

Mandanteninformation für Private Immobilienbesitzer Januar 2023

1. **Wann ein zeitlich befristeter Nießbrauch zugunsten der Kinder Gestaltungsmissbrauch darstellt**
Bestellen die Eltern für ihre minderjährigen unterhaltsberechtigten Kindern einen zeitlich befristeten Nießbrauch an einem Grundstück, das langfristig bis zur Beendigung des Nießbrauchs an eine von den Eltern beherrschte GmbH vermietet ist, ist diese Nießbrauchsbestellung wegen Gestaltungsmissbrauch steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Hintergrund

Streitig war die steuerliche Anerkennung der Bestellung eines zeitlich befristeten Nießbrauchs an einem vermieteten Grundstück durch Eltern zugunsten ihrer bei Bestellung noch minderjährigen Söhne. Das Grundstück ist langfristig bis zur Beendigung des Nießbrauchs an eine von den Eltern beherrschte GmbH vermietet. Das Finanzamt verneinte die Einkünfteerzielung durch die Nießbraucher, da sie im Verhältnis zum Mieter nicht die Stellung eines Vermieters und damit Einkünfteerzielers hätten und rechnete die Vermietungseinkünfte weiterhin den Eltern als Eigentümer zu.

Entscheidung

Das Finanzgericht folgte der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung und entschied, dass es bei der Nießbrauchseinräumung in erster Linie um die Ausnutzung der Freibeträge der Söhne oder zumindest des Progressionsgefälles zwischen Eltern und Söhnen ging. Würden die Mieteinnahmen bei den Eltern anfallen, wäre die Steuerbelastung höher als sie bei den Söhnen ist. Dies ist nach Auffassung des FG gestaltungsmissbräuchlich i. S. v. § 42 AO.

Auch der Umstand, dass die Eltern das Grundstück im Rechtssinne nicht für sich selbst benötigen, sondern für eine GmbH, die sie bei wirtschaftlicher Betrachtung aber kontrollieren, machte für das FG bei der Prüfung, ob Missbrauch i. S. v. § 42 AO vorliegt, keinen Unterschied. Entscheidend sei, dass die Eltern das Grundstück für die betrieblichen Zwecke ihrer GmbH brauchen und derjenige, der ein Grundstück selbst benötigt, es bei wirtschaftlich sinnvoller Verfahrensweise nicht unentgeltlich (zunächst) einem anderen überlässt.

2. **WEG: Unterschiedliche Geräte zur Verbrauchserfassung und korrekte Abrechnung der Heizkosten**

Ist in einer Wohnungseigentumsanlage mit unterschiedlichen Ausstattungen zur Verbrauchserfassung der anteilige Wärmeverbrauch einer oder mehrerer Nutzergruppen nicht mit einem separaten Zähler vorerfasst worden, kann der Verbrauch anhand der gemessenen Daten per Differenzberechnung ermittelt werden.

Hintergrund

Die Mitglieder einer Wohnungseigentümergeinschaft streiten über die korrekte Abrechnung der Heizkosten.

Der Wärmeverbrauch wird in den Einheiten teilweise durch Wärmemengenzähler und teilweise durch Heizkostenverteiler ermittelt. Wärmemengenzähler erfassen den Wärmeverbrauch mengenmäßig, während Heizkostenverteiler nicht den Wärmeverbrauch messen, sondern den anteiligen Verbrauch im Verhältnis zum Gesamtverbrauch festlegen. Eine Vorerfassung des anteiligen Gesamtverbrauchs der jeweils gleich ausgestatteten Einheiten findet in der Anlage nicht statt.

In der Jahresabrechnung 2016 wurden die Heizkosten teilweise nach Verbrauch abgerechnet, wobei vor Gericht unklar blieb, wie der verbrauchsabhängige Teil ermittelt wurde.

Ein Wohnungseigentümer hat gegen den Beschluss über die Genehmigung der Jahresabrechnung 2016 Anfechtungsklage erhoben. Amts- und Landgericht gaben dieser statt. Sie meinen, die Verteilung der Heizkosten widerspreche ordnungsmäßiger Verwaltung, so dass der Eigentümer eine Neuabrechnung verlangen könne. Der Verbrauch der gleich ausgestatteten Einheiten habe vorab erfasst werden müssen, was hier aber nicht der Fall war. Für die Abrechnung könne daher, soweit keine Vergleichs-

maßstäbe für eine Schätzung nach § 9a Abs. 1 HeizkostenV vorlägen, auch der Flächenmaßstab maßgeblich sein. Nur so könne der Druck auf die Gemeinschaft erhöht werden, in der gesamten Anlage Wärmemengenzähler zu installieren, wie es die Heizkostenverordnung vorsehe.

