
Datum: 12.09.2024
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 2206/21
ECLI: ECLI:DE:FGK:2024:0912.1K2206.21.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 24/24
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung der Sonderabschreibung nach § 7b Einkommensteuergesetz in der Fassung des Streitjahres (EStG). 1 2

Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erzielt u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. 3

Eines der Mietobjekte ist ein mit einem Einfamilienhaus (EFH) bebautes Grundstück in ... Z, Y-Straße Das Grundstück steht seit 1962 im Eigentum der Familie der Klägerin, im Jahr 1997 ging das Eigentum auf die Klägerin über. Seitdem wurde das Grundstück vermietet. 4

Auf dem Grundstück stand bis zum Juni 2020 ein 1962 errichtetes EFH. Nachdem der Landkreis X die Kläger 2018 zur Sanierung der Abwasserrohre aufgefordert hatte, ließen diese eine Baukostenschätzung zur Renovierung des gesamten Hauses vornehmen. Die Baufirma kam zu dem Ergebnis, dass eine Sanierung des Gebäudes auf einen „zukunftsfähigen Standard“ Aufwendungen bzw. Investitionen iHv ca. 106.000 € bedeuten würden. Auf den Kostenvoranschlag wird verwiesen. 5

Insoweit trafen die Kläger laut eigenem Vortrag Ende 2018 den Entschluss, das bestehende Gebäude abzureißen. Zu diesem Zweck wurden die Mieter im Februar 2019 über die Kündigung informiert. Ende desselben Monats entschieden sich die Kläger für den Neubau eines EFH auf dem Grundstück, sodass am 27. Juli 2019 ein Bauantrag gestellt wurde. Der Neubau erfolgte im Zeitraum Juli bis Dezember 2020 durch eine Fertighausfirma, nachdem das alte EFH im Juni 2020 abgerissen werden konnte. Die Herstellungskosten zur Neuerrichtung des Einfamilienhauses bzw. Mietobjektes beliefen sich auf insgesamt 305.409,61 €.

Dem Abriss ging ein Rechtsstreit mit den Mietern des EFH voraus, weil diese sich geweigert hatten, das EFH zu räumen. Der Streit konnte endlich durch einen Vergleich vor dem Amtsgericht geschlichtet werden. 7

Die Kläger wurden auch im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung machten sie im Bereich Vermietung und Verpachtung eine Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG in Höhe von 15.209,43 € geltend. Zur Begründung führten die Kläger an, ihr bisher auf dem Grundstück befindliches und vermietetes EFH sei abgerissen und an dieser Stelle neu errichtet worden. Sie teilten mit, dass eine Sanierung der Bestandsimmobilie wirtschaftlich nicht tragbar gewesen wäre. Aufgrund der zu erwartenden immensen Sanierungskosten von ca. 106.000 €, in Relation zu einem geschätzten verbleibenden Verkehrswert des Gebäudes i. H. v. ca. 145.000 €, habe man sich zum Abbruch des Objektes entschieden. Das ursprüngliche EFH sei „bis zum letzten Stein“ abgebrochen bzw. vernichtet worden, insoweit sei das EFH neu errichtet worden und nicht bereits vorhanden gewesen. In Abgrenzung zu einer etwaigen Renovierung oder Sanierung sei im vorliegenden Fall keine Substanzerhaltung, sondern eine Neuschaffung von Substanz erfolgt. Eine Vergleichbarkeit zu Modernisierungs- bzw. Sanierungsfällen sei daher nicht gegeben, vielmehr liege ein förderungsfähiger Neubau vor. Die Kläger führten außerdem an, dass aufgrund der bestehenden Sanierungsbedürftigkeit des Mietobjektes der benannte Wohnraum zeitnah nicht mehr vermietbar gewesen wäre. Es sei daher freiwillig neuer und dauerhafter Wohnraum für den Wohnungsmarkt geschaffen worden. 8

Mit Bescheid vom 16. Juni 2021 versagte der Beklagte die Gewährung einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG. Mit Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. Januar 1993 (IX R 97/88) führte er hierzu aus, dass durch den Abbruch des bestehenden und den Neubau eines Einfamilienhauses zwar neuer, aber kein zusätzlicher, bisher nicht vorhandener Wohnraum geschaffen worden sei. 9

