

Urteil vom 12. August 2025, IX R 24/24

Keine Sonderabschreibung für neue Mietwohnung bei Abriss und Neubau

ECLI:DE:BFH:2025:U.120825.IXR24.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 7b Abs 1, EStG § 7b Abs 2 Nr 1, EStG § 7h Abs 1, EStG § 7h Abs 1a, EStG VZ 2020 , BewG § 181 Abs 9, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Köln, 12. September 2024, Az: 1 K 2206/21

Leitsätze

Eine "neue, bisher nicht vorhandene" Wohnung im Sinne von § 7b Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (2020) liegt nicht vor, wenn die durch eine Baumaßnahme geschaffene Wohnung zwar "neu" im sprachlichen Sinne ist, hierdurch aber der zuvor vorhandene Bestand an Wohnungen auf dem Grundstück nicht vermehrt wurde.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 12.09.2024 - 1 K 2206/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) begehren eine Sonderabschreibung nach § 7b des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Streitjahres (2020) bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung.
- 2 Die Kläger wurden für das Streitjahr als Ehegatten zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Die Klägerin ist Eigentümerin eines Grundstücks, das zunächst mit einem älteren Einfamilienhaus bebaut und zu Wohnzwecken vermietet war.
- 3 Ende des Jahres 2018 fasste die Klägerin den Entschluss, das sanierungsbedürftige, aber bewohnte Einfamilienhaus aus Wirtschaftlichkeitsgründen abzureißen. Nach der Kündigung des Mietverhältnisses entschloss sie sich, auf dem Grundstück ein neues Einfamilienhaus zu errichten. Die Baugenehmigung beantragte sie im Juli 2019.
- 4 Im Juni 2020 ließ die Klägerin das Einfamilienhaus abreißen. Von Juli bis Dezember 2020 wurde der sodann vermietete Neubau errichtet.
- 5 Für das Streitjahr machte die Klägerin bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Herstellungskosten des neuen Gebäudes neben den regulären Absetzungen für Abnutzung (AfA) eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG in Höhe von 15.209,43 € als Werbungskosten geltend. Letzteres lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) im Einkommensteuerbescheid mit der Begründung ab, es sei kein neuer Wohnraum geschaffen, sondern bereits bestehender Wohnraum ersetzt worden. Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 12.10.2021 zurück, nachdem der ursprüngliche Bescheid aus vorliegend nicht streitigen Gründen mit Bescheid vom 31.08.2021 geändert worden war.

- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 401 veröffentlichtem Urteil ab.
- 7 Die Kläger rügen mit ihrer Revision die Verletzung von Bundesrecht. Sie sind der Auffassung, es könne nur darauf ankommen, ob durch den Bau ein neues Wohnobjekt geschaffen worden sei. Es sei allein die konkret nutzbare Wohnung als solche zu betrachten, ohne dass es auf die vorherige Bebauung ankomme. Zudem rügen sie die Verletzung des rechtlichen Gehörs.
- 8 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG vom 12.09.2024 - 1 K 2206/21 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2020 vom 31.08.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2021 dahingehend zu ändern, dass die Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Klägerin um 15.209,43 € erhöht werden.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 1. Das FG hat kein Bundesrecht im Sinne von § 118 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt. Es hat zutreffend die beanspruchte Sonderabschreibung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung versagt.
- 12 a) Nach § 7b Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung können für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegen sind, unter den in § 7b Abs. 2 bis 5 EStG genannten weiteren Voraussetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 % der Bemessungsgrundlage neben den AfA nach § 7 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen werden. Diese Begünstigung, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch für die Überschusseinkunftsarten gilt, fordert insbesondere, dass durch die Baumaßnahmen "neue, bisher nicht vorhandene" Wohnungen geschaffen werden, die die Voraussetzungen von § 181 Abs. 9 des Bewertungsgesetzes (BewG) erfüllen (§ 7b Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG). Die Sonderabschreibung wurde mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 04.08.2019 (BGBl I 2019, 1122) eingeführt.
- 13 b) Zu der Frage, ob ein Neubau, der an Stelle eines abgerissenen Hauses errichtet wurde, eine nach § 7b EStG begünstigte Baumaßnahme ist, äußern sich weder die Gesetzesmaterialien (BTDrucks 19/4949) noch der Anwendungserlass der Finanzverwaltung (zuletzt Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 21.05.2025, BStBl I 2025, 1419). Ebenso wenig kann auf die zu vorherigen Fassungen der Vorschrift ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zurückgegriffen werden (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 19.05.1961 - VI 127/60 U, BFHE 73, 238, BStBl III 1961, 354; vom 27.01.1993 - IX R 97/88, BFHE 170, 531, BStBl II 1993, 601). Denn diesen Entscheidungen lagen Fassungen des § 7b EStG zugrunde, die das Erfordernis der Schaffung einer "neuen, bisher nicht vorhandenen" Wohnung nicht enthielten.
- 14 c) Die Auslegung der Norm gebietet es, eine "neue, bisher nicht vorhandene" Wohnung im Sinne von § 7b Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG nur anzunehmen, wenn durch die Baumaßnahme im Vergleich zum vorherigen Zustand ein zusätzlicher, das heißt vermehrter Wohnungsbestand geschaffen wurde. Ein im Zusammenhang mit dem Abriss einer bereits vorhandenen Wohnung errichteter Neubau, der lediglich an Stelle der abgerissenen Wohnung tritt, erfüllt diese Voraussetzung nicht (vgl. auch Kahle, Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB--, 2025, 361, 363).
- 15 aa) Dies ergibt sich zwar nicht ohne jeden Zweifel aus dem Wortlaut der Vorschrift. Denn bei sprachlicher Beurteilung ist jede Wohnung, die vor der Baumaßnahme als solche noch nicht existierte, eine "neue, bisher nicht vorhandene" Wohnung.
- 16 bb) Allerdings ist es mit dem Zweck der Norm und dem Willen des Gesetzgebers nicht vereinbar, die steuerliche Förderung auch dann zu gewähren, wenn die geschaffene Wohnung zwar "neu" im sprachlichen Sinne ist, die Baumaßnahme aber den auf dem Grundstück zuvor vorhandenen Bestand an Wohnungen gemäß § 181 Abs. 9 BewG nicht vermehrt hat.

