

Bundesministerium der Finanzen

Bonn, 24. Juli 1998

IV B 3 — S 2253 — 59/98

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundesministerium der Finanzen
— Dienstsitz Berlin —

Bundesamt für Finanzen

Vertretungen der Länder
beim Bund

Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Inhaltsübersicht	Rz.	
A. Allgemeines		1. Zuwendungsnießbrauch
I. Zurechnung von Einkünften	1	a) Abgrenzung zwischen entgeltlicher, teilweise entgeltlicher und unentgeltlicher Bestellung 10—13
II. Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts zugunsten naher Angehöriger	2—5	b) Allgemeine Grundsätze 14—17
III. Obligatorische Nutzungsrechte und „fehlgeschlagener“ Nießbrauch	6—8	c) Unentgeltlich bestellter Nießbrauch
IV. Sicherungsnießbrauch	9	aa) Behandlung beim Nießbraucher 18—22
B. Zurechnung von Einkünften im einzelnen		bb) Behandlung beim Eigentümer 23—25
I. Zugewendete Nutzungsrechte		d) Entgeltlich bestellter Nießbrauch

aa) Behandlung beim Nießbraucher	26—27
bb) Behandlung beim Eigentümer	28—30
e) Teilweise entgeltlich bestellter Nießbrauch	31
2. Vermächtnisnießbrauch	32
3. Zugewendetes dingliches Wohnrecht	33—34
4. Zugewendetes obligatorisches Nutzungsrecht	
a) Allgemeines	35
b) Behandlung beim Nutzenden	36
c) Behandlung beim Eigentümer	37—38
II. Vorbehaltene Nutzungsrechte	
1. Vorbehaltsnießbrauch	
a) Allgemeines	39—40
b) Behandlung beim Nießbraucher	41—44
c) Behandlung beim Eigentümer	45—48
2. Vorbehaltenes dingliches Wohnrecht	49—50
3. Vorbehaltenes obligatorisches Nutzungsrecht	
a) Allgemeines	51
b) Behandlung beim Nutzenden	52
c) Behandlung beim Eigentümer	53—54
C. Ablösung von Nutzungsrechten	
1. Vorbehaltsnießbrauch	
a) Allgemeines	55
b) Ablösung im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe	
aa) Allgemeines	56
bb) Behandlung beim Eigentümer	57
cc) Behandlung beim Nießbraucher	58
c) Ablösung im Zusammenhang mit sonstigen Vermögensübertragungen	
aa) Behandlung beim Eigentümer	59
bb) Behandlung beim Nießbraucher	60
2. Zuwendungsnießbrauch	
a) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	61—62
b) Entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch	63—64
3. Vermächtnisnießbrauch	65
4. Dingliches Wohnrecht	66
5. Obligatorisches Nutzungsrecht	67
D. Übergangsregelung in Fällen der Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten	
1. Allgemeines	68
2. Vorbehaltsnießbrauch	69
3. Zuwendungsnießbrauch	70
4. Vermächtnisnießbrauch	71
5. Obligatorisches Nutzungsrecht	72
E. Anwendungsregelung	73—74

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wie folgt Stellung:

A. Allgemeines

I. Zurechnung von Einkünften

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) verwirklicht und dadurch Einkünfte erzielt (BFH-Urteil vom 7. April 1987 — BStBl 1987 II S. 707 m. w. N.). Den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht derjenige, der Träger der Rechte und Pflichten eines Vermieters ist (BFH-Urteil vom 31. Oktober 1989 — BStBl 1992 II S. 506 m. w. N.) und mit diesen Rechten und Pflichten Sachen und Rechte i. S. d. § 21 Abs. 1 EStG an andere zur Nutzung gegen Entgelt überläßt (BFH-Urteil vom 26. April 1983 — BStBl II S. 502). Einem Nutzungsberechtigten sind bei Vermietung des Grundstücks die Einkünfte im Sinne von § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen, wenn ihm die volle Besitz- und Verwaltungsbefugnis zusteht, er die Nutzungen tatsächlich zieht, das Grundstück in Besitz hat und es verwaltet. Den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfüllt auch der am Gesellschaftsanteil einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Nießbrauchs berechtigte, wenn ihm kraft seines Nießbrauchs eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters entspricht. Hierfür genügt die bloße Einräumung eines Anspruchs auf Gewinnbezug nicht (BFH-Urteil vom 9. April 1991 — BStBl II S. 809).

II. Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts zugunsten naher Angehöriger

Bürgerlich-rechtliche Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen sind steuerrechtlich nur dann anzuerkennen, wenn sie klar vereinbart, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt werden.

Aus der Bestellung eines Nießbrauchs oder eines anderen dinglichen Nutzungsrechts zugunsten naher Angehöriger können somit steuerrechtliche Folgerungen nur gezogen werden, wenn ein bürgerlich-rechtlich wirksames Nutzungsrecht begründet worden ist und die Beteiligten die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen auch tatsächlich durchführen (BFH-Urteile vom 11. März 1976 — BStBl II S. 421 und 613 und vom 13. Mai 1980 — BStBl 1981 II S. 297). An der tatsächlichen Durchführung fehlt es, wenn äußerlich alles beim alten bleibt und etwa nur die Erträge an den Nutzungsberechtigten abgeführt werden.