Gegen den Bescheid haben die Kläger Einspruch eingelegt. Sie machten geltend, das Merkmal des „zusätzlichen Wohnraums“ sei weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung oder der zugehörigen Verwaltungsanweisung zu entnehmen. Die Hinzufügung dieses Merkmals verfälsche Sinn und Inhalt der anzuwendenden Verwaltungsvorschriften. Überdies wäre ein solches Merkmal auch nicht in der Art und Weise zu verstehen, dass stets eine Erweiterung von Wohnraum stattfinden müsse. Sofern man zur Beantwortung der zuvor angeführten Fragestellung nunmehr auf den örtlichen Gesamtbestand abstelle, führe dies dazu, dass eine Förderungsfähigkeit nur dann greife, wenn im fraglichen Zeitraum keine andere Wohnung abgerissen würde. Danach dürfte ein Vermieter keine Wohnung abreißen, wenn er zugleich an anderer Stelle die Sonderabschreibung für eine neu errichtete Wohnung nutzen wolle. Neben dem Umstand, dass diese Eingrenzung einem „Abrissverbot“ gleichkomme und damit einen wesentlichen Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) 10

darstelle, liege es wohl auch nicht im Sinne des Gesetzgebers, dass auffällige, objektiv gefährliche Gebäude vor diesem Hintergrund erhalten blieben. Motiv des Abbruchs sei der verbrauchte Zustand des Bestandsgebäudes gewesen. Aufgrund des Abbruchs habe außerdem für einen Zeitraum von 6 Monaten kein vermietbarer Wohnraum bestanden.

Die Kläger verwiesen außerdem auf das BFH-Urteil vom 19. Mai 1961 (VI 127/60 U). Das Urteil sei zwar zu einer veralteten, aber vergleichbaren Rechtslage ergangen. Der BFH habe in seinem Urteil den Neubau nach vorherigem Abriss eines Wohnhauses als von der Abschreibungsnorm erfasst angesehen. 11

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 12. Oktober 2021 als unbegründet zurück. Seiner Auffassung nach erfülle der Neubau nicht die Voraussetzungen, die das Gesetz an die Gewährung der Sonderabschreibung knüpft, als es sich seiner Auffassung nach nicht um neuen, bisher nicht vorhandenen Wohnraum im Sinne der Vorschrift handele. 12

Eine Wohnung gelte dabei als „neu“, wenn sie zusätzlich und erstmalig auftrete, also nicht bereits vorher vorhanden gewesen sei. Dieses Merkmal diene der gesetzgeberischen Zielsetzung, zusätzlichen Wohnraum in Ballungsgebieten zu schaffen. Danach entstehe auch keine „neue“ Wohnung i. S. d. § 7b EStG, wenn bereits vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert würde, selbst wenn das mit hohen Kosten verbunden sei. Dies gelte selbst dann, wenn ein unbrauchbar gewordenes Gebäude saniert würde und die Aufwendungen für die Modernisierungs- bzw. Instandsetzungsarbeiten als Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB zu qualifizieren seien. Anderes sei nur dann anzunehmen, wenn eine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorher nicht vorhanden gewesen sei. 13

Eine Änderung in dieser Betrachtungsweise könne sich im Besonderen nicht dadurch ergeben, dass das fragliche Objekt aus wirtschaftlichen Gründen heraus nicht saniert, sondern zuerst abgerissen und dann neu errichtet würde, ohne dass dabei „neuer“ i.S.v. „zusätzlicher“ Wohnraum entstehe. 14

Hinsichtlich des Urteils des BFH vom 19. Mai 1961 (VI 127/60 U) sei zu bemerken, dass neben dem Umstand, dass das Telos der Norm in der Fassung des Streitjahres 1954 auch durch die Motivationsgründe der Förderung von Wiederaufbaumaßnahmen nach den Zerstörungen in Deutschland zu deuten sei, dem dortigen Streitfall der Erwerb eines bereits auffälligen, zuvor als Schule genutzten Gebäudes zugrunde lag. Eine Änderung der Sach- und Rechtslage im Sinne historischer Rechtsentwicklung lasse sich auch dadurch belegen, dass im Urteil des BFH vom 27. Januar 1993 (IX R 97/88), welchem die Auslegung des § 7b EStG i. d. F. vom 16. Juni 1964 (BGBl. I 1964, 353) zugrunde lag, ausdrücklich an die Schaffung „zusätzlichen Wohnraums“ angeknüpft werde. 15

Hinsichtlich der Frage der „zeitlichen Zäsur“ bzw. des Umstands, dass für einen Zeitraum von ca. sechs Monaten kein benutzbarer Wohnraum bestand, sei zu berücksichtigen, dass dies auch im Falle einer aufwändigen, dem Sachverhalt angemessenen Sanierung des Gebäudes aufgrund der notwendigen Baumaßnahmen der Fall gewesen wäre. Eine Unterscheidung dieser Sachverhalte ließe sich auch vor diesem Hintergrund nicht rechtfertigen. 16

