

den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung verwirklicht und damit allein aus dem Grundstück Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Der Senat geht auch davon aus, daß der Kläger als vorheriger Grundstückseigentümer entweder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes selbst getragen hat oder Rechtsnachfolger des Bauherrn gewesen ist.

Der Kläger ist befugt, die AfA in voller Höhe in Anspruch zu nehmen, obwohl auch seiner Ehefrau an dem Grundstück ein Zuwendungsnießbrauch bürgerlich-rechtlich wirksam bestellt wurde. Denn dieser Zuwendungsnießbrauch ist in den Streitjahren ertragsteuerlich nicht zu beachten.

Das FG vertritt zutreffend den Standpunkt, daß der Kläger den Nießbrauch als Gesamtgläubiger gemäß § 428 BGB in voller Höhe für sich in Anspruch genommen hat. Nach allgemeiner Auffassung kann ein Nießbrauch zugunsten von Gesamtgläubigern bestellt werden (vgl. BGH, NJW 1981, 176, m.w.N. [= MittBayNot 1980, 205]). Der im vorliegenden Fall abgeschlossene notarielle Vertrag läßt sich nach seinem Wortlaut und der Interessenlage der Beteiligten mit dem FG dahin auslegen (vgl. noch *Palandt*, Bürgerliches Gesetzbuch, 44. Aufl., § 1030 Anm. 3 unter Bezugnahme auf die Entscheidung des Reichsgerichts vom 26. Mai 1937 V 273/36, Höchstrichterliche Rechtsprechung 1937 Nr. 1443), daß der Nießbrauch für den Kläger und seine Ehefrau als Gesamtberechtigte i. S. des § 428 BGB bestellt wurde. Das FA hat hiergegen auch keine Einwendungen erhoben.

Die Ehefrau des Klägers hat am Tatbestand der Einkunfts-erzielung gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht mitgewirkt, weil der zu ihren Gunsten bestellte Zuwendungsnießbrauch noch nicht tatsächlich durchgeführt wurde. Daß es zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung eines Nießbrauchs dessen tatsächlicher Durchführung zwingend bedarf, ist ständige Rechtsprechung (vgl. insbesondere die BFH-Urteile vom 11. März 1976 VIII R 225/71, BFHE 119, 244, BStBl II 1976, 613 m.w.N. [= MittBayNot 1977, 37], und vom 13. Mai 1980 VIII R 63/79, BFHE 131, 212, BStBl II 1981, 295 [= MittBayNot 1980, 226]). Bei einem bestehenden Mietverhältnis ist daher die rechtsgeschäftliche Vertragsübernahme erforderlich (BFH-Beschluß vom 19. September 1978 VIII B 73/77, BFHE 126, 34, BStBl II 1979, 42, und BFH-Urteil vom 26. April 1983 VIII R 205/80, BFHE 138, 242, BStBl II 1983, 502 [= MittBay-Not 1983, 261]).

Die Einkünfte sind also nach wie vor nur dem Kläger als Nießbraucher zuzurechnen, was zur Folge hat, daß die vom Kläger getragenen Werbungskosten einschließlich der AfA bei ihm uneingeschränkt anzusetzen sind.

Allerdings hat der VIII. Senat des BFH in den Urteilen in BFHE 136, 466, BStBl II 1983, 6 [= MittBayNot 1983, 35] und vom 11. Oktober 1983 VIII R 200/80 (BFHE 140, 175, BStBl II 1984, 266) ausgesprochen, daß gemeinschaftlich Nießbrauchsberechtigte die AfA nur je zur Hälfte in Anspruch nehmen könnten, weil sie Miteigentümern vergleichbar seien, denen die AfA grundsätzlich nur auf die ihrem Anteil entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuständen (Hinweis auch auf BFH-Urteil vom 27. Juni 1978 VIII R 168/73, BFHE 125, 532, 533, BStBl II 1978, 674). Daran ändere sich auch dann nichts, wenn der Vorbehaltsnießbraucher alleiniger Vermieter des Grundstücks sei und ihm die gesamten Mieterträge zuzurechnen seien, weil er seine Nutzungsmöglichkeit zum Teil aus dem Recht der Zuwendungsnießbraucherin herleite. Denn die AfA seien an die Nutzung des Grundstücks aus eigenem Recht geknüpft. Dem vermag der erkennende Senat für den vorliegenden Fall nicht zu folgen.

