher bezeichnete Einrichtungsgegenstände enthalten, die in der Eigentumswohnung verbleiben sollten. Der Kläger zahlte in der Folgezeit rund 580.000 € an seine GmbH. Die Eheleute D zogen im Herbst 2005 in die gekaufte Wohnung ein. Die Kläger zogen in eine Wohnung in der C-Straße ... um, die etwa einen Kilometer – fußläufig rund 10 Minuten – von B-Straße ... entfernt liegt. Den Weinkeller nutzte der Kläger in den folgenden drei Jahren wie zuvor unverändert weiter.

8

Mit notariellem Vertrag vom 16.09.2008 (Streitjahr) verkaufte der Kläger für 230.000 € nunmehr auch sein Teileigentum, bestehend aus dem 22/1000 Miteigentumsanteil verbunden mit dem Sondereigentum an den im Aufteilungsplan mit Nr. 12 gekennzeichneten nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen im Kellergeschoss. In derselben Urkunde verkaufte die Klägerin – ebenfalls für 230.000 € – das ihr gehörende Teileigentum Nr. 1 im Erdgeschoss, das sie bis dahin vermietet hatte. Erwerberin war in beiden Fällen Frau D. Die Einbauküche sollte im Weinkeller verbleiben. Im Übrigen gewährte Frau D dem Kläger für die vollständige Räumung des Weinkellers eine Frist bis zum 31.08.2009.

9

Der Beklagte nahm den Standpunkt ein, dass der Verkauf des Weinkellers steuerpflichtig sei. Durch Bescheid vom 01.04.2009 änderte er den erstmaligen Vorauszahlungsbescheid über die Einkommensteuer für das Streitjahr vom 01.08.2008 und erhöhte die Einkommensteuer-Vorauszahlungen nachträglich um 89.572 €, in dem er bei der Klägerin Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 263.351 € erfasste. Dagegen legten die Kläger Einspruch ein und vertraten die Auffassung, dass nur der Verkauf des Teileigentums Nr. 1 steuerpflichtig und bei der Klägerin ein Veräußerungsgewinn von 93.720 € anzusetzen sei. Der Verkauf des Weinkellers sei hingegen steuerfrei, weil dieser ununterbrochen nur zu privaten Wohnzwecken genutzt worden sei. Nach einer Ortsbesichtigung durch den Beklagten und dessen Bausachverständigen ersetzte der Beklagte am 14.10.2009 den Vorauszahlungsbescheid durch den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr. Er setzte den Veräußerungsgewinn der Klägerin antragsgemäß mit 93.720 € an. Er blieb jedoch dabei, die Veräußerung des Weinkellers zu besteuern und zwar beim Kläger. Den Gewinn berechnete er mit 164.635 €, nämlich 230.000 € Veräußerungspreis abzüglich 65.365 € Anschaffungskosten. Wegen deren Berechnung wird auf die Anlage zum

10

Vorauszahlungsbescheid vom 01.04.2009 verwiesen. Der Beklagte erläuterte, dass sich der nicht erledigte Einspruch an dem Einkommensteuerbescheid fortsetze und wies diesen am 30.09.2010 zurück. Darin führte er aus, der Weinkeller erfülle nicht die gesetzlichen Voraussetzungen einer Wohnung. Dazu würden ein Bad, eine Schlafmöglichkeit und voll funktionsfähige Fenster gehören.

Mit der Klage verfolgen die Kläger das Begehren weiter, den Verkauf des Weinkellers nicht zu besteuern. Sie tragen vor: 11

Der vordere Bereich des Weinkellers sei für sich alleine betrachtet als Wohnung anzuerkennen und so von den Klägern täglich über mehrere Stunden genutzt worden. Jedenfalls bilde der Weinkeller mit der Wohnung im 4. Obergeschoss/Dachgeschoss eine Einheit. Es müsse berücksichtigt werden, dass ein Veräußerungsgewinn nur angesetzt werde, weil die Wohnbereiche im Keller und im Dachgeschoss nicht als Gesamtheit hätten veräußert werden können. 12

Ferner solle der bei der Einkommensteuer für das nachfolgende Jahr 2009 nicht ausgeglichene Verlust des Klägers aus der Auflösung der GmbH - der Gegenstand der Klage 3 K 2518/11 ist - in das Streitjahr zurückgetragen werden. 13

