

Urteil vom 13. March 2018, IX R 22/17

Kein Abzug vom Nießbraucher getragener Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 82b EStDV nach dessen Tod durch den Eigentümer

ECLI:DE:BFH:2018:U.130318.IXR22.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStDV § 82b Abs 1, EStDV § 11d Abs 1 S 1, EStR R 21.1 Abs 6 S 2, EStG § 11 Abs 2, AO § 45, BGB § 566 Abs 1, BGB § 1056 Abs 1, BGB § 1061 S 1, BGB § 1922, FGO § 123 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 11. July 2017, Az: 7 K 7078/17

Leitsätze

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 abziehen .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12. Juli 2017 7 K 7078/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob die als Eheleute zusammenveranlagten Kläger und Revisionskläger (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 den lebenslangen Nießbrauch vor. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieser Objekte wurden weiter bei der Mutter erfasst.
- 3** Im Jahr 2013 wandte die Mutter für Erhaltungsaufwendungen am Objekt A-Straße 217.503 € auf. 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. Zur Finanzierung der Aufwendungen nahm die Mutter 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 Grundschuld 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 € valutierende Darlehen entrichtete der Kläger an die S. Er löste das von seiner Mutter 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 und Revisionsbeklagte (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 in Höhe 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. 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.
- 13** Die Klage wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab und führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (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 dafür eine gesetzliche 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** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 15** Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 9. Januar 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. Februar 2017 mit der Maßgabe zu ändern, dass Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b EStDV aus dem Jahr 2013 beim Objekt A-Straße in Höhe von 43.501 €, aus dem Jahr 2014 beim Objekt B-Straße in Höhe von 1.088 € und aus dem Jahr 2014 beim Objekt C-Straße in Höhe von 417 € abgezogen werden, hilfsweise, die Aufwendungen für die Erneuerung der Heizungsanlage im Jahr 2013 in dem Objekt A-Straße in Höhe von 167.776,59 € den Herstellungskosten zuzuordnen und entsprechende Absetzungen für Abnutzungen (AfA) zu berücksichtigen.
- 16** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass ein interpersoneller Übergang der von der Vorbehaltsnießbraucherin getragenen, aber nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b EStDV auf den Kläger als Eigentümer der vermieteten Objekte ausscheidet (siehe unter 1.). Der Hilfsantrag ist unzulässig (siehe unter 2.).
- 18** 1. Für den Abzug der von der Vorbehaltsnießbraucherin getragenen Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b EStDV bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung fehlt die hierfür erforderliche Rechtsgrundlage.
- 19** 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 Einkunftszielung genutzt wird (§ 82b Abs. 2 Satz 2 EStDV).
- 20** 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.

- 21** aa) Zwischen den Beteiligten steht zu Recht außer Streit, dass in der Person der Vorbehaltsnießbraucherin die Voraussetzungen für deren Wahlrechtsausübung gemäß § 82b Abs. 1 EStDV vorgelegen haben.
- 22** 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.; BFH-Beschluss vom 25. September 2017 IX S 17/17, BFH/NV 2017, 1603).
- 23** bb) Durch den Tod der Vorbehaltsnießbraucherin 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 Nießbraucherin als Vermieter in die sich aus dem Mietverhältnissen ergebenden Rechte und Pflichten ein. Nach dem Tod der Vorbehaltsnießbraucherin erzielte daher der Kläger die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Objekte.
- 24** cc) Es besteht indes keine gesetzliche Grundlage für einen interpersonellen Übergang des verbliebenen Teils der von der Vorbehaltsnießbraucherin getragenen Erhaltungsaufwendungen auf den Kläger.
- 25** (1) Die von der verstorbenen Nießbraucherin getragenen Erhaltungsaufwendungen haben zunächst die persönliche Leistungsfähigkeit der Mutter des Klägers gemindert. Unabhängig davon, ob und inwieweit der Kläger die Darlehen nach dem Tod der Nießbraucherin übernommen hat, setzt ein Übergang der verbleibenden intertemporal verteilten Erhaltungsaufwendungen der Erblasserin eine gesetzliche Grundlage voraus.
- 26** (2) Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von intertemporal verteilten Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b Abs. 1 EStDV nach dem Tod der Vorbehaltsnießbraucherin 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 Nießbrauchrechts).
- 27** (3) Die Regelung des § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV ermöglicht für die nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen weder in direkter Anwendung noch analog einen interpersonellen Übergang auf den Kläger.
- 28** (aa) Bei den nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, bemessen sich gemäß § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV die AfA nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre, zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten Herstellungskosten und nach dem Prozentsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des Wirtschaftsguts wäre.
- 29** (bb) Eine unmittelbare Anwendung des § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV scheidet im Streitfall bereits deshalb aus, weil lediglich der Übergang von steuerlich noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen in Streit steht. Eine andere Beurteilung folgt nicht aus dem Urteil des Senats vom 4. Oktober 2016 IX R 26/15 (BFHE 256, 27, BStBl II 2017, 343) zur Vornahme von AfA bei mittelbarer Grundstücksschenkung. Anders als im Streitfall ging es in jenem Urteil um die Berechtigung des Beschenkten, nach § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV AfA auf die vom Schenker getragenen Anschaffungskosten vorzunehmen.
- 30** (cc) Der Kläger kann die nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen auch nicht aufgrund einer analogen Anwendung des § 11d Abs. 1 EStDV in Anspruch nehmen.
- 31** Die für eine Analogie erforderliche planwidrige Regelungslücke des § 11d Abs. 1 EStDV für Fälle des § 82b EStDV besteht nicht. Zum einen regelt die Vorschrift des § 11d Abs. 1 EStDV lediglich die Bemessungsgrundlage und über den Hundertsatz den Abzugszeitraum, setzt aber, weil keine selbständige Anspruchsgrundlage für den Abzug von AfA, die Berechtigung des Rechtsnachfolgers zum Abzug der AfA bereits voraus (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.c dd; BFH-Urteil in BFHE 256, 27, BStBl II 2017, 343, Rz 12). Danach kann aus dieser Vorschrift auch nicht die Rechtsgrundlage für den Übergang und die Berechtigung des Klägers zum Abzug der von der Vorbehaltsnießbraucherin getragenen Erhaltungsaufwendungen abgeleitet werden.

