

Urteil vom 24. Mai 2022, IX R 1/21

AfA-Bemessungsgrundlage bei Austausch der mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Immobilie - Surrogation

ECLI:DE:BFH:2022:U.240522.IXR1.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 7 Abs 1 S 1, EStG § 7 Abs 1 S 4, EStG § 7 Abs 4 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7 S 1, EStG § 21 Abs 1, FGO § 68 S 1, FGO § 121 S 1, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 16. Oktober 2020, Az: 13 K 452/18

Leitsätze

1. Wird eine mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastete Immobilie mit Zustimmung des Nießbrauchers gegen eine andere Immobilie in der Weise ausgetauscht, dass dem Nießbraucher an der neuen Immobilie auf der Grundlage eines zuvor vereinbarten, rahmenbildenden Vertrags wiederum ein Nießbrauch eingeräumt wird, und trägt der Nießbraucher wirtschaftlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ersatzimmobilie, so setzt sich der Vorbehaltsnießbrauch an der erworbenen Immobilie fort (verlängerter Vorbehaltsnießbrauch).
2. Kann der Eigentümer die Ersatzimmobilie nur aus dem Veräußerungserlös anschaffen oder herstellen, gilt nichts anderes, sofern sich der Nießbrauch im Zeitraum zwischen der Veräußerung der Altimmobilie und der Anschaffung der Ersatzimmobilie ununterbrochen auf den Veräußerungserlös erstreckt.
3. Ein obligatorisches Nießbrauchsrecht ist einem dinglichen Nießbrauch steuerrechtlich insoweit gleichzustellen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16.10.2020 - 13 K 452/18 aufgehoben und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf die Anschaffungskosten des im Rahmen der Inanspruchnahme eines Nießbrauchs vermieteten Objekts in voller Höhe oder nur im Umfang der auf das Gebäude entfallenden Aufwendungen vornehmen können sowie ob die AfA verteilt auf die voraussichtliche Lebensdauer des Längstlebenden von ihnen oder nur auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes zu gewähren ist.
- 2 Die in 1944 und in 1947 geborenen Kläger sind Eheleute, die zur Einkommensteuer der Streitjahre 2013 bis 2015 zusammenveranlagt werden. Bis 2013 lebten die Kläger in A-Stadt in einem Einfamilienhaus, dessen Eigentümerin zunächst allein die Klägerin gewesen war. Durch notariell beurkundeten Vertrag vom 23.12.2002 hatte die Klägerin dieses Hausgrundstück unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die drei volljährigen Kinder ..., ... und ... übertragen. Dabei hatten sich die Klägerin und der an dem Vertrag beteiligte Kläger an dem Objekt ein Nießbrauchsrecht bis zum Tod des Längstlebenden von ihnen vorbehalten.
- 3 Zu Beginn des Streitjahres 2013 fassten die Kläger den Entschluss, nach Süddeutschland umzuziehen, um in räumlicher Nähe zu ihren Kindern leben zu können. Daher schlossen sie mit ihren drei Kindern am 07.01.2013 im Hinblick auf den beabsichtigten Verkauf der Immobilie in A-Stadt wegen der ihnen zustehenden Nießbrauchsrechte

eine privatschriftliche Vereinbarung folgenden Wortlauts:

"Die Eltern werden bei dem Verkauf der Immobilie ihre Nießbrauchsrechte löschen lassen. Die Nießbrauchsrechte sollen jedoch fortbestehen, und zwar in der Weise, dass aus dem Verkaufserlös eine oder mehrere andere Immobilien auf den Namen der Kinder erworben werden, an denen wiederum ein Nießbrauchsrecht zugunsten der Eltern bestellt wird. Bis dahin steht den Eltern das Nießbrauchsrecht an dem Erlös aus dem Verkauf der Immobilie [A-Stadt] zu. Demgemäß ist der Kaufpreis auf das Konto der Eltern Nr. ... bei der [X-Bank] zu überweisen. Die Eltern stellen ihren Kindern den Verkaufserlös bei Erwerb einer oder mehrerer anderer Immobilien zur Verfügung, an denen den Eltern dann wieder das Nießbrauchsrecht zu bestellen ist."