Entscheidung

Der Bundesgerichtshof hebt das Urteil des Landgerichts auf und verweist den Rechtsstreit dorthin zurück. Die Auffassung der Vorinstanzen, der Verbrauch müsse geschätzt oder nach Fläche verteilt werden, teilt der Bundesgerichtshof nicht.

Wenn nicht alle Einheiten mit den gleichen Ausstattungen zur Verbrauchserfassung ausgerüstet sind, ist zunächst der jeweilige Gesamtverbrauch der Nutzergruppen mit gleichen Ausstattungen zu erfassen. Das ergibt sich aus § 5 Abs. 2 Satz 1 HeizkostenV a. F. (seit 1.12.2021: § 5 Abs. 7 Satz 1 HeizkostenV n. F.). Dabei kann eine Nutzergruppe auch aus nur einer Einheit bestehen.

Eine Vorerfassung in diesem Sinne erfordert, dass der Anteil jeder mit der gleichen Ausstattung versehenen Nutzergruppe am Gesamtverbrauch durch einen gesonderten Zähler gemessen wird. Es reicht nicht aus, den Anteil einer Nutzergruppe am Gesamtverbrauch zu messen und den Verbrauch der anderen Gruppe durch Abzug des gemessenen Anteils vom Gesamtverbrauch zu errechnen. Ebenso stellt eine Addition der in den einzelnen Wohneinheiten mit Wärmemengenzählern ermittelten Verbrauchsmengen keine Vorerfassung des Gesamtverbrauchs dar.

Eine ordnungsgemäße Vorerfassung des Verbrauchs der einzelnen Gruppen hat hier nicht stattgefunden, sodass ein nicht heilbarer Verstoß gegen die HeizkostenV vorliegt.

Dieser Verstoß hat aber nicht zur Folge, dass der Verbrauch nach § 9a Abs. 1 HeizkostenV zu schätzen ist oder die Heizkosten nach Fläche aufzuteilen sind. Vielmehr müssen die Verbrauchsanteile in einem solchen Fall rechnerisch ermittelt werden.

Eine Schätzung kommt nur infrage, wenn der Verbrauch einzelner Nutzer wegen eines Geräteausfalls oder aus anderen zwingenden Gründen nicht erfasst werden kann. Hier wurde der Verbrauch der einzelnen Nutzer aber ordnungsgemäß erfasst; nicht erfasst wurde hingegen der anteilige Verbrauch der jeweiligen Nutzergruppe.

Eine Verteilung rein nach Fläche würde dem Grundgedanken der Heizkostenverordnung, das Verbrauchsverhalten der Nutzer nachhaltig zu beeinflussen und damit Energieeinspareffekte zu erzielen, widersprechen. Dies kommt daher nur in Betracht, wenn verbrauchsbezogene Anteile nicht einmal fehlerhaft ermittelt werden können.

Im Wohnungseigentumsrecht kann es deshalb ordnungsmäßiger Verwaltung entsprechen, bei einem nicht heilbaren Verstoß gegen § 5 Abs. 2 Satz 1 HeizkostenV a. F./§ 5 Abs. 7 Satz 1 HeizkostenV n. F. von den für eine Nutzergruppe gemessenen Verbrauchsmengen auszugehen und die übrigen durch eine Differenzberechnung zu ermitteln. Weder eine rein wohnflächenbezogene Kostenverteilung noch eine Verteilung nach Miteigentumsanteilen ist geeignet, die beabsichtigten Anreize zur sparsamen Energieverwendung zu setzen.

3. Zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers bei verlängertem Vorbehaltsnießbrauch

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 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).

Hintergrund

Die Eheleute AB lebten bis 2013 in einem der Ehefrau (B) gehörenden Einfamilienhaus in A-Stadt. B hatte dieses Hausgrundstück im Jahr 2002 unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf die 3 Kinder übertragen. Dabei hatten sich AB ein Nießbrauchsrecht bis zum Tod des Längstlebenden vorbehalten.

