

Urteil vom 25. März 2026, X R 23/24

Kein Übergang der Abzugsbeträge nach § 10f EStG auf den Erben

ECLI:DE:BFH:2026:U.250326.XR23.24.0

BFH X. Senat

EStG § 10f Abs 4 S 3, EStDV 2000 § 11d Abs 1 S 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 2, AO § 45 Abs 1 S 1, AO § 183a Abs 1 S 1, AO § 183, EStG § 10f Abs 1, EStG § 10f Abs 2, EStG § 10e Abs 5 S 3, FGO § 48a Abs 1 Nr 2 Buchst b, AO § 183a Abs 2 S 1 Nr 1, EStG VZ 2018

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 24. Juli 2024, Az: 1 K 903/21

Leitsätze

Verstirbt der Steuerpflichtige, der Aufwendungen zur Erhaltung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmals gemäß § 10f Abs. 1 oder Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) getragen hatte, vor Ablauf des zehnjährigen Abzugszeitraums, geht die Abzugsberechtigung grundsätzlich nicht auf den Erben über (Anschluss an den zum verbleibenden Verlustvortrag ergangenen Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Soweit § 10f Abs. 4 Satz 3 i.V.m. § 10e Abs. 5 Satz 3 EStG für zusammenveranlagte Ehegatten etwas anderes vorsieht, handelt es sich um eine nicht verallgemeinerungsfähige Ausnahmeregelung.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 24.07.2024 - 1 K 903/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Eltern (V und M) des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) waren jeweils zur Hälfte Eigentümer eines Grundstücks mit aufstehendem Gebäude, bei dem es sich um ein Baudenkmäl handelt. Sie sanierten das Gebäude umfassend. Die untere Denkmalschutzbehörde bestätigte in mehreren Bescheinigungen, dass in den Jahren 2009 bis 2015 geleistete Arbeiten mit Aufwendungen von insgesamt 1.421.041,70 € zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmäl oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich seien. Nach den Ausführungen des Finanzgerichts (FG) nutzten die Eltern des Klägers und auch der Kläger selbst das Gebäude seit 2016 zu eigenen Wohnzwecken. V und M nahmen Abzugsbeträge nach § 10f des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch.
- 2** Im Jahr 2017 verstarb V. Erben wurden M zu 32/100, der Kläger zu 45/100 und die Schwester (S) des Klägers zu 23/100. Mit notariell beurkundetem Grundstückserbauseinandersetzungsvertrag übertrugen M und S ihre von V übergebenen Anteile an dem Objekt noch im Jahr 2017 auf den Kläger, auf den danach ein hälftiger Miteigentumsanteil entfiel.
- 3** Mit dem angefochtenen Bescheid vom 07.10.2020 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) den wie Sonderausgaben abziehbaren Betrag "nach § 10f EStG" --ob Abs. 1 oder Abs. 2 dieser Vorschrift angewendet werden sollte, lässt sich weder dem Feststellungsbescheid noch den Bescheinigungen der Denkmalschutzbehörde entnehmen-- für die Grundstücksgemeinschaft für 2018 abweichend von der eingereichten Feststellungserklärung auf 52.886 € fest. Das FA teilte diesen Betrag mit 52.886 € auf M und mit 0 € auf den Kläger auf. Der maximale

Abzugsbetrag betrage zwar 105.772 €. Der Gesamtrechtsnachfolger könne aber die Abzugsbeträge des Erblassers nicht fortführen.

