

**Titel:**

**privates Veräußerungsgeschäft**

**Normenketten:**

EStG § 23 Abs. 1 Nr. 1

FGO § 115 Abs. 2

**Leitsätze:**

1. Eine "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" in § 23 I 1 Nr. 1 S. 3 EStG setzt voraus, dass ein Gebäude dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Unterkunft und Aufenthalt zu ermöglichen. Das trifft für ein im Außenbereich in einer Kleingartenanlage in einem sog. Wochenend- und Ferienhausgebiet belegenes, voll erschlossenes Gartenhaus, das baurechtlich nicht ganzjährig bewohnt werden darf, nicht zu. Insoweit ist eine rechtswidrige Duldung der Nutzung zu Wohnzwecken durch die Bauverwaltung unerheblich. (redaktioneller Leitsatz)

2. Eine Nutzung zu "eigenen Wohnzwecken" setzt weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden. Ein Steuerpflichtiger kann deshalb mehrere Gebäude gleichzeitig zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Erfasst sind daher auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden. Ist deren Nutzung auf Dauer angelegt, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige noch eine (oder mehrere) weitere Wohnung(en) hat und wie oft er sich darin aufhält (vgl. BFH, Urteil v. 27.6.2017, IX R 37/16, BStBl 2017 II S. 1192). (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagworte:**

keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bei baurechtlich nicht dauerhaft bewohnbarem Gartenhaus, Einkommensteuer

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München, Urteil vom 26.10.2021 – IX R 5/21

BFH München vom -- – IX R 5/21

**Fundstellen:**

StEd 2021, 234

EFG 2021, 762

BeckRS 2020, 44141

LSK 2020, 44141

DStRE 2021, 1470

**Tenor**

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Streitig ist, ob der Kläger aus der Veräußerung seines Miteigentumsanteils an Grundstücken im Streitjahr einen steuerpflichtigen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat.

2

Der Kläger wird vom Beklagten zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte als Innenarchitekt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

**3**

Die im Außenbereich liegenden Grundstücke (...) in X mit FINr. ... mit einer Größe von insgesamt 23.660 m<sup>2</sup> gehören einer Miteigentumsgemeinschaft und werden vom Kleingarten Verein e.V. X verwaltet.

**4**

Am 22.12.2009 erwarb der Kläger für 60.000 € einen Miteigentumsanteil zu 2/47 an den o.g. Grundstücken in mit FINr. ... (ohne Angabe einer Anschrift). Der vorbezeichnete Grundbesitz ist Vertragsgegenstand und jeder Miteigentumsanteil ist in Abt. II des Grundbuchs mit der Regelung der Verwaltung und Benützung des Grundstücks sowie mit dem Ausschluss der Aufhebung der Gemeinschaft belastet. Laut Kaufvertrag versicherte der Verkäufer, dass mit dem Recht auf dem verkauften Miteigentumsanteil das Recht auf alleinige und ausschließliche Nutzung der Parzellen Nrn. 12 und 13 verbunden sein soll, auf dem sich ein Gartenhaus befand. Dem früheren Eigentümer des Miteigentumsanteils des Klägers M war ein Gartenhaus mit einem Aufenthaltsraum (12,3 m<sup>2</sup>), einem Geräteraum sowie einem Freisitz mit Bescheid des Landratsamts ... vom 30.05.1967 unter der Auflage genehmigt worden, dass das Gebäude nicht zum dauernden Aufenthalt von Personen genutzt werden.

**5**

Der Kläger war ab 07.11.2014 unter der Anschrift: HB gemeldet. Für das Gartenhaus auf den Parzellen Nrn. 12 und 13 gibt es keine eigene Hausnummer mit Briefkasten. Der Briefkasten befindet sich vielmehr einige 100 m entfernt. Laut der Stadt X gibt es für das Gartenhaus deswegen keine Hausnummer, weil aus baurechtlicher Sicht in diesem Bereich nur Gartenhäuser mit max. 24 m<sup>2</sup> genehmigt worden sind, diese nicht als Wohngebäude dienen und somit im Außenbereich ein Wohnen nicht zulässig ist. Laut Melderecht werde für Personen, die sich in solchen Bereichen (Schwarzbauten, baurechtlich unzulässiges Wohnen) anmelden, meist die Adresse „...“ oder ähnliches verwendet.