Insgesamt habe nach der Aktenlage ein benutzbares und bis zum Zeitpunkt des Abrisses tatsächlich bewohntes Gebäude vorgelegen, das die Merkmale einer Wohnung nach § 181 Abs. 9 Bewertungsgesetz (BewG) erfüllt habe. Das Gebäude sei abgerissen und neu errichtet worden, weil sich dieses Vorgehen als wirtschaftlich sinnvoller erwiesen habe. Eine Mehrung 17

der Wohnung sei aber nicht erkennbar. Eine Sanierungsmaßnahme führe nach Auffassung des Beklagten auch bei Vollverschleiß nicht zur Anwendbarkeit des § 7b EStG, sodass die durchgeführte Neubaumaßnahme ohne Schaffung von zusätzlichem Wohnraum nicht zur Gewährung von Sonderabschreibungen führen könne.

Die Kläger haben am 11. November 2021 Klage erhoben. 18

Die Kläger tragen vor, bereits im Jahr 2018 mit dem Gedanken gespielt zu haben, das EFH aufgrund seines Alters abreißen zu lassen. Das Gebäude sei wirtschaftlich verbraucht gewesen und habe mehrere Mängel aufgewiesen, so seien die Abwasserrohre geringfügig undicht gewesen und wiederholt Wasser in das Gebäude eingedrungen. Die Baubehörde habe insoweit auf der Erneuerung der Abwasserleitung bestanden. Die Heizungsrohre seien durchgerostet, das Gebäude im Übrigen technisch nicht mehr auf dem neuesten Stand gewesen. Eine Sanierung sei aufgrund der hohen Kosten (ca. 106.000 €) bei dem geringen Restwert (ca. 145.000 €) nicht in Betracht gekommen. Bei dem hier zugrunde gelegten Restwert handle es sich um eine mündlich geäußerte Schätzung der Filialleiterin der zur Finanzierungsberatung konsultierten W-Bank. Der Wert der Immobilie sei damals insgesamt mit ca. 230.000 € beziffert worden, wobei alleine auf Grund und Boden ein Anteil von ca. 80.000 bis 90.000 € entfielen. Der endgültige Entschluss zum Abriss sei Ende 2018 getroffen worden. Zur Durchführung des Abrisses habe man den damaligen Mietern zum 16. Februar 2019 die Kündigung erklärt. 19

Ende Februar habe man sich sodann für die Errichtung des Neubaus entschieden, der auch neuesten technischen Standards genügen sollte. Hintergrund der Entscheidung sei gewesen, dass die Kläger für ihren Sohn eine Altersabsicherung schaffen wollten. 20

Zum Abriss sei es sodann erst im Jahr 2020 gekommen. Die Verzögerung sei auf die Auseinandersetzung mit den bisherigen Mietern zurückzuführen. Der Streit konnte mittels eines gerichtlichen Vergleichs geklärt werden, sodass die Mieter das Haus am 20. Mai 2020 geräumt hätten. Nachdem das Haus im Juli 2020 abgerissen worden sei, habe die Errichtung des Neubaus von Juli bis Dezember 2020 gedauert. 21

Die Kläger sind der Auffassung, die Sonderabschreibung für das neugebaute EFH in Anspruch nehmen zu können. 22

Wann eine Wohnung neu und bisher nicht vorhanden sei, sei weder gesetzlich noch in den Einkommensteuerrichtlinien definiert. Lediglich das Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 07. Juli 2020 äußere sich hierzu. Die dort niedergelegten Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall aber erfüllt. 23

Bei dem Gebäude handle es sich um eine neue bisher nicht vorhandene Wohnung, nicht lediglich um eine Sanierung. Es sei ein vollständig neues Gebäude errichtet worden, ein solcher Neubau sei im Anwendungsschreiben des BMF explizit benannt. An das alte Gebäude könne wegen der vollständigen Zerstörung im Rahmen des Abrisses nicht mehr angeknüpft werden, seine Substanz sei nicht weiterverwendet worden. Die Trennung der beiden Gebäude werde auch durch die Aufhebung des Einheitswertbescheids untermauert. 24

Insofern könne nicht von einer Sanierung ausgegangen werden. Bei der Sanierung handele es sich um die Wiederherstellung oder Modernisierung eines Gebäudes unter Erhaltung seiner bisherigen Bausubstanz. Ein Abriss und ein darauffolgender Neubau seien nach ihrem Wortsinn nicht gleichbedeutend mit einer Sanierung. 25

