
Datum: 15.04.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 422/15 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0415.4K422.15E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Kläger sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erzielte in den Streitjahren 2012 und 2013 u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. 2

Die Mutter der Klägerin, Frau M, übertrug dieser im Wege dervorweggenommenen Erbfolge das Grundstück A-Straße 1 in B-Stadt mitaufstehendem, zu Wohnzwecken vermieteten Einfamilienhaus und behielt sich einlebenslängliches Nießbrauchsrecht vor (§ 5 des notariellen Übertragungsvertrags vom 3. November 2006). Dabei ist vereinbart, dass M als Nießbraucherin während der Dauer des Nießbrauchs alle Lasten des Grundstücks trägt, die sonst die Klägerin als Eigentümerin tragen müsste, insbesondere auch die Kosten außerordentlicher Ausbesserungen und Erneuerungen. 3

M ließ im Rahmen der Vermietung des Objekts im Jahr 2010 auf eigene Rechnung die Heizungsanlage erneuern und im Jahr 2011 u.a. neue Fenster einbauen; auf die einschlägigen in den Akten befindlichen Belege wird Bezug genommen. Für die angefallenen Erhaltungsaufwendungen beantragte sie, diese gem. § 82b der Einkommensteuereinführungsvorschriften (EStDV) auf drei Jahre zu verteilen. Entsprechend wurde in den Einkommensteuerfestsetzungen 2010 und 2011 gegenüber M 4

verfahren.

Mit notariellem Vertrag vom 11. Mai 2012 bekundeten die Klägerin und M Übereinstimmung darüber, dass (u.a.) aus § 5 des Übertragungsvertrages keine Rechte mehr resultieren sollten, und hoben die Nießbrauchsbelastung des Grundstücks auf. 5

In den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre machte die Klägerin u.a. den Abzug der von M bis zum Zeitpunkt der Aufhebung des Nießbrauchs noch nicht abgezogenen Erhaltungsaufwendungen als Rechtsnachfolgerin im Rahmen der nunmehr von ihr als Eigentümerin erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend und zwar für 2012 - zeitanteilig für acht Monate - 6.279 Euro aus den Aufwendungen der M aus 2010 und 2011 sowie für 2013 6.982 Euro aus den Aufwendungen der M aus 2011. 6

In den Einkommensteuerfestsetzungen für 2012 und 2013, auf die sämtlich Bezug genommen wird, erkannte der Beklagte diese Werbungskosten nicht an und wies die u.a. deshalb erhobenen Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück. Die Klägerin sei nicht berechtigt, die originär von M getragenen Werbungskosten bei den von ihr selbst nach Wegfall des Nießbrauchs erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen. Bei Beendigung eines unentgeltlich bestellten Nießbrauchs sei nach § 82b EStDV verteilter Erhaltungsaufwand der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Beendigung abzuziehen (Verweis auf Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 30. September 2013, BStBl I 2013, 1184). Die Klägerin erziele als Eigentümerin des Objekts nach dem Erlöschen des Nießbrauchs Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung allein auf der Grundlage ihres Eigentums, nicht aber auf der Grundlage des erloschenen Nießbrauchs. Es handele sich nicht um einen Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge, weil das Nießbrauchsrecht endgültig untergegangen sei. 7

Mit der Klage erhalten die Kläger ihr Begehren aufrecht. Sie verweisen darauf, dass § 82b EStDV keine Regelung für eine Rechtsnachfolge enthalte. Das Finanzgericht (FG) Münster habe im Urteil vom 4. Mai 1994 (11 K 495/90 E, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1994, 1088) entschieden, dass im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs durch den neuen Grundstückseigentümer die bisher noch nicht in Ansatz gebrachten und verteilten Erhaltungsaufwendungen durch den Rechtsnachfolger (hier die Klägerin) im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung berücksichtigt werden könnten. Es könne dahingestellt bleiben, ob der Erwerb durch Verzicht des Nießbrauchs oder unentgeltlich gegen Zahlung einer dauernden Last erfolgt sei. Das BMF-Schreiben vom 30. September 2013 enthalte keine weitere Begründung. 8

