Urteil vom 21. Februar 2017, VIII R 10/14

AfA-Befugnis des Nichteigentümer-Ehegatten bei betrieblicher Nutzung des Ehegattengrundstücks; Aufwandszurechnung bei Darlehenszahlungen von einem Gemeinschaftskonto (Oder-Konto)

ECLI:DE:BFH:2017:U.210217.VIIIR10.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 2 Abs 2 Nr 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 18, EStG § 26, EStG § 26b, EStG § 7, EStG VZ 2006 , AO § 39

vorgehend FG Düsseldorf, 11. Februar 2014, Az: 7 K 407/13 E

Leitsätze

1. Die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für AfA eines vom Nichteigentümer-Ehegatten betrieblich genutzten Gebäudeteils setzt voraus, dass dieser die Anschaffungskosten getragen hat .

2. Zahlungen von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten gelten unabhängig davon, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt, jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen wurden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 12. Februar 2014 7 K 407/13 E aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben, soweit sie vor dem 22. März 2014 entstanden sind, der Beklagte zu 30 % und die Kläger zu 70 % zu tragen.

Die ab dem 22. März 2014 entstandenen Kosten haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2006) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Klägerin geringfügige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

2 Im Jahr 2001 erwarben die Kläger gemeinschaftlich ein bebautes Grundstück. Zur Finanzierung des Objekts schloss die Klägerin Darlehensverträge mit einer Sparkasse ab, für deren Erfüllung sich der Kläger verbürgte und ein Grundstück belastete. Die Zins- und Tilgungsleistungen für das Darlehen erfolgten von einem gemeinsamen Bankkonto der Kläger, das als Oder-Konto (Gemeinschaftskonto mit Einzelverfügungsbefugnis) geführt wurde. Zahlungen auf dieses Konto erfolgten im Wesentlichen aus den Einnahmen des Klägers aus seiner selbständigen Arbeit.

3 Nach Erwerb des Grundstücks teilten die Kläger das Anwesen in Wohnungseigentum auf. Das Erdgeschoss stand danach im Alleineigentum der Klägerin. Diese vermietete die Räumlichkeiten zur betrieblichen Nutzung an den Kläger.

4 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die an die Klägerin von dem Oder-Konto gezahlte Miete und Nebenkosten als Betriebsausgaben in der Gewinnermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger

Arbeit geltend. Die Klägerin erklärte die Mieteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte das Mietverhältnis nicht an. Der hiergegen erhobene Einspruch hatte insoweit Erfolg, als das FA im Teilabhilfebescheid einen Teil der Grundsteuer und der Schornsteinfegergebühr als Betriebsausgaben des Klägers anerkannte.

5 Im Klageverfahren ließen die Kläger ihre Einwendungen gegen die steuerliche Nichtanerkennung des Mietvertrags fallen. Stattdessen machte der Kläger die auf das Darlehen der Klägerin gezahlten Schuldzinsen, die Gebäudeabschreibung und weitere laufende Erhaltungsaufwendungen, soweit sie auf die von ihm betrieblich genutzten Räume entfielen, als Betriebsausgaben geltend. Von den Beteiligten wurden diesbezüglich die folgenden Aufwandsposten der Höhe nach unstreitig gestellt: Schuldzinsen in Höhe von 10.330,74 €, Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 3.782 €, Erhaltungsaufwand in Höhe von 6.068,40 € (insgesamt: 20.181,14 €).

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 12. Februar 2014 7 K 407/13 E statt. Im Anschluss erließ das FA am 21. März 2014 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es den Urteilsausspruch des FG insoweit umsetzte, als es Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 6.068,40 € bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit gewinnmindernd erfasste.

7 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung der §§ 4 Abs. 4 und 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 39 der Abgabenordnung (AO). Das FG habe zu Unrecht die AfA und die Schuldzinsen als Betriebsausgaben des Klägers berücksichtigt.