**6**

Für den Grundstücksbesitz wurde der Einheitswert für das unbebaute Grundstück FINr. 856 u.a. in X -wie bisher auf den Kläger fortgeschrieben und der Grundsteuermessbetrag für das unbebaute Grundstück festgesetzt.

**7**

Am 05.12.2014 veräußerte der Kläger seinen Miteigentumsanteil am o.g. Grundbesitz mit den o.g. Belastungen für 152.000 €. Der Kaufpreis sollte nicht vor dem 31.12.2014 fällig sein und die Besitzübergabe sollte am 01.01.2015 unter der Voraussetzung der vollständigen Kaufpreisübergabe erfolgen. Der Kläger als Verkäufer versicherte laut Kaufvertrag, dass mit dem verkauften Miteigentumsanteil das Recht auf alleinige Nutzung der Parzellen Nrn. 12 und 13 verbunden sei und es sich bei dem Vertragsbesitz um ein Gartengrundstück mit Wochenendhaus und diversen Nebengebäuden handeln soll. Der Kläger als Verkäufer erklärte, dass ihm versteckte Mängel, insbesondere ... Abweichungen von der Baugenehmigung und nicht erfüllter behördlicher Auflagen nicht bekannt seien. Er stehe im Rahmen der Sach- und Rechtsmängel dafür ein, dass es sich beim Vertragsbesitz um ein Gartengrundstück mit Wochenendhaus und diversen Nebengebäuden handle. Das Vertragsobjekt wie es liegt und steht soll behördlich vermessen, genehmigt und unbeanstandet sein.

**8**

Im Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 29.03.2017 berücksichtigte der Beklagte hinsichtlich des Grundstücksverkaufs einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 82.000 € und setzte die Einkommensteuer in Höhe von 36.045 € fest. Die Änderung bei den sonstigen Einkünften ergebe sich aus § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Ein unbebautes Grundstück könne nicht eigenen Wohnzwecken dienen.

**9**

Den dagegen (unter Vorlage von Fotos des Gartenhauses, von Unterlagen über eine Wohngebäudeversicherung für 2012 und 2013 sowie der Abrechnungen über Strom und Wasser samt Umlage im Zeitraum 2009 bis 2014 und einer Rechnung über einen Gasheizofen vom 18.08.2005) eingelegten Einspruch begründete der Kläger damit, dass es sich um kein unbebautes Grundstück handle. Es sei vielmehr mit einem Bungalow mit 60 m<sup>2</sup> Wohnfläche bebaut, den er zu eigenen Wohnzwecken während der gesamten Besitzdauer genutzt habe und wofür es einen genehmigten Bauplan gebe.

**10**

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.04.2019 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück.

#### 11

Zur Begründung der Klage vor dem Finanzgericht trägt der Kläger im Wesentlichen vor, dass es sich bei dem von ihm veräußerten Anwesen entgegen der Auffassung des Beklagten um ein von ihm vom Erwerb bis zur Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutztes Wirtschaftsgut handle, so dass ausnahmsweise eine Besteuerung gemäß § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG ausscheide. Er habe keinen anderen Wohn- und Aufenthaltsort in dieser Zeit innegehabt. Er habe über ein Wohnzimmer, Schlafzimmer, Küche und Badezimmer verfügt. Das Anwesen sei mit einer mit Gas betriebenen Außenwandheizung beheizt und hinsichtlich Wasser und Abwasser, Strom und Telefon voll erschlossen gewesen. Es sei unerheblich, dass das Landratsamt ... vor über 50 Jahren einem Voreigentümer das Anwesen nur mit der Auflage genehmigt habe, dass das Gebäude nicht zum dauernden Aufenthalt von Personen genutzt werden dürfe, da von den Baubehörden die Nutzung zu Wohnungszwecken geduldet worden sei und dieser Nutzung Bestandschutz zukomme. Vorliegend handle es sich auch nicht um ein unbebautes Grundstück mit Garten-/Wochenendhaus, sondern um ein zu Wohnzwecken genutztes Anwesen, das dazu tatsächlich bestimmt und geeignet gewesen sei, ihm dauerhaft Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. Das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.06.2017 (IX R 37/16, BStBl II 2017, 1192) sei auf seinen Fall anzuwenden. Danach hätte es sogar ausgereicht, wenn er das Anwesen nur zeitweilig bewohnt hätte. Zudem komme es auf die rechtliche Zulässigkeit eines dauerhaften Wohnens nicht an. So seien auch Ferienhäuser oder -wohnungen grundsätzlich nicht für dauerhaftes Wohnen genehmigt. Die Voraussetzungen der Ausnahmenvorschrift § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG seien im Streitfall erfüllt, so dass das Veräußerungsgeschäft nicht der Einkommensbesteuerung unterliege.

