
Datum: 11.10.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3350/18 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:1011.10K3350.18E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2016 vom 6.3.2019 wird die Einkommensteuer auf 0 € festgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV in einer Summe beim Erblasser abziehbar sind oder die Verteilung nach § 82b EStDV beim Erben fortgeführt wird. | 2 |
| Der Ehemann der Klägerin (Herr B L) verstarb am xx.1.2018. Im Streitjahr 2016 wird die Klägerin noch mit ihrem verstorbenen Ehemann zusammen veranlagt. | 3 |
| Der verstorbene Ehemann der Klägerin war Eigentümer eines mit einem Zweifamilienhaus bebauten Grundstücks (C-str. ..., D). Aus diesem erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die untere Wohnung (115 qm = 59 % der Gesamtfläche) war seit 2012 vermietet. Die Miete lag unter der ortsüblichen Miete. Der entgeltliche Teil i.S.v. § 21 Abs. 2 | 4 |

EStG wurde im Jahr 2012 mit 60 % und im bzw. ab dem Jahr 2015 mit 47,5 % ermittelt. Die obere Wohnung (80 qm = 41 % der Gesamtfläche) war zunächst im Rahmen eines Nießbrauchs unentgeltlich überlassen. Seit Februar 2014 war die Wohnung vermietet.

Das Objekt ging mit dem Erbfall auf die Erbengemeinschaft L über. Diese bestand aus der Klägerin (6/12), Frau E L (2/12), Frau F G (2/12) und Herrn H L (2/12). 5

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin für ihren verstorbenen Ehemann Einkünfte aus dem vorgenannten Objekt für den Zeitraum vom 1.1.2016 bis zum xx.1.2016, und zwar i.H.v. ./32.829 €. Als Werbungskosten gab sie die nicht verbrauchten Beträge von Erhaltungsaufwendungen an, welche ihr verstorbener Ehemann in den Vorjahren verausgabt und für die er jeweils nach § 82b EStDV eine Verteilung auf mehrere Jahre beantragt hatte. Die angegebenen Abzugsbeträge beliefen sich auf zusammen 33.318 €. Zudem gab sie weitere Werbungskosten von zusammen 681 € an. 6

Den Erhaltungsaufwendungen lagen die folgenden Sachverhalte zugrunde: 7

Im Jahr 2012 hatte der verstorbene Ehemann der Klägerin Erhaltungsaufwendungen von zusammen 14.866 € verausgabt, welche zu 10.878 € allein die dort vermietete untere Wohnung und zu 3.988 € die Haustür und damit beide Wohnungen betrafen. Im Jahr 2014 hatte er Erhaltungsaufwendungen von zusammen 36.430 € verausgabt, welche ausschließlich die obere Wohnung betrafen. Im Jahr 2015 hatte er Erhaltungsaufwendungen von zusammen 11.603 € verausgabt, welche beide Wohnungen betrafen. Für die vorgenannten Erhaltungsaufwendungen hatte der verstorbene Ehemann der Klägerin jeweils eine Verteilung auf fünf Jahre nach § 82b EStDV gewählt. 8

Die Erhaltungsaufwendungen aus dem Jahr 2012 von zusammen 14.866 € wurden in den Veranlagungen der Jahre 2012 bis 2015 wie folgt berücksichtigt (s. die Übersicht in den Steuerakten): 9

2012: 1.785 € (14.866 € / 5 Jahre = 2.974 € x 60 % = 1.785 €) 10

2013: 1.503 € (10.878 € / 5 Jahre = 2.176 € x 60 % = 1.306 €, 11

3.988 € / 5 Jahre = 798 € x 25 % = 197 €) 12

2014: 1.506 € (wie 2013, nur 197 € aufgerundet zu 200 €) 13

2015: 1.785 € (wie 2012) 14

Die Erhaltungsaufwendungen aus dem Jahr 2014 von zusammen 36.430 € wurden in den Veranlagungen der Jahr 2014 und 2015 wie folgt berücksichtigt (s. die Übersicht in den Steuerakten): 15

