Urteil vom 10. November 2020, IX R 31/19

Abzug des beim Tod des Steuerpflichtigen noch nicht berücksichtigten Teils der Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b EStDV

ECLI:DE:BFH:2020:U.101120.IXR31.19.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 51 Abs 1 Nr 2 Buchst r DBuchst aa, EStDV § 11d, EStDV § 82b, EStG § 10d, EStG VZ 2016 , EStR 2012 R 21.1 Abs 6 S 2, EStR 2012 R 21.1 Abs 6 S 3

vorgehend FG Münster, 10. Oktober 2019, Az: 10 K 3350/18 E

Leitsätze

Hat der Steuerpflichtige größere Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV auf mehrere Jahre verteilt und verstirbt er innerhalb des Verteilungszeitraums, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungsjahr des Versterbens als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzusetzen (entgegen R 21.1 Abs. 6 Sätze 2 und 3 EStR 2012).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.10.2019 - 10 K 3350/18 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 82b der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) im Todesjahr 2016 (Streitjahr) in einer Summe beim Erblasser abziehbar sind oder die Verteilung nach § 82b EStDV beim Erben fortgeführt wird.

2 Der Ehemann der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) verstarb am 12.01.2016. Im Streitjahr wurde die Klägerin mit ihrem verstorbenen Ehemann zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3 Der verstorbene Ehemann der Klägerin war Eigentümer eines mit einem Zweifamilienhaus bebauten Grundstücks (ZFH). Aus diesem erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

4 Im Jahr 2012 hatte der verstorbene Ehemann Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 14.865,99 €, im Jahr 2014 in Höhe von 36.430,89 € und im Jahr 2015 in Höhe von 11.603,93 € verausgabt. Für diese Erhaltungsaufwendungen hatte der Verstorbene jeweils eine Verteilung auf fünf Jahre nach § 82b EStDV gewählt. Der im Streitjahr noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen belief sich zum Zeitpunkt des Todes auf 29.852,88 €.

5 Das ZFH ging mit dem Erbfall am 12.01.2016 auf die Erbengemeinschaft L über, an der die Klägerin beteiligt war. Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Erbengemeinschaft für das Streitjahr wurden keine Abzugsbeträge nach § 82b EStDV berücksichtigt.

6 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin für ihren verstorbenen Ehemann Einkünfte aus dem ZFH für den Zeitraum vom 01.01.2016 bis zum 12.01.2016 in Höhe von ./. 32.829 €. Als

Werbungskosten gab sie den zum Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigten Teil der Erhaltungsaufwendungen an.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte in dem Einkommensteuerbescheid für 2016 Erhaltungsaufwendungen lediglich in Höhe von 981,92 €, was dem auf den Monat Januar entfallenden Anteil der an sich für 2016 angefallenen Jahresbeträge entsprach. Die Restbeträge seien bei der Erbengemeinschaft L im Rahmen derer gesonderter und einheitlicher Feststellungen zu berücksichtigen. Die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV sei bei dieser fortzuführen.

8 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Sie machte geltend, dass im Streitjahr der noch nicht nach § 82b EStDV berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen abzuziehen sei.

9 Mit Einspruchsentscheidung vom 11.10.2018 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

10 Die von der Klägerin dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. In der in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 115 veröffentlichten Entscheidung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus: Im Streitjahr sei der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 82b EStDV als Werbungskosten abzuziehen. Von einem Steuerpflichtigen getragene Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 82b EStDV gingen bei seinem Tod nicht auf seine Erben als Gesamtrechtsnachfolger über und seien daher nicht bei diesen abziehbar. Der nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen sei vielmehr beim Erblasser im Veranlagungszeitraum seines Todes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar.

