

Urteil vom 24. Mai 2023, X R 22/20

Objektverbrauch bei der Steuerbegünstigung für selbstbewohnte Baudenkmäler gemäß § 10f des Einkommensteuergesetzes (EStG)

ECLI:DE:BFH:2023:U.240523.XR22.20.0

BFH X. Senat

EStG § 10f Abs 1 S 1, EStG § 10f Abs 3 S 1, EStG § 10f Abs 4 S 1, EStG § 10e Abs 4, EStG § 10f Abs 1 S 2, EStG § 12 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, EStG § 52 Abs 14 S 6, EStG § 52 Abs 14 S 6, EStG § 7h, EStG § 7i, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 27. Mai 2020, Az: 14 K 14248/17

Leitsätze

1. Die in § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG enthaltene Beschränkung der Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nur "bei einem Objekt" bedeutet, dass der Steuerpflichtige von der Steuervergünstigung auf seine Lebenszeit bezogen nur für ein selbstbewohntes Baudenkmal Gebrauch machen kann. Insoweit tritt durch die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung nach § 10f Abs. 1 EStG ein Objektverbrauch ein.
2. Die Vorschrift verhindert die Inanspruchnahme der Vergünstigung für mehr als ein Objekt nicht nur in demselben Veranlagungszeitraum nebeneinander, sondern auch in mehreren Veranlagungszeiträumen nacheinander.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 27.05.2020 - 14 K 14248/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatte für im Jahr 2006 getätigte Erhaltungsmaßnahmen an der ihm gehörenden Wohnung I ab jenem Jahr eine Steuerbegünstigung nach § 10f des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch genommen. Im Jahr 2013 zog er aus dieser Wohnung in die in seinem hälftigen Eigentum stehende Wohnung II um.
- 2 Den zunächst für das Streitjahr 2015 gewährten Abzugsbetrag nach § 10f EStG für die Wohnung II ließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) in dem geänderten Einkommensteuerbescheid vom 02.12.2016 außer Ansatz, da die Begünstigung gemäß § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG nur bei einem einzigen Objekt in Anspruch genommen werden könne; dies sei bereits bei der Wohnung I geschehen.
- 3 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage, mit welcher der Kläger für 2014 ebenfalls die Minderung des Gesamtbetrags der Einkünfte um 4.911 € begehrte, für das Streitjahr mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 629 veröffentlichtem Urteil ab.
- 4 Mit seiner Revision wendet sich der Kläger gegen das finanzgerichtliche Verständnis des § 10f Abs. 3 EStG, nach dem eine Förderung für ein Zweit- oder Drittobjekt nach Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für ein Erstobjekt nicht möglich sei. Im Wege "einfacher" Auslegung sei ein solches Ergebnis nicht erreichbar, da es für eine Einschränkung der Begünstigung im Sinne eines Objektverbrauchs an einem Anhaltspunkt im Gesetz fehle. Es sei eine verfassungskonforme Auslegung notwendig. Ergänzend hat der Kläger im Wesentlichen vorgetragen, ein

Steuerpflichtiger, der ein "normales" Eigenheim anschaffe, könne nicht verbrauchte Begünstigungszeiträume nach § 10e Abs. 4 Satz 4 EStG noch bei einem neu angeschafften (weiteren) Objekt in Anspruch nehmen. Das Fehlen einer solchen Folgeobjektregelung in § 10f EStG sei nur damit erklärbar, dass nach der Vorstellung des Gesetzgebers die Eigentümer von Baudenkmalern die Begünstigung ohnehin für weitere Gebäude beanspruchen könnten. Hierdurch werde zugleich ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz vermieden. Die andernfalls gegebene Benachteiligung einer Gruppe von Steuerpflichtigen würde, da vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt, ohne gesetzliche Grundlage erfolgen und gegen den rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalt verstoßen. Außerdem sei eine Beschränkung der Förderung auf ein Erstobjekt ohne Übertragbarkeit nicht voll in Anspruch genommener Teile des Begünstigungszeitraums nach rechtsstaatlichen Grundsätzen unverhältnismäßig und unangemessen.