Die Kläger beantragen, die Einkommensteuer 2008 auf 0 € herabzusetzen. 14

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 15

Er nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus: Der Weinkeller stelle keinen typischen Wohnraum dar und der Kläger habe ihn nicht originär zu Wohnzwecken genutzt. Der Weinkeller erfülle nicht die bauordnungsrechtlichen Anforderungen aus § 48 BauO NRW. Es bestehe zudem keine Zugehörigkeit des Weinkellers zu den Wohnräumen im 4. Obergeschoss/Dachgeschoss, weil es sich nicht um einen gewöhnlichen Kellerraum gehandelt habe. Für einen objektiven Beobachter dränge sich eine Einheit zwischen der Wohnung und dem Kellerraum nicht auf. Außerdem sei die räumliche Distanz zu groß. Worauf die getrennte Veräußerung der Räumlichkeiten zurückzuführen sei, spiele für die Besteuerung keine Rolle. 16

Der Senat hat die Bauakte des Objekts B-Straße ... sowie die Insolvenzakte der GmbH beigezogen und die Beteiligten hierüber informiert. In der mündlichen Verhandlung haben die Kläger beantragt, diese Akten einzusehen und Schriftsatznachlass von zwei Wochen nach Einsicht zu gewähren. 17

Entscheidungsgründe 18

Die Klage, über die der Senat entscheiden kann, ist überwiegend begründet. 19

I. Die Voraussetzungen für den von den Klägern beantragten zweiwöchigen Schriftsatznachlass nach Einsicht in die Insolvenz- und die Bauakte liegen nicht vor. Ein Anspruch darauf besteht gemäß § 283 Satz 1 ZPO in Verbindung mit § 155 FGO, wenn sich ein Beteiligter in der mündlichen Verhandlung auf ein Vorbringen des Gegners nicht erklären kann, weil es ihm nicht rechtzeitig vor dem Termin mitgeteilt worden ist. Die Bestimmung ist ferner anwendbar, wenn der Kläger sich zu einer erst in der mündlichen Verhandlung bekannt gewordenen Beiziehung weiterer Akten nicht sofort hinreichend äußern kann (BFH, Beschluss vom 07.10.2008 VIII B 219/07, bei juris). Hier ist den Prozessbevollmächtigten der Kläger die Beiziehung der Insolvenzakte bereits mit Verfügung vom 14.02.2014 und damit 20

mehr als einen Monat vor der mündlichen Verhandlung mitgeteilt worden. Dass die Bauakte der Stadt E trotz rechtzeitiger Anforderung erst am Montag, dem 10.03.2014, eingetroffen ist, ist den Prozessbevollmächtigten am Tag darauf per Telefax mitgeteilt worden. Da die mündliche Verhandlung auf Donnerstag, den 20.03.2014 geladen war, standen den Prozessbevollmächtigten, deren Kanzlei in unmittelbarer Nähe des Gerichtsgebäudes liegt, sechs volle Arbeitstage zur Verfügung, um die Bauakte einzusehen. Dass sie dies nicht getan haben, rechtfertigt keinen Schriftsatznachlass.

II. Der Einkommensteuerbescheid für 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung ist im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten, soweit der Beklagte Einkünfte des Klägers aus privaten Veräußerungsgeschäften erfasst und den Verlustrücktrag aus dem Jahr 2009 nicht durchgeführt hat. Im Übrigen sind die Verwaltungsentscheidungen rechtlich nicht zu beanstanden. 21

1. Der Erlös aus dem Verkauf des Teileigentums am Weinkeller unterliegt nicht der Einkommensteuer. Es handelt sich nicht um sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, 22 Nr. 2 EStG). Der Weinkeller einschließlich des Grund und Bodens ist gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von der Besteuerung ausgenommen. 22

a) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist anwendbar. Der Tatbestand eines Veräußerungsgeschäfts, von dem die Vorschrift bestimmte Wirtschaftsgüter ausnimmt, ist durch den Verkauf des Teileigentums am Weinkeller erfüllt. 23

aa) Gegenstand von Veräußerungsgeschäften sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG unter anderem grundstücksgleiche Rechte. Ob das für den Weinkeller einschlägige Teileigentum ein grundstücksgleiches Recht ist, lässt der Senat offen. Denn das Teileigentum wird jedenfalls in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 letzter Halbsatz EStG ausdrücklich als eines der Wirtschaftsgüter benannt, die in den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen sind. 24

Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört (§ 1 Abs. 3 Wohnungseigentumsgesetz - WEG). Hier bestand Sondereigentum an den im Aufteilungsplan mit Nr. 12 gekennzeichneten nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen im Kellergeschoss verbunden mit dem 22/1000 Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum. Dieses Teileigentum ist aus der am 04.05.2005 vom Kläger erklärten Teilung seines 166/1000 Miteigentumsanteil entstanden, den er seinerseits durch den Vertrag vom 19.11.2001 von der GmbH erworben hatte. Aufgrund des Aufteilungsplans vom 10.03.2002 und der geänderten Teilungserklärung vom 22.03.2002 war das Weinlager der Eigentumswohnung des Klägers zugeschrieben worden. Die Teilungserklärung vom 04.05.2005 war wirksam. In entsprechender Anwendung von § 8 Abs. 1 WEG kann auch ein Wohnungseigentümer sein Wohnungseigentum unter Aufteilung der bisherigen Raumeinheit in mehrere in sich wiederum abgeschlossene Raumeinheiten in selbständige Wohnungseigentumsrechte unterteilen (BGH, Beschluss vom 17.01.1968 V ZB 9/67, BGHZ 49, 250, vgl. auch Urteil vom 27.04.2012 V ZR 211/11, NJW 2012, 2434). Für die Aufteilung - wie hier - in Wohnungseigentum und in Teileigentum kann nichts anderes gelten. Ob sich das Gebäude und die Kellerräume im März 2002 noch im Bau befanden, spielt keine Rolle. Nach § 8 Abs. 1 WEG kann Sondereigentum bereits an einem „zu errichtenden Gebäude“ gebildet werden. Mit der am 31.05.2005 erfolgten Anlegung des Teileigentumsgrundbuchs für den im Teileigentum des Klägers befindlichen Weinkeller ist die Teilung wirksam geworden (§§ 8 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2, 7 Abs. 5 WEG). 25

- bb) Das Teileigentum am Weinkeller ist innerhalb der für die Besteuerung relevanten Frist veräußert worden. Veräußerungsgeschäfte sind nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG nur steuerbar, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Hier tritt die Herstellung der Räumlichkeiten im Keller an die Stelle der Anschaffung. Im Teileigentum stehende Räume sind nämlich nach dem Text des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG nur in den Tatbestand von Satz 1 einzubeziehen, soweit sie innerhalb des dort geregelten Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden. Hier beträgt der Zeitraum zwischen Herstellung und Veräußerung des Teileigentums nicht mehr als zehn Jahre. Die Räumlichkeiten im Keller wurden in 2003 hergestellt und bereits 5 Jahre später, nämlich in 2008, veräußert. 26
- b) Das Teileigentum am Weinkeller ist im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG von den vorgenannten Regelungen in Satz 1 und Satz 2 ausgenommen, weil der Weinkeller sowie der zugehörige Grund und Boden in den Jahren 2006, 2007 und 2008 zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. 27
- aa) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG verwendet nicht die Begriffe aus den Sätzen 1 und 2. Der Ansatz „Wirtschaftsgut“ verlangt eine Prüfung, ob ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht und stellt sicher, dass die Privilegierung nur soweit gewährt wird, wie sie notwendig ist (Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. B 45). Das Teileigentum am Weinkeller besteht gemäß § 1 Abs. 3 WEG aus zwei Wirtschaftsgütern, nämlich den in sich unter Bezeichnung „Weinkeller“ abgeschlossenen Räumen und dem zugehörigen Grund und Boden. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken kann nur in Räumlichkeiten stattfinden. Der Grund und Boden wird aber mittelbar zu Wohnzwecken genutzt, wenn und soweit er zu einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude gehört. In solchen Fällen greift die Privilegierung jedenfalls nach ihrem Sinn und Zweck auch für den Grund und Boden (BFH, Urteil vom 25.05.2011 IX R 48/10, BStBl II 2011, 868, Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 23 Rn. B 45). 28
- bb) Die Jahre 2008, 2007 und 2006 sind deshalb Anknüpfungspunkt für die Nutzung des Weinkellers, weil es sich dabei um das Jahr der Veräußerung und die beiden vorangegangenen Jahre im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 Alt. 2 EStG handelt. Die Alt. 1 der Regelung in Satz 3, der Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung greift nur ein, wenn er – anders als hier – kürzer ist als die drei Jahre, für welche Alt. 2 eingreift (vgl. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 33. Auflage, § 23 Rn. 18; Glenk in Blümich, EStG, § 23 Rn. 57). Aus diesem Grund muss das Wirtschaftsgut bei Alt. 1 während des gesamten Zeitraums und „ausschließlich“ zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, was als „ununterbrochen“ ausgelegt wird (BMF, Schreiben vom 05.10.2000, IV C 3-S 2256-263/00 Tz 25, BStBl I 2000, 1383; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 23 Rn. 128; Lindberg in Frotscher, EStG, § 23 Rn. 43 f.). Für die hier einschlägige Alt. 2, die (nicht notwendig ausschließliche) Nutzung zu eigenen Wohnzwecken genügt eine gelegentliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und zwar „im“ Jahr der Veräußerung und „in den“ beiden vorangegangenen Jahren. Damit ist kein Zeitraum, sondern es sind Zeitpunkte gemeint (Glenk in Blümich, § 23 Rn. 56 f.). 29
- cc) Mit den Aufenthalten des Klägers im Weinkeller in den Jahren 2006, 2007 und 2008 ist der Weinkeller zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden. 30
- Was unter Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zu verstehen ist, ist in § 23 EStG nicht geregelt. Die Formulierung kommt in § 10 e Abs. 1 Satz 2 EStG vor („Wohnung ... zu eigenen Zwecken genutzt hat“), § 4 Satz 1 EigZulG („Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt“) und § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG („Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, 31