Wäre die Verzögerung durch den Rechtsstreit mit den Mietern nicht eingetreten, hätte zwischen Abriss und Neubau ggf. ein Zeitraum von ca. 2 Jahren gelegen. Der Abriss sei außerdem gerade nicht zum Zweck des Neubaus erfolgt. Die Idee zur Neuerrichtung sei erst später aufgekommen, vielmehr habe man aufgrund der schlechten Erfahrung mit den Mietern zunächst keine Vermietung von Wohnraum mehr durchführen wollen.	
Die Sanierung anstelle des Neubaus sei wirtschaftlich nicht sinnvoll gewesen. Der Neubau habe außerdem der Sicherstellung der langfristigen Verwendbarkeit der Immobilie gedient. Zwar hätte diese noch kurzfristig bewohnt werden können. Doch hätten sich immer mehr technische Mängel abgezeichnet, die eine Bewohnbarkeit eingeschränkt und langfristig wohl unmöglich gemacht hätten. So zeige bereits das Eindringen des Grundwassers auf, dass mit Feuchtigkeit im Gebäude zu kämpfen gewesen sei. Diese übertrage sich auch auf Mauerwerk und Fundament und vermindere so die Standfestigkeit des Gebäudes.	27
Abschließend sei zusammenfassend festzustellen, dass das Motiv für den Abbruch nicht die Errichtung eines Neubaus gewesen sei, sondern der verbrauchte Zustand des im Jahr 1962 errichteten Baus.	28
Der vorherige Bau sei abgerissen und so vollständig beseitigt worden. Monatelang habe sich an dieser Stelle kein Wohnraum befunden. Das vorherige Gebäude sei aufgrund der unterschiedlichen Bauart, Zuschnitt und Nutzungsstandards nicht mit dem Neubau vergleichbar. Durch den Neubau sei langfristig, also über die nächsten 80 - 100 Jahre, nutzbarer Wohnraum geschaffen und damit der örtliche Bestand vermehrt worden.	29
Die Kläger beantragen,	30
den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 16.06.2021 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 31.08.2021, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2021, zu ändern und unter Berücksichtigung einer Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Höhe von 15.209,43 € die Steuer neu festzusetzen,	31
hilfsweise – für den Fall des Unterliegens – die Revision zuzulassen.	32
Der Beklagte beantragt,	33
die Klage abzuweisen,	34
hilfsweise – für den Fall des Unterliegens – die Revision zuzulassen.	35
Ergänzend zu seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung führt der Beklagte an, entgegen der Auffassung der Kläger sei der Fall einer aufwändigen Sanierung mit dem eines Neubaus vergleichbar. Dem stünde nicht entgegen, dass das alte Gebäude im Falle eines Neubaus zuerst durch den Abriss vollständig verbraucht werden müsse. Unterfiele der Neubau, nicht aber die vollumfängliche Sanierung der Vorschrift, könnte das Kriterium des „vorher nicht vorhandenen Wohnraums“ umgangen werden.	36
Dass die Mieter das Gebäude unter keinen Umständen hätten räumen wollen und auch keine Mietminderungen geltend gemacht worden seien, widerspreche überdies dem Klägervortrag, dass das Gebäude sich in äußerst schlechtem baulichen Zustand befunden habe.	37
Hierauf erwidern die Kläger, die Mieter hätten sich nicht deshalb geweigert auszuziehen, weil das Gebäude noch in einem guten Zustand gewesen sei, sondern um für die Räumung einen Geldbetrag herauszuschlagen. Die Bereitschaft, das Haus zu verlassen zeige sich daran,	38

dass die Mieter im Herbst 2019 nach neuem Wohnraum gesucht hätten. Warum es nicht zu Mietminderungen gekommen sei, sei nicht bekannt. Die Mieter hätten aber die Nebenkostenabrechnungen über Jahre nicht beglichen und insoweit Mietnachlässe erhalten.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und den Inhalt der beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 39

Entscheidungsgründe 40

I. 41

Die Klage ist unbegründet. 42

Der Einkommensteuerbescheid 2020 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 43

Die Beklagte hat die Einkommensteuer 2020 zurecht ohne Berücksichtigung der Sonderabschreibung in Höhe von 15.209,45 € festgesetzt. Denn der Anwendungsbereich der Sonderabschreibung war im Streitfall nicht eröffnet. 44

1. 45

Nach § 7b Abs. 1 des in dem Streitjahr geltenden Einkommensteuergesetzes können für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegen sind, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 Prozent der Bemessungsgrundlage neben der Absetzung für Abnutzung nach § 7 Absatz 4 oder 5a EStG in Anspruch genommen werden. 46

