

Steuerrecht

Dr. Dirk E. Meyer, Steuerberater, Universität München

Drittaufwand und Leistungsfähigkeitsprinzip

Stichworte: Drittaufwand / Ohne Gegenleistung / Abziehbarkeit / Abschreibungen / Nießbrauch

A. Das Problem

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb – oder besser: durch die betriebliche Tätigkeit – veranlaßt sind¹. Aufwendungen, die durch die Erzielung von Überschußeinkünften „veranlaßt“² wurden, erfüllen den Werbungskostenbegriff. Voraussetzung für das Vorliegen von Betriebsausgaben und Werbungskosten ist somit ein sachlicher Zusammenhang mit der steuerbaren Tätigkeit. Umstritten ist, ob dies die einzige Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit darstellt oder ob es daneben noch auf das Bestehen einer Verpflichtung zur Kostentragung durch den Einkunftsverzieler ankommt. Die Frage wird virulent, wenn durch die Einkunftsverzielung veranlaßte Aufwendungen nicht vom Einkunftsverzieler selbst, sondern von einem Dritten getragen werden (sog. Drittaufwand).

Beispiel:

Am Mietshaus des Sohnes ist eine Dachreparatur fällig. Der Vater will die Kosten tragen.

- (1) Der Sohn beauftragt die Handwerker im eigenen Namen.
- (1.1) Der Vater schenkt dem Sohn den für die Begleichung der Rechnung erforderlichen Geldbetrag.
- (1.2) Der Vater begleicht die Schuld des Sohnes durch Überweisung an die Handwerker.
- (2) Der Vater beauftragt die Handwerker im eigenen Namen und begleicht die Rechnungen.

Unbestritten ist, daß der Sohn die Reparaturkosten im ersten Fall (1.1) als Werbungskosten absetzen kann. Dagegen ist fraglich, ob die Aufwendungen für die Dachreparatur auch in den beiden anderen Fällen vom Sohn geltend gemacht werden können. Für eine Gleichbehandlung aller drei Fälle spricht die Tatsache, daß das wirtschaftliche Ergebnis stets das gleiche ist. Der Vater ist in Höhe der Reparaturkosten entrichtet. Der Handwerker hat einen entsprechenden Vermögenszuwachs. Dem Sohn verbleibt das auf Kosten des Vaters reparierte Dach. Für eine Gleichbehandlung scheint auch der Wortlaut des Gesetzes zu sprechen; denn weder in § 4 Abs. 4 EStG noch in § 9 Abs. 1 EStG ist gesagt, daß es sich um Ausgaben „des Steuerpflichtigen“ handeln muß. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ergibt sich allerdings, daß nur Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden können, die die Leistungsfähigkeit – sprich: das Vermögen – des Einkunftsverzieler gemindert haben. Ley³ meint, eine Minderung des Vermögens des Einkunftsverzieler liege dann nicht vor, wenn der Dritte die Aufwendungen aufgrund einer eigenen Verpflichtung trägt (Beispielfall 2). In diesem Fall sollen die Reparaturkosten weder vom Vater noch vom Sohn geltend gemacht werden dürfen. Beim Vater können sie nicht berücksichtigt werden, weil sie nicht durch seine Einkunftsverzielung veranlaßt sind. Der Sohn kann sie nicht absetzen, weil er sie nicht getragen hat. Sein Vermögen scheint durch den unentgeltlich erlangten Vorteil des reparierten Daches allenfalls erhöht, mangels eigener Ausgaben aber in

keinem Fall gemindert zu sein, wie es das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangt. Die Auffassung von Ley entspricht der Ansicht der Finanzverwaltung⁴.