- 4 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das FG führte zur Begründung aus (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2025, 853), es fehle an einer gesetzlichen Grundlage für einen interpersonellen Übergang der Abzugsbeträge auf den Kläger als Erben. Zwar trete der Gesamtrechtsnachfolger nach § 1922 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und § 45 der Abgabenordnung (AO) grundsätzlich in einem umfassenden Sinne sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) habe aber entschieden, dass ein Verlustvortrag nicht auf den Erben übergehe (Beschluss vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608). Dies sei auf die wie Sonderausgaben abziehbaren Beträge nach § 10f EStG übertragbar. Der Kläger selbst habe keine Aufwendungen getragen, sondern V als Dritter. Die Berücksichtigung von Drittaufwand sei dem Einkommensteuerrecht aber fremd. § 11d der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) sei als eine vom Regelsystem abweichende Ausnahmegesetzvorschrift nicht anwendbar, da diese Regelung nur die Absetzungen für Abnutzung (AfA) betreffe, § 10f EStG aber keine AfA-Vorschrift sei.
- 5 Mit seiner Revision rügt der Kläger, das FG habe die zu § 10d EStG ergangene Rechtsprechung des Großen Senats des BFH fehlerhaft auch auf § 10f EStG übertragen. Zudem verweise § 10f Abs. 4 Satz 3 EStG hinsichtlich des Objektverbrauchs unter anderem auf § 10e Abs. 5 Satz 2 und 3 EStG. Danach könne ein Ehegatte im Erbfall die auf den hinzuerworbenen Miteigentumsanteil entfallenden Beträge weiterhin abziehen. Diese Regelung hätte keinen Anwendungsbereich, wenn die Auffassung des FG richtig wäre, dass ein Gesamtrechtsnachfolger keine Möglichkeit habe, den Abzugsbetrag fortzuführen. Ihre Bedeutung bestehe vielmehr darin, für den überlebenden Ehegatten den Objektverbrauch auszuschließen.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 29.11.2021 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Beträgen nach § 10f EStG vom 07.10.2020 dahingehend zu ändern, dass sowohl der insgesamt festgestellte Abzugsbetrag als auch der auf den Kläger entfallende Anteil um 23.799 € erhöht wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Es hält das angefochtene Urteil für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 10 1. Das FG hat die Frage der Zulässigkeit der Klage offengelassen und ausgeführt, die Klage sei "jedenfalls" unbegründet. Tatsächlich war die Klage zulässig.
- 11 a) Sind mehrere Steuerpflichtige Eigentümer eines Gebäudes, ordnet § 10f Abs. 4 Satz 3 EStG an, dass § 10e Abs. 7 EStG sinngemäß anzuwenden ist. Danach können die Abzugsbeträge gesondert und einheitlich festgestellt werden. Hierauf sind die für die gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (heute § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden.
- 12 b) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung können (Gewinn-)Feststellungsbescheide im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (BFH-Urteil vom 11.07.2024 - IV R 18/22, BFHE 285, 29, BStBl II 2024, 765, Rz 11). Bei der Feststellung des Gesamtgewinns und der Verteilung dieses Gewinns handelt es sich um unterschiedliche Streitgegenstände (BFH-Urteil vom 02.05.1984 - VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820, unter II.4.).
- 13 c) Vorliegend sind sowohl die Höhe des gesamten Abzugsbetrags als auch der auf den Kläger entfallende Anteil angefochten. Der Kläger muss die Höhe des gesamten Abzugsbetrags anfechten, weil er die Feststellung eines um

23.799 € erhöhten Gesamtbetrags begehrt. Darüber hinaus muss er die Verteilung des Abzugsbetrags anfechten, weil er erreichen möchte, dass dieser Erhöhungsbetrag, der seiner Erbquote entspricht, allein ihm zugerechnet wird.

