

3. Die weitere Beschwerde des Notars erwies sich deshalb als unbegründet und war zurückzuweisen.

Nach der zwingenden Vorschrift des § 13a Abs. 1 Satz 2 FGG sind dem Beteiligten, der Kosten durch ein unbegründetes Rechtsmittel verursacht hat, die Kosten aufzuerlegen.

D.

Steuerrecht

21. EStG §§ 7 b, 10 e (*§ 10 e EStG bei teilentgeltlichem Erwerb im Wege vorweggenommener Erbfolge*)

1. **Erwirbt ein Steuerpflichtiger im Wege vorweggenommener Erbfolge ein Einfamilienhaus teilentgeltlich, indem er die auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeiten übernimmt, steht ihm unter den weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift ein Abzugsbetrag nach § 10 e Abs. 1 EStG zu. Zur Bemessungsgrundlage für den Abzugsbetrag gehören die Verbindlichkeiten nur, soweit sie auf die dem Rechtsvorgänger entstandenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes und die Hälfte der Anschaffungskosten des Grund und Bodens entfallen.**
2. **Die vom Rechtsvorgänger in Anspruch genommenen erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG kann der Erwerber weder hinsichtlich des entgeltlich noch hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Teils fortführen.**

BFH, Urteil v. 7.8.1991 — X R 116/89 —

Aus dem Tatbestand:

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und bezogen im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Die Eltern der Klägerin errichteten 1982 auf einem ihnen gehörenden Grundstück ein Einfamilienhaus und nahmen hierfür erhöhte Absetzungen nach § 7 b des Einkommensteuergesetzes 1987 (EStG) in Höhe von 10.000 DM jährlich in Anspruch (Herstellungskosten des Gebäudes: 209.354 DM).

Durch notariellen Vertrag vom 23. 4. 1987 übertrugen die Eltern diesen Grundbesitz zum 1. 6. 1987 im Wege vorweggenommener Erbfolge auf die Klägerin. Die Klägerin übernahm die im Grundbuch eingetragenen Rechte in den Abteilungen II und III nebst Zinsen und Nebenleistungen und stellte die Eltern von der Inanspruchnahme aus diesen Rechten frei (§ 3 des Vertrages). Die eingetragenen Grundpfandrechte valutierten nach § 8 des Vertrages mit 106.700 DM.

Die Kläger nutzten das Grundstück zu eigenen Wohnzwecken.

Im Antrag auf Lohnsteuerermäßigung 1987 begehrten die Kläger, einen Freibetrag für erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG für den Zeitraum Juni bis Dezember 1987 in Höhe von 5.833 DM ($\frac{7}{12}$ von 10.000 DM) als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte einzutragen. Bis einschließlich Mai 1987 beanspruchten die Eltern der Klägerin die erhöhten Absetzungen.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt — FA —) lehnte die Eintragung dieses Freibetrages ab. Der Einspruch war erfolglos.

Vor dem Finanzgericht (FG) beantragten die Kläger, die Rechtswidrigkeit der Ablehnung festzustellen. Das FG gab der Klage statt. Es war der Auffassung, die Klägerin sei als Einzelrechtsnachfolgerin ihrer Eltern gem. § 11 d der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) zur Fortführung der erhöhten Absetzungen befugt. Das FA sei daher zur Eintragung des Freibetrages verpflichtet gewesen.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts.

Der Bundesminister der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren gem. § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Er führt aus: Nach Auffassung der Finanzverwaltung dürfe nur der Gesamtrechtsnachfolger den Sonderausgabenabzug nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG vornehmen, nicht aber der Einzelrechtsnachfolger. Eine analoge Anwendung des § 11 d EStDV komme nicht in Betracht.