4 Im Anschluss daran veräußerte der Kläger als vollmachtloser Vertreter für seine drei Kinder durch notariell beurkundeten Vertrag vom 22.02.2013 das Hausgrundstück in A-Stadt für 475.000 € lastenfrei an fremde Dritte. Zugleich bewilligten beide Kläger in dem Vertrag im eigenen Namen die Löschung der zu ihren Gunsten bestellten Nießbrauchsrechte. Der Kaufpreis wurde, nachdem die Kinder die Veräußerung genehmigt hatten, am 14.05.2013 vereinbarungsgemäß auf das gemeinsame Konto der Kläger überwiesen. Zur gleichen Zeit zogen die Kläger von A-Stadt nach B-Stadt, wo sie eine Wohnung für sich angemietet hatten.

5 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 30.07.2013 erwarben die Kläger --hierbei handelnd als vollmachtlose Vertreter für ihre beiden Töchter-- sowie ihr Sohn zum gemeinschaftlichen Miteigentum der drei Kinder eine Eigentumswohnung in B-Stadt zum Kaufpreis von 280.000 €. Zugleich bestellten die Kläger --wiederum als vollmachtlose Vertreter für ihre beiden Töchter handelnd-- sowie ihr Sohn durch notariell beurkundeten Vertrag vom 30.07.2013 zu Gunsten der Kläger ein lebenslängliches uneingeschränktes Nießbrauchsrecht an der Eigentumswohnung. Unter § 2 Abs. 6 dieses Vertrags ist Folgendes vereinbart:

"Die Nießbrauchsbestellung erfolgt in Fortsetzung des Nießbrauchsrechts, das den Berechtigten an einer nunmehr veräußerten Immobilie [A-Stadt] zugestanden hat."

6 Beide Verträge wurden von den Töchtern genehmigt. Der Kaufpreis von 280.000 € wurde am 30.09.2013 vom gemeinsamen Konto der Kläger an den Verkäufer überwiesen. Zudem wurden von diesem Konto die Maklerprovision, die Notargebühren, die Grunderwerbsteuer und die sonstigen Erwerbsnebenkosten, insgesamt weitere 27.805 €, bezahlt. In der Folgezeit vermieteten die Kläger diese Immobilie ab Oktober 2013 an einen Dritten.

7 Noch im Streitjahr 2013 erwarb der Kläger --wiederum als vollmachtloser Vertreter für seine drei Kinder-- durch notariell beurkundeten Vertrag vom 14.11.2013 von einer Projektentwicklungsgesellschaft das Sondereigentumsrecht an einem Appartement in einem noch in Bau befindlichen Pflegeheim in C-Stadt für 110.905 €. Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 14.11.2013 vereinbarten die Kläger zudem mit ihren drei Kindern, für die sie dabei als vollmachtlose Vertreter auftraten, die Bestellung eines lebenslänglichen, uneingeschränkten Nießbrauchsrechts zu Gunsten der Kläger. Auch hier wurde in § 2 Ziff. 5 dieses Vertrags die folgende Vereinbarung getroffen:

"Die Nießbrauchsbestellung erfolgt in Fortsetzung des Nießbrauchsrechts, das den Berechtigten an einer nunmehr veräußerten Immobilie [A-Stadt] zugestanden hat."

8 Beide Verträge wurden von den drei Kindern genehmigt und der Kaufpreis sowie die Erwerbsnebenkosten, insgesamt 118.145 €, vom gemeinsamen Konto der Kläger an die Projektentwicklungsgesellschaft überwiesen. Der Restbetrag aus der Veräußerung des Grundstücks in A-Stadt in Höhe von 49.050 € verblieb auf dem gemeinsamen Konto der Kläger.

9 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2013 bezifferten die Kläger die ihnen im Zusammenhang mit der Vermietung des Objekts in B-Stadt entstandene AfA auf 3.848 €, da sich die Anschaffungskosten einschließlich der Nebenkosten auf 307.805 € belaufen hatten. Zudem vertraten sie die Meinung, dass dieser Betrag nach § 7 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf die durchschnittliche statistische Lebenserwartung des Längstlebenden von ihnen im Zeitpunkt des Besitzübergangs und damit auf 20 Jahre abzuschreiben sei, da das Nießbrauchsrecht entgeltlich erworben worden sei.