- 17 aaa) § 7b EStG verfolgt einen außersteuerlichen Lenkungs zweck (Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 7b Rz 1; Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 7b Rz 5). Das Gesetz knüpft an die von der seinerzeitigen Bundesregierung verfolgte "Wohnraumoffensive" an, mit der 1,5 Mio. neue Wohnungen zusätzlich gebaut werden sollten. Ziel des Gesetzgebers war es, steuerliche Anreize für den zu verstärkenden Mietwohnungsneubau im bezahlbaren Mietsegment zu schaffen und damit dem Mangel an bezahlbarem Wohnraum für Menschen mit geringem oder mittlerem Einkommen sowie steigender Mieten entgegenzuwirken (BTDrucks 19/4949, S. 9, 12). Diese Zielsetzung belegt, dass die steuerlich zu fördernde Baumaßnahme dazu beitragen muss, den Wohnungsbestand zu vermehren und nicht nur zu ersetzen.
- 18 bbb) Dies deckt sich mit dem Willen des Gesetzgebers, der in seiner Begründung das Kriterium der "Neuheit" in § 7b Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG daran knüpft, dass die Wohnung nicht nur "erstmalig", sondern auch "zusätzlich" geschaffen wird. Aus diesem Grund geht er davon aus, dass Baumaßnahmen, die lediglich zu einer Verlegung von Wohnraum oder zu einer Erweiterung der Wohnfläche innerhalb eines Gebäudes führen, den Anforderungen des § 7b EStG nicht genügen (BTDrucks 19/4949, S. 12; ebenso Hörhammer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7b EStG Rz 12; BeckOK EStG/Graw, 22. Ed. 01.07.2025, EStG § 7b Rz 32; Kahle, StuB 2025, 361, 363). Baumaßnahmen, die zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer bestehenden Wohnraums führen, hat der Gesetzgeber tatbestandlich dagegen nicht erfasst. Konsequenterweise stuft die Finanzverwaltung eine --selbst kostenintensive-- Modernisierung oder Sanierung einer bestehenden Wohnung als eine nicht nach § 7b EStG begünstigungsfähige Baumaßnahme ein (BMF-Schreiben vom 21.05.2025, BStBl I 2025, 1419, Rz 27; s.a. Brandis/Heuermann/Riehl, § 7b EStG Rz 11; Kahle, StuB 2025, 361, 363). Ebenso wenig genügt die rechtliche Umwandlung eines vorhandenen Gebäudes in Eigentumswohnungen (Schmidt/Kulosa, EStG, 44. Aufl., § 7b Rz 5; Kahle, StuB 2025, 361, 363).
- 19 ccc) Gemessen am Ziel des Gesetzes und dem Willen des Gesetzgebers muss der Neubau einer Wohnimmobilie sowie --diesem gleichgestellt-- der Aus- oder Umbau bestehender Gebäudeflächen sowie die Aufstockung oder der Anbau (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 21.05.2025, BStBl I 2025, 1419, Rz 26) den vor der Baumaßnahme vorhandenen Wohnungsbestand vermehrt haben. Das vom Gesetzgeber ausgegebene Ziel, der Wohnraumknappheit entgegenzuwirken, würde nicht erreicht, wenn eine den Anforderungen des § 181 Abs. 9 BewG genügende Wohnung bereits vor der Durchführung der in Frage stehenden Baumaßnahme existent war und lediglich durch eine neue und qualitativ bessere Wohnung ersetzt wird.
- 20 ddd) Entgegen der Ansicht der Revision hat die Beurteilung, ob der einem Abriss nachfolgende Neubau einer Wohnung den Anforderungen des § 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG genügt, losgelöst von den Bestimmungen und Wertungen des § 7h Abs. 1 und Abs. 1a EStG zu erfolgen. Die Zielsetzungen beider Normen sind systematisch nicht miteinander vergleichbar. Irrelevant ist im vorliegenden Kontext zudem, unter welchen Voraussetzungen die Anschaffungs- und Abrisskosten eines Altgebäudes steuerlich sofort abziehbar oder den Anschaffungs-/Herstellungskosten des anschließenden Neubaus zuzuschlagen sind (vgl. hierzu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.06.1978 - GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620, unter D.II.).
- 21 d) Ausnahmsweise kann der einem Abriss einer Wohnung nachfolgende Neubau dann eine Begünstigung nach § 7b EStG auslösen, wenn beide Maßnahmen nicht in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen. Voraussetzung hierfür ist, dass sich der Wegfall der Voraussetzungen, die nach § 181 Abs. 9 BewG an die (vorherige) Wohnung zu stellen sind, bereits soweit verfestigt hat, dass Abriss und Neubau nicht mehr als von einem Gesamtplan des Steuerpflichtigen getragene Einheit wirken.
- 22 aa) Ob dies der Fall ist, beurteilt sich maßgeblich nach den subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der zeitlichen Abfolge der Planungen und Baumaßnahmen. Beabsichtigt er bereits zum Zeitpunkt des Abrisses den Neubau, liegt eine einheitliche --die Anwendung von § 7b EStG ausschließende-- Maßnahme vor. Hiervon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn sich die Bauarbeiten für den Neubau ohne nennenswerte zeitliche Verzögerungen an den Abriss anschließen oder der Bauantrag (die Bauanzeige) für den Neubau zum Zeitpunkt des Abrisses bereits gestellt (eingereicht) wurde. Gleiches gilt, wenn zu diesem Zeitpunkt die Planungen für die Errichtung des Neubaus so weit vorangeschritten sind, dass Abriss und Neubau als von einem einheitlichen Willen getragen wirken (zum Beispiel Abschluss der architektonischen Arbeiten, Beauftragung eines Bauprojektierers et cetera). In diesen Fällen verfestigt sich der durch den Abriss vollzogene Wegfall der vorherigen Wohnung nicht.
- 23 bb) Anderes gilt, wenn der Steuerpflichtige nachvollziehbar darlegt, dass er zum Zeitpunkt des Abrisses noch keine näheren Planungen für einen Neubau hatte und sich dies durch den zeitlichen Ablauf der Baumaßnahmen (insbesondere im Fall der Aufnahme von Bauplanungen und -arbeiten erst nach einem längerfristigen Brachliegen