2014: 7.286 € (36.430 € / 5 Jahre) 16

2015: 7.286 € 17

Die Erhaltungsaufwendungen aus dem Jahr 2015 von zusammen 11.603 € wurden in der Veranlagung des Jahres 2015 wie folgt berücksichtigt (s. die Übersicht in den Steuerakten): 18

2015: 1.602 € 19

20

(11.603 € / 5 Jahre = 2.321 €, 2.321 € x 59 % x 47,5% = 650 €, 2.321 € x 41 % = 952 €)

Die Klägerin gab in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2016 die abzuziehenden Werbungskosten aus den o.g. Erhaltungsaufwendungen wie folgt an: 21

Erh.-Aufwand	abziehbare WK lt. StErkl.	
14.866 € (2012)	2.176 €	23
36.430 € (2014)	21.858 €	24
11.603 € (2015)	<u>9.284 €</u>	25
33.318 €		26

Ihre Einkünfte aus der Erbengemeinschaft nach ihrem verstorbenen Ehemann gab die Klägerin in der Einkommensteuererklärung mit 24.980 € an. Nach dem Vorbringen der Beteiligten wurde für die Erbengemeinschaft eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr durchgeführt. Der Anteil der Klägerin wurde hierbei mit 24.947 € festgestellt. Der Feststellungsbescheid ist bestandskräftig. Ein zunächst bestehender Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Es wurden keine Einsprüche gegen den Bescheid eingelegt. Nach dem Vorbringen der Klägerin wurden im Rahmen der Erbengemeinschaft keine Abzugsbeträge nach § 82b EStDV geltend gemacht und im Feststellungsbescheid auch keine solchen berücksichtigt. 27

Der Beklagte (das Finanzamt –FA--) teilte der Klägerin mit Schreiben vom 8.5.2018 mit, dass es im Streitjahr 2016 im Rahmen der Einkünfte ihres verstorbenen Ehemanns nicht die o.g. erklärten Beträge und auch nicht die an sich für 2016 angefallenen Jahresbeträge berücksichtigen werde. Vielmehr werde es lediglich den auf den Monat Januar entfallenden Anteil der an sich für 2016 angefallenen Jahresbeträge berücksichtigen (mit 1/12). Es ergaben sich so die folgenden Beträge: 28

Erh.-Aufwand	Jahresbetrag 2016	davon 1/12	
14.866 € (2012)	2.176 €	181,33 €	30
36.430 € (2014)	7.286 €	607,17 €	31
11.603 € (2015)	2.321 €	<u>193,42 €</u>	32
981,92 €			33

Die sich dann ergebenden Restbeträge seien bei der Erbengemeinschaft im Rahmen der dortigen gesonderten und einheitlichen Feststellungen zu berücksichtigen. Die Verteilung der Erhaltungsaufwendungen nach § 82b EStDV sei bei dieser fortzuführen. 34

Unter dem Datum vom 18.5.2018 erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für 2016, dem es einen Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO beifügte. In dem Bescheid berücksichtigte das FA die Erhaltungsaufwendungen mit den o.g. Beträgen. Die Einkünfte aus der Erbengemeinschaft setzte es wie erklärt an. 35

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Sie machte geltend, dass die o.g. Erhaltungsaufwendungen in der Weise zu berücksichtigen seien, dass im Streitjahr die 36

vollständigen nach § 82b EStDV noch nicht verbrauchten Restbeträge abzuziehen seien.