10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte dieser Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage nicht. Nach der Auffassung des FA bilde nur der Gebäudeanteil die Grundlage für die AfA-Bemessung. Der auf den Grund und Boden entfallende Anteil am Kaufpreis einschließlich der Erwerbsnebenkosten belaufe sich auf 44,31 %

und damit auf 136.388 €, so dass lediglich der verbleibende Restbetrag von 171.417 € auf das Gebäude entfalle. Daraus errechnete das FA für das Streitjahr 2013 bei einer --wie von den Klägern erklärt-- angenommenen Nutzungsdauer von 20 Jahren eine AfA von 2.143 €, die es im Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 25.09.2014 als Werbungskosten ansetzte. Die Kläger legten hiergegen Einspruch ein.

- 11** In ihrer Einkommensteuererklärung für 2014 bezifferten die Kläger die auf die Eigentumswohnung in B-Stadt entfallende AfA auf 15.391 €. Das FA erkannte hiervon im Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 02.11.2015 nur 8.571 € als abziehbare Werbungskosten an. Dagegen legten die Kläger ebenfalls Einspruch ein.
- 12** Das Pflegeheim in C-Stadt wurde zum 01.04.2015 fertiggestellt. Im Anschluss daran erzielten die Kläger aufgrund ihres Nießbrauchsrechts aus diesem Objekt gleichfalls Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 13** Mit ihrer Einkommensteuererklärung für 2015 machten die Kläger erneut eine AfA auf das vermietete Objekt in B-Stadt in Höhe von 15.391 € geltend, die das FA im Einkommensteuerbescheid vom 19.10.2017 nur in Höhe von 8.571 € anerkannte. Die AfA für das Pflegeappartement erkannte das FA in der von den Klägern angegebenen Höhe von 4.670 € an. Die Kläger legten gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, ebenfalls Einspruch ein.
- 14** Im verbundenen Einspruchsverfahren vertrat das FA die Auffassung, dass im Streitfall der Vorbehaltsnießbrauch an den neuen Grundstücken das Surrogat für den Nießbrauch an dem früheren Grundstück darstelle und die AfA daher gemäß § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auf die Nutzungsdauer der Gebäude bezogen werden könne. Für das Streitjahr 2013 könne sich die AfA daher für das Objekt in B-Stadt nur auf 857 € anstelle der bisher gewährten 2.143 € und für die Folgejahre 2014 und 2015 nur auf 3.428 € anstelle der bislang angesetzten 8.571 € belaufen. Mit Blick darauf wies das FA die Kläger darauf hin, dass sie die sich deshalb ergebende Steuernachzahlung durch Rücknahme der Einsprüche vermeiden könnten. Nachdem die Kläger die Rücknahme ablehnten, setzte das FA die Einkommensteuer durch Einspruchsentscheidung vom 12.01.2018 für 2013 auf 2.463 €, für 2014 auf 3.961 € und für 2015 auf 5.581 € herauf und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.
- 15** Dagegen haben die Kläger Klage erhoben. Während des Klageverfahrens hat das FA die Einkommensteuerfestsetzung für 2015 durch Bescheide vom 20.04.2018 und vom 15.05.2018 geändert und die Einkommensteuer auf 6.513 € heraufgesetzt. Das FA ermittelte für das Objekt in C-Stadt für das Jahr 2015 eine jährliche AfA in Höhe von 2.173 €, die es anteilig für die Monate April bis Dezember mit 1.623 € ansetzte. Darüber hinaus hat das FA während des Klageverfahrens aus nicht streitgegenständlichen Gründen geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2013 vom 04.02.2020, 2014 vom 14.02.2020 und 2015 vom 13.02.2020 erlassen.
- 16** Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1449 veröffentlichten Urteil unter Zugrundelegung der Einkommensteuerbescheide für 2013 vom 25.09.2014, für 2014 vom 11.05.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.01.2018, und für 2015 vom 15.05.2018 im Wesentlichen aus, den Klägern stehe keine höhere AfA für die Streitjahre zu. Der Vorbehaltsnießbrauch setze sich an den Tauschimmobilien im Wege der Surrogation fort. Die Kläger hätten bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung in B-Stadt in Höhe von 171.417 € und Herstellungskosten für das Pflegeappartement in C-Stadt in Höhe von 108.198 € getragen. Das FA habe daher zutreffend die AfA aus der Vermietung der Eigentumswohnung in Höhe von 857 € für 2013 und je 3.428 € für 2014 und 2015 sowie die AfA aus der Vermietung des Pflegeappartements in Höhe von 1.623 € in 2015 ermittelt.
- 17** Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 und § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG). Sie tragen im Wesentlichen vor, sie hätten die Nießbrauchsrechte an den Immobilien in B-Stadt und C-Stadt als Gegenleistung für ihren Verzicht auf ihre Nießbrauchsrechte an der Immobilie in A-Stadt entgeltlich erworben, so dass sie auf diese Nießbrauchsrechte jeweils AfA nach § 7 Abs. 1 EStG vornehmen könnten. Es handele sich nicht um einen unentgeltlichen Erwerb der neuen Nießbrauchsrechte. Dies ergebe sich aus den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24.01.1995 - IX R 40/92 (BFH/NV 1995, 770) und vom 26.11.1996 - IX R 33/94 (BFH/NV 1997, 643). Es habe kein Tausch der Grundstücke, die mit einem Nießbrauch belastet gewesen seien, stattgefunden. Denn ihre Kinder seien im Zeitpunkt der Aufgabe des Nießbrauchsrechts an dem verkauften Grundstück in A-Stadt noch nicht Eigentümer eines anderen Grundstücks gewesen, an dem sie ihren Eltern im Tauschwege ein gleichwertiges Nießbrauchsrecht hätten einräumen können. Der Verkaufserlös der Immobilie in A-Stadt habe den Kindern zugestanden. Es könne auch nicht von dem Fortbestehen des Vorbehaltsnießbrauchs ausgegangen werden, wenn ein mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastetes Grundstück mit Zustimmung des Berechtigten gegen ein anderes Grundstück getauscht und diesem an dem neuen Grundstück