Ist der Nießbrauch den Mitberechtigten als Gesamtgläubigern gemäß § 428 BGB bestellt und hat ihn nur der Kläger ausgeübt, so leitet er seine Nutzungsmöglichkeit nicht zum Teil aus dem Recht der Zuwendungsnießbraucherin, sondern, wie sich aus dem Rechtsgedanken des § 428 BGB ergibt, in voller Höhe aus eigenem Recht ab. Ferner hat der erkennende Senat Bedenken gegen die vom VIII. Senat vorgenommene Übertragung der Rechtsgrundsätze in der Beurteilung der AfA-Berechtigung bei Miteigentümern auf den Fall, daß Nießbraucher die Rechtsstellung von Gesamtgläubigern nach § 428 BGB haben. Soweit der VIII. Senat auf das Urteil in BFHE 125, 532, BStBl II 1978, 674 zurückgreift, könnte dieses insoweit, als dort die AfA-Berechtigung demjenigen zugebilligt wird, der den Wertverzehr des Wirtschaftsguts trägt, durch die neuere Rechtsprechung seit dem Urteil in BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380 [= MittBayNot 1982, 45] überholt sein.

Einer Anrufung des Großen Senats des BFH gemäß § 11 Abs. 3 FGO wegen Abweichung von der Rechtsprechung des VIII. Senats bedarf es nicht, weil der erkennende Senat für die Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung allein zuständig ist.

23. EStG § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 7 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7, § 12, § 21 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 (*Werbungskostenbegrenzung bei Nutzungsrechten Dritter*)

1. Übertragen Eltern ein Grundstück unter Vorbehalt eines obligatorischen Nutzungsrechts bürgerlich-rechtlich wirksam auf ihre Kinder und vermieten sie anschließend das Grundstück aufgrund des vorbehaltenen Nutzungsrechtes an ihre Kinder, so sind das Nutzungsrecht und das Mietverhältnis grundsätzlich auch steuerrechtlich anzuerkennen.

2. Bewohnt jemand, der sein Mehrfamilienhaus unter dem Vorbehalt eines obligatorischen Nutzungsrechts veräußert hat, eine Wohnung in diesem Mehrfamilienhaus selbst, so ist ihm der Nutzungswert der Wohnung nach § 21 Abs. 2 2. Alternative EStG zuzurechnen. Der obligatorisch Nutzungsberechtigte ist nicht befugt, die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend zu machen.

3. Ist der Nutzungswert einer Wohnung in einem Mehrfamilienhaus nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 29. November 1983 VIII R 215/79 (BFHE 140, 199, BStBl II 1984, 366 [= MittBayNot 1984, 153]) dem Nutzenden zuzurechnen, so ist der Eigentümer des Mehrfamilienhauses hinsichtlich der unentgeltlich überlassenen Wohnung nicht zur Inanspruchnahme der AfA und anderer Werbungskosten befugt.

BFH, Urteil vom 30.7.1985 — VIII R 71/81 —

Aus dem Tatbestand:

Der Kläger erwarb durch notariell beurkundeten Vertrag vom 3. Juli 1970 von seinem Vater unentgeltlich ein Grundstück mit Gebäude. Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten einschließlich aller Verpflichtungen aus den das Grundstück betreffenden Versicherungen sollten mit Wirkung vom 1. Juli 1970 auf den Kläger übergehen. Dem Veräußerer wurde ein Nießbrauch an dem Grundstück bestellt, der zunächst nicht im Grundbuch eingetragen werden sollte, dessen Eintragung der Berechtigte aber jederzeit veranlassen konnte. Die Eintragung unterblieb.

Der Kläger nutzte 1/3 des Grundstücks für eigengewerbliche Zwecke und zahlte dafür aufgrund eines mündlich vereinbarten Mietvertrags an seinen Vater ab 1. Juli 1970 monatlich 150 DM, die er bei seinen

Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben behandelte. Den anderen Teil des Grundstücks nutzten der Kläger und sein Vater zu Wohnzwecken. Einkünfte daraus wurden nicht erklärt.

Nach einer Betriebsprüfung kam das Finanzamt zu der Auffassung, daß die Nießbrauchsbestellung steuerrechtlich unbeachtlich sei. Deshalb seien „Mietzahlungen“ an den Vater des Klägers keine Betriebsausgaben und die Einkünfte aus dem Grundstück dem Kläger zuzurechnen. Die Grundstücksaufwendungen einschließlich der Absetzung für Abnutzung seien entsprechend der Nutzung zu 1/3 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb als Betriebsausgaben und zu 2/3 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abziehbar. Dementsprechend ergingen Einkommensteuerbescheide für 1970 und 1971.

Die Klage hatte zum Teil Erfolg. Das Finanzgericht führte aus: Der Kläger könne in den Streitjahren 1970 und 1971 bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb Mietzahlungen an den Vater als Betriebsausgaben und im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung — ohne Zurechnung von Einnahmen — die von ihm getragenen Grundstücksaufwendungen einschließlich der AfA als vorab entstandene Werbungskosten abziehen.