Voraussetzung dafür ist nach § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG, dass durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31. August 2018 und vor dem 01. Januar 2022 gestellten Bauantrags neue, bisher nicht vorhandene, Wohnungen hergestellt werden, die die Voraussetzungen des § 181 Absatz 9 BewG erfüllen. Weitere Voraussetzung ist, dass die neue Wohnung über einen Zeitraum von insgesamt 10 Jahren vermietet und die Baukostenobergrenze vom 3.000 € pro qm nicht überschritten wird. 47

Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Das neu errichtete EFH stellt nach der Überzeugung des erkennenden Senats keine neue, noch nicht vorhandene Wohnung im Sinne des Gesetzes dar. Zwar haben die Kläger auf Grundlage eines Bauantrages im benannten Zeitraum ein EFH errichten lassen, welches nunmehr vermietet wird. Auch die Baukostenobergrenze wurde nicht überschritten. Die Voraussetzungen des § 7b Abs. 2 EStG müssen aber kumulativ vorliegen, sodass die die Sonderabschreibung insgesamt nicht in Anspruch genommen werden kann. 48

2. 49

Das Merkmal „neu“ im Sinne des § 7b EStG ist im Gesetzestext konkretisiert. Danach wird der Bau einer neuen, bisher nicht vorhandenen Wohnung, gefördert. Auf diese Konkretisierung kommt es nach Auffassung des erkennenden Senats entscheidend an. Denn allein diese verleiht dem hinter der Norm stehenden Begünstigungszweck des Gesetzgebers Ausdruck. Dem Lenkungszweck der Norm kann vorliegend nur dann genügt werden, wenn es sich nicht lediglich um eine neu errichtete Wohnung handelt, sondern zugleich um eine vorher 50

nicht vorhandene Wohnung.

Die Regelung ist Teil der von der damaligen Bundesregierung initiierten sog. Wohnraum-Offensive. Ziel der Regelung war die Schaffung neuer Wohnungen durch eine gezielte steuerliche Förderung von Neubauten und Umbaumaßnahmen in bestehenden Gebäuden. Hierdurch sollte dem Mangel an bezahlbarem Wohnraum für Menschen mit geringem oder mittlerem Einkommen entgegengewirkt werden. In der Gesetzesbegründung hat der Gesetzgeber hierzu ausgeführt (vgl. BT-Drs. 19/4949, 1):

„A. Problem und Ziel 52

Mit dem vorliegenden Regelungsentwurf sollen die, in der von der Bundesregierung gestarteten Wohnraumoffensive, vorgesehenen steuerlichen Anreize für den Mietwohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment in die Tat umgesetzt werden. 53

Mit der Wohnraumoffensive sollen insgesamt 1,5 Millionen neue Wohnungen und Eigenheime zusätzlich gebaut werden. Die Sonderabschreibung trägt hierzu durch gezielte Förderung des Neubaus von Mietwohnungen bei. Hintergrund sind der Mangel an bezahlbarem Wohnraum für Menschen mit geringem oder mittlerem Einkommen sowie die steigenden Mieten. Nur durch verstärkten Mietwohnungsneubau kann die Nachfrage gedeckt werden. Die Maßnahme zielt vorwiegend auf private Investoren ab, sich verstärkt im bezahlbaren Mietwohnungsneubau zu engagieren.“ 54

Wenn die Kläger diesbezüglich anführen, ihr Neubau erfülle das benannte Kriterium des bisher nicht vorhandenen Wohnraumes, weil derselbe erst nach dem vollständigen Abriss des Altbaus erfolgt sei und mithin jedenfalls für einen gewissen Zeitraum kein Wohnraum auf dem Grundstück vorhanden gewesen sei, ist dem nicht beizupflichten. 55

Insoweit das Gesetz die Schaffung einer „nicht vorhandenen Wohnung“ fordert, ist damit nach der Lesweise des erkennenden Senats nicht auf eine zeitliche, sondern auf eine quantitative Auslegung abzustellen. Der Wortlaut ist danach im Sinne von „zusätzliche Wohnung“ auszulegen. Zu dieser Annahme führt wiederum die Begründung des Gesetzesentwurfs (vgl. BT-Drucksache 19/4949, Seite 12): 56

„Entsprechend dem Ziel des Gesetzes kommt es darauf an, dass neue Wohnungen geschaffen werden. Die Wohnung muss zusätzlich und erstmalig und damit neu geschaffen werden. Baumaßnahmen, die zu einer Verlegung von Wohnraum oder Erweiterung der Wohnfläche innerhalb eines Gebäudes führen, erfüllen die Fördervoraussetzungen nicht.“ 57