8 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

9 Die Kläger beantragen sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

10 Da der Kläger die Aufwendungen im eigenen betrieblichen Interesse getragen habe, sei er nach dem objektiven Nettoprinzip zum Abzug der AfA und der Schuldzinsen berechtigt. Etwas anderes ergebe sich auch nicht daraus, dass die Zahlungen von einem Oder-Konto der Kläger erfolgt seien, das zugleich das Betriebskonto des Klägers gewesen sei. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs seien Ehegatten Gesamtgläubiger eines Oder-Kontos, so dass sie im gleichen Verhältnis berechtigt seien. Zumindest seien die vom Kläger geleisteten Mietzahlungen als vorweggenommene Werbungskosten anzuerkennen, da in den Folgejahren das Mietverhältnis vom FA steuerlich anerkannt worden sei.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

12 Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Die Revision hat aber auch in der Sache Erfolg. Die Klage war daher abzuweisen.

13 1. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, ohne dass es einer Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO bedarf.

14 a) Der im FG-Verfahren angefochtene Einkommensteuerbescheid und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung wurden während des Revisionsverfahrens durch den Änderungsbescheid vom 21. März 2014 ersetzt. Damit liegen dem FG-Urteil nunmehr nicht mehr existierende Bescheide zugrunde, so dass es keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Mai 2013 VI R 28/12, BFHE 241, 200, BStBl II 2013, 737).

15 b) Der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 21. März 2014, in dem das FA die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um die vor dem FG noch streitigen laufenden Kosten für die Praxisräume in Höhe von 6.068,40 € gemindert hat, ist gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Durch diesen Änderungsbescheid ist keine Verböserung eingetreten. Es haben sich hinsichtlich der weiteren in Streit stehenden Punkte (steuerliche Berücksichtigung der AfA und der Schuldzinsen) keine Änderungen ergeben. Die Beteiligten

haben auch keine weitergehenden Anträge gestellt. Es bedarf danach keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind. Sie bilden nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43).

16 2. Die Sache ist spruchreif. Die Revision des FA hat auch in der Sache Erfolg. Das Urteil des FG verletzt §§ 4 Abs. 4 und 7 EStG i.V.m. § 39 AO. Entgegen der Auffassung des FG dürfen weder die AfA noch die Schuldzinsen bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit gewinnmindernd berücksichtigt werden. Die Klage ist daher abzuweisen.

17 a) Entscheidend für die Berechtigung zum Abzug von Anschaffungskosten durch AfA als Betriebsausgaben ist nicht das Eigentum am Wirtschaftsgut, für das die Absetzung als Aufwand berücksichtigt werden soll, sondern dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen im eigenen betrieblichen Interesse selbst trägt. Das allen Einkunftsarten zugrundeliegende Nettoprinzip, demzufolge die erwerbssichernden Aufwendungen von den steuerpflichtigen Einnahmen abgezogen werden (vgl. § 2 Abs. 2 i.V.m. §§ 4 ff. und 9 EStG), gebietet grundsätzlich den Abzug der vom Steuerpflichtigen zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter erbracht werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C.III.). In diesen Fällen wird der Aufwand bilanztechnisch "wie ein materielles Wirtschaftsgut" behandelt. Das bedeutet, dass die Herstellungskosten für ein fremdes Gebäude als Posten für die Verteilung eigenen Aufwands zu aktivieren und nach den für Gebäude im Privatvermögen geltenden AfA-Regeln abzuschreiben sind (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, unter C.I.2.b; vom 23. August 1999 GrS 5/97, BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774, unter C.3., und in BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C.V., und BFH-Urteile vom 25. Februar 2010 IV R 2/07, BFHE 228, 431, BStBl II 2010, 670; vom 9. März 2016 X R 46/14, BFHE 253, 156, BStBl II 2016, 976).

18 Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich jedoch auch, dass der Steuerpflichtige die Aufwendungen i.S. des § 4 Abs. 4 EStG persönlich tragen muss. Die Ermittlung der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 und 2 EStG ist subjektbezogen. Steuersubjekt ist der einzelne Steuerpflichtige. Dies gilt auch im Falle der Zusammenveranlagung.

19 b) Nach diesen Grundsätzen ist bei der Ermittlung des Gewinns des Klägers keine AfA für das von ihm betrieblich genutzte Erdgeschoss als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, da er diese Aufwendungen nicht getragen hat.