- 32** Zum anderen ist in der als Personensteuer ausgestalteten Einkommensteuer 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 (siehe Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, dort unter D.III.6.b, Rz 87). Sie betrifft AfA, 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 AfA, 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. Wenn 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 hätte zuweisen wollen, dann hätte es zudem einer normativen zeitlichen Abgrenzung zwischen den der Vorbehaltsnießbraucherin in ihrem Todesjahr zuzurechnenden und den dem Eigentümer in diesem Veranlagungszeitraum anschließend zuzurechnenden Erhaltungsaufwendungen bedurft. Ansonsten wäre nicht geregelt, ob die Vorbehaltsnießbraucherin im Todesjahr sämtliche den Veranlagungszeitraum betreffenden Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b Abs. 1 EStDV, sie diese nur zeitanteilig bis zum Erlöschen des Nießbrauchs oder der Eigentümer sämtliche den Veranlagungszeitraum betreffenden Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b Abs. 1 EStDV geltend machen darf.
- 33** 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 (Kläger) zuzuweisen.
- 34** (4) Die von den Klägern begehrte interpersonelle Übertragung des Werbungskostenabzugs folgt im Streitfall auch nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge des Klägers als Alleinerbe.
- 35** Dass der Kläger mit dem Tod der Nießbraucherin auch in steuerlicher Hinsicht Vermieter geworden ist, beruht auf dem Erlöschen des Nießbrauchs und nicht auf der Gesamtrechtsnachfolge.
- 36** Im Übrigen wäre ein solcher Übergang auch 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 Nießbraucherin 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).
- 37** Auch wenn die Erblasserin eine andere Person als den Kläger als Erben eingesetzt hätte, wäre der Kläger als Eigentümer Vermieter geworden.

- 38** (5) Ein interpersoneller Übergang des verbliebenen Teils der Erhaltungsaufwendungen ergibt sich 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 der Auffassung der Finanzverwaltung nicht anwendbar, wenn --wie hier-- das die Grundlage der Einkünfteerzielung bildende Nießbrauchsrecht durch Tod des Nießbrauchers (Erblassers) endet.
- 39** (6) Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass der Kläger für das von der Nießbrauchberechtigten aufgenommene Darlehen gebürgt, eine Grundschuld 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 Grundschuldbestellung durch den Kläger sind ebenso wie die Ablösung des bisherigen und die Aufnahme des neuen Darlehens Vorgänge auf der Vermögensebene, die sich als solche nicht steuererhöhend oder -mindernd auswirken und keine interpersonelle Übertragung der von einem anderen Einkommensteuerrechtssubjekt getragenen Erhaltungsaufwendungen bewirken können.
- 40** 2. Der im Revisionsverfahren erstmals gestellte Hilfsantrag ist unzulässig.
- 41** Soweit die Kläger mit der Revision erstmals die Berücksichtigung der Aufwendungen für die Erneuerung der Heizungsanlage im Jahr 2013 in dem Objekt A-Straße in Höhe von 167.776,59 € als Herstellungskosten i.S. des § 255 des Handelsgesetzbuchs geltend machen, fehlt es an einer formellen Beschwerde. Ausweislich der Vorentscheidung und der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem FG hatten die Kläger in der Vorinstanz einen solchen Antrag nicht gestellt.
- 42** Eine über das erstinstanzliche Prozessziel hinausgehende Erweiterung kann im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden (§ 123 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das Wesen des Revisionsverfahrens besteht darin, die Rechtmäßigkeit einer gerichtlichen Entscheidung zu überprüfen. Eine solche Entscheidung liegt aber nur insoweit vor, als sie durch den Klageantrag begehrt worden war. Über ein Begehren, das erstmals in der Revisionsinstanz durch Erweiterung des Klageantrages anhängig gemacht wird, ist gerichtlich noch nicht entschieden, so dass es insoweit an einem Gegenstand der revisionsgerichtlichen Nachprüfung fehlt (vgl. BFH-Urteile vom 4. April 1974 IV R 7/71, BFHE 112, 331, BStBl II 1974, 522; vom 21. April 1983 IV R 217/82, BFHE 138, 292, BStBl II 1983, 532, und vom 12. September 1995 IX R 78/94, BFHE 178, 549, BStBl II 1996, 16).
- 43** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de