wiederum ein Nießbrauch eingeräumt werde. Die Kläger hätten auf ihr Nießbrauchsrecht an der Immobilie in A-Stadt nur deshalb verzichtet, weil sich ihre Kinder in der Vereinbarung vom 07.01.2013 verpflichtet hatten, ihren Eltern an den aus dem Verkaufserlös zu erwerbenden Immobilien wiederum Nießbrauchsrechte zu bestellen. Der den Klägern in dieser Vereinbarung eingeräumte Anspruch auf Bestellung von Nießbrauchsrechten an den von den Kindern aus dem Veräußerungserlös zu erwerbenden Immobilien sei somit Gegenleistung für den Verzicht der Kläger auf ihr Nießbrauchsrecht an der Immobilie in A-Stadt gewesen. Die Höhe der Anschaffungskosten der Kläger für ihre entgeltlich erworbenen Nießbrauchsrechte an den Eigentumswohnungen in B-Stadt und C-Stadt bemesse sich nach dem Kapitalwert ihres an der veräußerten Immobilie in A-Stadt aufgegebenen Nießbrauchsrechts. Jener Wert habe sich unter Zugrundelegung der statistischen Lebenserwartung der Klägerin auf 312.172 € belaufen, der im Verhältnis der jeweiligen Anschaffungskosten für den Erwerb der neuen Immobilien verteilt worden sei. Der bislang nicht reinvestierte Restbetrag von 49.050 € sei dabei außer Betracht gelassen worden. Daraus ergäben sich anteilige Anschaffungskosten für das Nießbrauchsrecht an dem Objekt in B-Stadt in Höhe von 202.291 € und für das Objekt in C-Stadt in Höhe von 77.645 €. Die Jahres-AfA belaufe sich daher für das Objekt in B-Stadt auf 10.196 € und in 2013 anteilig auf 2.549 € und für das Objekt in C-Stadt auf 4.271 € und damit in 2015 anteilig auf 3.203 €.

