

Beschluss vom 25. September 2017, IX S 17/17

Kein Abzug der von dem Nießbraucher getragenen Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 82b EStDV nach dessen Tod durch den Eigentümer - Beendigung des Nießbrauchs - Keine entsprechende Anwendung des § 11d EStDV - Gesamtrechtsnachfolge

ECLI:DE:BFH:2017:BA.250917.IXS17.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 11 Abs 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStDV § 11d Abs 1, EStDV § 82b, AO § 45, BGB § 566 Abs 1, BGB § 1056 Abs 1, BGB § 1061 S 1, BGB § 1922, FGO § 69 Abs 3, EStG VZ 2015

Leitsätze

1. NV: Hat der die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielende Nießbraucher größere Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt und wird der Nießbrauch durch den Tod des Nießbrauchers innerhalb des Verteilungszeitraums beendet, kann der Eigentümer den verbliebenen Teil der Erhaltungsaufwendungen nicht als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend machen .
2. NV: Es besteht keine Rechtsgrundlage für einen interpersonellen Übergang des verbliebenen Teils der von dem Nießbraucher getragenen Erhaltungsaufwendungen auf den Eigentümer. Insbesondere begründet bei Beendigung des Nießbrauchs durch den Tod des Nießbrauchers die Regelung des § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV nicht die interpersonelle Überleitung der Erhaltungsaufwendungen auf den Eigentümer .
3. NV: Die Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre ändert nicht deren Rechtsnatur als Werbungskosten .
4. NV: Der verbliebene Teil der Erhaltungsaufwendungen ist bei den Einkünften des Nießbrauchers aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Nießbrauchs abzuziehen .

Tenor

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheides für 2015 vom 9. Januar 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2017 wird abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens haben die Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob die als Eheleute zusammenveranlagten Kläger, Revisionskläger und Antragsteller (Kläger) bei ihrer Einkommensteuerveranlagung für das Streitjahr 2015 im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung einen Werbungskostenabzug für Erhaltungsaufwendungen geltend machen können, die die am ... Januar 2014 verstorbene Mutter des Klägers, deren Alleinerbe er ist, vor ihrem Tod bezahlt hat und für welche von der Erblasserin eine Verteilung nach § 82b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) beantragt wurde.
- 2 Im Jahr 2010 übertrug die Mutter dem Kläger unentgeltlich das Eigentum an zu Wohnzwecken vermieteten Immobilien in der A-Straße, B-Straße und C-Straße in Z. Sie behielt sich jeweils einen lebenslangen dinglichen Nießbrauch vor. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Objekte wurden weiter von der Mutter erklärt und in ihren Einkommensteuerbescheiden erfasst.
- 3 Im Jahr 2013 wandte die Mutter für Erhaltungsaufwendungen am Objekt A-Straße 217.503 € auf. Sie nahm mit

Vertrag vom 1. Juli 2013 ein Darlehen bei der S-Bank (S) in Höhe von 235.000 € auf. In dem Vertrag werden als Verwendungszwecke der Einbau einer Zentralheizungsanlage und weitere Sanierungsmaßnahmen in dem Objekt benannt. Der Kläger übernahm zur Besicherung dieses Darlehens eine selbstschuldnerische Bürgschaft in Höhe von 258.500 € und bestellte eine Grundsuld an dem Objekt. Die nach dem Tod der Mutter fällig gewordenen monatlichen Raten für das im Zeitpunkt ihres Todes noch in Höhe von 226.161,55 € valutierte Darlehen entrichtete der Kläger an die S. Die Mutter beantragte eine Verteilung der Erhaltungsaufwendungen auf fünf Jahre und zog im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Einkommensteuer für 2013 Werbungskosten in Höhe von $(217.503 \text{ €} : 5 =) 43.501 \text{ €}$ und bei der Einkommensteuer für 2014 Werbungskosten in Höhe von $(43.501 \text{ €} : 12 =) 3.625 \text{ €}$ ab. Nach dem Tod der Mutter löste der Kläger das von dieser aufgenommene Darlehen ab und nahm zu diesem Zweck ein neues Darlehen bei der S auf.