B. Die zahlungsstromorientierte Betrachtungsweise als Problemursache

Meines Erachtens wird das Vermögen des Sohnes in allen drei Fällen in Höhe der vom Vater getragenen Kosten gemindert. Die Berücksichtigung der Drittaufwendungen bei der Einkunftsverzettelung des Sohnes verstößt danach nicht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Die beim Sohn eintretende Vermögensminderung ist allerdings nicht in allen drei Fällen im gleichen Maße offensichtlich. Sofort erkennbar ist die Vermögensminderung nur im ersten Fall durch den Abfluß der geschenkten Gelder. Im zweiten Fall findet zwar kein Abfluß von Zahlungsmitteln aus dem Vermögen des Sohnes statt. Ein Zahlungsstrom vom Vater über den Sohn an die Handwerker ist jedoch zumindest vorstellbar. Der Vater hätte den Geldbetrag auch dem Sohn schenken können, damit dieser die Rechnung begleicht. Im Schrifttum⁵ sieht man in der Begleichung der Verbindlichkeit des Sohnes durch den Vater eine bloße Verkürzung des Zahlungsweges. Zivilrechtlich werden beide Fälle als Schenkung behandelt⁶. Im dritten Fall liegt dagegen keine Schenkung, sondern ein Werkvertrag zugunsten eines Dritten vor⁷. Dieser Fall zwingt dazu, die Vermögensveränderung losgelöst von der Veränderung des Bestandes an liquiden Mitteln zu betrachten. Nur so gelingt es, zum Kern der Problematik vorzustoßen.

C. Zahlungsstromunabhängige Betrachtungsweise

1. Vermögensmehrung

Die zahlungsstromorientierte Betrachtungsweise wird dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht gerecht. Eine steuerlich relevante Vermögensmehrung ergibt sich für den Sohn nämlich nicht nur im Falle der Schenkung durch Geldhingabe oder Befreiung von einer Verbindlichkeit, sondern auch durch den vom Vater abgeschlossenen Werkvertrag. Derartige Verträge zugunsten Dritter beinhalten eine Zuwendung an den Dritten⁸. Da der Sohn „auf Kosten“ des väterlichen Vermögens bereichert ist, liegt eine freigiebige Zuwendung vor, die nach

1 § 4 Abs. 4 EStG.

2 Obwohl § 9 Abs. 1 EStG eine finale Auslegung des Werbungskostenbegriffs nahelegt, ist inzwischen allgemein anerkannt, daß auch Aufwendungen, die nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen, abgezogen werden können, wenn sie durch die steuerbare Tätigkeit veranlaßt sind (Beispiel: Unfallkosten). Vgl. v. Bornhaupi, K. J., Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, DStR 1983 S. 11 ff. m. w. N.

3 Vgl. Ley, U., Schlußbemerkung, DStR 1986 S. 23 (24).

4 BMF-Schreiben vom 15. 11. 1984 – IV B 1 – S 2253 – 139/84, BStBl. I 1984 S. 561 (563 Tz. 21), BB 1984 S. 2170.

5 So auch Ley, U., Schlußbemerkung, a.a.O. (Fn. 3), S. 24 Fußnote 6.

6 Vgl. Palandt/Putzo, 44. Aufl. 1985, § 518 BGB Anm. 5 a cc.

7 Vgl. Saupe, H., Schenkung durch Vertrag zugunsten Dritter, Diss. Dresden 1935, S. 21 f.

8 Zum sog. Valuta- oder Zuwendungsverhältnis vgl. Palandt/Heinrichs, BGB, 44. Aufl. 1985, Einf. v. § 328 BGB Anm. 1 b.

§ 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbar ist⁹. Erbschaftsteuerlich erfährt der Sohn somit in allen drei Fällen den gleichen Vermögenszuwachs in Gestalt des reparierten Daches. Auf welchem zivilrechtlichen Wege dieses Ergebnis erreicht wird, ist erbschaftsteuerlich unerheblich. Eine Vermögensmehrung tritt auch ohne den tatsächlichen oder gedachten Zufluß liquider Mittel ein.

Die Kostenübernahme durch den Vater ist nicht nur erbschaftsteuerlich, sondern auch einkommensteuerlich als Zuwendung zu beurteilen. Abweichungen können sich jedoch hinsichtlich der Bewertung der Zuwendung ergeben. Während nämlich das Erbschaftsteuerrecht grundsätzlich an die aktuellen Marktpreise¹⁰ im Zeitpunkt der Zuwendung anknüpft, sind einkommensteuerlich stets die historischen Aufwendungen des Zuwendenden maßgeblich für die Bewertung der Zuwendung. Das war allerdings nicht immer so.