- 18** Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2013 vom 04.02.2020, für 2014 vom 14.02.2020 und für 2015 vom 13.02.2020 in der Weise zu ändern, dass die Einkommensteuer jeweils auf den Betrag herabgesetzt wird, der sich bei Berücksichtigung weiterer Werbungskosten bei den Einkünften der Kläger aus Vermietung und Verpachtung von 1.692 € im Veranlagungszeitraum 2013, von 6.768 € im Veranlagungszeitraum 2014 und von 8.348 € im Veranlagungszeitraum 2015 ergibt.
- 19** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 20** Das FA schließt sich den Ausführungen des FG an.

Entscheidungsgründe

II.

- 21** Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Klage abzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass den Klägern für die Streitjahre keine höheren AfA zustehen.
- 22** 1. Das Urteil des FG ist aus formellen Gründen aufzuheben, da es zu Steuerbescheiden ergangen ist, die im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung materiell nicht mehr wirksam waren.
- 23** Gegenstand des Klageverfahrens waren ausschließlich die Änderungsbescheide vom 04.02.2020 (2013), vom 14.02.2020 (2014) und vom 13.02.2020 (2015), die nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in das Verfahren übergeleitet worden sind. Weder haben die Kläger ihren Klage- und Revisionsantrag an diese Änderungsbescheide angepasst noch ist das FG offenbar über das Ergehen der Änderungsbescheide gemäß § 68 Satz 3 FGO in Kenntnis gesetzt worden. Sein Urteil ist zu den im Zeitpunkt der Entscheidung nicht mehr existenten Bescheiden für 2013 vom 25.09.2014, für 2014 vom 11.05.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.01.2018, und für 2015 vom 15.05.2018 ergangen. Darin liegt ein Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (vgl. BFH-Urteile vom 19.05.2010 - I R 62/09, BFHE 230, 18, Rz 15, und vom 23.10.2013 - I R 21/11, juris, Rz 11, m.w.N.), so dass das Urteil des FG keinen Bestand haben kann und aufgehoben werden muss (BFH-Urteil vom 05.11.2019 - X R 40-41/18, BFH/NV 2020, 858, Rz 15, m.w.N.).
- 24** Jedoch widerspräche es dem Sinn und Zweck des § 68 Satz 1 FGO, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zurückzuverweisen, wenn durch den Änderungsbescheid der bisherige Streitstand nicht berührt wird, hierdurch keine neuen Streitpunkte in das Verfahren eingeführt worden sind, die Sache spruchreif ist und das FG in Unkenntnis der Änderungsbescheide über die früheren Bescheide befunden hat. Denn jener Sinn und Zweck besteht gerade darin, das Verfahren trotz Ergehens von Änderungsbescheiden fortsetzen zu können. Andernfalls würde sich eine Aufhebung und Zurückverweisung darin erschöpfen, der Vorinstanz Gelegenheit zu geben, den Änderungsbescheid datumsmäßig zu erfassen. Aus prozessökonomischen Gründen reicht deshalb in einem solchen Fall eine Richtigstellung durch das Revisionsgericht aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 18, Rz 16, m.w.N.).
- 25** Im spruchreifen Streitfall kann danach von einer Zurückverweisung abgesehen werden. Die geänderten

Einkommensteuerbescheide vom 04.02.2020 (2013), vom 14.02.2020 (2014) und vom 13.02.2020 (2015) berühren nicht die vorliegende Streitfrage, da die Bescheide wegen Mitteilungen des zuständigen Finanzamts über Beteiligungseinkünfte des ... für 2013 bzw. der ... geändert wurden. Zudem ist nicht ersichtlich, dass mit den Änderungsbescheiden zusätzliche Streitpunkte in die Verfahren eingeführt wurden. Ausweislich der Ausführungen in Tatbestand und Entscheidungsgründen des FG-Urteils hatte die Vorinstanz bei der Entscheidungsfindung die Existenz der Änderungsbescheide offenkundig nicht vor Augen, ebenso wenig, wie die Kläger bei Formulierung ihres Klageantrags diesen an die neue Bescheidlage angepasst haben. Es kann somit ausgeschlossen werden, dass das FG bewusst nicht über die Änderungsbescheide, aus denen sich kein neuer Streitstoff ergeben hat, als Verfahrensgegenstand hat entscheiden wollen.