Unter dem Datum vom 27.6.2018 erließ das FA einen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2016, mit dem es zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. Die Änderungen betrafen hier nicht relevante Punkte. 37

Während des Einspruchsverfahrens berechnete das FA abweichende Beträge für die seiner Auffassung nach im Streitjahr 2016 abziehbaren Anteile der o.g. Erhaltungsaufwendungen. Es bezog hierbei nunmehr die o.g. Umstände ein, wonach die Aufwendungen die beiden Wohnungen in unterschiedlichem Umfang betrafen und die untere Wohnung teilentgeltlich vermietet war. Es ergaben sich so die folgenden Beträge: 38

Erh.-Aufwand	Jahresbetrag 2016	davon 1/12	
14.866 € (2012)	1.584,18 €	132 €	39
	(10.878 € / 5 Jahre = 2.176 € x 47,5 % = 1.033,60 €,		40
	3.989 € x 59 % / 5 Jahre x 47,5 % = 223,58 €,		41
	3.989 € x 41 % / 5 Jahre = 327 €)		42
36.430 € (2014)	7.286 €	608 €	43
11.603 € (2015)	1.602 €	133 €	44
	(2.321 € x 59 % x 47,5 % = 650,46 €,		45
	2.321 € x 41 % = 951,61 €)		46
	873 €		47
			48

Das FA wies die Klägerin zunächst mit Schreiben vom 17.7.2018 auf seine abweichende Ermittlung hin. Des Weiteren wies es darauf hin, dass an sich auch die weiteren geltend gemachten Werbungskosten nach den o.g. Grundsätzen aufzuteilen seien. Die Beteiligten kamen dann aber überein, dass das FA auf eine Änderung bzw. Verböserung des Bescheids wegen Geringfügigkeit verzichtet. 49

Mit Einspruchsentscheidung vom 11.10.2018 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Es führte aus, die Erhaltungsaufwendungen seien bei dem verstorbenen Ehemann nicht mit ihrem vollständigen verbliebenen Abzugsvolumen, sondern nur zeitanteilig mit 1/12 des Jahresbetrags für 2016 zu berücksichtigen. Die Erbengemeinschaft als Rechtsnachfolgerin könne den Abzug nach Maßgabe von § 82b EStDV fortführen. Aus § 82b Abs. 2 EStDV ergebe sich nichts anderes. Die Regelung betreffe den Fall der Veräußerung des Objekts und ordne dort den Abzug des vollständigen bisher noch nicht berücksichtigten Teils des Erhaltungsaufwands an. Dem stehe jedoch der Fall einer unentgeltlichen Übertragung nicht gleich, wozu auch der im Streitfall in Rede stehende Erbfall gehöre. R 21.1 Abs. 6 EStR gehe für unentgeltliche Übertragungen davon aus, dass der Abzug nach § 82b EStDV vom Rechtsnachfolger fortgeführt wird. Die Entscheidung des BFH vom 13.3.2018 (IX R 22/17) besage nichts anderes. Sie sei zu einem Fall des Nießbrauchs ergangen, so dass der Sachverhalt nicht mit demjenigen des Streitfalls vergleichbar sei. Zudem sei das Urteil nicht amtlich bzw. im Bundessteuerblatt veröffentlicht und daher von der Finanzverwaltung nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden. 50

Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Klage. Sie macht geltend, bei ihrem verstorbenen Ehemann seien im Streitjahr die vollständigen noch nicht verbrauchten Restbeträge der Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV abzuziehen. Die anderslautende Auffassung der Finanzverwaltung in R 21.1 Abs. 6 EStR sei unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 13.3.2018 (IX R 22/17) und des BFH-Beschlusses vom 25.9.2017 (IX S 17/17) nicht zutreffend. Eine ausdrückliche Regelung für die Überleitung von nach § 82b EStDV noch nicht abgezogenen Erhaltungsaufwendungen auf den Rechtsnachfolger im Falle eines Erbfalls gebe es nicht. Vielmehr habe der Ordnungsgeber einen Sofortabzug für einen anderen Fall ausdrücklich angeordnet, nämlich für den Fall der Veräußerung. Es sei davon auszugehen, dass eine solche Regelung für den Erbfall nicht erforderlich gewesen sei, weil die Verfahrensweise hier offensichtlich sei. Die Überleitung auf den Rechtsnachfolger ergebe sich auch nicht aus der Gesamtrechtsnachfolge. Eine solche Überleitung wäre auch mit dem Grundsatz der Individualbesteuerung unvereinbar (Hinweis auf BFH-Urteil vom 13.3.2017 IX R 22/17). Vielmehr werde durch die vollständige Berücksichtigung bei dem Erblasser gewährleistet, dass die Besteuerung nach dem Kostentrags- und Subjektsteuerprinzip erfolge, welches die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit konkretisiere.	51
Während des Klageverfahrens erließ das FA unter dem Datum vom 6.3.2019 einen weiteren Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2016. Geändert wurde hierbei der Einkünfteanteil der Klägerin aus der Erbgemeinschaft (statt der bisher erklärungsgemäß übernommenen 24.980 € wurde der im Feststellungsverfahren berücksichtigte Betrag von 24.947 € angesetzt).	52
Die Klägerin beantragt,	53
den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 6.3.2019 dahingehend zu ändern, dass für die Erhaltungsaufwendungen aus 2012 statt des Betrags von 181,33 € ein Betrag von 2.176 €, für die Erhaltungsaufwendungen aus 2014 statt des Betrags von 607,17 € ein Betrag von 21.858 € und für die Erhaltungsaufwendungen aus 2015 statt des Betrags von 193,42 € ein Betrag von 9.284 € als Werbungskosten berücksichtigt wird.	54
Das FA beantragt,	55
die Klage abzuweisen.	56
Das FA verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. Es führt zudem nochmal aus, dass es an die Regelung in R 21.1 Abs. 6 EStR gebunden sei.	57
E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e	58
Die Klage hat Erfolg.	59
I. Gegenstand der vorliegenden Klage ist ausschließlich der Einkommensteuerbescheid 2016, soweit dieser gegenüber der Klägerin ergangen ist. Soweit die Klägerin ihre Klage auch „als Rechtsnachfolgerin“ ihres verstorbenen Ehemannes erhoben hat, haben die Beteiligten diese in der mündlichen Verhandlung für erledigt erklärt, nachdem das FA die entsprechend gefasste Einspruchsentscheidung insoweit aufgehoben hat. Daraufhin hat der Senat diesen Teil des Verfahrens abgetrennt (s. genauer zu den sich hieraus ergebenden Folgen die Ausführungen im Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 11.10.2019).	60

II. Der von der Klägerin angefochtene Einkommensteuerbescheid 2016 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Die Klägerin macht zu Recht geltend, dass im Streitjahr bei den Einkünften ihres verstorbenen Ehemannes aus der Vermietung des in Rede stehenden Objekts die noch nicht verbrauchten Beträge der Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV als Werbungskosten abzuziehen sind. 62

Der BFH ist in seinem Urteil vom 13.3.2018 (IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824, s. auch BFH-Beschluss vom 25.9.2017 IX S 17/17, BFH/NV 2017, 1603) davon ausgegangen, dass von einem Steuerpflichtigen getragene Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV bei seinem Tod nicht auf seinen oder seine Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen und dann bei diesen abziehbar sind. Der verbliebene Teil der Erhaltungsaufwendungen sei vielmehr beim Erblasser im Veranlagungszeitraum seines Todes bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Dem FA ist zwar darin zuzustimmen, dass die vorgenannte Entscheidung des BFH zu einem Fall ergangen ist, in dem die dortige Erblasserin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Vorbehaltsnießbraucher erzielt hat. Es handelt sich damit letztlich um einen anderen Sachverhalt als er dem vorliegenden Streitfall zugrunde liegt. Allerdings hat der BFH in der Begründung seines Urteils ausdrücklich auch allgemein dazu ausgeführt, welche Folgen der Tod eines Steuerpflichtigen auf von ihm zuvor getragene, aber noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV hat. 63