11 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von § 82b EStDV. Die Voraussetzungen für den sofortigen Abzug aller noch nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen seien nicht erfüllt. Habe der Steuerpflichtige das Wahlrecht des § 82b EStDV ausgeübt und sei die betreffende Steuerfestsetzung bestandskräftig geworden, sei er an die getroffene Wahl auch in den Folgejahren gebunden. Die Gesamtrechtsnachfolger träten in die Rechtsposition des Erblassers ein. Sie seien damit an die zuvor getroffene Wahl des Rechtsvorgängers gebunden. § 82b Abs.2 EStDV regele die Fälle der Veräußerung, Einbringung in ein Betriebsvermögen oder Aufgabe der Einkunftserzielung. Der Todesfall sei nicht geregelt. Es seien keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, dass der Verordnungsgeber der EStDV, hätte er eine gesonderte Regelung für den Erbfall getroffen, diese in gleicher Weise wie die vorgenannten Fälle getroffen hätte. Vielmehr könne aus dem Fehlen einer ausdrücklichen Regelung geschlossen werden, dass der Sachverhalt von den Grundsätzen der Gesamtrechtsnachfolge erfasst werden solle und der Rechtsnachfolger in die Rechtsposition des Erblassers eintrete. Im Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.03.2018 - IX R 22/17 (BFH/NV 2018, 824) sei es um die Rechtsnachfolge in einem Nießbrauchfall gegangen. Ein solcher Fall liege hier nicht vor.

12 Das FA beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist nicht begründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Das FG hat zutreffend erkannt, dass der im Zeitpunkt des Todes noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 29.852,88 € vom verstorbenen Ehemann der Klägerin im Streitjahr als Werbungskosten abzusetzen ist.

16 1. 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.

17 a) 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).

18 b) § 82b Abs. 1 EStDV hat zum Zweck, dem Steuerpflichtigen eine bessere Ausnutzung seiner Tarifprogression zu ermöglichen, indem er seine Erhaltungsaufwendungen interperiodisch besser verteilen kann (vgl. dazu Senatsurteil in BFH/NV 2018, 824, Rz 33; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 21 Rz 126; BTDrucks 3/1811, S. 13). Der Zweck dieser Regelung geht jedoch ins Leere, wenn infolge des Versterbens des Steuerpflichtigen eine weitere Ausnutzung seiner Tarifprogression nicht möglich ist. Mit dem Tod des Steuerpflichtigen endet die auf ihn als natürliche Person und Steuersubjekt bezogene Einkünfteerzielung. Eine weitere Berücksichtigung der nach § 82b Abs. 1 EStDV verteilten und noch nicht berücksichtigten Aufwendungen ist bei ihm nicht mehr möglich.

19 In der als Personensteuer ausgestalteten Einkommensteuer ist nur der Steuerpflichtige, der die Aufwendungen getragen hat, nach § 2 Abs. 1 EStG Zurechnungssubjekt der von ihm erzielten Einkünfte (a.A. Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Rz 160). Der bislang nicht berücksichtigte Teil der Aufwendungen kann daher nur im Veranlagungszeitraum des Versterbens berücksichtigt werden. Ansonsten kann die beim Steuerpflichtigen mit dem Abfluss der Aufwendungen erfolgte Minderung seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit nicht im Rahmen der ihn betreffenden Steuerveranlagungen abgebildet werden. Verstirbt der Steuerpflichtige innerhalb des Verteilungszeitraums nach § 82b EStDV, ist daher der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungszeitraum seines Versterbens als Werbungskosten abzusetzen.

20 c) Die steuerliche Situation ist im Todesfall vergleichbar mit den übrigen ausdrücklich in § 82b Abs. 2 EStDV genannten Fällen. Nach § 82b Abs. 2 Satz 1 EStDV ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung des Gebäudes als Werbungskosten abzusetzen. Gleiches gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird (§ 82 Abs. 2 Satz 2 EStDV). § 82 Abs. 2 EStDV geht mithin davon aus, dass vom Veranlagungszeitraum der Veräußerung, der Einbringung in ein Betriebsvermögen oder des Wegfalls der Nutzung des Gebäudes zur Einkunftserzielung (z.B. wegen Selbstnutzung) an die weitere Berücksichtigung der nach § 82b Abs. 1 EStDV verteilten und noch nicht berücksichtigten Aufwendungen nicht mehr möglich ist (für den Fall der Veräußerung vgl. BFH-Urteil vom 07.08.1990 - VIII R 223/85, BFH/NV 1991, 294, unter 1.e, Rz 28). Allen diesen Fällen ist gemeinsam, dass eine Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anschließend in der Person des Steuerpflichtigen nicht mehr möglich ist (vgl. den Abzug bejahend für den Fall des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung das Senatsurteil vom 24.11.1992 - IX R 138/89, BFHE 170, 316, BStBl II 1993, 432).