Insofern kann nicht darauf abgestellt werden, dass für einen gewissen Zeitraum kein Haus auf dem Grundstück gestanden hat. Dabei ist im vorliegenden Fall auch nicht entscheidend, wie lange dieser Zeitraum gedauert hat. Maßgeblich ist vielmehr, dass die Baumaßnahme im Ergebnis nicht zu einer zusätzlichen Wohnung führte, sondern lediglich eine alte Wohnung durch eine neue ersetzt wurde. Die Ersetzung führt nicht zu einer weiteren zählbaren Wohneinheit. 58

Diese Lesart wird unterstützt durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. Januar 1993 (IX R 97/88, BFH/NV 1993, 46), der sich der erkennende Senat anschließt. Hierin statuiert der BFH, dass die damals in Rede stehende Erweiterung eines Einfamilienhauses nur dann nach § 7b Abs. 2 EStG begünstigungsfähig sei, wenn zusätzlicher Wohnraum geschaffen werde. Abzugrenzen war der Begriff der Erweiterung im Fall des BFH in der Hinsicht, ob bereits eine reine Vergrößerung des Wohnraums zur 59

Begünstigung führen kann, oder ob die Erweiterung im Sinne von „zusätzlichem Wohnraum“ zu verstehen sei. Die damalige Rechtsprechung stützte sich dabei auch auf die Auslegung des damals geltenden § 17 Abs. 2 II. Wohnbaugesetz (WoBauG). Eine solche Auslegungshilfe steht im hier zu entscheidenden Fall zwar nicht zur Verfügung. Daneben stützte der BFH seine Entscheidung aber maßgeblich auf die Zielrichtung des Gesetzes. Diese Wertung ist auf den vorliegenden Fall übertragbar.

Die Ersetzung von Wohnraum entspricht nicht dem dargestellten Förderungszweck des § 7b Abs. 2 EStG, denn eine Ersetzung wirkt nicht gleichsam gegen die vom Gesetzgeber anvisierte Wohnungsknappheit. 60

3. 61

Unter Zugrundelegung dieser Deutung führt auch der von den Klägern angeführte bessere Ausbau- und Energiestandard des Neubaus nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Zwar war es ausweislich der durch das Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022 unter § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG aufgenommenen zusätzlichen energetischen Voraussetzungen der Begünstigung auch ein gesetzgeberisches Ziel, energieeffizientes Bauen zu fördern. Danach kann die Sonderabschreibung für Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 01. Januar 2027 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden, nämlich nur in Anspruch genommen werden, wenn diese in einem Gebäude liegen, das die Kriterien „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse erfüllt und dies durch das Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude nachgewiesen wird. Die hier in Rede stehende Baumaßnahme unterliegt aber bereits in zeitlicher Hinsicht nicht diesem zusätzlichen Kriterium. Unabhängig davon steht der inzwischen auch energetisch motivierte Förderungszweck des § 7b EStG der hier vorgenommenen Auslegung nicht entgegen. Denn die ursprüngliche gesetzgeberische Zielsetzung ist hierdurch nicht aufgegeben worden. Das zeigt sich im Besonderen daran, dass die Voraussetzung der bisher nicht vorhandenen Wohnung auch für begünstigte Baumaßnahmen gilt, die nach dem Stichtag des 01. Januar 2023 errichtet werden. Es wurde insoweit eine Verschärfung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme vorgenommen, als nunmehr beide Voraussetzungen – die quantitative und die energetische – vorliegen müssen. Durch die Aufnahme der energetischen Voraussetzungen wird das Leitmotiv der Begünstigung – nämlich die Bekämpfung der Wohnungsnot (vgl. BT-Drs. 19/4949, 1) – nicht verdrängt, sondern lediglich ergänzt. Die energetische Sanierung war nach der ursprünglichen Gesetzesbegründung (s.o.) nicht das leitende Motiv dieser Gesetzgebung. 62

4. 63

Das gefundene Ergebnis wird dadurch bekräftigt, dass Sanierungen (unstreitig) nicht vom Förderungszweck gedeckt sind. Sanierungen dienen naturgemäß der Anhebung des bestehenden Wohnstandards in bautechnischer wie energetischer Weise. Nach einhelliger Ansicht entsteht aber gerade keine neue Wohnung im Sinne der Vorschrift, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird (vgl. BMF v. 07. Juli 2020 - IV C 3 - S 2197/19/10009:008, BStBl. I 2020, 623, Rz. 26; Hörhammer in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 7b, Rn. 25). Das bedeutet umgekehrt auch, die mit der Sanierung einhergehende Standardverbesserung und Verlängerung der wohnlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes unterfallen nicht dem Begünstigungszweck der Norm. 64

Auf dieser Grundlage ist der Vortrag der Kläger, der Neubau habe zu einer deutlichen Verbesserung des wohnlichen Standards geführt und die Wohnung sei deutlich länger als solche nutzbar, als das in die Jahre gekommene EFH, unerheblich. Die Schlussfolgerung der 65

Kläger, dass nur mit dem Neubau Wohnraum zukunftsfähig gesichert werden konnte, der sonst nicht vorhanden gewesen wäre, ist außerdem nicht zwingend. Denn auch eine (nicht förderungsfähige) Sanierung hätte zu einem langfristigen Erhalt des Wohnraums geführt.