- 14** d) Die Klagebefugnis bestimmt sich im Streitfall bereits nach § 48 FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditwertmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411). Diese Regelung ist am 01.01.2024 in Kraft getreten (Art. 36 Abs. 3 des Kreditwertmarktförderungsgesetzes) und gilt damit auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klageverfahren (ausführlich BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, BStBl II 2025, 122, Rz 25).
- 15** e) In Bezug auf die Verteilung des Abzugsbetrags ist der Kläger nach § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO klagebefugt. Denn soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt, ist jeder klagebefugt, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird.
- 16** f) Hinsichtlich des festgestellten gesamten Abzugsbetrags richtet sich die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO, da die Grundstücksgemeinschaft (Bruchteilsgemeinschaft) eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung ist (§ 14a Abs. 3 Nr. 1 AO). Hiernach (Buchst. a) kann grundsätzlich der Klagebefugte im Sinne des § 48 Abs. 2 FGO Klage erheben; wenn ein solcher nicht vorhanden ist, ist jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter klagebefugt, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte (Buchst. b). Nach § 48 Abs. 2 Satz 1 FGO ist der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte im Sinne des § 183a Abs. 1 Satz 1 AO klagebefugt. Dies ist der von den Feststellungsbeteiligten einer nichtrechtsfähigen Personenvereinigung bestellte gemeinsame Empfangsbevollmächtigte.
- 17** aa) Vorliegend hatten die Mitglieder der Grundstücksgemeinschaft in ihrer dem FA übermittelten Feststellungserklärung ihren heutigen Prozessbevollmächtigten zum gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, wobei in dem dortigen Erklärungsvordruck, der vor dem Inkrafttreten des § 183a AO eingereicht worden ist, noch § 183 AO genannt ist.
- 18** bb) Allerdings ist § 183a Abs. 1 AO insoweit nicht anzuwenden, als der Finanzbehörde bekannt ist, dass die Personenvereinigung nicht mehr besteht (§ 183a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Der Kläger ist aufgrund Vertrages vom 11.03.2019 Alleineigentümer des Grundstücks geworden. Damit ist die Grundstücksgemeinschaft aufgelöst worden. Aufgrund der am 16.04.2019 im FA eingegangenen Veräußerungsanzeige sowie des in den Steuerakten abgehefteten Grundbuchauszugs vom 07.07.2020 war dies dem FA auch bekannt.
- 19** cc) Der Senat kann offenlassen, ob § 48 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 FGO für den Fall des § 183a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO, der die Nichtanwendung des § 183a Abs. 1 AO anordnet, dahingehend auszulegen ist, dass dann kein Klagebefugter nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 2 FGO i.V.m. § 183a Abs. 1 Satz 1 AO vorhanden ist und daher die Auffangregelung des § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b FGO gilt --wozu der Senat neigt--, oder ob auch in diesen Fällen ausschließlich der ursprünglich bestellte gemeinsame Empfangsbevollmächtigte klagebefugt ist, da die Klage in beiden Fällen zulässig wäre. Im erstgenannten Fall wäre der Kläger selbst klagebefugt; für diesen ist die Klage nach dem Wortlaut des Rubrums der Klageschrift auch erhoben worden. Im letztgenannten Fall wäre hingegen der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte klagebefugt, der in seiner Eigenschaft als Prozessbevollmächtigter die Klage erhoben hat. Die Klageschrift wäre dann rechtsschutzgewährend dahingehend auszulegen, dass der Prozessbevollmächtigte selbst als Kläger anzusehen wäre.
- 20** dd) Zwar wäre im erstgenannten Fall grundsätzlich das andere Mitglied der ehemaligen Grundstücksgemeinschaft (M) notwendig beizuladen (BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447, Rz 24). Dies gilt jedoch nicht, wenn das andere Mitglied unter keinem denkbaren Gesichtspunkt steuerrechtlich betroffen sein kann (BFH-Urteil vom 06.03.1990 - VIII R 28/84, BFHE 160, 140, BStBl II 1990, 558, unter 2., m.w.N.). Dies ist hier der Fall, da der Kläger die Erhöhung des insgesamt festgestellten Betrags nur deshalb begehrt, um diesen sich allein zurechnen zu lassen, und ausgeschlossen ist, dass auch M --zu deren Gunsten bereits ihr Anteil von 50 % am höchstmöglichen Gesamtbetrag festgestellt ist-- hiervon profitieren könnte.
- 21** 2. Zu Recht hat das FG die Klage als unbegründet angesehen. In den Fällen des § 10f EStG tritt der Gesamtrechtsnachfolger desjenigen, der die begünstigten Aufwendungen getragen hat, nicht in die Abzugsberechtigung ein.
- 22** a) 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 % wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h oder des § 7i EStG vorliegen. Gleiches gilt gemäß

§ 10f Abs. 2 Satz 1 EStG für Erhaltungsaufwand, der an einem eigenen Gebäude entsteht und nicht zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehört, wenn die Voraussetzungen des § 11a Abs. 1 i.V.m. § 7h Abs. 2 oder des § 11b Satz 1 oder 2 i.V.m. § 7i Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 EStG vorliegen.