Im Jahr 2013 wollten AB umziehen. Daher vereinbarten sie mit ihren Kindern, dass das Einfamilienhausgrundstück verkauft wird und AB ihre Nießbrauchsrechte löschen lassen. Die Nießbrauchsrechte sollten jedoch in der Weise fortbestehen, dass aus dem Verkaufserlös eine oder mehrere Immobilien

auf den Namen der Kinder erworben werden und an diesen wiederum ein Nießbrauchsrecht zugunsten der AB bestellt wird. Bis dahin sollte den AB das Nießbrauchsrecht an dem Verkaufserlös zustehen.

Nachfolgend wurde das Einfamilienhausgrundstück veräußert und die AB bewilligten die Löschung der bestellten Nießbrauchsrechte. Der Kaufpreis wurde auf das gemeinsame Konto der AB überwiesen.

Im Jahr 2013 erwarben die Kinder eine Eigentumswohnung in B-Stadt und ein (im Bau befindliches) Pflegeappartement in C-Stadt. An beiden Objekten bestellten sie Gunsten der AB ein lebenslängliches uneingeschränktes Nießbrauchsrecht, wobei sie vereinbarten, dass die Nießbrauchsbestellung in Fortsetzung des Nießbrauchsrechts an der Immobilie A-Stadt erfolgt. Der Kaufpreis wurde von dem gemeinsamen Konto der AB überwiesen. Die AB vermieteten das Objekt B-Straße sowie (nach Fertigstellung im Jahr 2015) auch das Appartement C-Straße an einen Dritten.

Die AB machten bei ihren Vermietungseinkünften AfA von den Anschaffungskosten (Grundstück plus Gebäude) geltend und vertraten die Meinung, dieser Betrag sei auf die durchschnittliche Lebenserwartung des Längstlebenden (20 Jahre) abzuschreiben, da das Nießbrauchsrecht entgeltlich erworben worden sei.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Vorbehaltsnießbrauch an den neuen Grundstücken (B-, C-Stadt) das Surrogat für den Nießbrauch an dem früheren Grundstück (A-Stadt) darstelle und die AfA daher mit lediglich 2 % auf die Nutzungsdauer der Gebäude bezogen werden könne. Dem folgte das FG und wies die Klage ab.

Entscheidung

Die Revision wurde im Streitpunkt als unbegründet zurückgewiesen. Den AB stehen keine höheren AfA auf die Anschaffungskosten der Eigentumswohnung B-Stadt und die Herstellungskosten des Pflegeappartements C-Stadt zu.

Die AfA stehen auch einem Vorbehaltsnießbraucher zu, der aufgrund seines dinglichen Rechts Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, soweit er die Anschaffungs-/Herstellungskosten getragen hat, bevor er das Grundstück unter Nießbrauchsvorbehalt übereignet hat. Denn er nutzt das Grundstück ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts. Wer hingegen ein Gebäude aufgrund eines ihm unentgeltlich zugewendeten Nießbrauchs (Zuwendungsnießbrauch) nutzt, ist nicht AfA-berechtigt, wenn nicht er, sondern der Eigentümer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten getragen hat.

Der hier vorliegende 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. Der Vorbehaltsnießbrauch setzt sich an der erworbenen Immobilie im Wege der Surrogation fort.

Das gilt nicht nur, wenn der Eigentümer bei der Veräußerung der belasteten Immobilie bereits über die Ersatzimmobilie verfügen konnte. Das gilt auch dann, wenn er erst mit dem Erlös aus der Veräußerung der Altimmobilie die Ersatzimmobilie anschaffen kann und sich der Nießbrauch in der Zeit zwischen der Veräußerung der Altimmobilie und der Anschaffung der Ersatzimmobilie vereinbarungsgemäß auf den Veräußerungserlös erstreckt. Es liegt auch dann bei wirtschaftlicher Betrachtung entsprechend der zugrunde liegenden Vereinbarung eine Fortsetzung des Vorbehaltsnießbrauchs an der Ersatzimmobilie als Surrogat vor.

Im Streitfall hat sich der an der Altimmobilie bestellte Vorbehaltsnießbrauch an den Ersatzimmobilien im Wege der Surrogation fortgesetzt. Den AB stehen daher AfA nur für den Gebäudeanteil der Ersatzimmobilien zu (nicht für die geltend gemachten Gesamtkosten einschließlich Grundstücksanteil). Der AfA-Satz beträgt lediglich 2 % nach § 7 Abs. 4 EStG. Ein höherer (an der Lebenserwartung der AB orientierter) AfA-Satz steht den AB nicht zu.