- 26** 2. Der Senat kann auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz in der Sache selbst entscheiden. Die gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordenen Einkommensteuerbescheide vom 04.02.2020, vom 14.02.2020 und vom 13.02.2020 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§§ 100 Abs. 1 Satz 1, 121 FGO).
- 27** Das FG hat es in der Sache zu Recht abgelehnt, die von den Klägern begehrten höheren AfA auf die Anschaffungskosten der Eigentumswohnung in B-Stadt und die Herstellungskosten des Pflegeappartements in C-Stadt als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen.
- 28** a) Grundsätzlich ist derjenige befugt, AfA nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 4 EStG geltend zu machen, der den Tatbestand der Vermietung nach § 21 Abs. 1 EStG erfüllt und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Wirtschaftsgut getragen hat. Die Befugnis setzt nicht zwingend voraus, dass er bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer ist (BFH-Urteile vom 24.04.1990 - IX R 9/86, BFHE 160, 522, BStBl II 1990, 888, unter 1.a; vom 15.05.1990 - IX R 21/86, BFHE 162, 26, BStBl II 1992, 67, unter 1.a; in BFH/NV 1995, 770, unter 1.a; vom 28.03.1995 - IX R 126/89, BFHE 177, 412, BStBl II 1997, 121, unter 1.; in BFH/NV 1997, 643, unter 2.a). Aufgrund dessen hat die Rechtsprechung des BFH das Recht auf die Inanspruchnahme von AfA auch einem Vorbehaltsnießbraucher zugesprochen, sofern und soweit er die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat, bevor er das Grundstück unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übereignete, und der nunmehr aufgrund seines dinglichen Rechts Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Er nutzt das Grundstück ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts (vgl. BFH-Urteile vom 28.07.1981 - VIII R 35/79, BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380; in BFH/NV 1995, 770, unter 1.a). Wer hingegen ein Gebäude aufgrund eines ihm unentgeltlich zugewendeten Nießbrauchs nutzt, ist nicht AfA-berechtigt, wenn nicht er, sondern der Eigentümer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 160, 522, BStBl II 1990, 888; in BFH/NV 1997, 643).
- 29** Dem Vorbehaltsnießbraucher hat die Rechtsprechung einen Schenker gleichgestellt, der mit seinen Mitteln einem zu Beschenkenden den Kauf eines von dem Schenker im Voraus bestimmten Grundstücks ermöglicht, sich bei der Schenkung ein Nießbrauchsrecht an dem Grundstück vorbehält und anschließend aufgrund seines Nutzungsrechts Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Ein solcher Schenker ist mit demjenigen vergleichbar, der im Fall einer unmittelbaren Schenkung ein Grundstück zunächst zu seinem Eigentum erwirbt, um es sodann seinerseits auf den zu Beschenkenden unter Vorbehalt eines Nießbrauchs weiter zu übertragen; denn sowohl bei der unmittelbaren als auch bei der mittelbaren Grundstücksschenkung trägt der Schenker die Anschaffungskosten des Grundstücks als derjenige, für dessen Rechnung das Grundstück auf den Beschenkten übertragen wird. In beiden Fällen wendet der Schenker die Anschaffungskosten auf, um aufgrund des ihm bei der schenkweisen Übertragung eingeräumten Nutzungsrechts Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 162, 26, BStBl II 1992, 67, unter 1.).
- 30** Der hier einschlägige Fall des "verlängerten Vorbehaltsnießbrauchs" ist dem Vorbehaltsnießbrauch und der mittelbaren Grundstücksschenkung unter Nießbrauchsvorbehalt gleichzustellen. Wenn ein mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastetes Grundstück mit Zustimmung des Nießbrauchers gegen ein anderes Grundstück ausgewechselt und dem bisherigen Nießbraucher an dem neuen Grundstück wiederum ein Nießbrauch eingeräumt wird, handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung aufgrund des zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs steuerrechtlich um das Fortbestehen des Vorbehaltsnießbrauchs. Voraussetzung ist, dass angesichts einer von vorneherein feststehenden Abrede, die in einem rahmenbildenden Vertrag zwischen den Nießbrauchern und den verpflichteten Eigentümern getroffen wurde, bereits während des Bestehens des ursprünglichen Vorbehaltsnießbrauchs an einer Immobilie die Fortsetzung des Nießbrauchsrechts an einer mit dem Erlös aus dem Verkauf der Erstimmobilie zukünftig zu erwerbenden Ersatzimmobilie vereinbart wird. Zudem muss die Abrede entsprechend der Vereinbarung umgesetzt werden. Wird dementsprechend eine mit einem Vorbehaltsnießbrauch belastete Immobilie mit Zustimmung der Nießbraucher gegen eine andere Immobilie ausgewechselt, an der den