Die Kläger beantragen, 9

die Einkommensteuerfestsetzung für 2012 in der Fassung des Bescheides vom 6. Mai 2014 sowie der Einspruchsentscheidung vom 13. Januar 2015, und die Einkommensteuerfestsetzung für 2013 in der Fassung des Bescheides vom 31. Juli 2015, dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung weitere Werbungskosten für 2012 i.H.v. 6.279 Euro und für 2013 i.H.v. 6.982 Euro berücksichtigt werden, 10

hilfsweise für den Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen, 13

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen	14
Zu Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung.	15
Der Beklagte hat unter dem 31. Juli 2015 für 2013 einen geänderten Einkommensteuerbescheid erlassen (§ 68 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	16
Der Senat hat in der Sache am 15. April 2016 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	17
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e	18
Die Klage ist unbegründet.	19
Die angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen für 2012 und 2013 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Für den Abzug der geltend gemachten Werbungskosten fehlt es aufseiten der Klägerin an einer Rechtsgrundlage. Eine (intersubjektive) Übertragung von nach § 82b EStDV verteiltem Erhaltungsaufwand ist nicht zulässig.	20
1. Die im Streit stehenden Aufwendungen sind der Klägerin nicht selbst entstanden. Vielmehr hat die M als seinerzeitige Nießbraucherin sie in den Jahren 2010 und 2011 in der geltend gemachten Höhe getragen (vgl. § 9 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes- EStG -).	21
2. Für die von den Klägern angestrebte Fortführung des nach § 82b EStDV zeitlichgestreckten Werbungskostenabzugs der M, fehlt es - jedenfalls für den Fall der hiervorliegenden Einzelrechtsnachfolge - an einer rechtlichen Grundlage (ebenso Drüen in Kirchhof/Mellinghoff/Söhn, § 21 EStG, Rn. 383; (wohl auch) FG Hamburg vom 19. Mai 1999 II 356/98 (rkr./Juris); a.A. FG Münster, Urteil vom 4. Mai 1994 11 K 495/90 E, EFG 1994, 1088; R 21.1 Abs. 6 Sätze 2 und 3 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR), von Reden in Littmann/Bitz/Pust, § 21 EStG, Rn. 321, Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Anhang, Anm. 20; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG, Rn 347; Schmidt/Kulosa, EStG, § 21 Rn. 126; Lindberg in Frotscher, § 21 EStG, Rn 190; bejahend für Fälle der Gesamtrechtsnachfolge: FG München, Urteil vom 22. April 2008 13 K 1870/05, Juris; abhängig von der Zustimmung des Rechtsvorgängers: Meyer, BB 1982, 854, 858).	22
a) Zwischen den Beteiligten steht zunächst zu Recht außer Streit, dass in der Person der M die Voraussetzungen für deren Wahlrechtsausübung gem. § 82b Abs. 1 EStDV vorgelegen haben.	23
aa) Auch der Vorbehaltsnießbraucher kann - wie im Streitfall M - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen. Der Nießbraucher kann für selbstgetragene Erhaltungsaufwendungen Werbungskosten jedenfalls dann abziehen, wenn er aufgrund vertraglicher Vereinbarung - wie im Streitfall M aufgrund der notariellen Vereinbarung vom 3. November 2006 - hierzu verpflichtet ist; bei größeren Reparaturaufwendungen kann er diese zudem nach § 82b EStDV intertemporal verteilen (vgl. BFH-Urteil vom 14. November 1989 IX R 110/85, BStBl II 1990, 462).	24
bb) Gem. § 82b Abs. 1 EStDV kann der Steuerpflichtige - abweichend von § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG (sog. Abflussprinzip) - größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die - wie im Streitfall - im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen.	25