Räumen Eltern ihren minderjährigen Kindern einen Nießbrauch an einem Grundstück ein, bedarf es in der Regel der Mitwirkung eines Pflegers, weil das mit dem Nießbrauch regelmäßig verbundene gesetzliche Schuldverhältnis zwischen Eigentümer und Nießbraucher neben Rechten auch Pflichten des Nießbrauchers begründet und der Nießbraucher daher nicht nur einen rechtlichen Vorteil erlangt (BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 — BStBl 1981 II S. 297). Insbesondere der Eintritt des Nießbrauchers in die Vermieterstellung ist insoweit als rechtlich nachteilig anzusehen. Daher ist auch in den Fällen des Bruttonießbrauchs (Rz. 14) die Mitwirkung des Ergänzungspflegers erforderlich, wenn der Nießbraucher in bestehende Mietverhältnisse eintreten oder zur Vermietung verpflichtet sein soll (BMF-Schreiben vom 26. Mai 1992 — BStBl I S. 370).

Teil

- 5 Die Bestellung des Nießbrauchs ohne Mitwirkung eines Ergänzungspflegers ist in diesen Fällen einkommensteuerrechtlich auch dann nicht anzuerkennen, wenn das Vormundschaftsgericht die Mitwirkung eines Ergänzungspflegers für entbehrlich angesehen hat (BFH-Urteil vom 31. Oktober 1989 — BStBl 1992 II S. 506). Die Anordnung einer Ergänzungspflegschaft ist nur für die Bestellung, nicht für die Dauer des Nießbrauchs erforderlich (BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 — BStBl 1981 II S. 295).

III. Obligatorisches Nutzungsrecht und „fehlgeschlagener“ Nießbrauch

- 6 Den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kann auch ein obligatorisch Nutzungsberechtigter erfüllen, wenn er eine gesicherte Rechtsposition erlangt hat und tatsächlich selbst die Stellung des Vermieters oder Verpächters einnimmt. Eine gesicherte Rechtsposition ist gegeben, wenn der Eigentümer dem Nutzenden den Gebrauch des Grundstücks für eine festgelegte Zeit nicht entziehen kann (BFH-Urteil vom 29. November 1983 — BStBl 1984 II S. 366).
- 7 Obligatorische Nutzungsrechte zugunsten naher Angehöriger sind nur anzuerkennen, wenn die Voraussetzungen der Rz. 2 bis 4 erfüllt sind. Ein unentgeltlich begründetes Nutzungsrecht kann regelmäßig nur anerkannt werden, wenn der Überlassungsvertrag schriftlich abgeschlossen und das Nutzungsrecht für einen festgelegten Zeitraum, mindestens für die Dauer von einem Jahr, vereinbart worden ist. Bei einem teilweise entgeltlich begründeten Nutzungsrecht ist grundsätzlich ein schriftlicher Mietvertrag erforderlich; der Festlegung einer Mindestzeit bedarf es nicht.
- 8 Ist ein Nießbrauch mangels Eintragung im Grundbuch bürgerlich-rechtlich nicht wirksam bestellt worden, sind die Grundsätze zu den obligatorischen Nutzungsrechten (Rz. 35 bis 38 und 51 bis 54) anzuwenden.

IV. Sicherungsnießbrauch

- 9 Ein Nießbrauch, der lediglich zu Sicherungszwecken eingeräumt wird, ist, soweit er nicht ausgeübt wird, einkommensteuerrechtlich unbeachtlich. Ein Sicherungsnießbrauch liegt vor, wenn die Vereinbarung des dinglichen Nutzungsrechts lediglich dazu bestimmt ist, die dem Berechtigten versprochenen Leistungen dinglich abzusichern, ohne daß der Berechtigte selbst auf Art und Umfang Einfluß nehmen kann (zum Sicherungsnießbrauch vgl. auch Rz. 10 des BMF-Schreibens vom 23. Dezember 1996 — BStBl I S. 1508).

B. Zurechnung von Einkünften im einzelnen

I. Zugewendete Nutzungsrechte

1. Zuwendungsnießbrauch

a) Abgrenzung zwischen entgeltlicher, teilweise entgeltlicher und unentgeltlicher Bestellung

- 10 Ein Nießbrauch, der vom Eigentümer dem Berechtigten bestellt ist (Zuwendungsnießbrauch), ist als entgeltlich bestellt anzusehen, wenn der Wert des Nießbrauchs und der Wert der Gegenleistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind. Beim

Vergleich von Leistung und Gegenleistung sind die von den Vertragsparteien jeweils insgesamt zu erbringenden Leistungen gegenüberzustellen.

Ist zwischen Personen, die nicht durch verwandtschaftliche oder sonstige enge Beziehungen miteinander verbunden sind, ein Nießbrauch gegen Entgelt vereinbart worden, ist davon auszugehen, daß der Wert des Nießbrauchs und der Wert der Gegenleistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abgewogen sind.

Sind der Wert des Nießbrauchs und der Wert der Gegenleistung nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten abgewogen, ist von einem teilweise entgeltlich bestellten Nießbrauch auszugehen. Der Vorgang ist in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Dabei berechnen sich der entgeltlich und der unentgeltlich erworbene Teil des Nießbrauchs nach dem Verhältnis des Entgelts zu dem Kapitalwert des Nießbrauchs.