Bis einschließlich 1950 waren alle unentgeltlich erworbenen, zum Privatvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert anzusetzen¹¹. Ab 1951 gab es Sonderregelungen für Gebäude, die zunächst mit dem letzten Einheitswert¹², ab 1955 dann mit dem Restbuchwert des Rechtsvorgängers¹³ anzusetzen waren. Der Zwang zur Buchwertfortführung wurde erst durch Einführung des § 11 d EStDV 1965¹⁴ auf alle Wirtschaftsgüter ausgedehnt. Ursprünglich bestand somit einmal eine weitgehende Korrespondenz in der einkommen- und erbschaftsteuerrechtlichen Bewertung unentgeltlich erworbeiner Wirtschaftsgüter, die erst ab 1965 endgültig aufgegeben wurde. Man war nämlich der Meinung, daß das Einkommensteuerrecht grundsätzlich an tatsächlich entstandene Ausgaben anknüpfen müsse¹⁵. Dieser Rechtsgedanke ist seit 1965 in § 11 d Abs. 1 EStDV verankert¹⁶. Er gilt meines Erachtens analog auch für die Bewertung von Zuwendungen, die nicht die Wirtschaftsguteigenschaft haben. Hierin liegt der Grund für die heute herrschende Meinung, wonach zugewendete Nutzungsvorteile nicht mit den ersparten Ausgaben, sondern mit den dem Zuwendenden entstandenen Kosten zu bewerten sind¹⁷.

Eine Bewertung von Zuwendungen mit dem Marktpreis würde dem in Bewertungsfragen streng pagatorischen Charakter der Einkommensteuer¹⁸ widersprechen. Eine solche Bewertung läßt sich auch nicht etwa aus § 8 EStG herleiten; denn diese Vorschrift erfaßt nur Zuwendungen, die „dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 zufließen“. Zuwendungen im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG fließen dem Empfänger jedoch nicht innerhalb, sondern außerhalb der Einkunftserzielung zu.

Zusammenfassend ist also festzuhalten, daß sich die Vermögensmehrung des Zuwendungsempfängers einkommensteuerlich nicht nach dem Marktwert der Zuwendung, sondern nach den Kosten des Zuwendenden richtet. Im Hinblick darauf, daß Einkommen- und Erbschaftsteuer sich als Bereicherungssteuern ergänzen sollten, mag man dieses Ergebnis bedauern. De lege lata fallen die einkommen- und erbschaftsteuerlichen Bewertungsgrundsätze für unentgeltliche Erwerbe jedoch auseinander.

2. Vermögensminderung

Die Vorstellung der Anhänger einer zahlungsstromorientierten Betrachtungsweise, wonach eine Vermögensminderung nur in den ersten beiden Beispielfällen durch den tatsächlichen bzw. gedachten Abfluß liquider Mittel eintritt, trifft deshalb nicht zu, weil der Abfluß liquider Mittel bei entgeltlichen Vorgängen niemals zu einer Vermögensminderung, sondern immer nur zu einer Vermögensumschichtung führt. Erst durch den Verbrauch der erlangten Gegenleistung tritt die zum Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug berechtigende Vermögensminderung ein:

(1) Durch die Herausgabe von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut tritt noch keine Vermögensminderung ein.

(a) Ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut gilt erst beim Eintritt außerordentlicher Umstände als ganz oder teilweise verbraucht.

(b) Abnutzbare Wirtschaftsgüter unterliegen unabhängig von der Entwicklung ihres tatsächlichen Wertes per Definition einem planmäßigen Wertverzehr. Es entsteht daher (laufender) Aufwand in Gestalt der AfA.

(2) Der Vorteil eines reparierten Daches gilt steuerlich als sofort verbraucht, obwohl er tatsächlich noch für eine geraume Zeit nach Durchführung der Reparatur vorhanden sein wird. Aufgrund der Verbrauchsfiktion liegen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor.