- 4 Ebenfalls im Jahr 2013 wandte die Mutter für Erhaltungsaufwendungen am Objekt B-Straße 41.727 € auf. Sie beantragte eine Verteilung auf zwei Jahre und zog insoweit im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Einkommensteuer für 2013 Werbungskosten in Höhe von $(41.727 \text{ €} : 2 =) 20.864 \text{ €}$ und bei der Einkommensteuer für 2014 Werbungskosten in Höhe von $(20.864 \text{ €} : 12 =) 1.739 \text{ €}$ ab.
- 5 Im Jahr 2014 wandte die Mutter weitere Erhaltungsaufwendungen am Objekt B-Straße in Höhe von 2.175 € auf. In ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 wurde eine Verteilung auf zwei Jahre beantragt und bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2014 ein Werbungskostenabzug in Höhe von $(2.175 \text{ €} : 2 : 12 =) 91 \text{ €}$ berücksichtigt.
- 6 Ebenfalls im Jahr 2014 wandte die Mutter Erhaltungsaufwendungen am Objekt C-Straße in Höhe von 834 € auf. In ihrer Einkommensteuererklärung 2014 wurde eine Verteilung auf zwei Jahre beantragt und bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2014 ein Werbungskostenabzug in Höhe von $(834 \text{ €} : 2 : 12 =) 35 \text{ €}$ berücksichtigt.
- 7 Die Kläger machten in ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 die folgenden Erhaltungsaufwendungen aus den Vorjahren als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung geltend:
 - Objekt A-Straße aus dem Jahr 2013:
 $(43.501 \text{ €} \cdot 3.625 \text{ €} =) 39.876 \text{ €}$;
 - Objekt B-Straße aus dem Jahr 2013:
 $(20.864 \text{ €} \cdot 1.739 \text{ €} =) 19.125 \text{ €}$;
 - Objekt B-Straße aus dem Jahr 2014:
 $(2.175 \text{ €} : 2 \cdot 91 \text{ €} =) 997 \text{ €}$.
- 8 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Antragsgegner (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen erklärungsgemäß in dem Einkommensteuerbescheid der Kläger für 2014.
- 9 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger die folgenden Erhaltungsaufwendungen aus den Vorjahren als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung geltend:
 - Objekt A-Straße aus dem Jahr 2013: 43.501 €;
 - Objekt B-Straße aus dem Jahr 2014: 1.088 €;
 - Objekt C-Straße aus dem Jahr 2014: 419 €.
- 10 Das FA setzte in dem Einkommensteuerbescheid der Kläger für 2015 vom 9. Januar 2017 die Einkommensteuer auf 90.158 € fest. Dabei fehlinterpretierte das FA die Angaben in den Anlagen V der Jahre 2014 und 2015 und übersah die von den Klägern eingereichte Übersicht zu den Erhaltungsaufwendungen der Mutter. Bei dem Objekt A-Straße setzte es nur einen Betrag von 3.625 € an und führte dazu in den Erläuterungen aus, höhere Aufwendungen könnten nach den Abzügen in den Vorjahren nicht mehr berücksichtigt werden. Bei dem Objekt B-Straße erkannte es neben den erklärten Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 1.088 € aus dem Jahr 2014 noch Aufwendungen in Höhe von 1.739 € aus dem Jahr 2013 an und erläuterte dies dahingehend, dieser Betrag sei noch übrig gewesen. Bei

dem Objekt C-Straße erkannte es den geltend gemachten Abzug in Höhe von 419 € nicht an, weil im Vorjahr keine entsprechenden Aufwendungen erklärt worden seien.