21 2. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG im Streitfall zu Recht erkannt, dass der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen vom verstorbenen Ehemann der Klägerin im Veranlagungsjahr 2016 als Werbungskosten abzusetzen ist.

22 a) Zwischen den Beteiligten steht zu Recht außer Streit, dass in der Person des verstorbenen Ehemanns die Voraussetzungen für die Wahlrechtsausübung gemäß § 82b Abs. 1 EStDV vorgelegen haben. Wer als Eigentümer eines Mietwohngrundstücks --wie im Streitfall der verstorbene Ehemann der Klägerin-- 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. Senatsurteile vom 14.11.1989 - IX R 110/85, BFHE 159, 442, BStBl II 1990, 462, Rz 12, und in BFH/NV 2018, 824, Rz 19).

23 b) Mit dem Tod des Ehemanns der Klägerin endete bei diesem die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und die Erben traten als Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) anstelle des verstorbenen Ehemanns als Vermieter in die sich aus dem Mietverhältnissen ergebenden Rechte und Pflichten ein. Nach dem Tod des Ehemanns erzielten daher die Erben als Erbengemeinschaft die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objekts. Die vom verstorbenen Ehemann getragenen Erhaltungsaufwendungen und bei diesem abgeflossenen Aufwendungen haben dessen persönliche Leistungsfähigkeit sofort gemindert und sind daher spätestens im Veranlagungszeitraum des Versterbens als Werbungskosten abziehbar.

24 3. Für den vom FA geltend gemachten Übergang des nicht berücksichtigten Teils der vom verstorbenen Ehemann

getragenen Erhaltungsaufwendungen auf die Erbengemeinschaft besteht keine gesetzliche Grundlage.

25 a) Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von Erhaltungsaufwendungen i.S. von § 82b Abs. 1 EStDV nach dem Tod des Erblassers auf den Eigentümer existiert nicht. Auch eine analoge Anwendung anderer Vorschriften wie z.B. § 11d EStDV scheidet aus. Dies hat der Senat mit Urteil in BFH/NV 2018, 824 in Bezug auf das Erlöschen eines Vorbehaltsnießbrauchs entschieden. Daran hält er auch für den hier streitigen Fall der Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall fest.

26 b) Die vom FA angenommene Übertragung des Werbungskostenabzugs ergibt sich insbesondere nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge hinsichtlich des Vermietungsobjekts. Erblasser und Erbe sind verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen, deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechtssubjekt zugerechnet werden (ausführlich Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Daraus ergibt sich, dass die bei dem verstorbenen Ehemann bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf die Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und von diesen nicht als Werbungskosten von den selbst erzielten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen sind (so auch Drüen in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 21 Rz B 383).

27 c) Schließlich ermöglicht auch R 21.1 Abs. 6 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR 2012) keinen Übergang der Erhaltungsaufwendungen. 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.

28 aa) 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 28.11.2016 - GrS 1/15, BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, Rz 107). Zum anderen fehlt es auch an einer gesetzlichen Grundlage für eine Verwaltungsvorschrift, die einen solchen Übergang der vom verstorbenen Ehemann getragenen Aufwendungen auf die Erben ermöglichen würde. Im Wege von Verwaltungserlassen dürfen die Finanzbehörden keine Ausnahmen von der gesetzlich vorgesehenen Besteuerung zulassen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393, unter Rz 91).

29 bb) Die Richtlinienregelung erscheint zudem überholt. Sie hatte ihren Sinn in Veranlagungszeiträumen, in denen nach der Rechtsprechung des BFH die Fortführung eines steuerlichen Verlustvortrags des Erblassers bei den Erben möglich war (zur Aufgabe dieser Rechtsprechung vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Hatte der Erblasser den Abzug der Aufwendungen im Jahr der Verausgabung vorgenommen, ging ein dadurch ggf. entstandener und nicht ausgenutzter vortragsfähiger Verlust nach § 10d EStG auf die Erben über. Das gleiche sollte im Fall der Verteilung von größeren Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV gelten. Mit der Änderung der Rechtsprechung zur Vererblichkeit des Verlustabzugs nach § 10d EStG in der Folge der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608 ist der Rechtsgrund für die Regelung in R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR 2012 entfallen.

30 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de