des Grundstücks) bestätigt. In diesem Fall können die Voraussetzungen des § 7b Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG erfüllt sein (vgl. zum zeitlichen Ablauf zwischen Abriss und Neubau Kahle, StuB 2025, 361, 366).

- 24** 2. Nach diesen Maßstäben hat die Klägerin keine bisher nicht vorhandene Wohnung im Sinne des § 7b Abs. 2 Nr. 1 EStG geschaffen, sondern mit der Errichtung des neuen Einfamilienhauses lediglich eine bereits vorhandene Wohnung ersetzt.
- 25** a) Der nach Auszug der Mieter und nachfolgendem Abriss vorliegende Wegfall der Wohnung hatte sich nicht verfestigt, denn beim Abriss und Neubau handelte es sich aufgrund der den erkennenden Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) um eine einheitliche Maßnahme, die lediglich zu einer kurzfristigen und notwendigen Unterbrechung der Wohnraumnutzung geführt hat. Die Klägerin hat den Abriss des vorherigen Einfamilienhauses in der Absicht vorgenommen, ein neues Einfamilienhaus zu errichten. Sie hat bereits vor dem Abriss einen Bauantrag für den Neubau gestellt. Darüber hinaus hat sich die Neubaumaßnahme unmittelbar an den Abriss angeschlossen.
- 26** b) Unerheblich ist, dass die Klägerin den ursprünglichen Entschluss zum Abriss zunächst unabhängig von dem Entschluss zum Neubau getroffen haben will. Maßgeblich ist vielmehr, dass im Zeitpunkt des Abrisses ein entsprechender Entschluss bestand. Ohne Belang ist zudem, dass nach dem ursprünglichen Vorhaben der Klägerin eine längere Zeit zwischen Abriss und Neubau hätte liegen sollen; dieses Vorhaben hat die Klägerin nicht realisiert.
- 27** c) Die Motive, die dem Entschluss der Klägerin für einen Neubau zugrunde gelegen haben, sind für Zwecke des § 7b EStG irrelevant. Dies gilt insbesondere für die Frage, ob eine alternativ in Betracht gezogene Sanierung wirtschaftlich sinnvoll oder auch nur möglich gewesen wäre.
- 28** d) Der Senat muss nicht entscheiden, ob und --falls ja-- in welchem Umfang eine Begünstigung nach § 7b EStG in Betracht zu ziehen wäre, wenn ein ersetzender Neubau zu einer Vermehrung des Wohnungsbestands führt (zum Beispiel bei der Ersetzung eines Ein- oder Zweifamilienhauses durch ein Mehrfamilienhaus).
- 29** 3. Die von den Klägern angeführten Verfahrensfehler liegen nicht vor. Der Senat sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de