Ist der Wert der Gegenleistung im Verhältnis zum Wert des Nießbrauchs so bemessen, daß bei Zugrundelegung einer zwischen Fremden üblichen Gestaltung nicht mehr von einer Gegenleistung ausgegangen werden kann, liegt ein unentgeltlich bestellter Nießbrauch vor. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn der Wert der Gegenleistung weniger als 10 v.H. des Werts des Nießbrauchs beträgt.

b) Allgemeine Grundsätze

Nach § 577 BGB tritt der Nießbraucher in die Rechtsstellung des Eigentümers als Vermieter ein. Die Ausgestaltung eines Nießbrauchs als Bruttonießbrauch beeinträchtigt die Vermieterstellung eines Nießbrauchers grundsätzlich nicht (BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 — BStBl 1981 II S. 299). Es handelt sich dabei um einen Nießbrauch, bei dem sich der Nießbrauchbesteller verpflichtet, die den Nießbrauchberechtigten nach §§ 1041, 1045, 1047 BGB treffenden Kosten und Lasten zu tragen, so daß dem Nießbraucher die Bruttoerträge verbleiben.

Mietzahlungen sind an den Nießbraucher zu leisten. Vertreten Eltern ihre minderjährigen Kinder, müssen die Willenserklärungen im Namen der Kinder abgegeben werden (BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 — BStBl 1981 II S. 295).

Bei einem Quotennießbrauch und einem Bruchteilsnießbrauch gelten für die Gemeinschaft von Nießbraucher und Eigentümer die Grundsätze in Rz. 14 und 15 entsprechend. Ein Quotennießbrauch liegt vor, wenn dem Nießbraucher ein bestimmter Anteil an den Einkünften des Grundstücks zusteht; ein Bruchteilsnießbrauch liegt vor, wenn der Nießbrauch an einem Bruchteil eines Grundstücks bestellt wird. Mietzahlungen auf ein gemeinsames Konto beeinträchtigen die Vermieterstellung des Quotennießbrauchers oder Bruchteilsnießbrauchers nicht, wenn sichergestellt ist, daß der anteilige Überschuß in die alleinige Verfügungsmacht des Nießbrauchers gelangt.

Hat der Nießbraucher das Gebäude oder eine Wohnung in Ausübung seines Nießbrauchsrechts an den Eigentümer vermietet, so kann darin die Rückgängigmachung des Nießbrauchs oder ein Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) liegen. Bestellen Eltern ihrem Kind einen befristeten Nießbrauch an einem Grundstück und vermietet das Kind den Grundbesitz anschließend an die Eltern zurück, stellt eine solche Gestaltung regelmäßig einen Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO dar (BFH-Ur-

teil vom 18. Oktober 1990 — BStBl 1991 II S. 205). Eine mißbräuchliche Gestaltung kann auch in der Unkündbarkeit eines in zeitlichem Zusammenhang mit der Nießbrauchbestellung mit dem Nießbrauchbesteller vereinbarten Mietverhältnisses oder darin liegen, daß die Dauer eines befristeten Nießbrauchs auf die Unterhaltsbedürftigkeit des Nießbrauchers abgestimmt ist.

c) Unentgeltlich bestellter Nießbrauch

aa) Behandlung beim Nießbraucher

- 18 Bei der Vermietung des nießbrauchsbelasteten Grundstücks sind die Grundsätze der Rz. 14 bis 17 maßgebend.
- 19 AfA auf das Gebäude darf der Nießbraucher nicht abziehen (BFH-Urteil vom 24. April 1990 — BStBl II S. 888). Von den Herstellungskosten für in Ausübung des Nießbrauchs eingebaute Anlagen und Einrichtungen i. S. d. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB darf der Nießbraucher AfA in Anspruch nehmen. Ferner darf er AfA für Aufwendungen für Einbauten zu vorübergehendem Zweck i. S. d. § 95 Abs. 1 Satz 1 BGB abziehen.
- 20 Auf das unentgeltlich erworbene Nießbrauchsrecht darf der Nießbraucher keine AfA vornehmen (BFH-Urteil vom 28. Juli 1981 — BStBl 1982 II S. 454).
- 21 Andere Werbungskosten darf der Nießbraucher abziehen, soweit er sie im Rahmen der Nießbrauchbestellung vertraglich übernommen und tatsächlich getragen hat oder — bei Fehlen einer vertraglichen Regelung — aufgrund der gesetzlichen Lastenverteilung getragen hat. Aufwendungen, zu denen der Nießbraucher nicht verpflichtet, aber nach § 1043 BGB berechtigt ist und die in seinem Interesse erfolgen, sind abzuziehen. Verzichtet der Nießbraucher jedoch gegenüber dem Eigentümer von vornherein auf den Ersatzanspruch nach § 1049 BGB oder steht schon bei der Aufwendung fest, daß der Ersatzanspruch nicht zu realisieren ist, ist von einer Erziehung gemäß § 12 Nr. 2 EStG durch die Erhaltungsmaßnahme auszugehen (vgl. BFH-Urteil vom 14. November 1989 — BStBl 1990 II S. 462 und vom 5. September 1991 — BStBl 1992 II S. 192).
- 22 Hat der Nießbraucher größeren Erhaltungsaufwand nach § 82 b EStDV auf mehrere Jahre verteilt und endet der Nießbrauch vor Ablauf des Verteilungszeitraums, darf der Nießbraucher den noch nicht berücksichtigten Teil des Erhaltungsaufwands nur noch im Jahr der Beendigung des Nießbrauchs abziehen.

bb) Behandlung beim Eigentümer

- 23 Dem Eigentümer sind keine Einkünfte aus dem nießbrauchsbelasteten Grundstück zuzurechnen.
- 24 Der Eigentümer darf AfA auf das Gebäude und Grundstücksaufwendungen, die er getragen hat, nicht als Werbungskosten abziehen, da er keine Einnahmen erzielt.
- 25 Bei einem Bruchteilnießbrauch darf der Eigentümer AfA auf das Gebäude nicht abziehen, soweit sie auf den mit dem Nießbrauch belasteten Eigentumsanteil entfallen. Entsprechendes gilt für den Abzug anderer Aufwendungen. Sätze 1 und 2 gelten beim Quotennießbrauch sinngemäß.