Im Einzelnen hat der BFH zunächst zur Frage des Übergangs von nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV von der dortigen verstorbenen Vorbehaltsnießbraucherin auf den Eigentümer ausgeführt, dass ein solcher nicht möglich sei. § 82b EStDV selbst enthalte keine Regelung, welche einen solchen Übergang vorsehe. § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV sei nicht unmittelbar anwendbar, da er lediglich den Übergang von AfA-Beträgen, nicht aber von Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV betreffe. Die Regelung sei auch nicht analog anzuwenden. § 11d Abs. 1 EStDV sei eine atypische Regelung, nach der ausnahmsweise und entgegen der personalen Anknüpfung der Einkommensteuer bereits in der Person des Rechtsvorgängers begründete Besteuerungsmerkmale beim unentgeltlichen Rechtsnachfolger fortwirkten. Er betreffe mit der abziehbaren AfA Aufwendungen, bei denen die Verteilung auf mehrere Jahre zwingend sei und zudem einem regelmäßig über einen längeren Zeitraum eintretenden tatsächlichen Wertverzehr entspreche. Demgegenüber könne beim Erhaltungsaufwand nur ausnahmsweise nach § 82b EStDV eine Verteilung gewählt werden. Der Aufwand entstehe hier wirtschaftlich gleichwohl sofort. Auch der Normzweck des § 82b EStDV sei auf die Person des Steuerpflichtigen zugeschnitten. Er könne durch die Verteilung die Tarifprogression besser ausnutzen. Das gebiete es nicht, verbliebene Erhaltungsaufwendungen übergehen zu lassen. 64

Des Weiteren hat der BFH in seiner Entscheidung zu der Frage ausgeführt, ob sich etwas anderes daraus ergebe, dass der dortige Kläger nicht nur Eigentümer des Grundstücks war, an welchem der Vorbehaltsnießbrauch bestand, sondern zudem als Erbe der Gesamtrechtsnachfolger der vorherigen Vorbehaltsnießbraucherin. Hierzu hat der BFH zum einen ausgeführt, dass der dortige Kläger mit dem Tod der Nießbraucherin in steuerlicher Hinsicht Vermieter geworden sei, beruhe auf dem Erlöschen des Nießbrauchs und nicht auf der Gesamtrechtsnachfolge. Zum anderen hat er aber ausgeführt, ein solcher Übergang der nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV wäre auch mit dem der Einkommensteuer zugrunde liegenden Grundsatz der Individualbesteuerung und dem Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit unvereinbar. Erblasser und Erbe seien verschiedene Rechtssubjekte, die jeweils für sich zur Einkommensteuer herangezogen 65

werden und deren Einkünfte getrennt ermittelt und dem jeweiligen Einkommensteuerrechtssubjekt zugewiesen würden. Aus diesen Grundsätzen folge, dass die beim Erblasser bis zu seinem Tod nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen und dieser sie nicht als Werbungskosten von seinen eigenen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehen könne.

Schließlich hat der BFH zu den beim bisherigen Steuerpflichtigen eintretenden Folgen ausgeführt, der verbliebene Teil der Erhaltungsaufwendungen sei bei der Nießbraucherin (die im dortigen Streitfall zugleich Erblasserin war) im Rahmen der von ihr erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Veranlagungszeitraum der Beendigung des Nießbrauchs abzuziehen. 66

Angesichts dieser Ausführungen geht der Senat davon aus, dass der BFH die o.g. Folgen nicht nur im Fall des Vorbehaltsnießbrauchs annimmt, sondern er vielmehr allgemein die Konstellation, dass ein verstorbener Steuerpflichtiger Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV getragen und diese nach der vorgenannten Vorschrift noch nicht verbraucht sind, in der o.g. Weise beurteilt. Danach gehen die noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV nicht auf den Erben über, sondern sind in voller Höhe beim Erblasser in dem Veranlagungszeitraum abziehbar, in dem er verstorben ist. Der Senat folgt dieser Rechtsprechung des BFH und hält sie für zutreffend. Die vom FA angeführte anderslautende Bestimmung in den Einkommensteuerrichtlinien (R 21.1 Abs. 6 EStR) hält der Senat demgegenüber nicht für zutreffend. 67