- 5 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit über die Einkommensteuer für das Streitjahr entschieden wurde, und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 02.12.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.08.2017 dahingehend zu ändern, dass ein Abzugsbetrag in Höhe von 4.911 € berücksichtigt wird.
- 6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 7 Es verweist auf die für zutreffend erachtete Begründung des FG-Urteils und führt ergänzend unter anderem aus, zu der ähnlich formulierten Vorschrift des § 7b Abs. 6 EStG 1974 (a.F.) habe der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass erhöhte Absetzungen nach § 7b Abs. 1 und 2 EStG a.F. nur für ein einziges Objekt abgezogen werden könnten (Urteil vom 04.12.1979 - VIII R 23/78, BFHE 129, 357, BStBl II 1980, 199).

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die unbegründete Revision ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem Kläger der geltend gemachte Steuerabzug in Höhe von 4.911 € nicht gewährt werden kann. Die Voraussetzungen des § 10f EStG --dies ist die einzige in Betracht kommende Vorschrift für eine steuerliche Berücksichtigung der Erhaltungsaufwendungen des Klägers-- sind im Streitjahr 2015 nicht erfüllt.
- 9 1. Nach § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen. Dies gilt nur, soweit er das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10e EStG oder dem Eigenheimzulagengesetz (EigZulG) einbezogen hat (Satz 2).
- 10 Gemäß § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige die Abzugsbeträge nur bei einem Gebäude in Anspruch nehmen. Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorliegen, können die Abzugsbeträge nach den Abs. 1 und 2 bei insgesamt zwei Gebäuden abziehen (Satz 2). Sind mehrere Steuerpflichtige Eigentümer eines Gebäudes, so ist Abs. 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Anteil des Steuerpflichtigen an einem solchen Gebäude dem Gebäude gleichsteht (§ 10f Abs. 4 Satz 1 EStG).
- 11 2. Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektiviertete Wille des Gesetzgebers. Der Feststellung des Inhalts der Norm dienen die Auslegung anhand des Wortlauts der Norm (grammatikalische Auslegung), anhand des Zwecks (teleologische Auslegung), aus dem Zusammenhang (systematische Auslegung) sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte (historische Auslegung). Dieser verschiedenen Auslegungsmethoden darf sich das Gericht gleichzeitig und nebeneinander bedienen (vgl. BFH-Urteil vom 05.04.2022 - VII R 52/20, BFH/NV 2022, 1026, Rz 17).
- 12 3. Der Senat versteht die Regelungen in § 10f EStG --unter Berücksichtigung der oben genannten Grundsätze und in Übereinstimmung mit den Erwägungen des FG-- dahingehend, dass der Steuerpflichtige von der Steuervergünstigung im Verlauf seines Lebens nur für ein einziges Gebäude beziehungsweise einen gleichstehenden Miteigentumsanteil Gebrauch machen kann.