d) Entgeltlich bestellter Nießbrauch

aa) Behandlung beim Nießbraucher

Im Falle der Nutzung durch Vermietung darf der Nießbraucher auf das entgeltlich erworbene Nießbrauchsrecht die nach der Dauer des Nießbrauchs bemessene AfA nach § 7 Abs. 1 EStG vornehmen (BFH-Urteil vom 27. Juni 1978 — BStBl 1979 II S. 38). Ist der Nießbrauch für die Lebenszeit des Berechtigten oder einer anderen Person eingeräumt, sind die Aufwendungen für den Erwerb des Nießbrauchs durch AfA auf die mutmaßliche Lebenszeit der betreffenden Person zu verteilen (zur Lebenserwartung vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Bewertung von Kapitalforderungen/-schulden sowie von Ansprüchen/Lasten bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen vom 12. Oktober 1994, BStBl I S. 775, Tabelle 6 zu § 12 BewG). Leistet der Nießbraucher als Gegenleistungen für die Einräumung des Nießbrauchs ausschließlich gleichmäßige laufende Zahlungen, ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn nur die laufend gezahlten Beträge als Werbungskosten abgesetzt werden.

Nutzt der Nießbraucher das Gebäude durch Vermietung, darf er Aufwendungen, die er aufgrund vertraglicher Bestimmungen getragen hat, als Werbungskosten abziehen. Haben die Vertragsparteien bei Einräumung des Nießbrauchs keine besonderen Regelungen getroffen, sind Aufwendungen des Nießbrauchers als Werbungskosten zu berücksichtigen, soweit er sie nach den gesetzlichen Bestimmungen (§§ 1041, 1045, 1047 BGB) getragen hat. Zur Abziehbarkeit der Aufwendungen im einzelnen vgl. Rz. 21.

bb) Behandlung beim Eigentümer

Beim Eigentümer ist das für die Bestellung des Nießbrauchs gezahlte Entgelt im Jahr des Zuflusses als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Das gilt unabhängig davon, ob beim Nießbraucher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anfallen.

Aus Billigkeitsgründen kann auf Antrag die Zahlung des gesamten Entgelts in einem Kalenderjahr auf die Laufzeit des Nießbrauchs, längstens über einen Zeitraum von 10 Jahren, gleichmäßig verteilt werden.

Der Eigentümer ist — da ihm Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind — zur Vornahme von Abschreibungen berechtigt. Daneben darf er die von ihm aufgrund vertraglicher Vereinbarungen, bei fehlenden Lastenverteilungen (§§ 1041, 1045, 1047 BGB), getragenen Aufwendungen für das belastete Grundstück abziehen.

e) Teilweise entgeltlich bestellter Nießbrauch

Bei einem teilweise entgeltlich bestellten Nießbrauch sind die Grundsätze der Rz. 26 bis 30 anzuwenden. Rz. 30 ist nicht anzuwenden, soweit der Nießbrauch unentgeltlich bestellt worden ist. Zur Aufteilung der Aufwendungen vgl. Rz. 12.

Teil

2. Vermächtnisnießbrauch

- 32 Ein Vermächtnisnießbrauch liegt vor, wenn aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Grundstückseigentümers durch dessen Erben einem Dritten der Nießbrauch an dem Grundstück eingeräumt worden ist. Für den Vermächtnisnießbrauch gelten die Ausführungen zum unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch (Rz. 18 bis 25) entsprechend. Der Vermächtnisnehmer ist nicht berechtigt, die AfA für das vom Erblasser hinterlassene Gebäude in Anspruch zu nehmen (BFH-Urteil vom 28. September 1993 — BStBl 1994 II S. 319).

3. Zugewendetes dingliches Wohnrecht

- 33 Ist das Grundstück in der Weise belastet, daß an einer Wohnung ein im Grundbuch eingetragenes Wohnrecht zugunsten eines anderen begründet worden ist, sind die für den Zuwendungsnießbrauch geltenden Grundsätze insoweit entsprechend anzuwenden. Zur Abgrenzung von unentgeltlich, entgeltlich und teilentgeltlich zugewendeten dinglichen Wohnrechten vgl. Rz. 10 bis 13. Der Erwerb eines Grundstücks gegen die Verpflichtung, dieses mit einem Wohnhaus zu bebauen und dem Veräußerer ein dingliches Wohnrecht an einer Wohnung zu bestellen, ist wie ein entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch zu behandeln. Der Erwerber bezieht in Höhe des Grundstückswerts bis zur Höhe des Kapitalwerts des Wohnrechts Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Ein den Kapitalwert des Wohnrechts übersteigender Grundstückswert ist eine Zuwendung i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG. Rz. 29 gilt entsprechend.
- 34 Der Eigentümer darf AfA auf den mit dem Wohnrecht belasteten Gebäudeteil nur in Anspruch nehmen, soweit das Wohnrecht entgeltlich zugewendet worden ist. Entsprechendes gilt für den Abzug anderer Aufwendungen.