Hiervon ausgehend waren beim verstorbenen Ehemann der Klägerin die von ihm vor seinem Tod getragenen und noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV im Streitjahr mit den gesamten jeweiligen Restbeträgen abziehbar. 68

2. Bezüglich der Höhe der im Streitfall abziehbaren Beträge ergibt sich Folgendes: 69

Der Senat geht davon aus, dass die nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen i.S.v. § 82b EStDV so zu ermitteln sind, dass es darauf ankommt, welche Abzugsbeträge sich in den bisherigen Veranlagungszeiträumen aus der vom Steuerpflichtigen gewählten Verteilung nach § 82b EStDV zutreffenderweise ergeben hätten. Soweit die in den bisherigen Veranlagungszeiträumen in Abzug gebrachten Beträge geringer sind, sind die Differenzbeträge gleichwohl „verbraucht“ im vorgenannten Sinne (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.1992 IX R 152/89, BStBl II 1993, 589 und vom 24.11.1992 IX R 99/89, BStBl II 1993, 593, zur Möglichkeit, eine Verteilung nach § 82b EStDV auch im Folgejahr der Aufwandsentstehung zu wählen, und zu dem hierbei zu berücksichtigenden „Verbrauch“ des anteiligen Erhaltungsaufwands für das erste Jahr). Nach Auffassung des Senats bleibt es auch dann bei dieser Betrachtung, wenn die in den Vorjahren nach § 82b EStDV abgezogenen Beträge irrtümlich zu hoch berechnet wurden. 70

Des Weiteren geht der Senat davon aus, dass für die Frage, ob abziehbare Werbungskosten vorliegen, welche nach § 82b EStDV auf bis zu fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden können, ausschließlich der Sachverhalt im ersten Jahr zu dem Zeitpunkt zu betrachten ist, in dem der Aufwand entsteht. Insbesondere kommt es darauf an, ob der Aufwand zu diesem Zeitpunkt durch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasst und als Erhaltungsaufwand zu beurteilen ist. Wird das Objekt in einem der Folgejahre i.S.v. § 82b EStDV nicht mehr vermietet oder in ein Betriebsvermögen eingebracht, sieht § 82b Abs. 2 Satz 2 EStDV vor, dass dann der nicht verbrauchte Erhaltungsaufwand im entsprechenden Jahr vollständig abzuziehen ist. Wird das Objekt im Entstehungsjahr noch nicht zur Einkünfteerzielung genutzt und liegen auch nicht die Voraussetzungen für abziehbare 71

vorweggenommene Werbungskosten vor, liegen bereits keine nach § 82b EStDV verteilungsfähige Erhaltungsaufwendungen vor. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn das Objekt in einem der Folgejahre erstmals zur Einkünfterzielung genutzt wird.

Schließlich geht der Senat davon aus, dass für die Frage, in welchem Verhältnis die Erhaltungsaufwendungen bei einer verbilligten Vermietung ggf. nach § 21 Abs. 2 EStG aufzuteilen sind, es allein auf die Verhältnisse bei der Entstehung der Aufwendungen ankommt. Nur der abziehbare Anteil kann dann nach § 82b EStDV verteilt werden. Etwaige Änderungen der Entgeltlichkeitsquote i.S.v. § 21 Abs. 2 EStG in einem der Folgejahre haben keine Auswirkungen auf die abziehbaren Beträge. 72

Hiervon ausgehend ergeben sich im Streitfall die folgenden noch nicht verbrauchten Erhaltungsaufwendungen: 73