- 13** a) Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift, nach dem der Steuerpflichtige die Abzugsbeträge nur bei "einem" Gebäude in Anspruch nehmen kann (vgl. § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG).
- 14** aa) Dabei handelt es sich nicht um einen unbestimmten Artikel, sondern um ein Zahlwort (so auch Dathe/Schilde in Bordewin/Brandt, § 10f EStG Rz 87). Dies folgt nach Ansicht des Senats eindeutig aus einem Vergleich mit der entsprechenden Regelung für Ehegatten im Folgesatz (vgl. § 10f Abs. 3 Satz 2 EStG), die --bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG-- Abzugsbeträge bei insgesamt "zwei" Gebäuden abziehen können. Dem Wort "einem" wird mithin das Zahlwort "zwei" entgegengesetzt. Dieser Befund wird zudem dadurch bestätigt, dass sich die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung des § 10f Abs. 3 EStG an diejenige des § 7b Abs. 6 EStG a.F. anlehnt, für die anerkannt ist, dass sie einen Objektverbrauch regelte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 04.12.1979 - VIII R 23/78, BFHE 129, 357, BStBl II 1980, 199, unter 1.).
- 15** Dafür, dass die in § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG enthaltene Beschränkung der Förderung auf ein einziges Objekt lediglich --wie der Kläger meint-- die Inanspruchnahme der Vergünstigung für mehr als ein Objekt in demselben Veranlagungszeitraum nebeneinander (so Lüdemann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10f Rz D 3; BeckOK EStG/Ebner, 14. Ed. [01.10.2022], EStG § 10f Rz 32) und nicht auch in mehreren Veranlagungszeiträumen nacheinander (und damit für die Lebenszeit des Steuerpflichtigen) unterbinden will, finden sich in der Vorschrift keine Anhaltspunkte.
- 16** Vor diesem Hintergrund ist von einer umfassenden Beschränkung des Abzugs auf nur ein Objekt auszugehen, so dass es nicht möglich ist, in einem späteren Veranlagungszeitraum Beträge für ein anderes Gebäude abzuziehen (so auch Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 10f Rz 14; Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 10f Rz 5; Brandis/Heuermann/Schießl, § 10f EStG Rz 53; Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10f EStG Rz 35; Eggers in Korn, § 10f EStG Rz 10; Pfützenreuter, EFG 2021, 629). Insoweit tritt durch die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung nach § 10f Abs. 1 EStG ein Objektverbrauch ein.
- 17** bb) Die hiergegen gerichteten Ausführungen des Klägers sind unzutreffend.
- 18** (1) Soweit er anführt, eine derart weitgehende Beschränkung bedürfe einer entsprechend klaren gesetzlichen Regelung, wie diese beispielsweise in § 16 Abs. 4 Satz 2 EStG ("nur einmal") oder in § 34 Abs. 3 Satz 4 EStG ("nur einmal im Leben") zu finden sei, ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber frei ist, gesetzliche Regelungen auch bei vergleichbarer Zielsetzung unterschiedlich zu formulieren.
- 19** (2) Entgegen der Ansicht des Klägers kann sich das hier gewonnene Verständnis einer Förderbeschränkung auf ein einziges Gebäude aufgrund einer "einfachen" Auslegung des Gesetzes ergeben, wenn dieser Norminhalt aus einer Betrachtung nach den anerkannten Auslegungsmethoden --hier bereits aufgrund der Wortlautbetrachtung-- hervorgeht. Daher geht das klägerische Vorbringen zum Gesetzesvorbehalt von vornherein ins Leere.
- 20** (3) Die Annahme des Klägers, es fehle an der erforderlichen Normierung in § 10f Abs. 3 EStG selbst, beruht auf einer Fehlvorstellung über die oben beschriebene Freiheit des Gesetzgebers bei der Formulierung gesetzlicher Regelungen.
- 21** b) Eine systematische Auslegung des § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG bestätigt die Wortlautinterpretation.
- 22** aa) Verstünde man das "einem" in § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG als unbestimmten Artikel, käme der Bestimmung gegenüber der Regelung in § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG keinerlei Bedeutung zu. Sie würde nichts regeln und wäre damit redundant.
- 23** bb) Des Weiteren weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass § 10f EStG eine steuerliche Abzugsmöglichkeit für privat veranlasste Aufwendungen enthält, die ohne diese Regelung steuerlich außer Acht zu lassen wären. Demgegenüber beinhalteten die in §§ 7h und 7i EStG geregelten Begünstigungen eine steuerlich günstigere Verteilung des ohnehin als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähigen Aufwands.
- 24** Dieser Vergleich mit den in § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG in Bezug genommenen Voraussetzungen des § 7h oder des § 7i EStG macht deutlich, dass keine Veranlassung besteht, die Steuervergünstigung des § 10f Abs. 1 EStG als möglichst weitgehend zu begreifen, da der begünstigte Aufwand nicht bereits aus allgemeinen systematischen Erwägungen steuerlich beachtlich, vielmehr im Ausgangspunkt --weil privat veranlasst-- unbeachtlich ist.
- 25** Vor diesem Hintergrund stimmt der Senat der Auffassung des FG zu, dass die Regelung des § 10f EStG eine steuerliche Abzugsmöglichkeit "dem Grunde nach" beinhaltet und § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG den Umfang der