Trotz des technischen Neubaus liegt in der Sache eine mit einer Sanierung vergleichbare Maßnahme vor. Denn entsprechend der Ausführungen der Kläger tritt der Neubau nicht nur tatsächlich, sondern auch planerisch an die Stelle des alten EFH. 66

Soweit die Kläger anführen, bei der von ihnen durchgeführten Maßnahme handle es sich begrifflich um einen Neubau, also dem Wortsinn nach um eine „neue Wohnung“, und gerade nicht um die Sanierung bzw. Renovierung eines bestehenden Objekts, ist dem nicht beizupflichten. In ihrer Betrachtungsweise stellen die Kläger darauf ab, dass im Falle eines Neubaus nicht auf die alte Bausubstanz zurückgegriffen würde. Dies entspreche nach ihrer Auffassung dem natürlichen Wortsinn der Begriffe Neubau bzw. Sanierung. Der Gesetzestext stellt aber weder auf den Begriff des Neubaus noch der Sanierung ab. Aus diesem Grund ist eine Wortlautauslegung der Begriffe an dieser Stelle nicht zielführend. Der Ausschluss von Sanierungsmaßnahmen aus dem von § 7b EStG geförderten Zweck ergibt sich nicht aus dem Wortlaut der Vorschrift, sondern aus dem beschriebenen Gesetzeszweck. 67

Die Kläger haben außerdem vorgetragen, sich schließlich aus Kostengründen gegen die Sanierung und für den Neubau entschlossen zu haben. Damit stellt der Neubau im vorliegenden Fall nur eine Handlungsvariante zur Sanierung des nun durch Abbruch beseitigten EFH dar. Es kann vor dem Gesetz keinen Unterschied machen, ob ggf. der Rohbau oder eine Bodenplatte verbleiben oder dieselben ebenfalls abgerissen und ersetzt werden. 68

Die in diesem individuellen Fall vorgenommene Gleichbehandlung von Sanierung und Neubau führt auch – entgegen dem Vorbringen der Kläger – nicht zu einem Abrissverbot bzw. einem Eingriff in das Eigentum der Kläger. Wie mit dem Wohneigentum verfahren wird, untersteht allein der freien Entscheidung des Eigentümers. Der Gesetzgeber hat lediglich eine Entscheidung darüber getroffen, welche Maßnahmen er mittels der Sonderabschreibungen fördern möchte. Dabei muss besonders in den Blick genommen werden, dass es sich bei der Norm um eine Subvention handelt und nicht um die gesonderte Besteuerung einer getroffenen Maßnahme. Aus diesem Grund besteht ein weitreichender Gestaltungsspielraum aufseiten des Gesetzgebers. 69

5. 70

Zwar ist in der Literatur umstritten, ob die Begünstigung einer Sanierung auch dann ausgeschlossen ist, wenn vor Durchführung der Sanierung keine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorhanden war (bejahend: Steck in Stbg 2020, 344 [346] sowie Hörhammer a.a.O; wohl verneinend: Hein in Stbg 2020, 11). Entsteht durch die Sanierung Wohnraum, der erstmalig dem Wohnungsbegriff genügt, ist nach dieser Ansicht auch bei einer vor der Sanierung bestehenden Wohnung von einer neu geschaffenen Wohnung im Sinne des Abs. 2 Nr. 2 auszugehen. Dies entspräche dem gesetzgeberischen Willen, mit § 7b EStG als Maßnahme im Rahmen der Wohnraumoffensive insbesondere in Ballungsräumen die Schaffung bezahlbaren Wohnraums herbeizuführen. 71