Nießbrauchern aufgrund eines bereits während des Bestehens des ursprünglichen Vorbehaltsnießbrauchs abgeschlossenen Vertrags wiederum ein Nießbrauch eingeräumt wird, und trägt der Nießbraucher wirtschaftlich die Anschaffungskosten für den Erwerb der Ersatzimmobilie, so setzt sich der Vorbehaltsnießbrauch an der erworbenen Immobilie fort (verlängerter Vorbehaltsnießbrauch).

- 31** Dies gilt nicht nur in Fällen, in denen der aus dem Vorbehaltsnießbrauch verpflichtete Eigentümer über die Ersatzimmobilie bei Veräußerung der belasteten Immobilie bereits verfügen konnte, sondern auch dann, wenn er erst durch den Veräußerungserlös, den er durch die lastenfreie Übertragung der Altimmobilie erzielt, die Ersatzimmobilie anschaffen kann und sich der Nießbrauch in dem Zeitraum zwischen der Veräußerung der Altimmobilie und der Anschaffung der Ersatzimmobilie vereinbarungsgemäß ununterbrochen auf den Veräußerungserlös erstreckt. Es liegt auch dann bei wirtschaftlicher Betrachtung entsprechend der zugrunde liegenden, ausdrücklichen Vereinbarung eine Fortsetzung des Vorbehaltsnießbrauchs an der Ersatzimmobilie als Surrogat vor (vgl. Götz/Hülsmann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 2432, 2434; Binninger, DStR 1995, 1049, 1050; Brambring, Deutsche Notar-Zeitschrift 2003, 565, 570 f.). Denn der Nießbraucher trägt in diesem Fall die Anschaffungskosten der erworbenen Ersatzimmobilie in der Weise, dass er den Erwerb dieser Immobilie durch den bisherigen und neuen Eigentümer dadurch ermöglicht, dass er auf seinen Vorbehaltsnießbrauch an der Altimmobilie, deren Anschaffungskosten er getragen hat, sowie auf seinen Nießbrauch an dem an die Stelle der Altimmobilie tretenden Veräußerungserlös verzichtet. Aufgrund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es insoweit unerheblich, wenn sich das Surrogat aus zwei oder mehr Immobilien zusammensetzt, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten den aus der Veräußerung der Altimmobilie erzielten Erlös in der Summe nicht überschreiten. Ein obligatorisches Nießbrauchsrecht ist einem dinglichen Nießbrauch steuerrechtlich insoweit gleichzustellen, da auch der obligatorisch Nutzungsberechtigte den Einkünfteerzielungstatbestand erfüllen kann (im Ergebnis ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.09.2013, BStBl I 2013, 1184, Rz 6).
- 32** b) Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht entschieden, dass im Streitfall der an der Altimmobilie bestellte Vorbehaltsnießbrauch an den Ersatzimmobilien im Wege der Surrogation fortgesetzt worden ist.
- 33** aa) Im Streitfall haben die Kläger als Nießbraucher und die drei Kinder als Eigentümer und Nießbrauchsverpflichtete ihre ausdrückliche, während des Bestehens des ursprünglichen Vorbehaltsnießbrauchs abgeschlossene und formfrei mögliche Vereinbarung vom 07.01.2013, nach der sich die Nießbrauchsrechte am Verkaufserlös der Immobilie in A-Stadt und nach dem Erwerb auch an den aus dem Erlös finanzierten Ersatzimmobilien fortsetzen mit der Verpflichtung der Kinder, den Nießbrauch zunächst an dem Bankguthaben und beim späteren Kauf an den Ersatzimmobilien für die Eltern zu bestellen, vertragsgerecht umgesetzt und die Fortsetzung der Nießbrauchsrechte in den notariell beurkundeten Verträgen vom 30.07.2013 und vom 14.11.2013 auch ausdrücklich bestätigt.