4. Zugewendetes obligatorisches Nutzungsrecht**a) Allgemeines**

- 35 Zur Abgrenzung zwischen der entgeltlichen, teilweise entgeltlichen und unentgeltlichen Einräumung eines Nutzungsrechts vgl. Rz. 10 bis 13.

b) Behandlung beim Nutzenden

- 36 Vermietet der Nutzungsberechtigte das Grundstück, hat er die erzielten Einnahmen zu versteuern. Er darf die vertraglich übernommenen und von ihm getragenen Aufwendungen einschließlich des an den Eigentümer gezahlten Entgelts als Werbungskosten absetzen. Bei bereits bestehenden Nutzungsverträgen kann der Nutzungsberechtigte nur durch eine rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme in die Vermieterstellung eintreten (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1983 — BStBl 1983 II S. 502). Zur Herstellung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden, die zu einem Nutzungsrecht führt, vgl. R 42 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStR 1996. Im übrigen gelten die Ausführungen in Rz. 14 bis 22, 26 bis 27 und 31 entsprechend.

c) Behandlung beim Eigentümer

- 37 Beim Eigentümer ist das für die Einräumung eines Nutzungsrechts gezahlte Entgelt im Jahr des Zuflusses als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Im übrigen gelten die Ausführungen in Rz. 14 bis 17, 23 bis 25, 28 bis 31 entsprechend.
- 38 Nutzt der Berechtigte eine ihm unentgeltlich überlassene Wohnung aufgrund einer gesicherten Rechtsposition, darf der Eigentümer AfA auf das Gebäude nicht in An-

spruch nehmen, soweit sie auf den Gebäudeteil entfallen, auf den sich das Nutzungsrecht erstreckt. Entsprechendes gilt für den Abzug anderer Aufwendungen. Soweit sich aus den BFH-Urteilen vom 29. November 1983 und vom 13. Dezember 1983 (BStBl 1984 II S. 366, 368 und 371) etwas anderes ergibt, sind diese Urteile weiterhin über die unterschiedlichen Einzelfälle hinaus nicht anzuwenden.

II. Vorbehaltene Nutzungsrechte**1. Vorbehaltsnießbrauch****a) Allgemeines**

Ein Vorbehaltsnießbrauch liegt vor, wenn bei der Übertragung eines Grundstücks gleichzeitig ein Nießbrauchsrecht für den bisherigen Eigentümer an dem übertragenen Grundstück bestellt wird. Einem Vorbehaltsnießbraucher ist ein Schenker gleichzustellen, der mit dem Beschenkten im voraus eine klare und eindeutige Schenkungsabrede über den Erwerb eines bestimmten Grundstücks und die Bestellung eines Nießbrauchsrechts an diesem Grundstück trifft (BFH-Urteil vom 15. Mai 1990 — BStBl 1992 II S. 67). Gleiches gilt für einen vorläufigen Erben, der die Erbschaft mit der Maßgabe ausgesprochen hat, daß ihm ein Nießbrauchsrecht an den zum Nachlaß gehörenden Gegenständen eingeräumt wird (BFH-Urteil vom 4. Juni 1996 — BStBl 1998 II S. 431).

Die Bestellung des Nießbrauchs ist keine Gegenleistung des Erwerbers (BFH-Urteile vom 28. Juli 1981 — BStBl 1982 II S. 378, vom 10. April 1991 — BStBl II S. 791 und vom 24. April 1991 — BStBl II S. 793), unabhängig davon, ob das Grundstück entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird.

b) Behandlung beim Nießbraucher

Ist das mit dem Vorbehaltsnießbrauch belastete Grundstück vermietet, erzielt der Nießbraucher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dies gilt auch, wenn der Nießbraucher das Grundstück dem Grundstückseigentümer entgeltlich zur Nutzung überläßt.

Der Vorbehaltsnießbraucher darf im Falle der Nutzung durch Vermietung die AfA für das Gebäude wie zuvor als Eigentümer in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 28. Juli 1981 — BStBl 1982 II S. 380, vom 24. September 1985 — BStBl 1986 II S. 12 und vom 30. Januar 1995 — BStBl II S. 281). Rz. 25 ist entsprechend anzuwenden.

Der Vorbehaltsnießbraucher ist berechtigt, die von ihm getragenen Aufwendungen auf das Grundstück nach Maßgabe der Rz. 21 und 22 als Werbungskosten abzuziehen.

Ist das Grundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs entgeltlich übertragen worden, ist die Bemessungsgrundlage für die AfA nicht um die Gegenleistung des Erwerbers zu kürzen.

c) Behandlung beim Eigentümer

Sind dem Eigentümer aus dem nießbrauchsbelasteten Grundstück keine Einnahmen zuzurechnen, darf er Aufwendungen auf das Grundstück nicht als Werbungskosten abziehen. Sind dem Eigentümer Einnahmen aus dem nießbrauchsbelasteten Grundstück zuzurechnen, ist Rz. 25 entsprechend anzuwenden.

Nach Erlöschen des Nießbrauchs stehen dem Eigentümer die AfA auf das gesamte Gebäude zu.

Ist das Grundstück entgeltlich unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen worden, bemessen sich die AfA nach den Anschaffungskosten des Eigentümers. Der Ka-

pitalwert des Nießbrauchs gehört nicht zu den Anschaffungskosten. Die AfA-Bemessungsgrundlage erhöht sich um die zusätzlichen Herstellungskosten, die der Eigentümer getragen hat (BFH-Urteil vom 7. Juni 1994 — BStBl II S. 927). Das AfA-Volumen ist um die AfA-Beträge zu kürzen, die von den Anschaffungskosten des Eigentümers auf den Zeitraum zwischen Anschaffung des Grundstücks und dem Erlöschen des Nießbrauchs entfallen.