- 23** b) Der für Gebäude, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, geltende § 10f EStG selbst enthält --im Gegensatz zu den Sondervorschriften des § 6 Abs. 3 EStG und des § 11d Abs. 1 EStDV, die auf den Bereich der Einkunftserzielung beschränkt sind (vgl. zu § 11d Abs. 1 EStDV noch unten c cc)-- keine Regelung für den Fall, dass der Steuerpflichtige, der die Aufwendungen getragen hat, vor Ablauf des gesetzlichen Verteilungszeitraums verstirbt. Diese Frage ist daher nach allgemeinen rechtlichen, insbesondere steuerrechtlichen und einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen.
- 24** aa) Zivilrechtlich geht gemäß § 1922 Abs. 1 BGB mit dem Tod einer Person deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über. Für das Steuerschuldverhältnis bestimmt § 45 Abs. 1 Satz 1 AO, dass bei Gesamtrechtsnachfolge die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger übergehen. Die ständige BFH-Rechtsprechung versteht diese Regelung über ihren Wortlaut hinaus dahingehend, dass der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in einem umfassenden Sinne sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers eintritt. Davon sind nur höchstpersönliche Verhältnisse und unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpfte Umstände ausgenommen, wobei für die Bestimmung des höchstpersönlichen Charakters einer steuerrechtlichen Rechtsposition die hierfür einschlägigen materiell-rechtlichen Normen und Prinzipien des jeweiligen Einzelsteuergesetzes maßgeblich sind (zum Ganzen Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.I.; aus jüngerer Zeit BFH-Urteil vom 10.02.2021 - IV R 38/19, BFHE 272, 160, Rz 27).
- 25** bb) Der Große Senat des BFH hat in Bezug auf den verbleibenden Verlustvortrag nach § 10d Abs. 4 EStG entschieden, dass dieser nicht auf den Erben übergeht (umfassend zum Folgenden BFH-Beschluss vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.). Denn die Einkommensteuer ist eine Personensteuer und erfasst die im Einkommen zu Tage tretende Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person. Sie wird daher vom Grundsatz der Individualbesteuerung und vom Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit beherrscht. Nach § 2 Abs. 1 EStG ist die einzelne natürliche Person das Zurechnungssubjekt der von ihr erzielten Einkünfte. Die persönliche Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf die Lebenszeit einer Person; sie endet mit deren Tod. 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. Es entspricht allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts, dass ein Steuerpflichtiger Aufwendungen und Verluste eines Dritten nicht abziehen kann.
- 26** Wenn das Einkommensteuerrecht ausnahmsweise im Widerstreit zu seiner personalen Struktur eine interpersonelle Übertragung bestimmter steuerlicher Verhältnisse des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger anordnet, geschieht dies im Wege ausdrücklicher gesetzlicher Sonderregelungen. So hat der Rechtsnachfolger bei der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils die Buchwerte fortzuführen (§ 6 Abs. 3 EStG). Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, bemessen sich die AfA des Rechtsnachfolgers nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers (§ 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV). Auch beim unentgeltlichen Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften werden bestimmte Verhältnisse des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger zugerechnet (§ 17 Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 5 EStG), ebenso im Rahmen der privaten Veräußerungsgeschäfte (§ 23 Abs. 1 Satz 3 EStG). Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen existiert insoweit nur in Bezug auf den Einzelrechtsnachfolger eine gesetzliche Regelung (§ 20 Abs. 4 Satz 6 EStG). Alle diese Sondervorschriften sind aber auf bestimmte Teilbereiche der Einkunftserzielung beschränkt; für die einkommensteuerrechtlichen Subventionsnormen finden sich derartige Regelungen hingegen nicht.
- 27** cc) Der BFH hat seine Rechtsprechung zum grundsätzlichen Nichteintritt des Erben in einkommensteuerrechtliche Positionen des Erblassers nachfolgend auf weitere Vorschriften übertragen, die den Vortrag von Aufwand zum Gegenstand haben, so auf den Vortrag nicht ausgenutzter Spenden nach § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG (Senatsurteil vom 21.10.2008 - X R 44/05, BFH/NV 2009, 375) und den Vortrag negativer ausländischer Einkünfte nach § 2a Abs. 1 EStG (BFH-Urteil vom 23.10.2019 - I R 23/17, BFHE 267, 316, BStBl II 2021, 138). Auch die Möglichkeit der Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen über mehrere Veranlagungszeiträume (§ 82b Abs. 1 EStDV) geht nicht auf den Erben über; vielmehr ist der vom Erblasser in den Veranlagungszeiträumen nach seinem Tod nicht mehr ausnutzbare Betrag in analoger Anwendung der Sonderregelung des § 82b Abs. 2 EStDV im Rahmen der letzten

Veranlagung des Erblassers abzuziehen (BFH-Urteil vom 10.11.2020 - IX R 31/19, BFHE 271, 212, BStBl II 2021, 474).