Förderung auf "ein" einziges (nicht austauschbares) Objekt beschränkt.

- 26** cc) Für die Förderbeschränkung auf ein einziges Objekt spricht auch der systematische Vergleich mit § 10e EStG.
- 27** In § 10f Abs. 4 Satz 3 EStG hat der Gesetzgeber bei den Regelungen in Bezug auf einen Miteigentumsanteil des Steuerpflichtigen, der insoweit einem Gebäude gleichsteht, die Vorschriften in § 10e Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG für sinngemäß anwendbar erklärt. Letztere enthalten unter anderem eigens die den --im Rahmen des § 10e EStG unstreitig geltenden-- Objektverbrauch durchbrechende Regelungen für Ehegatten, die Miteigentümer eines Objekts sind und die Voraussetzungen des § 26 EStG erfüllen. Die Anordnung der sinngemäßen Anwendung dieser Normen in § 10f Abs. 4 EStG ergäbe jedoch keinen Sinn, wenn sich aus § 10f Abs. 3 EStG gar kein Objektverbrauch ableiten ließe (vgl. Pfützenreuter, EFG 2021, 629).
- 28** c) Die vom Senat vertretene Auffassung wird zudem durch die historische Auslegung gestützt.
- 29** Die Regelung des § 10f EStG wurde durch das Wohnungsbauförderungsgesetz vom 22.12.1989 (BGBl I 1989, 2408) eingeführt.
- 30** Mit § 10f Abs. 1 EStG sollte die bisherige (begrenzte) Abzugsmöglichkeit für Aufwendungen an eigengenutzten Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 52 Abs. 21 Satz 6 i.V.m. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. x EStG und § 82g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) sowie § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG und § 82i EStDV an die neu eingefügten §§ 7h und 7i EStG angepasst und als Dauerregelung ausgestaltet werden (BTDrucks 11/5680, S. 13).
- 31** Durch § 10f Abs. 3 EStG wurde die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung auf ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Objekt "beschränkt" (BTDrucks 11/5680, S. 13). Zudem enthält die Gesetzesbegründung den Hinweis, die Beschränkung auf ein Objekt lehne sich "an die Regelung des § 10e EStG an" (BTDrucks 11/5680, S. 13). In § 10e Abs. 4 Satz 1 EStG war bestimmt, dass der Steuerpflichtige die Abzugsbeträge "nur für eine Wohnung oder für einen Ausbau oder eine Erweiterung abziehen" könne, was nach allgemeiner Ansicht einen Objektverbrauch regeln sollte (vgl. Pfützenreuter, EFG 2021, 629).
- 32** d) Die teleologische Auslegung führt zu keinem anderen Ergebnis.
- 33** aa) Steuerbegünstigungsvorschriften sind nicht unter dem Gesichtspunkt der größtmöglichen Förderung auszulegen. Zwar sind diese Regelungen nicht buchstäblich eng auszulegen; entscheidend ist, dass aus dem Gesetz heraus belegt werden kann, dass der Gesetzgeber den zur Entscheidung anstehenden Lebenssachverhalt begünstigen wollte. Der die Steuerbegünstigung prägende Begünstigungszweck ist Maßstab der teleologischen Auslegung (vgl. BFH-Urteil vom 03.06.1997 - IX R 24/96, BFH/NV 1998, 155, unter II.a).
- 34** bb) Zweck des Gesetzes ist es, die Erhaltung und die Modernisierung kulturhistorisch wertvoller Gebäude zu fördern (vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2004 - X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl II 2004, 711, unter II.2.c). Der Gesetzgeber trug der Erkenntnis Rechnung, dass die ordnungsgemäße Erhaltung von Baudenkmalen, "die regelmäßig besonders aufwendig ist, bestehenden Wohnraum sichert, zur Entspannung der Wohnungssituation beiträgt und ein Anreiz ist, privates Kapital für Gebäudesanierungen und Bestandserhaltung zu mobilisieren" (vgl. BTDrucks 11/5680, S. 9). Danach begünstigt § 10f EStG denkmalpflegerische Bemühungen und fördert die Wohnraumverbesserung, Bestandserhaltung und Gebäudesanierung (vgl. Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 10f Rz 1).
- 35** Daneben trägt die Regelung --so die weitere Gesetzesbegründung-- "den besonderen Belastungen sowohl von Eigentümern zu eigenen Wohnzwecken genutzter Baudenkmale durch die öffentlich-rechtlichen Bindungen nach dem Denkmalschutzrecht der Länder als auch von Eigentümern zu eigenen Wohnzwecken genutzter Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen durch kommunale Satzungen Rechnung" (vgl. BTDrucks 11/5680, S. 13; BeckOK EStG/Ebner, 14. Ed. [01.10.2022], EStG § 10f Rz 4).
- 36** cc) Auch unter Berücksichtigung des Gesetzeszwecks vermag der Senat nicht zu erkennen, dass der Gesetzgeber den zur Entscheidung anstehenden Lebenssachverhalt nach § 10f Abs. 1 EStG begünstigen wollte.
- 37** Dem Kläger ist zwar darin zuzustimmen, dass die oben genannten gesetzgeberischen Ziele der Förderung von Baumaßnahmen an einem (eigenen) Gebäude, welches die Voraussetzungen des § 7h oder des § 7i EStG erfüllt und von dem Steuerpflichtigen zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, im Falle eines Zweitobjekts --hier dem hälftigen Miteigentumsanteil an der Wohnung II-- ebenfalls erfüllt würden. Der Begünstigungszweck stünde der Förderung auch eines Zweitobjekts insofern nicht entgegen, diese würde vielmehr von ihm erfasst. Dieses Verständnis ließe