Als Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind also in keinem Fall die Ausgaben selbst, sondern stets der auf der Basis tatsächlicher Ausgaben bewertete Verzehr von Gütern und Leistungen anzusehen. Insoweit ist den Ausführungen von Costede¹⁹ uneingeschränkt zuzustimmen. Der Abfluß liquider Mittel kann daher auch nicht entscheidend für die persönliche Berechtigung zum Abzug der Aufwendungen sein. Vielmehr kommt es darauf an, zu wessen Vermögen die durch die Herausgabe der Geldbeträge erlangte Gegenleistung im Zeitpunkt ihres Verbrauches gehört. Der Vorteil des reparierten Daches, der die für die Herausgaben Geldbeträge erlangte Gegenleistung darstellt, gehört in allen drei Fällen zum Vermögen des Sohnes. Sein Vermögen hat sich in erbschaftsteuerlich relevanter Weise erhöht. Folglich wird „sein“ Vermögen durch den Verbrauch des Vorteils gemindert. Der zugewendete Vorteil gilt einkommensteuerlich als sofort verbraucht. Daher ist das Vermögen sofort gemindert. Da sich der Verbrauch im Rahmen der Einkunftserzielung vollzieht, liegen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip steht einer Berücksichtigung der Drittaufwendungen nicht im Wege, wie Ley meint. Ganz im Gegenteil: Wenn die Kostenübernahme durch den Vater die Leistungsfähigkeit des Sohnes derart steigert, daß sogar die Erbschaftsteuer hieran anknüpft, wäre es ein eklatanter Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, die Tatsache unberücksichtigt zu lassen, daß die Zuwendung sofort im Rahmen seiner Einkunftserzielung verbraucht wird.

Beispiel²⁰:

Der A erzielt Einkünfte aus Wohnungsvermietungen in Höhe von 10 Mio. DM. Umfangreiche Dachreparaturen sollen 10 Mio. DM kosten.

9 Vgl. Meincke/Michel, 7. Aufl. 1981, § 7 ErbStG Anm. 13; Werkleistungen können Gegenstand freigebiger Zuwendungen sein, vgl. Troll, § 7 ErbStG Anm. 23.

10 § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 BewG.

11 § 12 EStDV 1935, RStBl. 1935 S. 209 (210).

12 § 13 EStDV 1951, BStBl. I 1952 S. 65 (69).

13 § 27 EStDV 1955, BStBl. I 1955 S. 710 (716).

14 BStBl. I 1966 S. 280 (285).

15 Vgl. Begründung zu § 11 d EStDV, BR-Drucks. 29/66.

16 Aus der Entstehungsgeschichte wird deutlich, daß § 11 d EStDV keine AfA-Zurechnungs-, sondern eine bloße Bewertungsvorschrift ist.

17 Vgl. BdF-Schreiben vom 10. 7. 1984 – IV B 2 – S 2178 – 1/84, BStBl. I 1984 S. 460, BB 1984 S. 1600; Abschn. 36 a Abs. 2 Satz 6 KStR 1985.

18 Gl. A. Döllerer, G., Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Steuerrecht der Unternehmen, ZGR 1983 S. 407 (433): „Der Abzug fiktivierter Aufwendungen . . . bleibt damit weiterhin abgelehnt“. A. A. Costede, J., Grundfragen der Absetzungsbefugnis wegen Abnutzung – betrachtet am Beispiel von Nutzungsrechten an Grundbesitz, StuW 1986 S. 44 (46): „Wo es keinen realen Aufwand gegeben hat, müssen hypothetische Kosten herangezogen werden.“ Meines Erachtens kommt die Schaffung von fiktivem Aufwandpotential nur im Falle der Einlage/Entnahme von „echten“ Wirtschaftsgütern (nicht dagegen bei Nutzungen und Leistungen) durch die Bewertung zum Teilwert in Betracht. Vgl. dazu Meyer D., Nutzungeinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986 S. 18 (19 f.).

19 Vgl. Costede, J., a.a.O. (Fn. 18): „Werbungskostenqualität haben daher nicht die Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Werbungskosten ergeben sich richtigerweise daraus, daß der Steuerpflichtige, um Einkünfte zu erzielen, ein abnutzbares Wirtschaftsgut einsetzt, daß er sozusagen das Wirtschaftsgut für die Einkünfte opfert. Dieses Opfer ist der tiefere Sinn des Werbungskostenabzugs“ . . . Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . „haben nur als Bemessungsgrundlage der AfA Bedeutung“.