Aus den Gründen:

Die Revision führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

1. Obwohl der begehrte Eintrag auf der Lohnsteuerkarte beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber nicht mehr berücksichtigt werden kann (vgl. § 42 b Abs. 3 Satz 1 EStG), hat der Senat noch über die Revision des FA zu entscheiden, denn die Kläger haben gem. § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO beantragt festzustellen, daß die Ablehnung der begehrten Eintragung rechtswidrig war. Der Fortsetzungsfeststellungsantrag ist zulässig, auch wenn nicht von den Klägern, sondern vom FA Revision eingelegt worden ist (Urteil des Bundesfinanzhofs — BFH — vom 24. 2. 1988 X R 67/82, BFHE 152, 564, BStBl II 1988, 622 m. w. N.) (*Wird ausgeführt.*)

2. Zu Unrecht hat das FG angenommen, die Ablehnung des FA, den begehrten Freibetrag in Höhe von 5.833 DM auf der Lohnsteuerkarte einzutragen, sei in vollem Umfang rechtswidrig gewesen.

Nach § 39 a Abs. 1 Nr. 6 EStG können u. a. die nach § 10 e EStG und § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG abziehbaren Beträge sowie der bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b EStG sich ergebende Betrag der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen werden.

a) Das FG hat die Voraussetzungen für einen Abzugsbetrag nach § 10 e Abs. 1 EStG verneint, weil die Klägerin das Einfamilienhaus unentgeltlich erworben habe. Entgegen der Auffassung des FG liegt jedoch kein in vollem Umfang unentgeltlicher, sondern ein teilentgeltlicher Erwerb vor, der zur Inanspruchnahme der Vergünstigung nach § 10 e Abs. 1 EStG berechtigt.

Wie der Große Senat des BFH mit Beschluß vom 5. 7. 1990 GrS 4-6/89 (BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847 [= MittBayNot 1990, 372]) unter Änderung der bisherigen Rechtsprechung entschieden hat, ist die Übertragung eines Grundstücks im Wege vorweggenommener Erbfolge unter Übernahme von Verbindlichkeiten steuerrechtlich ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft. In Höhe der übernommenen Verbindlichkeiten entstehen dem Übernehmer Anschaffungskosten. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf die Ausführungen des Großen Senats unter C II.

Im Streitfall übernahm die Klägerin lt. Übergabevertrag mit dem Grundstück auch die darauf lastenden Verbindlichkeiten in Höhe von 106.700 DM. Soweit die übernommenen Verbindlichkeiten auf die Herstellungskosten des Gebäudes und die hälftigen Anschaffungskosten des Grund und Bodens entfallen, steht der Klägerin ein Abzugsbetrag nach § 10 e Abs. 1 EStG zu.

b) Im Streitfall wird die Höchstbemessungsgrundlage des § 10 e Abs. 1 EStG nicht ausgeschöpft. Nach der Rechtslage vor 1987 konnte der Steuerpflichtige bei teilentgeltlichem Erwerb nicht nur eigene erhöhte Absetzungen nach § 7 b EStG aus seinen Anschaffungskosten geltend machen, sondern auch hinsichtlich des unentgeltlichen Teils des Erwerbs im Rahmen des für ihn gültigen Höchstbetrages nach § 7 b Abs. 1 Satz 3 EStG — anteilig — die nach den Verhältnissen des Rechtsvorgängers bemessenen erhöhten Absetzungen fortführen — § 11 d EStDV — (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1990 XI R 4/83, BFH/NV 1991, 449, sowie Thürmer, DB 1989, 1838, 1896). Diese Möglichkeit besteht bei nach dem 31. 12. 1986 abgeschlossenen teilentgeltlichen Rechts-

geschäften nicht. Eine (Teil-)Fortführung der erhöhten Absetzungen des Rechtsvorgängers läßt sich weder auf § 7 b EStG i. V. m. § 11 d EStDV noch auf § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG noch auf eine analoge Anwendung des § 11 d EStDV stützen. (...)

aa) Das gilt auch für den Einzelrechtsnachfolger, der nach 1986 ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Einfamilienhaus unentgeltlich erworben hat. Denn § 11 d EStDV enthält keine selbständige Anspruchsgrundlage für den Abzug von AfA oder erhöhten Absetzungen, sondern regelt entsprechend der Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Nr. 2 p EStG lediglich die Bemessungsgrundlage und den Abzugszeitraum für die Absetzungen des Rechtsnachfolgers. Ebenso wie der Bauherr oder Erwerber kann der Rechtsnachfolger erhöhte Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er das unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgut zur Einkünfteerzielung einsetzt (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. 12. 1990 XI R 15/89, BFH/NV 1991, 450).