die zu mehr als 66 2/3 Prozent Wohnzwecken dienen“). Eine Definition findet sich dort allerdings ebenfalls nicht. Der Senat greift daher zur Auslegung des Begriffs der Nutzung für eigene Wohnzwecke auf die Auslegung in den genannten Normen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG zurück (ebenso BFH, Urteile vom 25.05.2011 IX R 48/10, BStBl II 2011, 868 und vom 18.01.2006 IX R 18/03 BFH/NV 2006, 936; Weber-Grellet in Schmidt, § 23 Rn. 18). Danach wird eine Wohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn sie dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Unterkunft und Aufenthalt zu ermöglichen und der Eigentümer diese Möglichkeit selbst in Anspruch nimmt (BFH, Urteil vom 28.11.2001 X R 132/98, BFH/NV 2002, 904).

Die einzelnen Aufenthalte des Klägers in seinem Weinkeller in den Jahren 2006, 2007 und 2008 stellen jeweils eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar, weil der Weinkeller als Nebenraum zu der Wohnung des Klägers in der C-Straße ... anzusehen ist und der Kläger mit dem Besuch seines Weinkellers ein Wohnbedürfnis befriedigte. Auf die Frage, ob der Weinkeller in den hier relevanten Jahren für sich alleine betrachtet als Wohnung anerkannt werden könnte, kommt es nicht an. 32

(1) Den zentralen Wohnzwecken dienen die eigentlichen Kernwohnräume, Küche, Bad, Toilette und die tatsächlich im Zusammenhang mit der Wohnung genutzten Nebenräume, wie Keller, Abstellräume und dergleichen. Diesen Nebenräumen ist eigentümlich, dass sie der Nutzung der Haupträume dienen und zu ihnen in einem untergeordneten Verhältnis stehen (BFH, Urteil vom 17.04.1996 II R 20/93, BFH/NV 1996, 789). Für die Zuordnung eines Raumes zu den Wohnzwecken dienenden Räumen genügt es aber, dass der Raum mittelbar Wohnzwecken dient. Das trifft nicht nur bei Nebenräumen zu, die zur Befriedigung zeitgemäßer Wohnbedürfnisse erforderlich sind, sondern es können auch Räume sein, mit denen individuelle Wohnbedürfnisse befriedigt werden. Ein Raum in einem Einfamilienhaus, in dem ein Schwimmbecken oder eine Sauna eingebaut ist, dient Wohnzwecken (BFH, Urteil vom 09.09.1980 VIII R 5/79, BStBl II 1981, 258). Das individuelle Wohnbedürfnis des Klägers bestand im Aufenthalt des von ihm eingerichteten Weinkellers. Er ist nicht anders zu behandeln als ein Party- oder Hobbyraum, wie er teilweise im Keller eines Mehrfamilienhauses zu finden ist. Die Ausstattung des Weinkellers geht zwar deutlich über die eines Hobby- oder Partyraums hinaus; im Vergleich mit der großzügigen Wohnung im 4. Obergeschoss/Dachgeschoss ist sie aber ohne Weiteres angemessen. 33