- 11** Den gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 eingelegten Einspruch wies das FA nach vorherigem Verböserungshinweis, dass die Werbungskostenabzüge für die in den Vorjahren getätigten Erhaltungsaufwendungen der Erblasserin nicht mehr gewährt werden sollten, durch Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2017 als unbegründet zurück und setzte die Einkommensteuer 2015 auf 92.410 € fest.
- 12** Die Kläger erhoben hiergegen Klage und beantragten zugleich gemäß § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die teilweise Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das Finanzgericht (FG) hat zunächst mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 811 veröffentlichten Beschluss vom 30. März 2017 (Az. 7 V 7052/17) dem Aussetzungsantrag überwiegend stattgegeben.
- 13** Die Klage wies das FG als unbegründet ab und führte in seinem in EFG 2017, 1415 veröffentlichten Urteil vom 12. Juli 2017 im Wesentlichen aus, die von der Erblasserin getragenen Erhaltungsaufwendungen könnten nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden. Eine Übertragung verbleibender Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV scheidet in Rechtsnachfolgefällen aus. Aus dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) ergebe sich, dass eine besondere Regelung erforderlich wäre. Eine solche gesetzliche Anordnung fehle aber für nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV. § 11d Abs. 1 EStDV könne insoweit nicht analog angewendet werden. Dass der Kläger als Sicherheitengeber und Erbe für das von der Mutter aufgenommene Darlehen einzustehen habe, könne die Zurechnung der von der Erblasserin getragenen Erhaltungsaufwendungen an den Kläger nicht begründen.
- 14** Das FG hat in dem Urteil die Revision zum BFH zugelassen. Unter Hinweis auf die beabsichtigte Einlegung der Revision beantragten die Kläger beim FA die erneute AdV. Mit Schreiben vom 10. August 2017 lehnte das FA den Antrag ab. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18. August 2017 als unbegründet zurück und wies die Kläger darauf hin, dass sie beim BFH einen Antrag auf AdV gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 69 FGO stellen können.
- 15** Die Kläger legten Revision (Az. IX R 22/17) gegen das Urteil des FG ein und beantragen die teilweise AdV des Einkommensteuerbescheids für 2015. Sie führen im Rahmen des Antrags im Wesentlichen aus, es bestünden ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids, weil die Frage der Übertragbarkeit von verbleibenden Aufwendungen nach § 82b EStDV in Rechtsnachfolgefällen in finanzgerichtlicher Rechtsprechung und Literatur umstritten sei. Die beim Erblasser nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 82b EStDV könnten beim Erben als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden, denn im Fall der Gesamtrechtsnachfolge trete der Rechtsnachfolger materiell-rechtlich in die steuerrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers ein (Hinweis auf § 11d Abs. 1 EStDV).
- 16** Die Kläger beantragen sinngemäß, die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids für 2015 vom 9. Januar 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2017 in Höhe eines Teilbetrags von 19.494,92 € für die Einkommensteuer und eines Teilbetrags von 123,86 € für den Solidaritätszuschlag ab Fälligkeit bis einen Monat nach Erledigung des Revisionsverfahrens auszusetzen.
- 17** Das FA beantragt, die AdV abzulehnen.

Entscheidungsgründe

- 18** II. Der Antrag auf AdV des Einkommensteuerbescheids für 2015 ist unbegründet und war deshalb abzulehnen.
- 19** 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes u.a. dann ganz oder teilweise auszusetzen, wenn --worüber im vorliegenden Verfahren allein gestritten wird-- ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsaktes bestehen.
- 20** Ernstliche Zweifel liegen dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher

Tatfragen bewirken. Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt. Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit für das Hauptsacheverfahren überwiegen (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 24. Mai 2016 V B 123/15, BFH/NV 2016, 1253, Rz 25, m.w.N.).

- 21 2. Nach diesen Maßstäben bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Einkommensteuerbescheids für 2015. Ein interpersoneller Übergang der von der Nießbrauchberechtigten getragenen, aber nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b EStDV auf den Kläger als Eigentümer der vermieteten Objekte scheidet aus. Für den Abzug dieser Erhaltungsaufwendungen bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung fehlt die hierfür erforderliche Rechtsgrundlage.
- 22 a) Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Grundsätzlich sind Werbungskosten nach § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG in dem Veranlagungszeitraum abzuziehen, in dem sie geleistet worden sind. Nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Doppelbuchst. aa EStG i.V.m. § 82b Abs. 1 Satz 1 EStDV kann der Steuerpflichtige größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 EStG auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen (§ 82b Abs. 2 Satz 1 EStDV). Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird (§ 82b Abs. 2 Satz 2 EStDV).
- 23 b) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG im Streitfall zu Recht angenommen, dass ein interpersoneller Übergang des verbliebenen Teils der Erhaltungsaufwendungen auf den Kläger als Eigentümer ausscheidet.
- 24 aa) Zwischen den Beteiligten steht zwar außer Streit, dass in der Person der Nießbrauchberechtigten die Voraussetzungen für deren Wahlrechtsausübung gemäß § 82b Abs. 1 EStDV vorgelegen haben.
- 25 Wer als Vorbehaltsnießbraucher an Mietwohngrundstücken --wie im Streitfall die Erblasserin-- den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht, kann grundsätzlich alle selbstgetragenen Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen, bei denen objektiv ein Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung besteht und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden. Das gilt auch für größere Reparaturaufwendungen, die als Erhaltungsaufwand sofort oder gemäß § 82b EStDV auf zwei bis fünf Jahre verteilt abziehbar sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. November 1989 IX R 110/85, BFHE 159, 442, BStBl II 1990, 462, m.w.N.).
- 26 bb) Durch den Tod der Nießbrauchberechtigten erlosch der Nießbrauch (§ 1061 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) und der Kläger trat als Eigentümer kraft Gesetzes (§§ 566 Abs. 1, 1056 Abs. 1 BGB) --insoweit unabhängig von seiner Alleinerbenstellung und der damit verbundenen Gesamtrechtsnachfolge (§ 1922 BGB, § 45 der Abgabenordnung --AO--)-- anstelle der Nießbrauchberechtigten in die sich während der Dauer seines Eigentums aus dem Mietverhältnis ergebenden Rechte und Pflichten ein. Nach dem Tod der Nießbrauchberechtigten erzielte daher der Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Objekte.
- 27 cc) Es besteht indes keine gesetzliche Grundlage für einen interpersonellen Übergang des verbliebenen Teils der von der Nießbrauchberechtigten getragenen Erhaltungsaufwendungen auf den Kläger.
- 28 (1) Die von der verstorbenen Nießbrauchberechtigten getragenen Erhaltungsaufwendungen haben die persönliche Leistungsfähigkeit des Klägers nicht gemindert. Daher gebietet das sich aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergebende Nettoprinzip nicht die Berücksichtigung der steuerlich nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen der Nießbrauchberechtigten bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers.
- 29 (2) Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von intertemporal verteilten Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b Abs. 1 EStDV nach dem Tod der Nießbrauchberechtigten auf den Eigentümer existiert nicht (gleicher Ansicht FG Münster, Urteil vom 15. April 2016 4 K 422/15 E, EFG 2016, 896, rechtskräftig, für den Fall der vertraglichen Aufhebung des Nießbrauchs).