Von den im Jahr 2012 verausgabten Erhaltungsaufwendungen von zusammen 14.866 € entfielen 10.878 € ausschließlich auf die dort bereits vermietete untere Wohnung. Diese Wohnung war verbilligt vermietet, wobei im Jahr 2012 der entgeltliche Anteil i.S.v. § 21 Abs. 2 EStG 60 % betrug. Von dem vorgenannten Betrag waren damit 6.526,80 € verteilungsfähig i.S.v. § 82b EStDV (10.878 € x 60 %). Bei der gewählten Verteilung auf fünf Jahre ergibt sich ein jährlicher Abzugsbetrag von 1.305,36 € (6.526,80 € / 5 Jahre). Im Streitjahr 2016 war dementsprechend ein ebensolcher Betrag von 1.305,36 € noch nicht verbraucht. Die weiteren Aufwendungen von 3.988 € entfielen auf die Haustür und damit auf beide Wohnungen. Da die obere Wohnung im Jahr 2012 noch unentgeltlich überlassen wurde, ergaben sich hieraus abziehbare Werbungskosten von 2.352,92 € (3.988 € x 59 %). Hieran ändert sich nach den o.g. Grundsätzen auch nichts dadurch, dass die obere Wohnung ab dem Jahr 2014 entgeltlich vermietet wurde. Der auf die untere vermietete Wohnung entfallende o.g. Anteil war entsprechend der vorgenannten Entgeltlichkeitsquote auf 1.411,75 € zu vermindern (2.352,92 € x 60 %). Ausgehend von diesem i.S.v. § 82b EStDV verteilungsfähigen Betrag ergab sich bei der gewählten Verteilung auf fünf Jahre ein jährlicher Abzugsbetrag von 282,35 €. Auch hier war im Streitjahr 2016 ebendieser Betrag von 282,35 € noch nicht verbraucht. 74

Das FA hat in den Veranlagungen der Jahre 2012 bis 2015 von den vorgenannten Erhaltungsaufwendungen des Jahres 2012 einen Betrag von zusammen 6.579 € nach § 82b EStDV als abziehbar behandelt (2012: 1.785 €, 2013: 1.503 €, 2014: 1.506 €, 2015: 1.785 €). Hierbei hat es offenbar jährlich unterschiedliche und nicht vollständig nachvollziehbare Berechnungen zugrunde gelegt. Nach den vorgenannten Berechnungen hätte für diese Jahre zutreffenderweise ein Betrag von nur 6.350,84 € als abziehbar behandelt werden dürfen (1.305,36 € x 4 Jahre und 282,35 € x 4 Jahre). Nach den o.g. Grundsätzen hält der Senat nur den letztgenannten Betrag, der bei zutreffender Ermittlung als abziehbar zu behandeln gewesen wäre, für i.S.v. § 82b EStDV verbraucht. 75

Die im Jahr 2014 verausgabten Erhaltungsaufwendungen von 36.439 € entfielen ausschließlich auf die obere Wohnung, welche ab diesem Jahr auch entgeltlich vermietet war. Bei der gewählten Verteilung nach § 82b EStDV auf fünf Jahre ergaben sich so jährliche Abzugsbeträge von 7.286 €. Im Streitjahr 2016 war damit ein Betrag von 21.858 € noch nicht verbraucht (36.430 € ./ 7.286 € ./ 7.286 €). 76

Die im Jahr 2015 verausgabten Erhaltungsaufwendungen von 11.603 € betrafen beide Wohnungen. Es entfiel damit ein Betrag von 6.845,77 € auf die untere Wohnung (11.603 € x 59 %). Unter Anwendung der für diese ab dem Jahr 2015 geltende Entgeltlichkeitsquote i.S.v. § 21 Abs. 2 EStG von 47,5 % ergibt sich ein verteilungsfähiger Betrag i.S.v. § 82b EStDV von 77

3.251,74 € (6.845,77 € x 47,5 %). Bei der gewählten Verteilung auf fünf Jahre ergeben sich ein jährlicher Abzugsbetrag von 650,35 € und für das Streitjahr 2016 noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen von 2.601,39 € (3.251,74 € ./ 650,35 €). Auf die obere Wohnung entfiel ein Betrag von 4.757,23 € (11.603 x 41 %). Bei der gewählten Verteilung auf fünf Jahre ergeben sich in jährlicher Abzugsbetrag von 951,45 € und für das Streitjahr 2016 noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen von 3.805,78 € (4.757,23 € ./ 951,45 €).

