

Keine Fortführung der Steuerbegünstigung nach § 10f EStG durch den Rechtsnachfolger

Die vom Erblasser noch nicht wie Sonderausgaben abgezogenen Abzugsbeträge nach § 10f EStG gehen beim Tod des Erblassers während des zehnjährigen Abzugszeitraums nicht auf den Erben über, sodass der Erbe die jährlichen Abzugsbeträge des Erblassers nicht gemäß § 10f EStG fortsetzen kann. Das gilt auch dann, wenn der Erbe das Gebäude anschließend zu eigenen Wohnzwecken nutzt.

Sachverhalt

Streitig war, ob der Steuerpflichtige als Rechtsnachfolger seines Vaters dessen Abzugsbeträge nach § 10f EStG fortführen kann. Das FG lehnte dies ab, da es an einer gesetzlichen Grundlage für einen interpersonellen Übergang auf den Steuerpflichtigen fehlt.

Entscheidung

Mit dem Tod einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über, § 1922 BGB. Das hierin für den Erbfall statuierte Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge gilt ausdrücklich auch für das Steuerrecht (§ 45 AO). Danach gehen bei der Gesamtrechtsnachfolge „die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis“ auf den Rechtsnachfolger über. Der Erbe tritt somit als Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich im umfassenden Sinne sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein.

Der (zukünftige) Abzug der Aufwendungen nach § 10f EStG hat zwar eine potenzielle Vermögensqualität beim Erblasser, allerdings kann aus der dem Erblasser zustehenden Berechtigung zum Abzug der von ihm getragenen Aufwendungen noch nicht auf deren Vererblichkeit geschlossen werden. Hierfür sind vielmehr die Prinzipien und grundlegenden Wertungen des Einkommensteuerrechts heranzuziehen. Hieraus ergibt sich, dass die vom Erblasser nicht wie Sonderausgaben abgezogenen Aufwendungen nicht auf den Erben übergehen. Dies folgt aus einem Vergleich mit beim Erblasser bis zu seinem Tod nicht aufgezehrten Verlustvorträgen nach § 10d EStG. Diese können nicht auf ein anderes Steuersubjekt – etwa auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger – übertragen werden. Entsprechendes gilt für den Abzugsbetrag nach § 10f EStG. Denn der Steuerpflichtige begehrt letztlich die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen, die nicht er selbst, sondern ein Dritter, in diesem Fall sein verstorbener Vater, getragen hat.

§ 10f EStG gehört zu den Vorschriften über den Sonderausgabenabzug. Da es keine AfA-Vorschrift ist, kommt auch die sog. „Fußstapfen-Theorie“ des § 11d EStDV nicht zur Anwendung. Eine analoge Anwendung des § 11d EStDV kommt ebenfalls nicht in Betracht, denn es handelt sich bei dieser Vorschrift nicht um einen allgemeinen Grundsatz des Einkommensteuerrechts. § 11d EStDV ist vielmehr eine vom Regelsystem abweichende Ausnahmegvorschrift.

Beachten Sie | Das FG hat die Revision zur Fortbildung des Rechts zugelassen, da in der Literatur unterschiedliche Ansichten über den Abzug von Aufwendungen nach § 10f EStG beim Rechtsnachfolger vertreten werden.

FUNDSTELLE

FG Sachsen-Anhalt 24.7.24, 1 K 903/21, Rev. zugelassen, www.de/astw, Abruf-Nr. 248331