Da die Klägerin das Einfamilienhaus im Streitjahr 1987 zu eigenen Wohnzwecken genutzt und somit nach der für diesen Veranlagungszeitraum geltenden Rechtslage keine Einkunftsart verwirklicht hat, kann sie keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nehmen.

bb) Ebenso wenig kann sie die den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben abziehen. Diese Möglichkeit steht nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG nur Steuerpflichtigen zu, bei denen im Veranlagungszeitraum 1986 die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen vorgelegen haben. Einen solchen Abzug hätten nur die Eltern der Klägerin geltend machen können, sofern sie nach 1986 das Einfamilienhaus zu eigenen Wohnzwecken genutzt hätten, nicht aber die Klägerin, die nie zur Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen berechtigt war.

cc) Der Sonderausgabenabzug steht der Klägerin auch nicht — wie zum Teil in der Literatur vertreten wird (z. B. *Schmidt/Drenseck*, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 10. Aufl., § 10 e Anm. 6 d m. w. N.) — aufgrund analoger Anwendung des § 11 d EStDV zu. Eine Gesetzeslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes,

die zu einer Analogie zugunsten der Klägerin berechtigen würde, liegt nicht vor. Es gibt keinen übergeordneten einkommensteuerrechtlichen Grundsatz, nach dem der Einzelrechtsnachfolger mit dem Einrücken in die zivilrechtliche Rechtsstellung des Rechtsvorgängers auch dessen steuerliche Vergünstigungen weiterführen kann. Der Grund für die Berechtigung des Einzelrechtsnachfolgers bei unentgeltlichem Erwerb die AfA des Rechtsvorgängers fortzuführen, folgt aus dem Einsatz des Wirtschaftsguts zur Einkünfteerzielung. Wird das unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgut privat verwendet, ist dieses Tatbestandsmerkmal nicht verwirklicht.

Die Regelung in § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG, nach der es dem Erwerber oder Bauherrn eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses gestattet ist, die den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben abzuziehen, ist aus Gründen des Vertrauensschutzes in das Gesetz aufgenommen worden. Eigentümer eines Einfamilienhauses, die 1986 erhöhte Absetzungen in Anspruch nehmen konnten, sollten durch den Wegfall der Nutzungswertbesteuerung nicht die ihnen bis zum Ablauf des Begünstigungszeitraums zustehenden erhöhten Absetzungen verlieren. Dieser Vertrauensschutz ist aber nicht notwendig für Steuerpflichtige, die nach Inkrafttreten der gesetzlichen Neuregelung ein Grundstück unentgeltlich erwerben. Da sie weder Einkünfte damit erzielen noch hierfür Aufwendungen hatten, ist es nicht geboten, den Einzelrechtsnachfolger die erhöhten Absetzungen des Rechtsvorgängers fortführen zu lassen.

3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Bei erneuter Verhandlung und Entscheidung wird das FG die genaue Höhe der Bemessungsgrundlage für den Abzugsbetrag nach § 10 e Abs. 1 EStG feststellen und ermitteln, inwieweit die übernommenen Verbindlichkeiten auf die Herstellungskosten des Gebäudes und die hälftigen Anschaffungskosten des Grund und Bodens entfallen. Ferner wird es prüfen, ob noch weitere Anschaffungskosten, wie z. B. Anschaffungsnebenkosten, angefallen sind.