- cc) Bei den betreffenden Aufwendungen der M - die im Streitfall unstrittig auf ein zu Wohnzwecken vermietetes Objekt i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG entfallen sind - handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen. Hiervon gehen die Beteiligten - nach Erörterung in der mündlichen Verhandlung - übereinstimmend aus und der Senat sieht weder rechtliche noch tatsächliche Gründe, diese Einschätzung der Beteiligten in Zweifel zu ziehen. Es bestehen keine tragfähigen Anhaltspunkte für das Vorliegen von Herstellungskosten, insbesondere nicht für eine „wesentliche Verbesserung“ i.S. § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches, zumal ausweislich eines in der Akte befindlichen Mietvertrages die Miete im Rahmen eines neuen Vertragsabschlusses anlässlich eines Mieterwechsels im Jahr 2012 unverändert belassen wurde und daher nichts für einen wesentlich erhöhten Gebrauchswert spricht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 3. Dezember 2002 IX R 64/99, BFHE 201, 148, BStBl II 2003, 590). Des Weiteren hat der Beklagte für die betreffenden Aufwendungen im Rahmen der Steuerfestsetzung gegenüber M- freilich ohne Bindungswirkung für das hiesige Verfahren - die Behandlung nach § 82b EStDV gewährt und im Rahmen der hier streitigen Steuerfestsetzung 2012 wegen der Erhaltungsaufwendungen am 9. Januar 2014 einen Außendiensttermin durchgeführt. Weitere Ermittlungen durch den Senat waren danach nicht veranlasst. 26
- An die „Größe“ der Aufwendungen sind keine überzogenen Anforderungen zu stellen. Der Vorschrift unterfallen Aufwendungen, die - wie im Streitfall - über normale laufende Aufwendungen hinausgehen (vgl. Drüen in Kirchhof/Mellinghoff/Söhn, § 21 Rn. B 380 sowie Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Anhang, Anm. 20; s. auch BFH-Urteil vom 27. Oktober 1992 IX R 66/91, BStBl II 1993, 591: Einbau zweier Fenster für 1440 DM genügte). Damit ist im Streitfall auch die Position mit der geringsten Höhe (387,72 Euro) noch zur Verteilung auf die von M gewählten drei Jahre zuzulassen. 27
- b) Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von nach diesen Vorgaben intertemporal verteiltem Erhaltungsaufwand auf einen Einzelrechtsnachfolger existiert - insbesondere in § 82b Abs. 2 EStDV - nicht. R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR enthält eine (norminterpretierende) Verwaltungsvorschrift, die im Text von § 82b EStDV keine Grundlage findet und im Rahmen der Steuerfestsetzung nicht zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2014 X R 29/13 BFH/NV 2015, 790). Es besteht auch kein übergeordneter einkommensteuerrechtlicher Grundsatz, nach dem ein Einzelrechtsnachfolger mit dem Einrücken in die (zivilrechtliche) Rechtsstellung des Rechtsvorgängers - hier aufgrund der Aufhebung des Nießbrauchs und der damit einhergehenden Legalzession des Mietvertrags gem. §§ 1056, 566 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) - auch dessen steuerliche Vergünstigungen weiterführen könnte (vgl. BFH-Urteil vom 4. Dezember 1991 X R 89/90, BStBl II 1992, 295, BFHE 166, 346 zur analogen Anwendung von § 11d EStDV im Fall von § 10e EStG). Da kein Fall einer Gesamtrechtsnachfolge vorliegt (§ 1922 BGB, § 45 der Abgabenordnung), bedarf es hierzu keiner weiteren Erörterung. 28
- c) Für eine analoge Anwendung der Regelung in § 11d EStDV ist kein Raum. Weder lässt § 82b EStDV eine (planwidrige) Lückenhaftigkeit erkennen, noch sind die den Vorschriften zugrunde liegenden Konstellationen hinreichend vergleichbar. 29
- aa) Eine planwidrige Regelungslücke kann der Verordnung bereits deshalb nicht unterstellt werden, weil der Gesetzgeber die Situation einer Übertragung des Gebäudes, dessentwegen § 82b Abs. 1 EStDV angewendet wurde, bei der Regelung offenkundig vor Augen hatte. Gem. § 82b Abs. 2 Satz 1 EStDV wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums - anders als im Streitfall (entgeltlich, vgl. Kister in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 EStG Anhang, Anm. 20) - veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands 30