20 aa) Dem Kläger stand an den von ihm genutzten Räumen weder zivilrechtliches noch wirtschaftliches Eigentum zu. Der Gebäudeteil stand im zivilrechtlichen Alleineigentum und im Privatvermögen der Klägerin. Der Kläger hatte lediglich ein Nutzungsrecht. Soweit zwischen den Ehegatten --wie im vorliegenden Fall-- keine besonderen Vereinbarungen feststellbar sind, nach deren Inhalt der nutzungsberechtigte Ehegatte die tatsächliche Herrschaft über die Räumlichkeiten in der Weise ausüben darf, dass er den Eigentümer-Ehegatten im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer der Räumlichkeiten von der Einwirkung auf diese wirtschaftlich ausschließen kann (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO), kommt es nicht zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum (vgl. BFH-Urteil in BFHE 253, 156, BStBl II 2016, 976, m.w.N.).

21 bb) Die AfA-Berechtigung hängt danach maßgeblich davon ab, ob der Kläger auf das fremde Wirtschaftsgut eigene Aufwendungen im betrieblichen Interesse getätigt hat. Dies ist für die Anschaffungskosten des Erdgeschosses zu verneinen. Das Darlehen zur Finanzierung der Anschaffung des Gebäudes wurde allein von der Klägerin aufgenommen. Die Zahlungen zur Tilgung dieses Darlehens wurden von einem gemeinsamen Oder-Konto der Eheleute geleistet. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH werden Zahlungen von einem gemeinsamen Konto der Ehegatten jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen wurden. Gleichgültig ist, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.V.; so auch BFH-Urteil vom 2. Dezember 1999 IX R 45/95, BFHE 191, 24, BStBl II 2000, 310, unter 1.d). Der vorliegende Fall gibt keine Veranlassung, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Entgegen der Auffassung der Kläger ergibt sich auch aus dem BFH-Urteil vom 23. November 2011 II R 33/10 (BFHE 237, 179, BStBl II 2012, 473) keine andere Beurteilung, da Einkommensteuer und Schenkungsteuer unterschiedliche Besteuerungsgegenstände betreffen.

22 Danach handelt es sich bei den Zahlungen von dem gemeinsamen Oder-Konto der Kläger um Aufwendungen der Klägerin für die Anschaffung des in ihrem Eigentum stehenden Gebäudeteils. Die Zahlungen wurden für ihre

Rechnung geleistet, da sie allein die Rückzahlung des Darlehens schuldete. Dass zwischen den Klägern eine davon abweichende Vereinbarung über die Kostentragung getroffen wurde, hat das FG in seinem nicht mit einer Verfahrensrüge angefochtenen Urteil nicht festgestellt. Gegen eine solche Vereinbarung spricht zudem, dass der Kläger den fremdfinanzierten Gebäudeteil von der Klägerin anmieten wollte. Es erscheint wirtschaftlich wenig sinnvoll, dass er sich zugleich gegenüber der Klägerin verpflichten wollte, deren Darlehensschuld zurückzuzahlen. Der Kläger hat somit keine eigenen Aufwendungen hinsichtlich der Anschaffung des von ihm betrieblich genutzten Gebäudeteils getragen, so dass er nicht zur Vornahme der AfA berechtigt ist.

23 cc) Wie der Große Senat des BFH in seinem Beschluss in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782 ausdrücklich entschieden hat, ist bei der Zurechnung von Zahlungen von einem Oder-Konto gleichgültig, aus wessen Mitteln das Guthaben auf dem Konto stammt. Deshalb ist es --entgegen der Auffassung der Kläger-- unerheblich, dass es sich im vorliegenden Fall bei dem Oder-Konto um das Betriebskonto des Klägers handelte, über das seine betrieblichen Einnahmen und Ausgaben abgewickelt wurden. Entscheidend für den Betriebsausgabenabzug ist grundsätzlich nicht, ob Zahlungen von einem betrieblichen oder privaten Konto erfolgen, sondern ob sie i.S. des § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlasst sind. Dies ist vorliegend nicht der Fall, da mit den Zahlungen vom Oder-Konto die private Darlehensschuld der Klägerin getilgt wurde.