Dass der Weinkeller nach der Teilungserklärung vom 04.05.2005 und der Eintragung im Teileigentumsgrundbuch vom 31.05.2005 aus „nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen“ besteht, ändert an der Beurteilung nichts. Sie mag ein Indiz für eine im Zeitpunkt der Teilung (§ 8 Abs. 1 WEG) vom Eigentümer beabsichtigte gewerbliche Nutzung sein. Im Streitfall ist dieses Indiz jedoch durch die tatsächliche Entwicklung des Sachverhalts widerlegt. In der ursprünglichen Teilungserklärung vom 25.04.2001 ist für die Erwerber der Büroeinheit im Erdgeschoss des Hinterhauses - folgerichtig - Teileigentum gebildet worden. Nach dem diese Büroeinheit nicht zustande kam, ist das Teileigentum durch die Erklärung vom 22.03.2002 – ebenfalls folgerichtig – in Wohnungseigentum des Klägers umgewandelt worden. Denn der Kläger hat den Weinkeller seit Fertigstellung Anfang 2003 bis zur Veräußerung im Herbst 2008 ausschließlich privat genutzt. Aus der am 04.05.2005 erklärten Rückumwandlung seines Wohnungseigentums in Teileigentum hat der Kläger keine praktischen Konsequenzen gezogen. 34

Der Aufenthalt in dem Weinkeller ist ferner – entgegen der Auffassung des Beklagten – bauordnungsrechtlich unbedenklich. Da der Senat den Weinkeller nur als Nebenraum zur Wohnung betrachtet, handelt es sich um einen Aufenthaltsraum im Sinne des § 2 Abs. 7 35

BauO NRW, da die zum Weinkeller gehörenden Räume zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen bestimmt sind (§ 2 Abs. 7 BauO NRW). Aufenthaltsräume sind nach § 48 Abs. 5 Satz 1 BauO NRW in Kellergeschossen zulässig, deren Nutzung eine Beleuchtung mit Tageslicht verbietet. So liegen die Dinge hier. Weine werden unter anderem zum Schutz vor dem Tageslicht in einem Keller gelagert, das bringt bereits die Bezeichnung „Weinkeller“ zum Ausdruck.

(2) Als der Kläger seine Wohnung noch im Gebäude B-Straße ... hatte, in dem sich der Weinkeller befand, ist die Zusammengehörigkeit des Weinkellers zur Wohnung für den Senat evident. Denn sämtliche Räume waren durch ein Wohnungseigentum miteinander verbunden (§ 1 Abs. 2 WEG). Die Zusammengehörigkeit wurde im Aufteilungsplan des Gebäudes durch die Kennzeichnung der Räume im 4. Obergeschoss/Dachgeschoss und der zum Weinkeller gehörenden Räume mit der Nummer 10 dokumentiert. Allein aufgrund des äußeren Erscheinungsbildes wird sich einem objektiven Beobachter, auf den der Beklagte abstellt, bei einem Gebäudekomplex wie hier nur in den seltensten Fällen die Zusammengehörigkeit verschiedener wirtschaftlicher Einheiten aufdrängen. Allerdings könnte ihm der Eigentümer demonstrieren, dass er durch den Besitz der entsprechenden Schlüssel sowohl den Zugang zur Wohnung als auch den zum Weinkeller öffnen kann. Im Streitfall kommt hinzu, dass der Weinkeller an die Haussprechanlage angeschlossen war, so dass im Zweifel am Hauseingang zwei Klingeln angebracht waren, die auf den Namen des Klägers hindeuteten. Die räumliche Distanz von fünf Geschossen zwischen dem Eingang der Wohnung im 4. Obergeschoss und dem Eingang zum Weinkeller im Kellergeschoss – beide im Vorderhaus – spielt für deren Zusammengehörigkeit keine Rolle. Diese lediglich dann anzuerkennen, wenn man von der Wohnung nur eine Etage bis zum Keller hinabsteigen muss, ist kein geeignetes Kriterium. Im Übrigen verfügte das Gebäude über einen Aufzug. 36

(3) Durch den Auszug der Kläger Mitte 2005 ist die dargestellte Zugehörigkeit des Weinkellers zur Wohnung in der B-Straße ... beendet worden. Zugleich ist jedoch eine (neue) Zugehörigkeit des Weinkellers zu der Wohnung in der Z-Straße begründet worden, in welche die Kläger eingezogen sind. Diese hat in den Jahren 2006 und 2007 sowie in 2008 bis zur Veräußerung am 16.09.2008 Bestand gehabt. 37

