Urteil vom 22. Januar 2013, IX R 25/11

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (§ 4 Satz 1 EigZulG)

BFH IX. Senat

EigZulG § 2 S 1, EigZulG § 4 S 1, EigZulG § 9 Abs 3, FGO § 127

vorgehend FG Köln, 09. Mai 2011, Az: 6 K 4292/08

Leitsätze

NV: Die tatsächliche Wohnnutzung i.S. von § 4 Satz 1 EigZulG kann auch darin bestehen, dass der Stpfl. mit der begünstigten Wohnung im Rahmen der Eigengestaltung seiner Haushaltsführung nur einen Teil seines gesamten Wohnbedarfs abdeckt und die (separate) Wohnung etwa für Freizeitzwecke und/oder als Hauswirtschaftsraum oder sonst für seine Lebensführung und die seiner Familie (hier: Bad, Eltern- und Kinder-Schlafzimmer) nutzt.

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren seit 1997 Eigentümer eines Einfamilienhauses, einem Altbau mit 58 qm Wohnfläche im Erdgeschoss und 40 qm im Obergeschoss. An dem Objekt nahmen die Kläger --nach Maßgabe der 2001 erteilten Baugenehmigung-- in der Zeit von 2001 bis 2005 umfassende Baumaßnahmen vor: Die zur Gartenseite gelegenen Außenwände wurden abgerissen und durch solche mit voller Geschosshöhe ersetzt. Die Dachkonstruktion wurde verändert. Eine Solaranlage und eine Wärmepumpe wurden eingebaut. An der Erdgeschosswohnung wurde ein Wintergarten angebaut. Weiterhin wurde ein Anbau errichtet, in welchem sich u.a. das neue Treppenhaus befindet. Die Räumlichkeiten im Erd- und Obergeschoss sind ausschließlich über das neue Treppenhaus zu erreichen und durch Wohnungsabschlusstüren abgeschlossen. Das bisherige Treppenhaus wurde im Erdgeschoss durch einen Deckeneinzug und im Obergeschoss durch einen Wandeinzug verschlossen. Es dient im Erdgeschoss noch als Zugang zum Keller und im Obergeschoss als Zugang zum Speicher.

2 Nach dem Umbau beträgt die Wohnfläche im Erdgeschoss 92 qm und im Obergeschoss 75 qm. In beiden Etagen befinden sich sanitäre Einrichtungen und Küchenanschlüsse. Die Baukosten für die gesamten Maßnahmen betrugen 164.028,68 €. Das Objekt wird nach wie vor dem Umbau von den Klägern und ihren drei minderjährigen Kindern bewohnt. Im Erdgeschoss befinden sich Küche, Bad, Diele, Wohn- und Arbeitszimmer, im Obergeschoss Bad, Eltern- und Kinderschlafzimmer. Die Küche im Obergeschoss ist nicht eingerichtet; der Raum wird als Kinderzimmer genutzt.

3 Mit Schreiben vom Dezember 2006 beantragten die Kläger die erhöhte Eigenheimzulage mit ökologischer Zusatzförderung ab 2006. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte den Antrag ab. Denn es sei keine neue abgeschlossene Wohnung, sondern nur ein Anbau geschaffen worden. Auch sei aufgrund der tatsächlichen Nutzung des Erd- und Obergeschosses durch die Kläger und ihre Kinder und wegen des Fehlens einer zweiten eingerichteten Küche ein Einfamilienhaus anzunehmen. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

4 Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) habe das FA die Eigenheimzulage zutreffend festgesetzt. Zwar hätten die Kläger im Obergeschoss ihres Objekts --unstreitig-- eine in sich abgeschlossene Wohnung mit Sanitäranlage und Küchenanschlüssen neu hergestellt. Die Wohnung werde aber nicht zu eigenen Wohnzwecken i.S. des § 4 Satz 1 des Eigenheimzulagengesetzes (EigZulG) genutzt. Die Kläger nutzten die Obergeschosswohnung zwar zusammen mit ihren Kindern; sie führten dort aber schon mangels eingerichteter Küche keinen selbständigen Haushalt; vielmehr erstrecke sich der Haushalt der Kläger über beide im Objekt vorhandenen Wohnungen. Ein eigenständiger Haushalt werde in keiner der beiden Wohnungen geführt.