indes die Regelung des § 10f Abs. 3 EStG außer Betracht, nach welcher --wie oben dargelegt-- der vom Gesetzgeber vorgesehene Förderumfang von vornherein auf ein einziges (nicht austauschbares) Gebäude beschränkt worden ist.

- 38** 4. Zu der vom Kläger geforderten verfassungskonformen Auslegung des § 10f Abs. 3 EStG besteht kein Anlass.
- 39** a) Ausgangspunkt der verfassungskonformen Auslegung ist das Gesetz und die von ihm verwandte Begrifflichkeit. Nur dann, wenn eine Norm unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Zweck und Gesetzeszusammenhang mehrere Deutungen zulässt, von denen nur eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, ist eine verfassungskonforme Auslegung geboten und auch erlaubt (vgl. Senatsurteil vom 20.03.2017 - X R 55/14, BFHE 258, 20, BStBl II 2017, 1122, Rz 17).
- 40** b) Eine überzeugende Begründung dafür, weshalb nur die Auslegung des § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG im Sinne einer ausschließlich den einzelnen Veranlagungszeitraum betreffenden Einschränkung der Steuervergünstigung auf ein Förderobjekt zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führen würde, hat der Kläger nicht gegeben. Sie ist auch nicht ersichtlich.
- 41** aa) Der Kläger behauptet zunächst, eine Beschränkung des § 10f EStG nur auf das Erstobjekt ohne Übertragbarkeit der nicht voll in Anspruch genommenen Teile des Begünstigungszeitraums auf ein Folgeobjekt (wie bei § 10e Abs. 4 Satz 4 EStG) sei nach rechtsstaatlichen Grundsätzen unverhältnismäßig, und meint, den Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz aus einem Vergleich des § 10f EStG mit § 10e EStG ableiten zu können. Die Förderung gemäß § 10e EStG sei vom Betrag und zeitlichen Umfang her begrenzt, so dass die Folgeobjektregelung nur die nicht verbrauchten Begünstigungsjahre habe erfassen müssen. Demgegenüber sei die Förderung gemäß § 10f EStG weder betragsmäßig noch hinsichtlich der Anzahl der förderfähigen Erhaltungs- beziehungsweise Baumaßnahmen begrenzt. Aus Gründen, unter anderem der Verhältnismäßigkeit und Angemessenheit, sei die Folgeobjektregelung des § 10e EStG auch im Rahmen des § 10f EStG zumindest für ein Zweitobjekt des Steuerpflichtigen "unbegrenzt" anzuwenden.
- 42** Mit diesem Argument möchte der Kläger im Kern aber nur seine Ansicht stützen, im Hinblick auf eine fehlende Folgeobjektregelung in § 10f EStG müsse Abs. 3 Satz 1 dieser Vorschrift in der von ihm vertretenen Weise verstanden werden. Inwieweit --bei Betrachtung allein des § 10f EStG-- ein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vorliegen könnte, wird von ihm allerdings nicht dargelegt.
- 43** Sein Vorbringen berücksichtigt vor allem nicht den verfassungsrechtlichen Prüfungsmaßstab für den in Rede stehenden steuerlichen Begünstigungstatbestand. Die insoweit förderfähigen Aufwendungen sind privat veranlasst und wären daher an sich steuerlich nicht abzugsfähig (vgl. § 12 Nr. 1 EStG). Bei der Subventionsvorschrift des § 10f EStG gilt daher das Nettoprinzip nicht (vgl. Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 10f Rz 3). Liegt aber die Gewährung der Steuervergünstigung dem Grunde nach im gesetzgeberischen Ermessen, so gilt dies --argumentum a maiore ad minus-- auch für deren Höhe beziehungsweise Umfang.
- 44** In Anbetracht dessen ist nicht erkennbar, weshalb die gesetzliche Ausgestaltung, nach welcher die Geltendmachung eines jährlichen Abzugsbetrags mit dem Wegfall der Fördervoraussetzungen für das Objekt endet und nicht in Anspruch genommene Teile des Begünstigungszeitraums nicht auf ein Folgeobjekt übertragen werden können, unverhältnismäßig beziehungsweise unangemessen sein könnte. Insbesondere ist die Regelung auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes jedenfalls insoweit unbedenklich, als die Rechtslage --wie im vorliegenden Fall-- eine entsprechende Einschränkung der Steuervergünstigung bereits im Zeitpunkt ihrer Inanspruchnahme vorsah.
- 45** bb) Der Kläger sieht weiterhin die auch im Schrifttum vertretene Ansicht als überholt an, für eine weitergehende Begünstigung durch § 10f EStG habe keine Veranlassung bestanden, da die Beschränkung der Lebenswirklichkeit Rechnung tragen dürfte, dass ein Steuerpflichtiger in der Regel nur ein einziges zu eigenen Wohnzwecken genutztes Gebäude zu Eigentum erwerbe (vgl. Hahn, Der Betrieb 1990, 65). Er meint, die Lebensverhältnisse hätten sich nach über 30 Jahren seit Einführung der Fördervorschrift aufgrund der notwendigen Flexibilität im Beruf und von Veränderungen im privaten Bereich geändert und führten damit zwangsläufig zur Nutzung weiterer selbstbewohnter Eigenheime.
- 46** Verfassungsrechtliche Bedenken werden hierdurch aber nicht aufgezeigt. Zunächst bestreitet der Kläger nicht, dass im maßgeblichen Zeitpunkt der Einführung des § 10f EStG ein sachlicher Grund für die Beschränkung der Förderung bestanden hat. Dass der angenommene Regelfall eines lediglich einmaligen Erwerbs von Wohneigentum nicht mehr der Lebenswirklichkeit des Streitjahres 2015 entsprochen hätte, wird ebenfalls weder vom Kläger substantiiert