In seiner – soweit erkennbar – jüngsten Entscheidung zum vorstehenden Problemkreis hat der BFH für die Veräußerung eines unbebauten, bislang als Garten eines benachbarten Wohngrundstücks genutzten Grundstücks die Privilegierung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG verwehrt, weil der Veräußerer seine Wohnung beibehalten hatte. Zur Begründung hat er ausgeführt, dass nach den Wertungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen dem Wohngrundstück und dem Gartengrundstück bestehen müssen und dieser durch den Verkauf nur des Gartengrundstücks weggefallen sei (BFH, Urteil vom 25.05.2011 IX R 48/10, BStBl II 2011, 868). Daran gemessen ergibt sich für den Streitfall das Folgende. 38

Ein Nutzungs- und Funktionszusammenhang besteht. Der Kläger hat seinen Weinkeller nach der Veräußerung nicht anders genutzt als zuvor. Mit dem Aufenthalt dort hat er weiterhin sein individuelles Wohnbedürfnis befriedigt, das durch den Umzug nicht verschwunden ist und das er offensichtlich in der neuen Wohnung nicht mehr ausleben konnte. Für sich betrachtet kann die Nutzung nicht anders als eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken betrachtet werden. 39

Der Nutzungs- und Funktionszusammenhang darf nicht von einem engen räumlichen Zusammenhang abhängig gemacht werden. Eine Garage stellt gemeinsam mit dem eigentlichen Wohngebäude selbst dann eine wirtschaftliche Einheit dar, selbst wenn sie in einiger Entfernung vom Wohngebäude gelegen ist (BFH, Urteil vom 01.03.1991 III R 66/87, 40

BFH/NV 1992, 17). In dem erwähnten Fall des BFH befand sich der Garten auf einem Nachbargrundstück des Wohngrundstücks (Urteil vom 25.05.2011 IX R 48/10, BStBl II 2011, 868). Im Urteil vom 26.09.2001 (IV R 31/00, BStBl II 2002, 78) hat der BFH – allerdings im Rahmen des § 52 Abs. 15 a.F. – eine etwa 400 m vom Hofgrundstück entfernte und von diesem durch eine Straße getrennte und auf einem gesondert parzellierten Grundstück gelegene Gartenfläche als zur Wohnung gehörenden Grund und Boden beurteilt, sofern diese vor und nach der Entnahme als Hausgarten genutzt wurde. Selbstverständlich ist hier die räumliche Distanz von einem Kilometer deutlich größer als üblicherweise bei einer Garage. Der Zeitaufwand von fußläufig 10 Minuten hält sich trotzdem noch in einem vertretbaren Rahmen. Die Entfernung ändert jedenfalls nichts daran, dass der Kläger als Eigentümer das unbeschränkte Zutrittsrecht zu den Räumen sowie das Recht hatte, den Zutritt anderer Personen selbständig zu bestimmen. Diese Kriterien hatte der BFH im Beschluss vom 28.05.2002 (IX B 208/01, BFH/NV 2002, 1284) für notwendig erachtet, um eine Wohnung anerkennen zu können,

Bei der Auslegung des Begriffs der Nutzung für eigene Wohnzwecke muss jedenfalls der Sinn und Zweck des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG berücksichtigt werden (ebenso BFH, Urteil vom 18.01.2006 IX R 18/03 BFH/NV 2006, 936; Weber-Grellet in Schmidt, § 23 Rn. 18). Dies verkennt der Beklagte, wenn er geltend macht, es spiele keine Rolle, warum der Kläger in 2005 nur die Wohnung, nicht aber den Weinkeller verkauft habe. Die Norm geht auf das Steuerbereinigungsgesetz 1999 zurück (Art. 1 Nr. 16 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa vom 22.12.1999 BGBl. I S. 2601). Der Zweck der Freistellung ist es, bei kurzfristiger Aufgabe des Wohnsitzes z.B. infolge Arbeitsplatzwechsels die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns zu vermeiden (Bundestagsdrucksache 14/265, S. 181). Der Gesetzgeber will nämlich mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG berufliche Mobilität fördern. Die Besteuerung des zu Wohnzwecken genutzten Wirtschaftsguts würde - entgegen der gesetzlichen Intention - den nötigen Umzug erschweren (BFH, Urteil vom 25.05.2011 IX R 48/10, BStBl II 2011, 868). Daran gemessen kann dem Kläger die Freistellung nicht versagt werden. 41