Insgesamt ergeben sich so für das Streitjahr 2016 noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwendungen von 29.852,88 € (1.305,36 € + 282,35 € + 21.858 € + 2.601,39 € + 3.805,78 €). Das FA hat bislang einen Betrag von 981,92 € angesetzt. Es sind daher zusätzliche Werbungskosten von 28.870,96 € zu berücksichtigen (29.852,88 € ./ 981,92 €). 78

III. Ob – wie vom FA im Einspruchsverfahren aufgebracht – die weiteren in der Steuererklärung angegebenen Werbungskosten von 681 € aufgrund der teilentgeltlichen Vermietung der unteren Wohnung nach § 21 Abs. 2 EStG aufzuteilen sind, kann dahinstehen. Bereits aufgrund des o.g. zusätzlichen Abzugsbetrags von 28.870,96 € ist die Einkommensteuer auf 0 € festzusetzen, ohne dass sich ein festzustellender Verlust ergibt (im Bescheid vom 6.3.2019 betragen die Summe der Einkünfte 32.201 € und der Gesamtbetrag der Einkünfte 30.126 €). Eine Aufteilung der 681 € nach § 21 Abs. 2 EStG würde daran nichts ändern. 79

IV. Das Verfahren war nicht nach § 74 FGO im Hinblick darauf auszusetzen, dass in die vorliegende Einkommensteuerveranlagung auch die Einkünfte der Klägerin aus der Erbengemeinschaft nach ihrem verstorbenen Ehemann eingehen und diese einem gesonderten und einheitlichen Feststellungsverfahren unterliegen. Das dortige Feststellungsverfahren ist nämlich bestandskräftig abgeschlossen. Die festgestellten Einkünfte der Klägerin sind im vorliegend angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 berücksichtigt worden. 80

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Klägerin hat einen Abzug von zusätzlichen Werbungskosten i.H.v. 32.336,08 € beantragt (33.318 € ./ der vom FA bereits angesetzten 981,92 €). Die Einkommensteuer ist aber bereits aufgrund des mit dem vorliegenden Urteil zugesprochenen o.g. Abzugsbetrags von 28.870,96 € auf 0 € festzusetzen. Die Klägerin ist daher mit ihrem Antrag nur insoweit unterlegen, als sich aus ihm ein festzustellender Verlust i.H.v. 135,08 € ergeben hätte (Gesamtbetrag der Einkünfte laut dem Bescheid vom 6.3.2019 i.H.v. 32.201 € ./ 32.336,08 €). Darin liegt aber lediglich ein geringes Unterliegen i.S.v. § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, was zu einer vollständigen Kostentragung durch das FA führt. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 81

VI. Die Revision ist zuzulassen. Die Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Der Senat sieht die hier zu entscheidende Rechtsfrage zwar durch die o.g. Entscheidung des BFH vom 13.3.2018 (IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824) als weitgehend geklärt an. Jedoch geht die Finanzverwaltung in der Richtlinienbestimmung des R 21.1 Abs. 6 EStR weiterhin von der gegenteiligen Beurteilung aus. Des Weiteren ist die vorgenannte BFH-Entscheidung tatsächlich – wie das FA geltend macht – zum Fall des Vorbehaltsnießbrauchers im Verhältnis zum Eigentümer und nicht zur vorliegenden Konstellation eines „einfachen“ Erbfalls ergangen (auch wenn in der Entscheidung des BFH ausdrückliche Ausführungen auch zur vorliegenden Konstellation enthalten sind). 82

... .. 83