- 28** dd) Die Frage, ob auch die durch § 10f EStG ermöglichte Verteilung bestimmter privater Aufwendungen eine höchstpersönliche Position ist, die daher nicht auf den Erben übergehen kann, wird vom größeren Teil der Literatur bejaht (umfassend BeckOK EStG/Ebner, 23. Ed. 01.11.2025, EStG § 10f Rz 17.2; ferner Brandis/Heuermann/Vogel, § 10f EStG Rz 17; Schmidt/Kulosa, EStG, 45. Aufl., § 10f Rz 7 a.E., Rz 12 a.E.; Dathe/Schilde in Bordewin/Brandt, § 10f EStG Rz 7; Bleschick in Lademann, EStG, § 10f EStG Rz 11; KKB/Eckardt, § 10f EStG, 11. Aufl., Rz 11; Biergans, FinanzRundschau 1990, 133, 137; Koller, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1990, 128, 130; Klein, DStR 2016, 1399, 1403; Krauß, DStR 2019, 1185, 1190; zustimmend zur Vorinstanz Ebner, juris PraxisReport Steuerrecht 26/2025 Anm. 2; Bergan, DStR kurzgefasst 2025, 214; ausführlich Bergan, NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht 2025, 2718), von einigen Autoren jedoch verneint (Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10f EStG Rz 7 a.E.: Anwendung der für AfA geltenden Grundsätze; Schindler in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 10f Rz 14; Lüdemann in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 10f Rz B 12; Kratzsch in Frotscher/Geurts, EStG, § 10f Rz 3; abgeschwächt ["erscheint vertretbar"] Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 24. Aufl., § 10f Rz 3 a.E.).
- 29** ee) Der Senat schließt sich der mehrheitlichen Literaturauffassung an. Dies beruht entscheidend auf den Erwägungen, die dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.) zugrunde liegen. Der durch § 10f EStG für abziehbar erklärte Aufwand mag zwar eine --weit verstandene-- wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des die Aufwendungen tragenden Erblassers gemindert haben. Die Leistungsfähigkeit des Erben, der keine eigenen Aufwendungen für das Objekt hatte, sondern dem es unentgeltlich zugefallen ist, ist jedoch nicht gemindert. Daher ist nicht nur keine Rechtsgrundlage, sondern auch kein Sachgrund für den Abzug von Aufwand, den ein Dritter getragen hatte, beim Rechtsnachfolger ersichtlich. Wie bereits ausgeführt, sind die punktuellen einkommensteuerrechtlichen Sondervorschriften über die Zurechnung bestimmter Verhältnisse des Rechtsvorgängers an den Rechtsnachfolger auf den Bereich der Einkunftserzielung beschränkt. Vorliegend geht es jedoch um die Anwendung einer Subventionsnorm, die systematisch außerhalb der Einkunftserzielung steht. Dass es sich bei § 10f EStG um eine personenbezogene Steuervergünstigung handelt, folgt sowohl aus der Formulierung des Abs. 1 ("Der Steuerpflichtige" kann Aufwendungen abziehen) als auch --und vor allem-- aus der in § 10f Abs. 3 EStG angeordneten ausdrücklich personenbezogen formulierten Objektbeschränkung.
- 30** c) Dem stehen die vom Kläger vorgebrachten Argumente nicht entgegen.
- 31** aa) Die vom Kläger im Klage- und Revisionsverfahren angeführten Belege für einen Übergang der Abzugsbeträge nach § 10e EStG und § 7 des Fördergebietsgesetzes (FördG) auf den Erben (zu § 10e EStG Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25.10.1990, BStBl I 1990, 626, Tz. 25; zu § 7 FördG FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 22.06.2005 - 4 K 498/03, rechtskräftig) haben für die heutige Auslegung des § 10f EStG schon deshalb keine Bedeutung, weil sie aus der Zeit vor der Rechtsprechungsänderung durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) datieren, der die Beurteilung der einkommensteuerrechtlichen Folgen eines Erbfalls außerhalb des Anwendungsbereichs spezialgesetzlicher Sonderregelungen auf eine neue systematische Grundlage gestellt hat. Der Kläger hatte sich zwar darauf berufen, die Maßstäbe des genannten Urteils des FG des Landes Brandenburg gälten fort, dies aber mit der Objektbezogenheit des § 7 FördG begründet, die aus den unter II.2.b ee genannten Gründen in § 10f EStG gerade fehlt. Dem darüber hinaus von der Klägerin angeführten Urteil des FG Baden-Württemberg vom 08.03.2010 - 10 K 2706/08 (EFG 2010, 1409, rechtskräftig) lässt sich keine tragende Aussage zur Gesamtrechtsnachfolge entnehmen.
- 32** bb) Im Ergebnis greift auch der im Ausgangspunkt beachtliche Verweis des Klägers auf § 10f Abs. 4 Satz 3 i.V.m. § 10e Abs. 5 Satz 3 EStG nicht durch. Nach dieser Regelung kann, wenn Eigentümer der Wohnung zunächst der Steuerpflichtige und sein Ehegatte sind und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG vorliegen und ein Ehegatte infolge Erbfalls einen Miteigentumsanteil an der Wohnung hinzugewirbt, dieser Ehegatte die auf diesen Anteil entfallenden Abzugsbeträge weiter in der bisherigen Höhe abziehen. Der Kläger ist der Ansicht, dass diese Regelung keinen Anwendungsbereich mehr hätte, wenn nach einem Erbfall der Gesamtrechtsnachfolger von vornherein nicht zur Fortführung des Abzugs des Erblassers berechtigt wäre.
- 33** Richtig ist, dass die Auslegung einer Norm dahingehend, dass sie keinen Anwendungsbereich mehr hat, zu vermeiden ist (Senatsurteil vom 09.04.2025 - X R 11/21, BStBl II 2025, 655, Rz 40, m.w.N.). So verhält es sich hier aber nicht.
- 34** (1) Mit dem BFH-Beschluss vom 17.12.2007 - GrS 2/04 (BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) ist aus der Vorschrift des

