

## 79

ESt

## Erwerb eines nießbrauchsbelasteten Grundstücks durch den Nießbraucher

EStG §§ 7, 9, 21

*Fraglich ist, ob der Vermächtnisnießbraucher AfA-befugt ist und ob der entgeltliche Erwerb eines nießbrauchsbelasteten Grundstücks durch den Nießbrauchsberechtigten in Höhe des Werts des Nießbrauchs zu zusätzlichen Anschaffungskosten für das Grundstück führt.*

### Sachverhalt

Frau N ist von ihrem verstorbenen Lebensgefährten E durch Vermächtnis der lebenslange Nießbrauch an einem vermieteten Grundstück eingeräumt worden. Auf dem Grundstück, das zum Privatvermögen des E gehörte, befinden sich ein Bürogebäude und eine Lagerhalle.

E ist 2023 verstorben. Alleinerbe ist sein Sohn S, der damit auch das Gebäudegrundstück geerbt hat. Der Nießbrauch wurde noch 2023 zugunsten der N im Grundbuch eingetragen. N setzte die Vermietung des Grundstücks fort.

Die Nießbraucherin N erwirbt 2024 das Grundstück von S. Es wird ein Kaufpreis von 350.000 Euro vereinbart. Dem Kaufpreis wurde der durch ein Sachverständigengutachten ermittelte Verkehrswert von 600.000 Euro zugrunde gelegt, von dem der kapitalisierte Wert des Nießbrauchs von 250.000 Euro im Veräußerungszeitpunkt abgezogen wurde.

N ist der Meinung, dass der kapitalisierte Wert ihres (fortbestehenden) Nießbrauchs von 250.000 Euro zu den Anschaffungskosten des Gebäudegrundstücks gehört.

### Frage

1. Kann die Nießbraucherin N AfA von den vom früheren Eigentümer und Erblasser E getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes in Anspruch nehmen?
2. Führt der Erwerb des Grundstücks durch die Nießbraucherin N zusätzlich in Höhe des kapitalisierten Werts des Nießbrauchs zu Anschaffungskosten, die, soweit sie auf das Gebäude entfallen, im Wege der AfA als Werbungskosten bei den Einkünften aus

Vermietung und Verpachtung der N berücksichtigt werden können?

### Antwort

1. Nein, N kann keine AfA auf die von E getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes in Anspruch nehmen.
2. Nein, der kapitalisierte Wert des Nießbrauchs führt nicht zu Anschaffungskosten für das Grundstück.

### Begründung

*AfA-Berechtigung*

...

**Zu 1:** Ein **Vorbehaltsnießbraucher** darf die AfA im gleichen Umfang wie zuvor als Eigentümer geltend machen.<sup>1</sup> Bemessungsgrundlage für die AfA sind die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes, die der Nießbraucher als alter Eigentümer getragen hat.

*... nicht beim Vermächtnisnießbrauch*

Ein **Vermächtnisnießbraucher** kann dagegen keine AfA auf die vom früheren Eigentümer und Erblasser getragenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes in Anspruch nehmen.<sup>2</sup> Diese Kosten sind nicht dem Nießbraucher, sondern dem Erben als Gesamtrechtsnachfolger zuzurechnen. Der Nießbraucher kann vom Erben lediglich die Einräumung des vermächtnisweise zugewandten dinglichen Nutzungsrechts verlangen.

Wer ein Objekt – wie hier N – aufgrund eines ihm unentgeltlich zugewendeten Nießbrauchsrechts nutzt, kann keine AfA in Anspruch nehmen, wenn nicht er, sondern der Eigentümer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat.

*Anschaffungskosten ...*

**Zu 2:** Bemessungsgrundlage für die AfA sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes (§ 7 Abs. 4 und Abs. 5 EStG). Welche Aufwendungen hierzu zählen, bestimmt sich auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 HGB.<sup>3</sup> Der grundsätzlich weit zu fassende Begriff der Anschaffungskosten enthält – unter Ausschluss der Gemeinkosten – alle mit dem Anschaffungsvorgang verbundenen Kosten, somit neben der Entrichtung des Kaufpreises alle sonstigen Aufwendungen des Erwerbers, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammen-

1 BFH vom 28.07.1981 VIII R 35/79 (BStBl 1982 II S. 380).

2 BFH vom 28.09.1993 IX R 156/88 (BStBl 1994 II S. 319) und vom 28.09.1995 IV R 7/94 (BStBl 1996 II S. 440), Rz. 9, 10.

3 BFH vom 20.09.2022 IX R 29/21 (BStBl 2023 II S. 1087), Rz. 11, und vom 15.11.2022 IX R 14/20 (BStBl 2023 II S. 374), Rz. 19.

hang mit der Anschaffung stehen, insbesondere zwangsläufig als Folge der Anschaffung anfallen.

Tatbestandlich setzen Anschaffungskosten Aufwendungen des Stpfl. voraus,<sup>4</sup> was eine wirtschaftliche Belastung erfordert. Eine solche ist ausgeschlossen bei fehlender Gegenleistungspflicht.<sup>5</sup> Nach diesen Grundsätzen zählt nach einer neuen Entscheidung des BFH<sup>6</sup> der kapitalisierte Wert des auf das erworbene Grundstück entfallenden Nießbrauchsrechts nicht zu den Anschaffungskosten.

*... setzen Aufwendungen voraus*

N blieb trotz des Eigentumserwerbs Inhaberin des Nießbrauchsrechts. Dies ergibt sich aus § 889 Alt. 2 BGB, wonach ein Recht an einem fremden Grundstück – hier das Nießbrauchsrecht – nicht dadurch erlischt, dass der Berechtigte – hier N – das Eigentum an dem Grundstück erwirbt. Das Nießbrauchsrecht besteht nach der Rechtsprechung des BGH<sup>7</sup> als Eigentumsrecht des (neuen) Eigentümers fort. Der kapitalisierte Wert des Nießbrauchs führt daher nicht zu (weiteren) Anschaffungskosten, weil das nießbrauchsbelastete Eigentum erworben wurde.

Verfasser: Hans Walter Schoor, Steuerberater, Kemmenau

4 BFH vom 22.05.2019 XI R 44/17 (BStBl 2020 II S. 44), Rz. 17.

5 BFH vom 03.05.2022 IX R 7/21 (BStBl 2023 II S. 104), Rz. 26.

6 BFH vom 23.01.2024 IX R 14/23 (DStR 2024 S. 1112 mit Anm. Trossen).

7 BGH vom 14.07.2011 V ZB 271/10 (BGHZ 190 S. 267), Rz. 7.