

letzte Aktualisierung: 25.11.2020

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 15.11.2019 – 11 K 322/18

EStG §§ 9 Abs. 1 S. 1, 12 Nr. 2, 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

Kein Abzug der Grunderwerbsteuer als Werbungskosten bei unentgeltlicher Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt

1. Die Übertragung eines vermieteten Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ist nach § 12 Nr. 2 EStG der einkommensteuerlich irrelevanten Privatsphäre zugeordnet.
2. Die infolge der Nießbrauchsbestellung anfallende Grunderwerbsteuer kann, auch wenn sie von den Übertragenden vertraglich übernommen wird, nicht als Werbungskosten von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abgezogen werden.

(Leitsätze der DNotI-Redaktion)

FG Baden-Württemberg Urteil vom 15.11.2019, 11 K 322/18

Übertragung eines vermieteten Grundstücks im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unter Nießbrauchsvorbehalt - Kein Abzug der Grunderwerbsteuer als Werbungskosten - Abgrenzung der Privatsphäre von der Erwerbsebene

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Streitig ist die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übergabe eines Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- 2 Die Kläger sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2015 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Beide erzielen gewerbliche Einkünfte aus Beteiligungen, sonstige Einkünfte aus Leibrenten, Kapitalerträge sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus diversen bebauten Grundstücken. Der Kläger hat außerdem Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit sowie aus nichtselbständiger Arbeit (Versorgungsbezüge).
- 3 Die Klägerin war zunächst alleinige Eigentümerin des Vermietungsobjektes ... straße x in Y, C. Mit Vertrag vom 26. März 2015 übertrug sie im Wege der ehebedingten Zuwendung hälftiges Miteigentum an den Kläger. Anschließend übertrugen die Kläger mit Übergabevertrag vom 16. Juni 2015 das Hausgrundstück gegen Nießbrauchsvorbehalt an sechs Personen. Bei den Übernehmern handelt es sich um die Neffen und Nichten des Klägers. Das Grundstück war bisher und wird weiterhin an eine der Übernehmerinnen vermietet. Der Übergabevertrag enthält keine ausdrückliche Regelung, wer die Grunderwerbsteuer im Innenverhältnis zu tragen hat. Wegen aller Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 16. Juni 2015 Bezug genommen (Bl. 20 ff. Rbh-Akte). Nur gegen die sechs Übernehmer erließ das Finanzamt (FA) A am 31. Juli 2015 Bescheide über Grunderwerbsteuer in Höhe von jeweils 1.011 EUR. Insoweit ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass aufgrund der Übertragung Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt 6.066 EUR (Bemessungsgrundlage ist der Kapitalwert des Nießbrauchs i.H.v. 121.375 EUR) sowie Notarkosten in Höhe von 1.535,41 EUR entstanden sind. Die Grunderwerbsteuer wurde – ebenso wie die Notarkosten – von den Klägern übernommen.
- 4 In der Einkommensteuererklärung für 2015 erklärten die Kläger aus dem Objekt ... straße x in Y/C Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 9.018 EUR. Werbungskosten im Zusammenhang mit diesem Objekt machten sie in Höhe von 21.810 EUR geltend. In Kz 47 der Anlage V (Verwaltungskosten) war hierbei ein Betrag von 8.154 EUR eingetragen, der laut beiliegender Anlage neben allgemeinen Verwaltungsaufwendungen in Höhe von 552,31 EUR auch die Kosten für die Übergabe des Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt in Höhe von insgesamt 7.601,41 EUR (Grunderwerbsteuer für alle Übernehmer in Höhe von 6.066 EUR und Notarkosten in Höhe von 1.535,41 EUR) beinhaltete (Bl. 26 ESt-Akte).
- 5 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ließ das beklagte FA den Betrag von 8.154 EUR nicht zum Werbungskostenabzug zu, da es sich bei den Kosten im Zusammenhang mit der Übergabe des Grundstücks um Aufwendungen auf der Vermögensebene und nicht um Werbungskosten handele. Für das Grundstück in Y/C ergab sich danach ein Werbungskostenüberschuss von 4.638 EUR, der den Klägern jeweils hälftig, also mit 2.319 EUR zugerechnet wurde. Das FA ermittelte ein zu versteuerndes Einkommen von 109.764 EUR und setzte die Einkommensteuer für 2015 mit Bescheid vom 11. November 2016 auf 30.964 EUR fest (Bl. 1 ff. Rbh-Akte).
- 6 Gegen diesen Bescheid legten die Kläger am 28. November 2016 Einspruch ein, mit dem sie sich gegen die Kürzung der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekts in Y/C um 8.154 EUR wandten. In diesem Betrag seien Kosten der allgemeinen Verwaltung in Höhe von 552,31 EUR enthalten, die unstrittig Werbungskosten darstellten. Dies gelte aber auch für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Übergabe unter Nießbrauchsvorbehalt. Gerade diese Aufwendungen für den Nießbrauchsvorbehalt sicherten und