- 30** (3) Eine unmittelbare Anwendung des § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV scheidet bereits deshalb aus, weil lediglich der Übergang von steuerlich noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen in Streit steht. Die Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre ändert nicht deren Rechtsnatur als Werbungskosten.
- 31** (4) Der Kläger kann diese auch nicht aufgrund einer analogen Anwendung des § 11d Abs. 1 EStDV in Anspruch nehmen. Die für eine Analogie erforderliche planwidrige Regelungslücke des § 11d Abs. 1 EStDV für Fälle des § 82b EStDV besteht nicht. In der als Personensteuer ausgestalteten Einkommensteuer ist die einzelne natürliche Person das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte (§ 2 Abs. 1 EStG). Bei § 11d Abs. 1 EStDV handelt es sich insoweit um eine atypische Regelung, in der in Ausnahme von der personalen Anknüpfung der Einkommensteuer bereits in der Person des Rechtsvorgängers begründete Besteuerungsmerkmale und Rechtspositionen beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger fortwirken (s. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, dort D.III.6.b, Rz 87). Sie betrifft Absetzungen für Abnutzung, Absetzungen für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen, nicht aber Erhaltungsaufwendungen. Der Anwendungsbereich des § 11d Abs. 1 EStDV umfasst Absetzungen, bei denen ein Sofortabzug in voller Höhe unzulässig und die Verteilung auf mehrere zukünftige Veranlagungszeiträume zwingend ist, während bei den Erhaltungsaufwendungen der Sofortabzug im Zahlungsjahr der Regelfall ist und vom Steuerpflichtigen nur ausnahmsweise die Verteilung nach § 82b Abs. 1 EStDV gewählt werden kann. Die in § 11d Abs. 1 EStDV geregelten Konstellationen unterscheiden sich von den in § 82b Abs. 1 EStDV erfassten Fällen zudem darin, dass die Aufwandsverteilung bei den Absetzungen für Abnutzung, Absetzungen für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen dem regelmäßig über einen längeren Zeitraum eintretenden tatsächlichen Wertverzehr entspricht, während bei Erhaltungsaufwendungen grundsätzlich der Aufwand wirtschaftlich sofort entsteht. Es ist daher nicht erkennbar, dass der Ordnungsgeber mit der Regelung des § 11d Abs. 1 EStDV im Fall des Todes des Einkünfteerzielungssubjekts nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b Abs. 1 EStDV dem Eigentümer zuweisen wollte. Vielmehr hat der Ordnungsgeber in § 82b Abs. 2 EStDV ausdrücklich für bestimmte die Einkünfteerzielung des Steuerpflichtigen während des Verteilungszeitraums betreffende Beendigungstatbestände, den Abzug des noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen in dem jeweiligen Beendigungsjahr und nicht den interpersonellen Übergang auf ein nachfolgendes Einkünfteerzielungssubjekt vorgesehen. Auch der der Regelung des § 82b Abs. 1 EStDV zugrunde liegende, auf die Person des Steuerpflichtigen zugeschnittene Normzweck der besseren Ausnutzung seiner Tarifprogression, indem er seine Erhaltungsaufwendungen interperiodisch gleichmäßig verteilen kann, gebietet nach dessen Tod nicht, verbliebene Erhaltungsaufwendungen dem Eigentümer zuzuweisen.
- 32** (5) Die von den Klägern begehrte interpersonelle Übertragung des Werbungskostenabzugs folgt im Streitfall auch nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge des Klägers als Alleinerbe.
- 33** Ein solcher Übergang wäre mit dem der Einkommensteuer zugrunde liegenden Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit unvereinbar. Die personale Anknüpfung der Einkommensteuer garantiert die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die persönliche Steuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit einer Person; sie endet mit ihrem Tod. In diesem Fall ist die Veranlagung auf das bis zum Tod erzielte Einkommen zu beschränken. Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen werden und deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechtssubjekt zugerechnet werden (ausführlich Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Aus diesen Grundsätzen folgt, dass die bei der Erblasserin bis zu ihrem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf den Kläger als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und diesem nicht gestatten, diese Werbungskosten von eigenen Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen. Der verbliebene Teil der Erhaltungsaufwendungen wäre vielmehr bei den Einkünften der verstorbenen Nießbrauchberechtigten aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Nießbrauchs (2014) abzuziehen gewesen (gleicher Ansicht Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30. September 2013, BStBl I 2013, 1184, Rz 43 i.V.m. Rz 22).
- 34** (6) Ein interpersoneller Übergang des verbliebenen Teils der Erhaltungsaufwendungen folgt auch nicht aus der Regelung in R 21.1 Abs. 6 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinie. Danach kann im Fall der unentgeltlichen Übertragung des Gebäudeeigentums der Rechtsnachfolger den beim Rechtsvorgänger noch nicht berücksichtigten Teil der Erhaltungsaufwendungen in dem vom Rechtsvorgänger gewählten restlichen Verteilungszeitraum nach § 82b Abs. 1 Satz 1 EStDV geltend machen. Zum einen hat die Richtlinie als norminterpretierende Verwaltungsvorschrift keine Rechtsnormqualität und bindet die Gerichte nicht (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28. November 2016 GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 107). Zum anderen ist diese Regelung nach einem Beschluss der Finanzverwaltung auf Bundesebene auch nicht anwendbar, wenn --wie hier-- das die Grundlage der Einkünfteerzielung bildende Nießbrauchsrecht durch Tod des