- 34** bb) Dementsprechend haben die Kläger Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung in B-Stadt in Höhe von 171.417 € und Herstellungskosten für das Pflegeappartement in C-Stadt in Höhe von 108.198 € getragen. Da es sich um die Anschaffung und Herstellung von Gebäuden gehandelt hat, die nach dem 31.12.1924 fertiggestellt worden sind (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), beträgt die AfA für die zum 01.10.2013 angeschaffte Eigentumswohnung in B-Stadt 857 € für 2013 und je 3.428 € für 2014 und 2015 sowie für das zum 01.04.2015 hergestellte Pflegeappartement in C-Stadt 1.623 € für 2015. Denn im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der AfA-Betrag um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Eine höhere AfA steht den Klägern für die Streitjahre nicht zu.
- 35** cc) Soweit sich die Kläger auf eine angeblich divergierende Rechtsprechung des BFH berufen, steht dies nicht entgegen.
- 36** (1) Anders als die Kläger meinen, lässt sich aus dem BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 770 nichts Abweichendes entnehmen. Denn jener Entscheidung lag ein anderer Sachverhalt als im Streitfall zugrunde. In jenem Fall hatte die Tochter zur Finanzierung der Anschaffungskosten der Ersatzimmobilie neben der Verwendung des ihr zustehenden Verkaufserlöses ein Darlehen aufgenommen. Damit haben auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht (mehr) die Eltern, sondern die Tochter die Anschaffungskosten des von ihr erworbenen Hausgrundstücks getragen.
- 37** (2) Ohne Erfolg berufen sich die Kläger auch auf das BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 643. In jenem Fall hat kein Austausch der nießbrauchsbelasteten Grundstücke stattgefunden, so dass dahingestellt bleiben konnte, ob in einem solchen Fall der Vorbehaltsnießbraucher weiter AfA in Anspruch nehmen könnte (vgl. unter 2.b der

Entscheidungsgründe). Darüber hinaus hat der Vater weder die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten des Gebäudes getragen noch hat er seiner Tochter Geld zum Erwerb gerade dieses Grundstücks geschenkt.

- 38** (3) Ebenso wenig verhilft das Urteil des BFH vom 12.09.1969 - VI R 333/67 (BFHE 96, 523, BStBl II 1969, 706) der Klage zum Erfolg. Diese Entscheidung erging zur Nutzungswertbesteuerung und insoweit zu einem vom Streitfall abweichenden Verfahrensgegenstand.
- 39** (4) Auch das Urteil des BFH vom 28.07.1981 - VIII R 124/76 (BFHE 134, 130, BStBl II 182, 378) steht den Grundsätzen unter II.2. nicht entgegen. In jener Entscheidung wird im Wesentlichen lediglich ausgeführt, dass die Bestellung des Nießbrauchs keine Gegenleistung des Erwerbers ist, wenn sich der Eigentümer bei der Veräußerung seines Grundstücks den Nießbrauch daran vorbehält.
- 40** (5) Anders als die Kläger meinen, lassen sich dem BFH-Urteil in BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380 ebenfalls keine abweichenden Rechtsgrundsätze entnehmen. Danach ist der Vorbehaltsnießbraucher im selben Umfang wie zuvor als Eigentümer zu AfA gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 EStG befugt, wenn er das belastete Grundstück zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt.
- 41** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de