24 dd) Die auf die Praxisräume entfallenden abschreibungsfähigen Anschaffungskosten sind dem Kläger auch nicht nach den Grundsätzen der Drittaufwands-Rechtsprechung des BFH zuzurechnen. Drittaufwand liegt vor, wenn ein Dritter Kosten trägt, die durch die Einkunftserzielung des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Entsprechend ist Drittaufwand bei Anschaffungs- und Herstellungskosten gegeben, wenn ein Dritter sie trägt und das angeschaffte Wirtschaftsgut vom Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (Beschlüsse des Großen Senats des BFH in BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281; in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782). Im vorliegenden Fall hat die Klägerin jedoch mit den Zahlungen vom Oder-Konto keine Schuld des Klägers, sondern ihre eigenen Verbindlichkeiten aus dem Darlehen zur Anschaffung des vom Kläger betrieblich genutzten Gebäudeteils getilgt. Da die Klägerin die Aufwendungen für eigene Rechnung tätigte, können dem Kläger die Anschaffungskosten auch nicht im Wege des abgekürzten Vertragswegs zugerechnet werden. Auch wenn die Klägerin beabsichtigt hat, dem Kläger die Räumlichkeiten zur betrieblichen Nutzung zu überlassen, wollte sie diesem durch den Abschluss des Darlehensvertrags und die Zahlungen auf den Darlehensvertrag weder Geld noch die Anschaffungskosten der Praxisräume ganz oder teilweise zuwenden. Dies zeigt sich bereits daran, dass die Klägerin prinzipiell bestrebt war, mittels einer Vermietung an den Kläger selbst Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Dass dies aufgrund der steuerlichen Nichtanerkennung des Mietvertrags misslang, liegt in der Risikosphäre der Kläger und kann die Zurechnung der Anschaffungskosten über die Rechtsfigur des Drittaufwands nicht rechtfertigen.

25 c) Nach diesen Grundsätzen können auch die vom Kläger geltend gemachten Schuldzinsen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Auch diese wurden von dem gemeinschaftlichen Oder-Konto der Kläger gezahlt, so dass sie auf Rechnung der Klägerin als Darlehensschuldnerin geleistet wurden. Insoweit besteht kein Unterschied zu den Anschaffungs- oder Herstellungsaufwendungen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782). Der Kläger hat die Zinsaufwendungen danach nicht selbst getragen, so dass er sie bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht steuermindernd geltend machen kann. Die Schuldzinsen können aus den unter II.2.b cc ausgeführten Gründen auch nicht als Drittaufwand beim Kläger berücksichtigt werden, da sie von der Klägerin als Darlehensnehmerin aufgewendet wurden.

26 3. Auch die im Streitjahr von dem Kläger an die Klägerin geleisteten Mietzahlungen sind nicht als --vorweggenommene-- Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) steuerlich zu berücksichtigen. Da die Kläger an der steuerrechtlichen Anerkennung des Mietverhältnisses im Streitjahr nicht festgehalten haben, steht fest, dass die Mietzahlungen nicht dem steuerlich relevanten Bereich, sondern der privaten Sphäre (§ 12 EStG) zuzuordnen sind. Die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses in späteren Jahren führt nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung zu keiner anderen Beurteilung.

27 4. Ob die steuerliche Berücksichtigung der laufenden Kosten für die Praxisräume in Höhe von 6.068,40 € als Betriebsausgaben des Klägers in dem während des Revisionsverfahrens ergangenen Einkommensteueränderungsbescheid vom 21. März 2014 zu Recht erfolgte, kann wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots offenbleiben (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2016 IX R 2/16, BFHE 254, 260, BStBl II 2016, 901).

28 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 136 Abs. 1 FGO. Im Hinblick auf den Teilabhilfebescheid des FA und die daraus folgenden unterschiedlichen Streitwerte hat der Senat die Kostenentscheidung nach

Zeitabschnitten getroffen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 11. April 1991 V R 90/86, BFH/NV 1993, 56; vom 15. Juni 1988 II R 224/84, BFHE 153, 431, BStBl II 1988, 761; vom 6. Juni 1984 II R 184/81, BFHE 141, 333, BStBl II 1985, 261).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de