Von einem solchen Fall kann hier aber nicht ausgegangen werden. 72

Das hier abgerissene EFH entstammte den 1960er Jahren. Es war ausweislich des Kostenvoranschlags der Baufirma zwar durchaus renovierungs- und 73

modernisierungsbedürftig. Der hierin attestierte Sanierungsstau hatte aber nach der Überzeugung des Senats kein Ausmaß erreicht, das auf die Annahme schließen ließe, es habe keine (bewohnbare) Wohnung mehr vorgelegen bzw. eine Unbewohnbarkeit hätte aufgrund der altersbedingten Mängel in absehbarer Zeit bevorgestanden. Einen derart maroden Bauzustand haben die Kläger weder schlüssig vorgetragen, noch nachgewiesen. Die vorgelegte Baukostenschätzung weist demgegenüber typischerweise altersbedingte und wiederkehrende Renovierungs- sowie Modernisierungsmaßnahmen aus, die erforderlich sind, um einen modernen Standard einer Wohnimmobilie herzustellen (z.B. Erneuerung der Elektroinstallation und Heizungsanlage, Modernisierung der Bäder, teilweiser Austausch der Fußböden, Beseitigung von Feuchtigkeitsschäden im Keller, Reparatur der Außentreppe, Erneuerung von Dachrinne und Ortgang). Die Kostenschätzung weist aber gerade keine Maßnahmen aus, die eine Baufälligkeit der Substanz oder vergleichbare grundlegende Mängel zu beheben suchten. Auch die verhältnismäßig geringe Kostensumme der jeweils dargestellten Maßnahmen spricht dabei gegen eine schwerwiegende Beeinträchtigung des Gebäudes.

Das Gebäude hatte außerdem, auch unter Zugrundelegung seines Alters, einen nicht unerheblichen Restwert. Nach dem Vortrag der Kläger betrug dieser nach Schätzung der finanzierenden Bank ca. 145.000 €, während der Wert des Grund und Bodens zusätzlich mit 80.000 bis 90.000 € beziffert werden konnte. Die Immobilie war im Zeitpunkt ihres Abrisses damit weder technisch noch wirtschaftlich verbraucht. 74

Dem steht auch nicht die im BFH-Urteil vom 19. Mai 1961 (VI 127/60 U) gefundene Wertung entgegen. Die dort gezogenen Schlussfolgerungen können nicht auf den vorliegenden Fall angewendet werden. Denn das Urteil erging jedenfalls auf einer abweichenden tatsächlichen Grundlage. 75

Der Bundesfinanzhof hatte in dem benannten Fall entschieden, dass die damalige Sonderabschreibung des § 7b EStG in der Fassung von 1953 auch bei einem Neubau Anwendung finden könne, der an Stelle eines abgerissenen Hauses errichtet wurde, dessen Instandsetzung oder Umbau unwirtschaftlich gewesen wäre. In dem Fall hatte der dortige Kläger aber ein baufälliges und mit Holzfäule und Holzschädlingen befallenes Fachwerkhaus (ehemaliges Schulgebäude) aus dem Jahr 1880 gekauft, abgerissen und auf dem Grundstück ein neues Haus errichtet. Das Haus hatte damals eine geschätzte Restnutzungsdauer von unter 10 Jahren, der Wert der gesamten Immobilie (verkörpert durch den Kaufpreis), war auf den Bauplatz reduziert. Die zuerst geplante Sanierung war sodann gescheitert, weil unklar war, ob die hölzerne Bausubstanz nach Einwirkung der Schädlinge überhaupt sanierungsfähig sein würde. In der Folge entschied man sich für einen Neubau. 76

Unabhängig von der möglicherweise anderen politischen und zeitgeschichtlichen Zielsetzung des § 7b EStG in der Fassung von 1953 weist der hier zu beurteilende Fall erhebliche Unterschiede in Bezug auf den Zustand des Bestandsobjektes auf. Eine Sanierung des Einfamilienhauses wäre hier ohne Zweifel möglich gewesen und hätte zu einer Verlängerung der wohnungstechnischen Nutzungsdauer geführt. Vor dem Hintergrund des vorgetragenen Wert- und Kostenverhältnisses kann eine Sanierung auch nicht als objektiv unwirtschaftlich angesehen werden. Im Unterschied zu dem Urteilsfall von 1961 waren die Kläger nicht gezwungen, das Haus anstelle einer Sanierung neu zu errichten, um es nutzbar zu erhalten. Sie beurteilten den Neubau – auch unter dem Aspekt der finanziellen Absicherung ihres Sohnes – als lohnender. Insoweit lag der Maßnahme eine freiwillige Entscheidung nach individuellen und subjektiven Kriterien zugrunde. In objektiver Hinsicht überstieg der Restwert des Hauses die veranschlagten Sanierungskosten um fast 50%. Die Kosten für den Neubau 77

hingegen waren dreimal so hoch wie die benannten Sanierungskosten.

II.	78
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	79
III.	80
Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 FGO zur Klärung der Frage der Begünstigungsfähigkeit von Neubauten nach vorherigem Abriss zuzulassen.	81