im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. Das Gleiche gilt im Übrigen nach Satz 2 der Vorschrift, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird. Diese Regelungen zeugen davon, dass sich der Verordnungsgeber mit der Frage der Beendigung der Nutzung des Gebäudes durch den Steuerpflichtigen befasst hat (vgl. auch BFH-Urteile vom 11. Mai 1993 IX R 14/91, Juris, und vom 24. November 1992 IX R 138/89, BFHE 170, 316, BStBl II 1993, 432, zum Ende der Nutzungswertbesteuerung). Darüber hinaus bekräftigt die zum Teil für Zwecke einer Analogie herangezogene Vorschrift des § 11d EStDV, dass der Verordnungsgeber gerade die Situation einer unentgeltlichen Übertragung im Blick gehabt hat.

In diesem Zusammenhang kann auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung der (erstmaligen) Ermächtigungsgrundlage für § 82b EStDV - § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r EStG a.F. (heute § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Doppelbuchst. aa EStG) - ausdrücklich auf die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 28. November 1958 VI 293/56 U, BStBl III 1959, 94, BFE 68, 237) reagierte, der die Verteilungsregelung als solche im Hinblick auf die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung beanstandet hatte (vgl. Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1960, Bundestagsdrucksache (BTDrs) III/1811, S. 13). Bei der „Wiedereinführung“ des § 82b EStDV durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29. Dezember 2003 (BStBl I 2003, 3076, vgl. Bericht des Haushaltsausschusses vom 16. Oktober 2003, BTDrs 15/1751, S. 6), die mit der bis zum Jahr 1998 geltenden Vorgängervorschrift (aufgehoben durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BStBl I 1999, 402) im Kern übereinstimmte, hätte es sich daher aufgedrängt, die hierzu ergangenen Verwaltungsanweisungen einzusehen. Hierin war zuletzt in R 157 Abs. 2 Satz 2 EStR 1997 bereits eine Regelung zur unentgeltlichen Rechtsnachfolge enthalten. Dass der Verordnungsgeber gleichwohl keine entsprechende Überleitungsregelung getroffen hat, kann daher auch angesichts dieser Zusammenhänge nicht als (korrekturbedürftiges) Versehen angesehen werden. Auch der Zweck des § 82b EStDV, eine den steuerlichen Interessen des Steuerpflichtigen angepasste Aufwandsverteilung zu ermöglichen (vgl. nochmals Entwurf eines Steueränderungsgesetz 1960, BTDrs III/1811, S. 13 sowie BFH-Urteil vom 27. Oktober 1992 IX R 152/89, BStBl II 1993, 589), erzwingt keine andere Würdigung. Er ist für die Lösung der Frage einer interpersonellen Aufwandsverlagerung vielmehr unergiebig.

Darüber hinaus unterscheidet der Gesetzgeber durchaus selbst zwischen der Behandlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten (§§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, 7 EStG) auf der einen Seite und (größeren) Erhaltungsaufwendungen (§§ 9 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 2, 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Doppelbuchst. aa EStG, § 82b EStDV) auf der anderen Seite, sodass auch von daher eine differierende Regelungslage nicht unüblich wäre. Hätte der Gesetzgeber einen Gleichklang bei der interpersonellen Überleitung beabsichtigt, wäre daher zu erwarten gewesen, dass er die (entsprechende) Anwendung des § 11d EStDV, wie er es im Übrigen auch für Absetzungen für Substanzverringerung und erhöhte Absetzungen getan hat (§ 11d Abs. 1 Satz 3 EStDV), auf die vorliegende Konstellation erstreckt hätte.