erhielten die Einnahmen und stellten somit gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Werbungskosten dar.

- 7 Hinsichtlich der Kosten für allgemeine Verwaltung in Höhe von 552,31 EUR half das FA dem Einspruch teilweise ab und setzte mit gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Bescheid vom 13. Dezember 2016 die Einkommensteuer für 2015 auf 30.730 EUR herab. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Entscheidung vom 15. Januar 2018 als unbegründet zurück.
- 8 Hiergegen wenden sich die Kläger mit ihrer am 30. Januar 2018 erhobenen Klage. Sie machen geltend, das FA gehe zu Unrecht davon aus, dass die erhobene Grunderwerbsteuer in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstücks stehe und damit der Vermögensebene und nicht der Erwerbssphäre zuzurechnen sei. Bei einem Übergabe- bzw. Schenkungsvertrag für ein Grundstück falle grds. keine Grunderwerbsteuer, sondern Schenkungsteuer an, sofern die Freibeträge für Schenkungen überschritten würden (§ 3 Nr. 2 des Grunderwerbsteuergesetzes - GrEStG -). Die Grunderwerbsteuer sei vorliegend vielmehr als Gegenleistung für die Einräumung des Nießbrauchsrechts und damit unabhängig von einer eventuellen Schenkungsteuer erhoben worden. Die Bestellung des Nießbrauchs sei aber erforderlich gewesen, um ihnen – den Klägern – die Einnahmen aus der Vermietung des Hausgrundstücks in Y/C zu erhalten. Es bestehe insoweit eindeutig ein Zusammenhang zwischen ihren Vermietungseinkünften und dem Nießbrauch. Im Übrigen wäre keine Grunderwerbsteuer angefallen, wenn sie sich vor der Grundstücksübertragung einen Eigentümergebrauch hätten eintragen lassen.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß,
 - 10 den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 13. Dezember 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2018 dahingehend zu ändern, dass die Steuer auf den Betrag herabgesetzt wird, der sich bei Berücksichtigung von um 6.066 EUR niedrigeren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergibt.
 - 11 Das FA beantragt,
 - 12 die Klage abzuweisen.
 - 13 Die im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt stehenden Aufwendungen seien zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt worden. Werbungskosten seien nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Nur solche Aufwendungen könnten als Werbungskosten geltend gemacht werden, bei denen objektiv ein Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung bestehe und die subjektiv zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht würden. Allerdings könne ein rein abstrakter Kausalzusammenhang allein noch keinen Werbungskostenabzug begründen. Die Aufwendungen seien nur dann als durch eine Einkunftsart veranlasst anzusehen, wenn sie hierzu in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Ob ein solcher Zusammenhang bestehe, müsse im Wege einer wertenden Betrachtung aller Umstände des konkreten Einzelfalls festgestellt werden. Maßgeblich sei dabei das die betreffenden Aufwendungen „auslösende Moment“; dieses müsse der einkommensteuerlich relevanten Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sein.
 - 14 Ein steuerlich anzuerkennender wirtschaftlicher Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei vorliegend nicht gegeben. Die geltend gemachten Aufwendungen (Grunderwerbsteuer und Notarkosten) hätten ihren Veranlassungsgrund nicht in der Vermietung des Objekts ... straße x in Y/C. Vielmehr stünden sie in sachlichem Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstücks und beträfen damit nicht die Erwerbssphäre der Kläger, sondern deren Vermögensebene. Denn das die Aufwendungen „auslösende Moment“ sei – entgegen der Auffassung der Kläger – nicht die nach wie vor bestehende Vermietungstätigkeit, sondern die Übertragung des Grundstücks durch Übergabevertrag vom 16. Juni 2015.
 - 15 Die Rechtsgrundlage der Grunderwerbsteuerfestsetzung ergebe sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1, 8 Abs. 1 GrEStG. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG handele es sich bei einem Kaufvertrag oder einem anderen Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks begründe (hier: Übergabevertrag), um einen Rechtsvorgang, der der Grunderwerbsteuer unterliege. Was bei einem steuerbaren Erwerbsvorgang als Gegenleistung gelte, ergebe sich aus § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und umfasse den ggf. vereinbarten Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer

vorbehaltenen Nutzungen. Hierzu zähle bei der im Streitfall erfolgten schenkweisen Übertragung der Kapitalwert des zugunsten der Kläger vereinbarten Nießbrauchsrechts. Dieser Wert sei gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

- 16 Die Grunderwerbsteuer sei deshalb als Folge der Übertragung des Grundstücks festgesetzt worden und nicht für die Einräumung des Nießbrauchs. Ein Werbungskostenabzug komme daher mangels wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht in Betracht.
- 17 Etwas anderes folge auch nicht aus dem Umstand, dass die Kläger sich – abweichend von der gesetzlichen Regelung – vertraglich verpflichtet hätten, die gegen die Übernehmer des Grundstücks festgesetzte Grunderwerbsteuer zu tragen (§ 12 EStG).
- 18 Auch der Einwand, im Falle einer anderen Gestaltung sei die Grunderwerbsteuerfestsetzung vermeidbar gewesen, rechtfertige keinen Werbungskostenabzug der durch die Übertragung ausgelösten Grunderwerbsteuer.
- 19 Die Sach- und Rechtslage wurde mit den Beteiligten am 26. September 2019 erörtert. Im Rahmen dieses Termins haben die Beteiligten auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 20 Die Klage ist zulässig, sie ist jedoch nicht begründet. Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 13. Dezember 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2018 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat die im Zusammenhang mit der Übertragung des Grundstücks ... straße x in Y festgesetzte und von den Klägern entrichtete Grunderwerbsteuer in Höhe von insgesamt 6.066 EUR zu Recht nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.
- 21 Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie bei dieser erwachsen, das heißt, durch sie veranlasst sind. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (BFH, Urteile vom 11. Februar 2014 – IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195 und vom 11. Dezember 2012 – IX R 28/12, BFH/NV 2013, 914). Maßgebend dafür, ob ein für die Veranlassung durch eine Einkunftsart ausreichender wirtschaftlicher Zusammenhang besteht und damit Werbungskosten vorliegen, ist zum einen die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen auslösenden Moments und zum anderen die Zuweisung dieses maßgeblichen Bestimmungsgrundes zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 – GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672; Urteil vom 11. Februar 2014 – IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195).
- 22 Ausgehend von diesen Grundsätzen stellt die infolge der Übertragung des Vermietungsobjektes ... straße x in Y entstandene Grunderwerbsteuer in Höhe von 6.066 EUR keine Aufwendung im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG dar. Das die Entstehung der Grunderwerbsteuer auslösende Moment ist nämlich in dem privaten Entschluss der Kläger zu sehen, das Grundstück im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die Neffen und Nichten des Klägers zu übertragen. Bei dieser Übertragung handelt es sich – einkommensteuerlich betrachtet – um die Zuwendung des mit dem Nutzungsrecht der Kläger belasteten (Mit-)Eigentums (vgl. BMF vom 13. Januar 1993, IV B 3-S 2190-37/92, BStBl I 1993, 80, Rn. 10). Solche freiwilligen, unentgeltlichen Zuwendungen werden durch § 12 Nr. 2 EStG der einkommensteuerlich irrelevanten Privatsphäre zugeordnet.
- 23 Ist aber die Zuwendung wegen § 12 Nr. 2 EStG in einkommensteuerrechtlicher Sicht notwendig ein privater Vorgang, so können die Kosten, die im Zusammenhang mit einer solchen Vermögensübertragung anfallen, grundsätzlich ebenfalls nicht der Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen zugeordnet werden. Dies gilt auch, wenn und soweit – wie im Streitfall – die Kosten deshalb angefallen sind, weil sich die Übergeber die weitere Nutzung des zugewendeten Vermögens zur Einkunftserzielung vorbehalten haben. Insofern besteht zwar durchaus auch ein wirtschaftlicher Zusammenhang der gezahlten Grunderwerbsteuer mit künftigen Vermietungseinkünften der Kläger.