dargetan noch ist dies sonst ersichtlich. Daher erübrigen sich Überlegungen dazu, welchen Grenzen der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines steuerlichen Fördertatbestandes unterliegt und ob beziehungsweise inwieweit er bei einer grundlegenden Änderung der Verhältnisse zur Anpassung eines Begünstigungstatbestandes angehalten sein könnte.

- 47 cc) Die vom Kläger begehrte Auslegung ist zur Vermeidung eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) nicht geboten.
- 48 (1) Der Kläger macht im Kern geltend, die vom Senat vertretene Auslegung des § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG im Sinne eines Objektverbrauchs führe zu einer unzulässigen --gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßenden-- Differenzierung zwischen Eigentümern von "normalen" Eigenheimen (§ 10e EStG) und Eigentümern von Baudenkmalern (§ 10f EStG). Da die Förderziele der beiden Begünstigungsnormen insoweit vergleichbar seien, als sie übereinstimmend für selbstgenutzte Objekte gälten, müssten im Hinblick auf die Möglichkeit einer Fortführung der steuerlichen Begünstigung für ein Folgeobjekt unterschiedliche Rechtsfolgen vermieden werden.
- 49 (2) Bereits hinsichtlich der begehrten Rechtsfolge ist sein Vorbringen nicht schlüssig: Einerseits fordert der Kläger in seinem Schriftsatz vom 23.05.2023, aus "Gründen der Verhältnismäßigkeit, Unangemessenheit und Ungleichheit" die Folgeobjektregelung des § 10e EStG auch für den § 10f EStG zumindest für ein Zweitobjekt des Steuerpflichtigen betraglich und von der Anzahl der Maßnahmen (Bau-/Erhaltungsmaßnahmen) her "unbegrenzt" anzuwenden, andererseits will er gleichzeitig aus denselben Gründen lediglich den "nicht verbrauchten Zeitraum" der zuletzt beim Erstobjekt verwendeten Maßnahme für die Maßnahme beim Folgeobjekt übertragen und nutzen.
- 50 (3) Zudem war vorliegend --soweit ersichtlich-- der achtjährige Begünstigungszeitraum nach § 10e Abs. 1 Satz 1 EStG für die vom Kläger im Jahr 2006 durchgeführten Erhaltungsmaßnahmen an der von ihm seit Oktober 2005 selbst genutzten Wohnung I im Jahr 2013 abgelaufen; vor diesem Hintergrund ist nicht verständlich, welches Begünstigungsjahr des Erstobjekts (Wohnung I) im Streitjahr 2015 noch nicht verbraucht gewesen sein soll und auf das Zweitobjekt (Wohnung II) hätte übertragen werden können.