48 Ist das Grundstück unentgeltlich unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen worden, führt der Eigentümer nach Erlöschen des Nießbrauchs die AfA nach § 11 d EStDV fort. Bei teilentgeltlichem Erwerb gelten die Grundsätze der Tz. 14 und 15 des BMF-Schreibens vom 13. Januar 1993 (BStBl I S. 80) entsprechend.

2. Vorbehaltenes dingliches Wohnrecht

49 Ist das Grundstück gegen Einräumung eines vorbehaltenen dinglichen Wohnrechts übertragen worden, sind die für den Vorbehaltsnießbrauch geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden.

50 Der Eigentümer darf AfA auf das entgeltlich erworbene Gebäude nur in Anspruch nehmen, soweit sie auf den unbelasteten Teil entfallen (BFH-Urteil vom 7. Juni 1994 — BStBl II S. 927). In diesen Fällen ist die AfA-Bemessungsgrundlage nur für den unbelasteten Gebäudeteil zu ermitteln, und zwar wie folgt: Die Einräumung des Wohnrechts stellt kein Entgelt für die Übertragung des Grundstücks dar. Der Übernehmer erhält lediglich das von vornherein um das Nutzungsrecht geminderte Vermögen. Der Kaufpreis zuzüglich der Nebenkosten ist auf die beiden Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Gebäude nach dem Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen. Da sich das Wohnrecht nicht auf den Grund und Boden bezieht, ist nur der Verkehrswert des Gebäudes um den kapitalisierten Wert des Wohnrechts zu mindern. Der Anteil des unbelasteten Gebäudeteils an den tatsächlichen Gebäudeanschaffungskosten ergibt sich dann aus dem Verhältnis des Verkehrswerts des unbelasteten Teils zum Verkehrswert des gesamten Gebäudes abzüglich des kapitalisierten Werts des Nutzungsrechts.

Beispiel:

V überträgt sein Zweifamilienhaus gegen Übernahme der Verbindlichkeiten in Höhe von 350 000 DM an K. Dabei behält V sich ein lebenslangliches dingliches Wohnrecht an der Wohnung im Obergeschoß vor (Kapitalwert des Wohnrechts im Erwerbszeitpunkt 150 000 DM). Die Erdgeschoßwohnung ist weiterhin vermietet. Beide Wohnungen sind gleich groß. Die Verkehrswerte betragen für das Gebäude 500 000 DM und für den Grund und Boden 100 000 DM (ohne Berücksichtigung des Wohnrechts).

Die AfA-Bemessungsgrundlage für die unbelastete Wohnung ist wie folgt zu ermitteln:

1. Schritt: Aufteilung der Anschaffungskosten in Höhe von 350.000 DM auf Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis der Verkehrswerte:

Verkehrswert Grund und Boden	100.000 DM	= 22,22 v.H.
Verkehrswert Gebäude abzügl. Kapitalwert Nutzungsrecht	500.000 DM	
	<u>150.000 DM</u>	
	350.000 DM	= 77,78 v.H.

Damit entfällt der Kaufpreis von 350.000 DM auf

den Grund und Boden	22,22 v.H. von 350.000 DM	77.770 DM
das Gebäude	77,78 v.H. von 350.000 DM	272.230 DM

2. Schritt: Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage:

		unbelastete Wohnung (50 v.H.)	wohnrechts-belastete Wohnung (50 v.H.)
Verkehrswert * ..			
Gebäude	500.000 DM	250.000 DM	250.000 DM
abzügl. Kapitalwert Nutzungsrecht	150.000 DM		150.000 DM
	350.000 DM	250.000 DM	100.000 DM
Kaufpreisanteil	350/350	250/350	100/350
Gebäude	272.230 DM	194.450 DM	77.780 DM

Da es sich hier um einen teilentgeltlichen Erwerb handelt, ist § 11 d EStDV auf den unentgeltlich erworbenen und unbelasteten Anteil anzuwenden.

3. Vorbehaltenes obligatorisches Nutzungsrecht

a) Allgemeines

Behält sich der bisherige Eigentümer bei der Übertragung des Grundstücks ein obligatorisches Nutzungsrecht vor, stellt die Einräumung des Nutzungsrechts keine Gegenleistung des Erwerbers dar. 51

b) Behandlung beim Nutzenden

Der Nutzungsberechtigte hat bei Vermietung des Grundstücks die Einnahmen zu versteuern. Er darf die von ihm getragenen Aufwendungen einschließlich des an den Eigentümer gezahlten Entgelts als Werbungskosten absetzen. Der Nutzende darf weiterhin wie zuvor als Eigentümer die AfA für das Gebäude in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 28. März 1995 — BStBl 1997 II S. 121). 52

c) Behandlung beim Eigentümer

Die für den Eigentümer geltenden Grundsätze des Vorbehaltsnießbrauchs nach Rz. 45 bis 48 sind entsprechend anzuwenden. 53

Zur AfA-Berechtigung des Eigentümers auf das Gebäude und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage vgl. Rz. 50. 54