5 Dem stehe das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. März 2007 IX R 12/06 (BFH/NV 2007, 1833) mangels gleich gelagertem Sachverhalt (weitere Wohnung im selben Mehrfamilienhaus angeschafft) nicht entgegen. Zudem gebiete der Förderungszweck nicht die erhöhte Förderung von einzelnen Wohnräumen, die nicht als komplette

Wohnung für eine Familie, sondern nur zusätzlich bzw. ergänzend zu einer bereits vorhandenen Wohnung genutzt würden.
Zutreffend habe das FA auch die Ökozulage gemäß § 9 Abs. 3 EigZulG verwehrt; die Ökokomponente setze als Annexförderung die --hier nicht gegebene-- Grundförderung voraus und gelte nicht bei Ausbauten und Erweiterungen.

6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 2, § 4 EigZulG). Zu Unrecht sei für die Wohnung im Obergeschoss die erhöhte Eigenheimzulage mit ökologischer Zusatzförderung versagt worden. Die Wohnung sei mit einem eigenen Wohnungsabschluss neu hergestellt worden. Das Einfamilienhaus insgesamt wie auch die Wohnung im Obergeschoss werde auch zu eigenen Wohnzwecken von den Klägern und ihrer Familie genutzt. Nicht erforderlich sei, dass in der Obergeschosswohnung eine zweite Küche eingerichtet sei; das Vorhandensein sämtlicher Küchenanschlüsse reiche aus. Auch müsse kein selbständiger Haushalt in der Obergeschosswohnung geführt werden, wie der Fall des BFH (in BFH/NV 2007, 1833) zeige.

7 Sie beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und das FA zu verpflichten, unter Änderung des Bescheids vom 6. August 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. November 2008 den Klägern die erhöhte Eigenheimzulage mit ökologischer Zusatzförderung ab 2006 bis einschließlich 2012 zu gewähren.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Es ist der Ansicht: Zwar sei eine neue Wohnung im Obergeschoss hergestellt worden; diese werde aber nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Denn Voraussetzung dazu sei, dass in der Wohnung "ein (ganzer) Haushalt" geführt werde. Auch wenn § 4 EigZulG dies nicht ausdrücklich vorsehe, so ergebe sich dies aus dem Sinn und Zweck der Eigenheimförderung. Zwar sei in der Obergeschosswohnung eine Nutzung im Rahmen eines (ganzen) Haushalts möglich; tatsächlich werde ein eigenständiger Haushalt in keiner der beiden Wohnungen (im Erd- und Obergeschoss) geführt. Im Streitfall erstrecke sich der Haushalt über beide vorhandenen Wohnungen. Die --in Ergänzung zur Erdgeschosswohnung-- erfolgte Mitbenutzung der Obergeschosswohnung ohne einen dort geführten eigenständigen Haushalt reiche aber für eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht aus; insoweit müsse § 4 EigZulG nach Sinn und Zweck einschränkend ausgelegt werden.

10 Das FA hat während des Revisionsverfahrens antragsgemäß mit Bescheid vom 25. Mai 2012 die Eigenheimzulage ab 2011 wegen einer zusätzlichen Kinderzulage für ein in 2011 geborenes Kind geändert.

Entscheidungsgründe

11 II. Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 1. Die Revision ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet; die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Sie hat über den Eigenheimzulagenbescheid vom 6. August 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. November 2008 entschieden. Während des Revisionsverfahrens ist am 25. Mai 2012 ein geänderter Eigenheimzulagenbescheid für 2011 und 2012 ergangen. Damit liegt dem FG-Urteil insoweit ein nicht mehr wirksamer Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil insoweit keinen Bestand haben kann (vgl. BFH-Urteile vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10; vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, unter II.1., m.w.N.).