#### 12

Der Kläger beantragt,

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2015 vom 29.03.2017 und der Einspruchsentscheidung vom 30.04.2019 die Einkommensteuer 2015 unter Außerachtlassung des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften in Höhe von 82.000 € festzusetzen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

#### 13

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

#### 14

Zur Ergänzung des Sachverhalts wird auf die gerichtliche Aufklärungsanordnung vom 09.07.2020 und das Protokoll über die mündliche Verhandlung verwiesen.

II.

#### 15

Die Klage ist unbegründet.

#### 16

Unabhängig davon, dass der Kläger seinen Miteigentumsanteil zu 2/47 an den o.g. Grundbesitz (...) für 152.000 € und nicht ein Gartenhaus auf zwei Parzellen veräußert hat, hat der Kläger nicht nachgewiesen, dass das Gartenhaus auf den ihm zur alleinigen und ausschließlichen Nutzung überlassenen Parzellen Nrn. 12 und 13 in einer Kleingartensiedlung im Außenbereich rechtlich geeignet gewesen ist, es dauerhaft zu bewohnen.

#### 17

Das Bewohnen des Gartenhauses (Wochenendhauses) auf Dauer stellt ohne Baugenehmigung entgegen der Auffassung des Klägers eine baurechtswidrige Nutzung dar, so dass die Voraussetzungen der Ausnahmenvorschrift § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht erfüllt sind.

#### 18

Gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nummer 2) Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume. Ausgenommen sind Wirtschaftsgüter, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

#### **19**

Der Ausdruck „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ setzt in beiden Alternativen lediglich voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Steuerpflichtigen auch bewohnt wird. Ein Gebäude wird auch dann zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn es der Steuerpflichtige nur zeitweilig bewohnt, sofern es ihm in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung steht (vgl. BFH-Urteile vom 27.06.2017 IX R 37/16, BStBl II 2017, 1192; vom 14.03.2000 IX R 8/97, BStBl II 2001, 66; vom 31.05.1995 X R 140/93, BStBl II 1995, 720, unter 2.b, wonach Wochenendhaus- und Ferienggebiete nicht Sonderfälle eines allgemeinen Wohngebiets sind und nach ihrer Zweckbestimmung nicht dem dauernden Aufenthalt dienen, so dass das Bewohnen eines Wochenendhauses auf Dauer eine baurechtswidrige Nutzung ist. Sie bleibt es auch dann, wenn die Gemeinde gegen die baurechtswidrige Nutzung nicht einschreitet; vom 28.03.1990 X R 160/88, BStBl II 1990, 815, unter 2.a, wonach Wochenendwohnungen rechtlich und/oder tatsächlich zum dauernden Bewohnen ungeeignet sind -beide jeweils zu § 10e EStG-; BFH-Beschluss vom 28.05.2002 IX B 208/01, BFH/NV 2002, 1284, unter II.2.a, wonach das Merkmal „zu eigenen Wohnzwecken nutzen“ die Eignung eines Gebäudes zum dauerhaften Wohnen umfasst; vom 28.11.2001 X R 27/01, BStBl II 2002, 145, unter II.1., wonach der Begriff der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im EStG nicht ausdrücklich definiert ist. Es besteht jedoch Übereinstimmung darin, dass ein Gebäude dann Wohnzwecken dient, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Unterkunft und Aufenthalt zu ermöglichen).

#### **20**

Eine Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ setzt weder die Nutzung als Hauptwohnung voraus noch muss sich dort der Schwerpunkt der persönlichen und familiären Lebensverhältnisse befinden. Ein Steuerpflichtiger kann deshalb mehrere Gebäude gleichzeitig zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Erfasst sind daher auch Zweitwohnungen, nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnungen und Wohnungen, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt werden. Ist deren Nutzung auf Dauer angelegt, kommt es nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige noch eine (oder mehrere) weitere Wohnung(en) hat und wie oft er sich darin aufhält (vgl. BFH-Urteil vom 27.06.2017 IX R 37/16, BStBl II 2017, 1192).