20 Vgl. Biergans, E., Zum Problem der AfA-Berechtigung bei entgeltlichen und unentgeltlichen Nutzungsüberlassungen und zum Problem der Entnahme zunächst unentgeltlich überlassener und dann zurückgemie-

(1) A trägt die Kosten selbst. Für das Jahr der Durchführung der Reparaturen hat A keine Einkommensteuer zu zahlen. Per Saldo ändert sich das Vermögen des A nicht.

(2) Ein reicher Freund (Erbschaftsteuerklasse IV, Freibeträge durch frühere Schenkungen bereits ausgeschöpft) will A eine Freude bereiten, indem er heimlich die Handwerker beauftragt, die Dachreparaturen auf seine Kosten durchzuführen. Dieses „Geschenk“ kostet A 2 Mio. DM:

Mieteinnahmen	DM
Erbschaftsteuer (60 %)	+ 10 Mio.
Einkommen- und Kirchensteuer auf 10 Mio. (ca. 60 %)	6 Mio.
	6 Mio.
Zuwendungsbedingter Mehraufwand für A	2 Mio.

Durch die Nichtberücksichtigung der Dachreparaturkosten als Werbungskosten des A erzielt der Staat 6 Mio. DM zusätzliche Steuereinnahmen. Ley²¹ und einige Vertreter der Finanzverwaltung²² meinen, dieses Ergebnis entspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Ich kann diese Ansicht nicht teilen. Das Bestehen einer zivilrechtlichen Kostentragungspflicht ist meines Erachtens keine notwendige Voraussetzung für die Geltendmachung von Betriebsausgaben und Werbungskosten. So hat es schon der Reichsfinanzhof²³ gesehen, so sah es zumindest früher auch der Bundesfinanzhof²⁴ und so sieht es die ganz herrschende Meinung im Schrifttum²⁵.

Den Kostentragungsgedanken hat nunmehr auch das Finanzgericht Düsseldorf²⁶ für den Fall aufgegeben, daß der Nutzungsberechtigte im eigenen Interesse, d. h. ohne die Absicht, den Eigentümer zu bereichern, Erhaltungsaufwendungen trägt, die eigentlich der Eigentümer hätte tragen müssen. Das Finanzgericht ist damit von einem Urteil des VIII. Senats des Bundesfinanzhofs²⁷ abgewichen und den Kritikern²⁸ dieser Entscheidung gefolgt.

D. Ergebnis und Ausblick

Rechtsgrundlage für die Berücksichtigung von Drittaufwendungen ist der Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenbegriff, der meines Erachtens nur auf den Veranlassungszusammenhang zwischen Aufwendungen und steuerbarer Tätigkeit abstellt²⁹. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lassen sich keine Argumente ableiten, die eine andere Auslegung des Gesetzeswortlauts rechtfertigen könnten. Ganz im Gegenteil führt die Nichtberücksichtigung von Drittaufwendungen zu einem eklatanten Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil eine durch die Einkunftszielung veranlaßte Minderung des Vermögens des Einkunftszielers nicht geltend gemacht werden darf.

Zu Lasten des Steuerpflichtigen wird das Veranlassungsprinzip bereits anerkannt. Derjenige, der Kosten trägt, die nicht durch seine Einkunftszielung veranlaßt sind, darf diese nicht absetzen. Eine Entscheidung des VIII. Senats des Bundesfinanzhofs³⁰, in der dieses Prinzip zugunsten des Steuerpflichtigen durchbrochen wurde, stieß im Schrifttum³¹ auf derart heftige Kritik, daß die Ansicht bereits im nächsten Urteil³² wieder aufgegeben wurde.