13 Zwar enthält der Änderungsbescheid zur streitigen Frage keine Änderungen; gleichwohl ist nach § 127 FGO eine Zurückverweisung der Sache an das FG geboten. Denn das FG hat --aus seiner Sicht folgerichtig-- keine Feststellungen über Grund und Höhe der Zusatzförderung nach § 9 Abs. 3 EigZulG getroffen.

14 2. Die Revision ist auch in der Sache begründet.
a) Bei der Obergeschosswohnung der Kläger handelt es sich um ein begünstigtes Objekt i.S. von § 2 Satz 1 EigZulG. Mit den Beteiligten geht das FG zutreffend davon aus, dass die in sich abgeschlossene Obergeschosswohnung mit eigenen Sanitär- und Küchenanschlüssen (erstmals) neu hergestellt wurde. Dabei ist es unerheblich, ob die durchgeführten Baumaßnahmen (auch) bau-technisch zu einem Neubau geführt haben (vgl. BFH-Urteil vom

7. November 2006 IX R 19/05, BFHE 215, 467, BStBl II 2007, 693; BFH-Beschluss vom 1. August 2012 IX B 62/12, BFH/NV 2012, 1785). Auf die fehlende Küchenmöblierung kommt es ebenfalls nicht an (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1833).

15 b) Nach § 4 Satz 1 EigZulG besteht der Anspruch auf Eigenheimzulage nur für die Kalenderjahre, in denen der Anspruchsberechtigte die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Danach dient eine Wohnung eigenen Wohnzwecken, wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst oder ggf. den mit ihm in einer Haushaltsgemeinschaft lebenden Familienangehörigen tatsächlich zum Wohnen genutzt wird (BFH-Beschluss vom 4. Mai 1999 IX B 38/99, BFHE 188, 395, BStBl II 1999, 587, unter 2., m.w.N.). Der Begriff der Nutzung zu Wohnzwecken umschreibt einen durch eine auf Dauer angelegte Häuslichkeit, die Eigengestaltung der Haushaltsführung und des häuslichen Wirkungskreises gekennzeichneten Lebenssachverhalt (BFH-Urteil vom 23. Juli 1997 X R 143/94, BFH/NV 1998, 160, m.w.N.). Ist diese Nutzung auf Dauer angelegt, so reicht es aus, dass ihm die Wohnung ständig zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 160; BFH-Beschluss vom 28. Mai 2002 IX B 208/01, BFH/NV 2002, 1284).

16 Danach kann die tatsächliche Wohnnutzung i.S. von § 4 EigZulG auch darin bestehen, dass das begünstigte Objekt lediglich einen Teil der Eigengestaltung der Haushaltsführung des Steuerpflichtigen umfasst. Der Steuerpflichtige muss --entgegen der Ansicht von FA und FG-- im begünstigten Objekt gerade nicht einen eigenständigen ("ganzen") Haushalt führen. Vielmehr reicht es aus und ist auch mit dem Sinn und Zweck des EigZulG vereinbar, wenn er mit der begünstigten Wohnung nur einen Teil seines gesamten Wohnbedarfs abdeckt und die Wohnung im Rahmen seines Lebensführungskonzepts etwa für Freizeitzwecke und/oder als Hauswirtschaftsraum nutzt (BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1833; Thüringer FG, Urteil vom 3. April 2008 II 951/04, juris).

17 3. Diesen Grundsätzen entspricht die Vorentscheidung nicht; sie ist daher aufzuheben. Die Obergeschosswohnung mit Bad, Eltern- und Kinderschlafzimmer wird nach den tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) unstreitig zu eigenen Wohnzwecken der Kläger genutzt (§ 4 Satz 1 EigZulG). Entsprechend ist das FA verpflichtet, den Klägern die beantragte Eigenheimzulage (Grundförderung) zu gewähren.

18 Die Sache ist aber nicht spruchreif. Da den Klägern die Grundförderung nach dem Eigenheimzulagengesetz zusteht, kommt auch die ökologische Zusatzförderung gemäß § 9 Abs. 3 EigZulG in Betracht. Hierzu hat das FG --aus seiner Sicht folgerichtig-- keine hinreichenden Feststellungen über Grund und Höhe dieser Förderung getroffen; diese wird es nunmehr nachholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de