Schließlich ist im Blick zu behalten, dass ohne die von der Klägerin begehrte interpersonelle Übertragung des Werbungskostenabzugs auch keine untragbare Regelungslage vorliegt, die der Gesetz-/Verordnungsgeber keinesfalls angeordnet haben kann. Denn ohne die Übertragung bleibt es dabei, dass der Werbungskostenabzug (in vollen Umfang) weiterhin der M zusteht, und folglich die Besteuerung weiterhin dem - das Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit konkretisierende - Kostentragungs- und Subjektsteuerprinzip folgt (dies hervorhebend auch BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608 zur Vererblichkeit des Verlustabzuges nach §

10d EStG). Die Durchbrechung dieser tragenden Strukturprinzipien des EStG im Rahmen einer Rechtsverordnung hätte nach alledem einer ausdrücklichen Anordnung bedurft.

bb) Im Übrigen sind die von § 11d EStDV und § 82b EStDV erfassten Konstellationen aber auch nicht derart ähnlich, dass eine (Rechtsfolgen-)Übertragung zwingend erscheint. Zwar mag man annehmen, dass sich Absetzungen für Abnutzung - § 11d EStDV - und Erhaltungsaufwendungen - § 82b EStDV - in der Rechtsqualität nicht unterscheiden (so Blümich/Schallmoser, § 21 EStG, Rn 347). Es ist allerdings zu berücksichtigen, dass sich die gesetzliche Handhabung dieser - vom Gesetzgeber selbst vorgegebenen - grundlegenden Kategorien durchaus unterscheidet. § 82b EStDV räumt dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht über die Verteilung von Werbungskosten ein. Während der Steuerpflichtige seine Verhältnisse folglich im Rahmen des § 82b EStDV (einschließlich der Vornahme des Übertragungsaktes selbst) gestalten und planen kann, sieht § 7 EStG eine zwingende Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten vor. Hinzu kommt, dass der Veranlassungszusammenhang bei den Absetzungen für Abnutzung jeweils „phasengleich“ korrespondiert, wohingegen für den Abzug der Erhaltungsaufwendungen der Veranlassungszusammenhang nur im Zeitpunkt ihrer Verausgabung maßgeblich ist und auf dieser Grundlage eine Verteilung des (gespeicherten) Werbungskostenbetrages zugelassen wird. Mit anderen Worten liegt anders als bei der „atypischen“ Regelung des § 11d EStDV (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) kein Fall einer sog. gespaltenen Tatbestandsverwirklichung vor, weil sämtliche Voraussetzungen der Einkünfteerzielung und des Werbungskostenabzugs bereits in der Person der M erfüllt waren. Danach kommt es auch insofern nicht in Betracht, die § 11d EStDV im Übrigen nur zugrunde liegende - nicht aber dort enthaltene (vgl. BFH-Urteil vom 7. Februar 2012 IX R 27/10, BFH/NV 2012, 736) - Überleitungsregelung auf den § 82b EStDV zu übertragen.

3. Nach diesen Darlegungen kann offenbleiben, ob in der Aufhebung des Nießbrauchs überhaupt ein solcher Fall unentgeltlicher Rechtsnachfolge zu sehen wäre (so FG Münster, Urteil in EFG 1994, 1088), was zum Teil - unbeschadet der in dieser Konstellation gezogenen Parallele zu § 11d EStDV, vgl. dazu BMF-Schreiben vom 30. September 2013, BStBl I 2013, 1184, Rn. 45 ff. - abgelehnt wird (etwa BMF-Schreiben vom 30. September 2013, BStBl I 2013, 1184, Rn. 43, 22; FG Hamburg vom 19. Mai 1999 II 356/98 (rkr./Juris); Kister, in Herrmann/Heuer/Raupach, § 11 Anhang, Rn. 20). Keiner Entscheidung bedarf ferner, wie mit dem verbleibenden Resteraufwand nach der Nutzungsbeendigung aufseiten der M zu verfahren ist.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 36

5. Die Revision war mit Blick auf die zitierte finanzgerichtliche Rechtsprechung sowie auch den Standpunkt der Finanzverwaltung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO). 37

Haferkamp Dr. Reddig Dr. Böwing-Schmalenbrock 38