- 51 (4) In Anbetracht dessen geht der Kläger weiterhin vorrangig davon aus, ihm müsse aufgrund einer fehlenden Folgeobjektregelung der Steuerabzug für die bescheinigten baudenkmalbezogenen Maßnahmen an der Wohnung II ohne Einschränkungen entsprechend der Basisregelung des § 10e EStG gewährt werden. Allerdings bedingt diese Forderung einer einschränkungslosen Gewährung der Steuervergünstigung nach § 10f EStG für ein Folgeobjekt letztlich eine Besserstellung im Vergleich zu der Folgeobjektregelung in § 10e EStG und würde daher unter Zugrundelegung der Rechtsansicht des Klägers, aus Gründen der Gleichbehandlung sei der Eintritt unterschiedlicher Rechtsfolgen zu vermeiden, selbst eine rechtfertigungsbedürftige Ungleichbehandlung begründen.
- 52 dd) Ein Gleichheitsverstoß, der eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gebieten könnte, kommt nach Auffassung des erkennenden Senats im Streitfall von vornherein nicht in Betracht.
- 53 So wie der Gleichbehandlungsgrundsatz --in Ansehung einer einzelnen Rechtsnorm-- grundsätzlich keinen Anspruch auf eine zukünftig gleichbleibende Rechtslage begründet (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.05.2009 - 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111, BStBl II 2009, 685, Rz 44) und es in diesem Sinne keine Gleichheit in der Zeit gibt (BFH-Urteil vom 11.08.2021 - I R 38/19, BFH/NV 2022, 334, Rz 26), scheidet eine verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung aus, wenn sich --wie hier-- die zeitlichen Anwendungsbereiche der als gleichheitswidrig angesehenen Normen nicht überschneiden.
- 54 (1) Bei einer isolierten Betrachtung allein des Streitjahres 2015 liegt keine Überschneidung der Anwendungsbereiche von § 10e EStG und § 10f EStG vor. Die Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG war nämlich bereits im Jahr 1996 durch das Eigenheimzulagengesetz abgelöst worden (vgl. Senatsbeschluss vom 11.11.2008 - X B 86/08, juris, unter 2.b); das Eigenheimzulagengesetz seinerseits ist durch das Gesetz zur Abschaffung der Eigenheimzulage vom 22.12.2005 (BGBl I 2005, S. 3680) mit Wirkung zum 31.12.2005 außer Kraft getreten. Im Jahr 2015 gab es damit keine entsprechende steuerliche Begünstigung eines "normalen" Eigenheims (mehr), sondern allein die Förderung baudenkmalgeschützter Eigenheime nach § 10f EStG.
- 55 (2) Selbst wenn bei dem --vom Kläger angedachten-- Normenvergleich an den frühestmöglichen Zeitpunkt der Förderung anzuknüpfen sein sollte, wäre vorliegend das Jahr 2006 zu betrachten, da in jenem Jahr erstmals der Fördertatbestand des § 10f EStG durch Erhaltungsmaßnahmen an dem Erstobjekt (Wohnung I) verwirklicht worden war. Zu diesem Zeitpunkt galt aber die Folgeobjektregelung in § 10e EStG beziehungsweise in der entsprechenden Nachfolgervorschrift (§ 7 Satz 1 EigZulG), deretwegen der Kläger eine Ungleichbehandlung rügt, nicht mehr.