Dagegen besteht noch eine gewisse Skepsis, das Veranlassungsprinzip auch zugunsten des Steuerpflichtigen konsequent anzuwenden. Besonders umstritten ist der Fall der unentgeltlichen Überlassung abnutzbarer Wirtschaftsgüter. Hier führt die konsequente Anwendung des Veranlassungsprinzips zu dem Ergebnis, daß der unentgeltlich Nutzungsberechtigte die AfA geltend machen kann, die der Eigentümer absetzen könnte, wenn er das Wirtschaftsgut selbst zur Einkunftszielung nutzen würde. Der Eigentümer wendet dem Nutzenden permanent Vorteile im Werte der ihm entstandenen Aufwendungen zu. Die Nutzungsvorteile führen beim Nutzenden zu einer erbschaftsteuerbaren Vermögensmehrung³³, die anschließend sofort im Rahmen der Einkunftszielung verbraucht wird und deshalb als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten des Nutzenden berücksichtigt werden muß.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, daß jahrzehntelang die Auffassung herrschte, daß nur der (wirtschaftliche) Eigentümer eines Wirtschaftsgutes zur Geltendmachung von Abschreibungen berechtigt sei, weil nur er den Wertverzehr „zu tragen“ habe, ist es durchaus verständlich, daß es noch schwerfällt, die AfA als das zu sehen, was sie ist: eine (periodisierte) Ausgabe und damit nichts anderes als die sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben und Werbungskosten. Noch vertreten maßgebliche Stimmen im Schrifttum die Ansicht, daß Abschreibungen etwas völlig anderes sind als die sonstigen Erwerbskosten. So äußert sich beispielsweise der Vorsitzende des VIII. Senats des Bundesfinanzhofs³⁴, der offenbar geneigt ist, die vom Vater getragenen Dachreparaturkosten beim Sohn zum Abzug zuzulassen, unter Beifall von Plückebaum³⁵ zum AfA-Problem wie folgt:

teter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Erscheint demnächst in FR.

21 Vgl. Ley, U., a. a. O. (Fn. 3).

22 Vgl. Paus, B., Einkommensteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Ehegatten, Besprechung des BFH-Urteils vom 20. 11. 1980, FR 1983 S. 28 (32); Plückebaum, R., Persönliche Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bei dinglichen und obligatorischen Nutzungsrechten, FR 1981 S. 181 (186); Schulz, H., Grundlagen und System der Einkommensbesteuerung, Ausgabe B, 3. Aufl. Herne/Berlin, 1982, S. 235.

23 RfH, 10. 2. 1937 – VI A 111/37, RStBl. 1937 S. 898.

24 BFH, 1. 4. 1965 – IV 3/61 U, BFHE 82 S. 310, BStBl. III 1965 S. 359, BB 1965 S. 778.

25 Vgl. Biergans, E., Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984 S. 297 (303); Groh, M., Nutzungseinlagen im Handels- und Steuerrecht, BB 1982 S. 133 (141); Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 40 j (3) E. 103; Hoyer, J., Der Nießbrauch an Grundbesitz im Privatvermögen, BB 1981 S. 230 (233); Hutter, U., Zur steuerlichen Behandlung von Nutzungsrechten an vermieteten Grundstücken, DStZ 1981 S. 47 (51-f.); Jacob, W., Steuern vom Einkommen I, Stuttgart, 1980, S. 107; Littmann, E., Ausgewählte aktuelle Einkommensteuerfragen, StBj 1960/61 S. 125 (189 Tz. 3); Littmann/Wolff-Diepenbrock, 14. Aufl. 1985, S. 1236; Lukas, H., Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten, DSIR 1979 S. 376 (377); Meyer, B., Die Besteuerung des (Brutto-)Nießbrauchs am privaten Grundbesitz, FR 1981 S. 421 (426 f.); Schmidt/Drenseck, § 9 EStG Anm. 2 n; Stockinger, R., Einkommensteuerliche und bilanzielle Behandlung des Nießbrauchs an einzelnen Wirtschaftsgütern als Privat- und Betriebsvermögen, Diss. München 1978 S. 357 ff.; Stuhmann, G., Zum Werbungskostenabzug bei unentgeltlich eingeräumtem Nießbrauch an einem Gebäude, FR 1980 S. 41 (42 Tz. 2); Tipke, K., Steuerrecht, 10. Aufl. 1985, S. 253; Trzaskalik, Ch., Nutzungsrechte im Einkommensteuerrecht, StuW 1983 S. 126 (134 f.).