Diese Aufwendungen sind bei wertender Betrachtung aber nicht durch die Absicht, steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen, verursacht (die Absicht und tatsächliche Möglichkeit hierzu hatten die Kläger uneingeschränkt bereits vor der Übertragung der Einkunftsquelle), sondern finden ihre Veranlassung unmittelbar in der unentgeltlichen Zuwendung der Immobilie. Dieser Vorgang ist wegen § 12 Nr. 2 EStG dem privaten Bereich zuzuordnen und überlagert andere Veranlassungszusammenhänge vollständig (vgl. auch BFH, Urteile vom 9. Mai 2019 – VI R 43/16, BFH/NV 2019, 1335 zur entgeltlichen Ablösung eines dinglich gesicherten Grundstücksrückübertragungsanspruchs; vom 17. Juni 1999 – III R 37/98, BFHE 189, 123, BStBl II 1999, 600 zu Prozesskosten eines Erbschaftsstreits; vom 11. Mai 1993 – IX R 25/89, BFHE 171, 445, BStBl II 1993, 751 zu Schuldzinsen für ein zum Zwecke des Zugewinnausgleichs aufgenommenes Darlehen; sowie *Kreft* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG Rn. 188 unter „Aufwendungen zur Vermögensumstrukturierung“).

- 24 Dass die zu beurteilenden Vorgänge ihre wesentliche Veranlassung in der Privatsphäre der Kläger haben, kommt schließlich auch darin zum Ausdruck, dass die Eheleute die durch die Übertragung entstandene Grunderwerbsteuer getragen haben, obwohl sie nach § 13 Nr. 1 GrEStG für diese lediglich als Gesamtschuldner neben den Erwerbem einzustehen hatten und das FA A – wie regelmäßig (vgl. *Jochum* in Wilms/Jochum, ErbStG/BewG/GrEStG, § 13 GrEStG Rn. 22) – nur die sechs Übernehmer jeweils mit Grunderwerbsteuerbescheiden vom 31. Juli 2015 in Anspruch genommen hatte. Auch die Übernahme dieser Aufwendungen beruhte letztlich auf privaten (Zuwendungs-)Erwägungen (§ 12 Nr. 2 EStG) der Kläger dahingehend, dass die Übernehmer – weil sie aus dem zugewendeten Vermögen vorerst noch keine Erträge erzielen konnten – mit den Kosten der Grundstücksübertragung nicht belastet werden sollten (vgl. Protokoll über den Erörterungstermin vom 26. September 2019, Bl. 48R FG-Akte).
- 25 Die Klage war nach alledem abzuweisen.
- 26 Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 i.V.m. § 143 Abs. 1 FGO.
- 27 Die Revision war nicht zuzulassen, da keine der Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO erfüllt ist. Der Streitfall wirft keine rechtsgrundsätzlichen Fragen auf, sondern hat im Wesentlichen die Abgrenzung der Privatsphäre von der Erwerbsebene in einem Einzelfall anhand der von der Rechtsprechung des BFH zu § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG entwickelten, oben angeführten Rechtsgrundsätze zum Gegenstand.