#### **21**

Der Zweck eines Kleingartens ist im Wesentlichen die private gärtnerische Nutzung. Das dauernde Wohnen in dort errichteten Gartenhäuser dient weder der Zweckerfüllung noch ist sie erlaubt (vgl. § 3 Abs. 2 des Bundeskleingartengesetzes).

#### **22**

Auch die Bauverwaltung der Stadt X bestätigt, dass die o.g. Grundstücke der Miteigentümergeinschaft, an der der Kläger einen Miteigentumsanteil gehalten und im Streitjahr veräußert hat, in einem sog. Wochenend- und Ferienhausgebiet liegen und Gartenhäuser in diesem Gebiet nicht ganzjährig bewohnt werden dürfen (vgl. Schreiben des Beklagten vom 22.05.2017, Rb-Akte, Bl. 38).

#### **23**

Laut dem Kaufvertrag ist der Kläger nur dafür eingestanden, dass es sich um ein Gartengrundstück mit Wochenendhaus handelt, nicht dagegen um ein dauerhaft bewohnbares Wohngebäude.

#### **24**

Gegen die (rechtliche) Geeignetheit einer Wohnnutzung des Gartenhauses des Klägers im Außenbereich spricht weiter die dem Rechtsvorgänger des Klägers erteilte Baugenehmigung für das Gartenhaus mit der Auflage, dass das Gebäude nicht zum dauerhaften Aufenthalt von Personen genutzt werden darf.

#### **25**

Zeitlich später erfolgte Baugenehmigungen oder Nutzungsänderungen über ein Bewohnen des Gartenhauses auf Dauer im Außenbereich hat der Kläger nicht beigebracht.

## **26**

Gegen eine Eignung zur Wohnnutzung des Gartenhauses sprechen auch die gegenüber dem Kläger erlassenen unangefochtenen Bescheide über den Einheitswert und den Grundsteuermessbetrag, die (seit 1964) ein unbebautes Grundstück zugrunde legen.

## **27**

Auch der bei den Akten liegenden bauaufsichtlichen Genehmigung des Landratsamts ... vom 18.03.2014 zur Erneuerung des Gartenhauses des Nachbarn des Klägers kann nicht entnommen werden, dass dieses dauerhaft bewohnt werden darf. Im Gegenteil, der Baugenehmigung ist vielmehr zu entnehmen, dass die Vollstreckung der Baubeseitigungsanordnung vom 20.08.2012 gegenüber dem Nachbar nicht erfolgt, wenn ein Rückbau bis 30.05.2014 aufgrund der geprüften Bauvorlage erfolgt.

## **28**

Selbst der Kläger hat im Klageverfahren nicht mehr behauptet, dass das Gartenhaus von der Bauverwaltung zum dauerhaften Bewohnen genehmigt worden ist. Vielmehr vertritt er die Auffassung, dass der Duldung einer Nutzung zu Wohnzwecken durch die Bauverwaltung Bestandschutz zukomme. Er verkennt dabei, dass eine solche rechtswidrige Duldung der Bauaufsichtsbehörde, selbst wenn sie über viele Jahre erfolgt ist, nicht zur Rechtmäßigkeit führt. Ein Bestandschutz kommt baulichen Anlagen zu, wenn sie in ihrem Bestand und ihrer Funktion in der Vergangenheit so genehmigt worden sind oder bei Errichtung oder irgendwann im Laufe ihres Bestehens Rechtmäßigkeit erlangt haben, insbesondere wenn eine Genehmigungspflicht bei ihrer Errichtung nicht bestanden hat oder später, z.B. durch bauliche Veränderungen entfallen ist, und der erlangte Bestandschutz im Laufe der Zeit auch nicht wieder eingebüßt worden ist (vgl. Urteil des Bayerischer Verwaltungsgerichtshofs vom 28.10.2005 2 B 05.3342, juris, Rn. 19). Derartiges ist ebenfalls vom Kläger nicht nachgewiesen worden.

## **29**

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

## **30**

Die Revision wird nicht zugelassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.