26 FG Düsseldorf, 2. 10. 1985, EFG 1986 S. 73 (rechtskräftig).

27 BFH, 8. 12. 1982 – VIII R 53/82, BFHE 139 S. 28, BStBl. II 1983 S. 710, BB 1983 S. 1908.

28 Vgl. Biergans, E., a.a.O. (Fn. 25), S. 301; Meyer, D., Einkommensteuerliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, Herne/Berlin, 1984, S. 222 f.

29 Diese Ansicht wird auch vertreten von Biergans, E., Einkommensteuer und Steuerbilanz, 3. Aufl. 1985, S. 790; Bordewijk, A., 36. Godesberger Steuerfachtagung HLBS, Inf. 1986 S. 54 f.; Littmann-Conradi, 14. Aufl. 1985, § 20 EStG Anm. 292; Schmidt/Drenseck, 4. Aufl. 1985, § 9 EStG Anm. 2 n; Stadie, H., Urteilsanmerkung, FR 1984 S. 42; Zenithöfer, W., Nießbrauch, Wohnrecht und obligatorische Nutzungsrechte an privaten Grundstücken, FR 1985 S. 113 (118).

30 BFH, 29. 11. 1983 – VIII R 184/83; BFHE 140 S. 203, BStBl. II 1984 S. 371, BB 1984 S. 1082.

31 Vgl. Meyer, B., Werbungskosten bei unentgeltlicher Überlassung einer Wohnung im eigenen Haus, DSIR 1984 S. 423 f.; Meyer, D., Zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DSIR 1984 S. 639 (640 f.); Schmidt, L., Urteilsanmerkung, FR 1984 S. 232; Söfeling, G., Zurechnung des Nutzungswerts unentgeltlich überlassener Wohnungen, NWB 1984 F. 3, S. 5729 (5731 f.).

32 BFH, 30. 7. 1985 – VIII R 71/81; BFHE 144 S. 376, FR 1985 S. 616 m. Anm. v. L. Schmidt, BB 1985 S. 2220.

33 Nach § 23 Abs. 1 ErbStG wird die Erbschaftsteuer wahlweise entweder zu Beginn der Nutzungsüberlassung oder jährlich erhoben.

34 Vgl. Döllerer, G., Leitgedanken der Nießbrauchbesteuerung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, StBj 1984/85 S. 55 (70).

35 Vgl. Plückebaum, R., Absetzung für Abnutzung in Fällen unentgeltlich erlangter Nutzungsrechte durch den Nutzungsberechtigten, FR 1986 S. 53 (56).

„Wenn, was die Regel ist, auch der Eigentümer keine AfA auf das Gebäude abziehen kann, weil ihm keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind, gehen AfA verloren. Das kann aber nur jemand beklagen, der der Meinung ist, es gebe einen allgemeinen Grundsatz des Einkommensteuerrechts, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines jeden Gebäudes in der Bundesrepublik Deutschland müßten bei irgendeinem Steuerpflichtigen Gegenstand einer steuerwirksamen AfA sein. Diesen Grundsatz gibt es nicht.“

Wörtlich genommen ist diese Aussage zwar richtig. Allerdings behauptet auch niemand, daß die AfA von „irgendeinem“ Steuerpflichtigen geltend gemacht werden soll. Es geht vielmehr um den Einkunftsziel, dessen AfA-Berechtigung im Hinblick auf den dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechenden Wortlaut der § 4 Abs. 3 Satz 3, Abs. 4, § 7 Abs. 1, 9 Abs. 1 Nr. 7 EStG mit sachlichen Argumenten kaum zu bestreiten ist. Nicht akzeptabel ist jedenfalls die Ansicht von Plückebaum, wonach sich aus dem „natürlichen Wortsinn“ des § 7 Abs. 1 EStG ergeben soll, daß nur der wirtschaftliche Eigentümer zur Geltendmachung von Abschreibungen berechtigt ist. Letztlich ist diese Ansicht auch durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs widerlegt, der sich, wo immer es geht, bemüht, den Verlust von AfA-Potential zu vermeiden, indem er für eine ganze Reihe von Fällen bereits ~~Ver~~konstruktionen entwickelt hat, die jedoch allesamt gegen allgemein anerkannte Grundprinzipien des Einkommensteuerrechts verstößen:

(1) Bei der Nutzung des unentgeltlich überlassenen Wirtschaftsgutes im Betriebsbereich soll der Nutzungsberichtigte ein Nutzungsrecht mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen einlegen können, obwohl der Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a EStG als Einlagewert regelmäßig überhaupt nicht in Betracht kommt³⁶. Durch diese Konstruktion kommt es zu einer Überleitung der AfA-Berechtigung auf den unentgeltlich Nutzungsberichtigten.

(2) Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes mit dinglicher Rücküberlassung an den früheren Eigentümer (z. B. Vorbehaltensniederbrauch) soll der Nutzungsberichtigte das Wirtschaftsgut weiter abschreiben können, weil der Zusammenhang zwischen Tragung der Anschaffungskosten

und Nutzung des Wirtschaftsgutes trotz der Übertragung angeblich nicht durchbrochen worden sei³⁷. Das soll allerdings nur für den Bereich der Überschußeinkünfte gelten. Wird das Wirtschaftsgut betrieblich genutzt, soll nicht mehr das übertragenen Wirtschaftsgut, sondern das (eingelegte) Nutzungsrecht abgeschrieben werden. „Solche Ungereimtheiten lassen sich auf Dauer nicht durchhalten“³⁸.

(3) Bei der unentgeltlichen Übertragung unter obligatorischem Nutzungsvorbehalt und (Rück-)Vermietung an den neuen Eigentümer soll dieser (nicht der Nutzungsberechtigte!) neben der Miete auch noch die AfA geltend machen können. Das soll allerdings nur bei betrieblicher Nutzung des Wirtschaftsgutes gelten, weil nur in diesem Fall die Nachversteuerung der „zuviel“ – oder besser gesagt: bei der falschen Person – verrechneten AfA gesichert ist³⁹. Die Finanzverwaltung^{39a} wendet die Entscheidung vorerst nicht an.

Es bleibt abzuwarten, wie lange der Bundesfinanzhof diese Kasuistik noch fortführen will, statt sich zum Veranlassungsprinzip zu bekennen. Man kann nur hoffen, daß der jüngste Appell von Drenseck⁴⁰ gehört wird, wonach der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung noch einmal insgesamt überdenken und korrigierend eingreifen möge, wo Ergebnisse und Begründungen „nicht voll befriedigen“. Durch ein neues Urteil des Finanzgerichts Münster⁴¹, welches endlich auch einem Zuwendungsniederbraucher die AfA-Berechtigung zuerkannt hat, wird er hierzu Gelegenheit bekommen.

36 Zur Kritik vgl. Meyer, D., Zur Einlagefähigkeit unentgeltlich eingeräumter Nutzungsrechte, DB 1984 S. 2429 ff.; zur Lösung vgl. Meyer, D., Nutzungseinlagen bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung, DStR 1986 S. 18 ff.

37 Zuletzt BFH, 24. 9. 1985 – IX R 62/83, BFHE 144 S. 446, BStBl. II 1986 S. 12, DB 1986 S. 23, BB 1986 S. 307; zur Kritik vgl. Meyer, D., a.a.O. (Fn. 28), S. 238 f.

38 Costede, J., a.a.O. (Fn. 18), S. 47.

39 BFH, 30. 7. 1985, a.a.O. (Fn. 32); zur Kritik vgl. Schmidt, L., Urteilsanmerkung, FR 1985 S. 620 f.; Stadie, H., a.a.O. (Fn. 29).

39a BdF-Schreiben vom 14. 4. 1986, DStR 1986 S. 313 f.

40 Vgl. Drenseck, W., Urteilsanmerkung, FR 1986 S. 99.

41 FG Münster, 23. 10. 1985 – IX R 48/82, NWB 1986 F. 1, S. 38, EFG 1986 S. 172, nrk.

BFH IX R 9/86