Nießbrauchers (Erblassers) endet (siehe Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 4. Dezember 2008 S 2526 A-St 111, TOP 9.2, juris).

- 35** (7) Soweit in der Literatur (Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Rz 160; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 347; Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 21 Rz 126) teilweise die interpersonelle Übertragung von nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nach § 82b Abs. 1 EStDV bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge bejaht wird, nimmt diese indes keine Stellung zu dem im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt der Beendigung der Einkünfteerzielung durch den Tod der die Aufwendungen tragenden Nießbrauchberechtigten und dem daraufhin kraft Gesetzes (§§ 566 Abs. 1, 1056 Abs. 1 BGB) stattfindenden Eintritt des Eigentümers in das Mietverhältnis. Da jene in der Literatur angesprochenen Konstellationen --soweit ersichtlich-- nicht mit dem Streitfall vergleichbar sind, bedarf es keiner Entscheidung des Senats, wie er jene Sachverhalte beurteilen würde.
- 36** (8) Aus der Kostentragung durch die im Jahr 2013 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielende Nießbrauchberechtigte folgt ebenfalls, dass der Kläger den verbliebenen Teil der Erhaltungsaufwendungen für das Objekt A-Straße aus dem Jahr 2013 nicht deswegen im Streitjahr im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abziehen kann, weil er für das von der Nießbrauchberechtigten aufgenommene Darlehen gebürgt, eine Grundsuld an dem bereits zu diesem Zeitpunkt in seinem Eigentum stehenden Objekt bestellt und das Darlehen nach dem Tod der Nießbrauchberechtigten abgelöst und zu diesem Zweck ein neues Darlehen aufgenommen hat. Das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung und die Grundsuldbestellung durch den Kläger sind ebenso wie die Ablösung des bisherigen und die Aufnahme des neuen Darlehens lediglich Vorgänge auf der Vermögensebene, die sich als solche nicht steuererhöhend oder -mindernd auswirken und keine interpersonelle Übertragung der von einem anderen Einkommensteuerrechtssubjekt getragenen Erhaltungsaufwendungen herbeiführen.
- 37** (9) Auch die Tatsache, dass infolge der vom FG zugelassenen Revision unter dem Az. IX R 22/17 beim BFH ein Revisionsverfahren in dem Rechtsstreit der Hauptsache geführt wird, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn aus der bloßen Zulassung der Revision ergeben sich keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Steuerbescheides (s. BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 1253, Rz 33).
- 38** (10) Nach alledem besteht keine gesetzliche Grundlage für einen Abzug des verbliebenen Teils der Erhaltungsaufwendungen durch den Kläger.
- 39** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de