C. Ablösung von Nutzungsrechten

1. Vorbehaltsnießbrauch

a) Allgemeines

Unbeachtlich ist, ob der Nießbrauch anlässlich einer entgeltlichen oder einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung vorbehalten wurde. Bei der Ablösung ist zu unterscheiden zwischen Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge (Vermögensübergabe) und sonstigen Vermögensübertragungen. Zur Abgrenzung der Vermögensübergabe von sonstigen Vermögensübertragungen vgl. Rz. 3, 4 und 41 des BMF-Schreibens vom 23. Dezember 1996 — a. a. O. 55

b) Ablösung im Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe

aa) Allgemeines

Zum Begriff der vorweggenommenen Erbfolge und den Arten der Vermögensübertragung durch vorweggenommene Erbfolge vgl. BMF-Schreiben vom 13. Januar 1993 — BStBl I S. 80. 56

bb) Behandlung beim Eigentümer

Einmalige Zahlungen zur Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs sind Abstandszahlungen an den Vermögensübergeber und erhöhen die Bemessungsgrundlage für 57

Teil

die AfA des Grundstückseigentümers (BFH-Urteil vom 28. November 1991 — BStBl 1992 II S. 381, vom 21. Juli 1992 — BStBl 1993 II S. 484 und vom 21. Juli 1992 — BStBl 1993 II S. 486). Zur Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs durch wiederkehrende Leistungen vgl. BMF-Schreiben vom 23. Dezember 1996 — a. a. O.

cc) Behandlung beim Nießbraucher

- 58 Die Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs gegen Einmalzahlung ist beim Nießbraucher eine nicht steuerbare Vermögensumschichtung (für den Fall eines vorbehaltenen Wohnrechts vgl. BFH-Urteil vom 9. August 1990 — BStBl II S. 1026). Zur Beurteilung der zur Ablösung empfangenen wiederkehrenden Leistungen vgl. BMF-Schreiben vom 23. Dezember 1996 — a. a. O.

c) Ablösung im Zusammenhang mit sonstigen Vermögensübertragungen

aa) Behandlung beim Eigentümer

- 59 Eine Einmalzahlung führt in voller Höhe, wiederkehrende Leistungen führen mit ihrem Barwert (§§ 13, 14 BewG i. V. m. Anlage 9, 9 a zum BewG) zu Anschaffungskosten (BFH-Urteil vom 9. Februar 1994 — BStBl 1995 II S. 47 und vom 18. Oktober 1994 — BStBl 1995 II S. 169 — für dauernde Last —). Ist die Einmalzahlung bzw. der Barwert der wiederkehrenden Leistungen höher als der Wert des übertragenen Vermögens, ist Entgeltlichkeit in Höhe des angemessenen Kaufpreises anzunehmen. Der übersteigende Betrag ist eine Zuwendung i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG. Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen mehr als doppelt so hoch wie der Wert des übertragenen Vermögens, liegt insgesamt eine Zuwendung i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG vor. Wiederkehrende Leistungen in Zusammenhang mit einer privaten Vermögensumschichtung dürfen weder als Rente noch als dauernde Last abgezogen werden (BFH-Urteil vom 25. November 1992 — BStBl 1996 II S. 663 m. w. N.). Der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil, der in entsprechender Anwendung der Ertragsanteilstabellen der §§ 22 EStG, 55 EStDV zu ermitteln ist, ist im Falle der Vermietung gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 2 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abzuziehen.

bb) Behandlung beim Nießbraucher

- 60 Die Ablösung eines vorbehaltenen Nießbrauchs gegen Einmalzahlung ist eine beim Nießbraucher nicht steuerbare Vermögensumschichtung. Wiederkehrende Leistungen, die nicht als Versorgungsleistungen im Rahmen einer Vermögensübergabe erbracht werden, sind mit ihrem Zinsanteil nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG oder bei Veräußerungsleibrenten mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Satz 3 EStG steuerbar (vgl. Rz. 49 des BMF-Schreibens vom 23. Dezember 1996 — a. a. O.).

2. Zuwendungsnießbrauch

a) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch

- 61 Zahlungen zur Ablösung eines unentgeltlich eingeräumten Zuwendungsnießbrauchs sind grundsätzlich als Zuwendungen i. S. d. § 12 Nr. 2 EStG zu beurteilen (vgl. bei fehlender tatsächlicher Änderung der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verhältnisse BFH-Urteil vom 13. Oktober 1993 — BStBl 1994 II S. 451 und beim Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO BFH-Urteil vom 6. Juli 1993 — BStBl 1998 II S. 429). Sie gehören daher beim Nießbraucher nicht zu den Ein-

künften aus Vermietung und Verpachtung. Der Eigentümer kann sie nicht als Werbungskosten abziehen; sie erhöhen auch nicht seine Anschaffungskosten für das Grundstück. Ein anstelle des bisherigen Nießbrauchs eingeräumter Ersatznießbrauch ist als neu bestellter unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch zu behandeln.

Rz. 61 gilt nicht für die Fälle, in denen der ablösende Eigentümer das Grundstück selbst bereits mit der Belastung des Nießbrauchs erworben hat (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1992 — BStBl 1993 II S. 488). In einem solchen Fall vollzieht sich die Ablösung im Rahmen eines entgeltlichen Veräußerungsgeschäfts. Eine Einmalzahlung ist in voller Höhe, wiederkehrende Leistungen sind mit ihrem Barwert Anschaffungskosten.

b) Entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch

Zahlungen zur Ablösung eines entgeltlich bestellten Zuwendungsnießbrauchs sind beim Eigentümer im Jahr der Zahlung als negative Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Ist das für die Bestellung des Nießbrauchs gezahlte Entgelt nach Rz. 29 auf mehrere Jahre verteilt worden, ist der noch nicht versteuerte Restbetrag beim Eigentümer als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Besteht die Abfindung in wiederkehrenden Leistungen, sind diese jeweils im Jahr der Zahlung als negative Einnahmen anzusetzen.