- 56** 5. Soweit der Kläger schließlich meint, die Bescheinigung des Landesdenkmalamtes sei ein Grundlagenbescheid, durch den --mit Bindungswirkung für das FA-- festgestellt werde, dass die darin aufgeführten Aufwendungen dem Grunde nach gemäß § 10f EStG wie Sonderausgaben abzugsfähig seien, trifft sein Vorbringen nicht zu und ist im vorliegenden Zusammenhang unerheblich.
- 57** Die Bindungswirkung der Bescheinigung als Grundlagenbescheid beschränkt sich --im Rahmen des § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG-- auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 7h beziehungsweise § 7i EStG (vgl. hierzu Senatsurteil vom 22.10.2014 - X R 15/13, BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367, Rz 17 ff.). Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Sonderausgaben dem Grunde nach ist dies aber nicht ausreichend. Vielmehr muss auch das weitere --von der Bindungswirkung gerade nicht erfasste-- Tatbestandsmerkmal erfüllt sein, dass das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr vom Steuerpflichtigen zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (§ 10f Abs. 1 Satz 2 EStG). Ohnehin enthält die Bescheinigung für die vorliegend in Streit stehende Auslegung des § 10f Abs. 3 Satz 1 EStG und die Frage, was unter der Förderbeschränkung "nur bei einem Gebäude" zu verstehen ist, keine Aussage.
- 58** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de