§ 10e Abs. 5 Satz 3 EStG, auch i.V.m. § 10f Abs. 4 Satz 3 EStG, die zunächst nur den Objektverbrauch betraf, eine für die Vererblichkeit der Abzugsmöglichkeit konstitutive Sonderregelung geworden. Mit dem Wortlaut ist dieses Verständnis ohne Weiteres vereinbar. Der Umstand, dass der Gesetzgeber in Kenntnis des Beschlusses des Großen Senats an der Fortführung der Abzugsmöglichkeit durch den zusammenveranlagten erbenden Ehegatten nichts geändert hat, spricht dafür, dass er eine auf Ehegatten beschränkte Ausnahme von der fehlenden Vererblichkeit dieser Abzugsmöglichkeit in seinen Willen aufgenommen hat.

- 35** (2) Zudem werden zusammenveranlagte Eheleute, wie es § 26b EStG vorsieht, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, im Anwendungsbereich des sonderausgabenähnlichen Tatbestands des § 10f EStG gemeinsam als *ein* Steuerpflichtiger behandelt. Dann könnte der überlebende Ehegatte, der den Anteil des verstorbenen Ehegatten an dem Objekt hinzuerwirbt und es weiterhin zu eigenen Wohnzwecken nutzt, unproblematisch den Abzug in der bisherigen Höhe fortsetzen.
- 36** (3) Vorliegend geht es indes um die Fortführung des Abzugs durch ein Kind des Erblassers. Hierauf erstreckt sich der Anwendungsbereich der für Eheleute geltenden gesetzlichen Sonderregelung nicht.
- 37** cc) § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV ist weder unmittelbar noch analog auf die Abzugsbeträge nach § 10f EStG anwendbar.
- 38** (1) Nach dieser Regelung bemessen sich die AfA bei den nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, 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.
- 39** Der Begriff der AfA (in gleichen Jahresbeträgen) ist in § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG dahingehend definiert, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen ist, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt. Dies zeigt, dass AfA nur auf Wirtschaftsgüter vorgenommen werden können, die zur Erzielung von Einkünften verwendet werden.
- 40** (2) Die durch § 10f EStG begünstigten Wirtschaftsgüter werden aber nicht zur Erzielung von Einkünften genutzt. Daher verweist § 10f Abs. 1 EStG nicht auf die Vorschriften über die AfA (und damit auch auf § 11d EStDV), sondern enthält Abzugsbeträge eigener Art. Auch der Umstand, dass hier nicht die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung des Objekts verteilt werden, sondern lediglich 90 % dieser Kosten, zeigt, dass es sich nicht um eine AfA-Vorschrift handeln kann.
- 41** (3) Auch eine analoge Anwendung des § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV kommt nicht in Betracht. Zur näheren Begründung verweist der Senat auf die Ausführungen im BFH-Urteil vom 13.03.2018 - IX R 22/17 (BFH/NV 2018, 824, Rz 30 ff., ergangen zu § 82b EStDV), denen er sich in vollem Umfang anschließt.
- 42** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de