Der Kläger war 2005 durch die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH gezwungen, seine Eigentumswohnung zu verkaufen. Den verbleibenden Erlös überwies er der GmbH. Es bestehen keine Zweifel, dass der Kläger ein dringendes Interesse hatte, das Objekt vollständig – also unter Einschluss des Weinkellers – zu verkaufen. Dies ist ihm jedoch erst 2008 gelungen, weil die Eheleute D den Weinkeller in 2005 noch nicht kaufen wollten und sich Frau D erst in 2008 dazu entschlossen hat. Wäre dem Kläger die Veräußerung des ganzen Objekts bereits in 2005 gelungen, hätte die Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG außer Frage gestanden. In diesem Punkt unterscheidet sich der hier zu entscheidende Fall von dem im BFH-Urteil vom 25.05.2011 (IX R 48/10, BStBl II 2011, 868) entschiedenen Sachverhalt. Dort wurde gerade nicht das Wohngrundstück veräußert, sondern alleine das Gartengrundstück. Ferner hat der Eigentümer das Gartengrundstück aus freien Stücken veräußert; er war offensichtlich keinerlei wirtschaftlichem Zwang ausgesetzt. Die Zurückbehaltung des Weinkellers und dessen Verkauf erst drei Jahre später hängen mit einer kurzfristigen Aufgabe des Wohnsitzes zusammen, was nach dem Willen des Gesetzgebers dazu führen muss, die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns zu vermeiden. 42

2. Außerdem hat der Beklagte rechtsfehlerhaft vom Gesamtbetrag der Einkünfte keine negativen Einkünfte aus 2009 abgezogen, obwohl hier gemäß §§ 2 Abs. 4, 10d Abs. 1 Satz 1 EStG ein Verlust aus 2009 in Höhe von 75.481 € nach 2008 zurückzutragen ist. Ein noch höherer Verlust ist - entgegen der Auffassung der Kläger - im Jahr 2009 nicht entstanden. 43

Der im Streitjahr vom Beklagten zu Unrecht nicht durchgeführte Verlustrücktrag aus 2009 in Höhe von 75.481 € ergibt sich aus § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG. Es handelt sich um die negativen Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte in 2009 nicht ausgeglichen werden. Diesen liegt ein Verlust des Klägers nach § 17 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 1 Satz 1 EStG aus der Auflösung der A GmbH zugrunde, deren alleiniger Gesellschafter der Kläger war. Der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung finden sich im Urteil des Senats vom heutigen Tag in der Sache 3 K 2518/11. Zur Vermeidung von Wiederholungen nutzt der Senat die Möglichkeit (BFH, Urteil vom 09.12.2002 VIII R 41/01, BFH/NV 2003, 604), sich die tatsächlichen und rechtlichen Ausführungen in diesem Urteil im vorliegenden Verfahren vollinhaltlich zu Eigen zu machen. Das Urteil in der Sache 3 K 2518/11 wird gleichzeitig im selben Umschlag wie das hier gefällte Urteil zugestellt. Es ergeht zwischen denselben Beteiligten, die durch dieselben Prozessbevollmächtigten vertreten werden.

3. Die für das Streitjahr festzusetzende und vom Senat gemäß § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO im Tenor festgesetzte Einkommensteuer berechnet sich wie folgt:

44

	€
Gesamtbetrag der Einkünfte bisher	266.723
abzüglich sonstige Einkünfte Kläger	<u>./.</u> 164.635
Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Urteil	102.088
abzüglich Verlustrücktrag lt. Urteil	<u>./.</u> 75.481
abzüglich beschränkt abziehbare Sonderausgaben bisher	<u>./.</u> 4.002
abzüglich unbeschränkt abziehbare Sonderausgaben bisher	<u>./.</u> 346
Einkommen/zu versteuerndes Einkommen lt. Urteil	22.259
Einkommensteuer nach dem Splittingtarif lt. Urteil	1.250 €

45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Der Senat erlegt dem Beklagten die Kosten ganz auf, weil die Kläger nur zu einem geringen Teil unterlegen sind.

46

Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 1 Satz 1 und Abs.3 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10 Satz 1, 711 ZPO.

47