Die Ablösungszahlungen sind beim Nießbraucher der privaten Vermögensebene zuzuordnen (BFH-Urteil vom 9. August 1990 — BStBl II S. 1026).

3. Vermächtnisnießbrauch

Aufwendungen zur Ablösung eines zugewendeten Vermächtnisnießbrauchs sind nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstückseigentümers (BFH-Urteil vom 21. Juli 1992 — BStBl 1993 II S. 484). Die Ablösung eines Vermächtnisnießbrauchs gegen Einmalzahlung ist eine beim Nießbraucher nicht steuerbare Vermögensumschichtung. Zur Ablösung gegen wiederkehrende Leistungen vgl. Tz. 9 des BMF-Schreibens vom 23. Dezember 1996 — a. a. O.

4. Dingliches Wohnrecht

Für die Behandlung von Ablösungszahlungen des Eigentümers an den dinglich Wohnberechtigten sind die für die Ablösung von Nießbrauchsrechten geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden. Aufwendungen zur Ablösung eines vom Rechtsvorgänger eingeräumten dinglichen Wohnrechts entfallen, soweit sie nachträgliche Anschaffungskosten des Grundstückseigentümers sind, in vollem Umfang auf das Gebäude (BFH-Urteil vom 21. Juli 1992 — BStBl 1993 II S. 484).

5. Obligatorisches Nutzungsrecht

Für die Behandlung von Aufwendungen für die Ablösung obligatorischer Nutzungsrechte gelten die Grundsätze zur Ablösung eines Vorbehalts- und Zuwendungsnießbrauchs (Rz. 55 bis 64) entsprechend.

D. Übergangsregelung in Fällen der Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten

1. Allgemeines

Die Besteuerung des Nutzungswerts der Wohnung im eigenen Haus (§ 21 Abs. 2 Satz 1 1. Alternative EStG) kann aufgrund der Übergangsregelung des § 52 Abs. 21

Satz 2 EStG bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 fortgeführt werden, wenn im Veranlagungszeitraum 1986 und in dem jeweils in Betracht kommenden Veranlagungszeitraum, der dem Veranlagungszeitraum 1986 folgt, die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten vorgelegen haben (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 19. September 1986 — BStBl I S. 480).

2. Vorbehaltsnießbrauch

- 69 Nutzt der Vorbehaltsnießbraucher das mit dem Vorbehaltsnießbrauch belastete Grundstück für eigene Wohnzwecke, ist ihm der Nutzungswert nach § 21 Abs. 2 Satz 1 1. Alternative EStG zuzurechnen (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1982 — BStBl 1983 II S. 627). In einem solchen Fall kommt für den Vorbehaltsnießbraucher die Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG für einen Veranlagungszeitraum in Betracht, wenn in diesem Veranlagungszeitraum und im Veranlagungszeitraum 1986 die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten vorgelegen haben.

3. Zuwendungsnießbrauch

- 70 Für den Zuwendungsnießbrauch ist die Übergangsregelung nach Rz. 68 nicht anzuwenden.

4. Vermächtnisnießbrauch

- 71 Für den Vermächtnisnießbraucher gelten die Ausführungen in Rz. 69 aus Billigkeitsgründen entsprechend.

5. Obligatorisches Nutzungsrecht

- 72 Wird eine Wohnung aufgrund eines unentgeltlich zugewendeten oder vorbehaltenen obligatorischen Nutzungsrechts von dem Berechtigten selbst genutzt und hat der Nutzende keine gesicherte Rechtsposition, so ist dem Eigentümer der Nutzungswert nach § 21 Abs. 2

Satz 1 1. Alternative EStG zuzurechnen. Er kann den Nutzungswert im Rahmen der Übergangsregelung nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG in einem Veranlagungszeitraum versteuern, wenn in diesem Veranlagungszeitraum und im Veranlagungszeitraum 1986 die Voraussetzungen für die Ermittlung des Nutzungswerts als Überschuß des Mietwerts über die Werbungskosten vorgelegen haben.

E. Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch 73 offenen Fällen anzuwenden.

Die Grundsätze in Rz. 4 und 5 dieses BMF-Schreibens sind entsprechend dem BMF-Schreiben vom 26. Mai 1992 (BStBl I S. 370) in allen Fällen anzuwenden, in denen der Nießbrauch nach dem 30. Juni 1992 notariell beurkundet oder der Überlassungsvertrag nach dem 30. Juni 1992 abgeschlossen worden ist. Ist der Nießbrauch vor dem 1. Juli 1992 beurkundet oder der Überlassungsvertrag vor dem 1. Juli 1992 abgeschlossen worden, ist Rz. 4 bzw. Rz. 53 des BMF-Schreibens vom 15. November 1984 (BStBl I S. 561) weiter anzuwenden. 74

Die Grundsätze in Rz. 32 dieses BMF-Schreibens sind entsprechend dem BMF-Schreiben vom 22. April 1994 (BStBl I S. 258) in den Fällen anzuwenden, in denen der Vermächtnisnießbrauch nach dem 31. Mai 1994 notariell beurkundet worden ist. Ist der Vermächtnisnießbrauch vor dem 1. Juni 1994 notariell beurkundet worden, ist der Nießbraucher weiterhin zum Abzug der Gebäude-AFA nach Maßgabe der Rz. 51, 41 des BMF-Schreibens vom 15. November 1984 (BStBl I S. 561) berechtigt.

Im Auftrag
Sarrazin