Die Revision des FA führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG.

Aus den Gründen:

1. Der Senat teilt die Ansicht des FG, daß der Kläger die Mietzahlungen an seinen Vater als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb absetzen kann (§ 4 Abs. 4 EStG).

a) Übertragen Eltern Vermögenswerte unter Vorbehalt des Nießbrauchsrechts bürgerlich-rechtlich wirksam auf ihre Kinder und vermieten sie die Vermögenswerte aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs an ihre Kinder, so sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH das Nießbrauchs- und das Mietverhältnis grundsätzlich steuerrechtlich anzuerkennen (vgl. Urteile vom 8. August 1969 VI R 299/67, BFHE 96, 473, BStBl II 1969, 683; vom 17. Januar 1975 III R 114/73, BFHE 114, 573, BStBl II 1975, 402; vom 24. März 1976 I R 138/73, BFHE 119, 44, BStBl II 1976, 537 [= MittBayNot 1976, 190], und vom 22. Juli 1980 VIII R 114/78, BFHE 131, 429, BStBl II 1981, 101). Voraussetzung ist, daß der Nießbrauch und das Mietverhältnis ernsthaft vereinbart und tatsächlich durchgeführt worden sind und daß die Vereinbarungen nicht den Charakter einer Versorgungsabrede haben (BFHE 131, 429, BStBl II 1981, 101). Dem Vorbehalt eines Nießbrauchs steht der Vorbehalt eines bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbarten obligatorischen Nutzungsrechts insoweit gleich (Urteil des FG München vom 26. Mai 1982 IX 317/80 F, EFG 1983, 24; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19. November 1982 IX 46/79, EFG 1984, 29; *Hutter* in Deutsche Steuer-Zeitung — DStZ — 1981, 47, 50; *Plückebaum* in Finanz-Rundschau — FR — 1981, 181, 184; *Schellenberger* in Deutsches Steuerrecht — DStR — 1981, 395, 399, 401 f.; *Schmidt/Drenseck*, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., § 21 Anm. 4 c; anderer Ansicht: Tz.53 des BMF-Schreibens vom 23. November 1983, BStBl I 1983, 508; 512; *Seithel*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs, 2. Aufl., 1984, S. 40 ff.).

Denn es macht steuerrechtlich keinen Unterschied, ob sich die Berechtigung zum Abschluß eines Mietvertrags aus einem Nießbrauch i. S. der §§ 1030 ff. BGB oder aus einem nur schuldrechtlich vereinbarten Nutzungsrecht mit dem Inhalt eines Nießbrauchs ergibt (so bereits *Ruppe* in *Tipke* — Hrsg. —, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1978, S. 7, 21). Soweit gegen diese Auffassung eingewendet wird, sie führe zu einer Aushöhlung des Abzugsverbots des § 12 Nr. 2 EStG (*Seithel*, a.a.O.), kann dem nicht gefolgt werden. Die Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG regelt nicht die Zu-

rechnung von Einkünften, sondern besagt nur, daß (dem Steuerpflichtigen aufgrund anderer Vorschriften zugerechnete) Einkünfte, die gemäß § 12 Nr. 2 EStG verwendet werden, das Einkommen des Steuerpflichtigen nicht mindern dürfen. Soweit der Senat in seinem Urteil vom 11. April 1978 VIII R 164/77 (BFHE 125, 155, BStBl II 1978, 493) eine andere Auffassung vertreten hat, ist diese durch die neuere Rechtsprechung des BFH überholt (vgl. Urteil vom 29. November 1983 VIII R 215/79, BFHE 140, 199, BStBl II 1984, 366, [= MittBayNot 1984, 155] m.w.N.).

b) Im vorliegenden Fall hat das FG zu Recht angenommen, daß sich der Vater des Klägers durch notariell beurkundeten Vertrag vom 3. Juli 1970 bürgerlich-rechtlich wirksam ein obligatorisches Nutzungsrecht am übertragenen Grundstück vorbehalten hat. Gegen die Zulässigkeit eines nur schuldrechtlich wirksamen Nutzungsrechts mit dem Inhalt eines Nießbrauchs bestehen keine Bedenken. Insbesondere stehen die §§ 1030 ff. BGB der Gültigkeit einer solchen Vereinbarung nicht entgegen. Aus dem Grundsatz der Vertragsfreiheit folgt, daß durch eine schuldrechtliche Vereinbarung die gleichen Rechte und Pflichten begründet werden können, wie sie sich aus dinglichen Rechtspositionen ergeben. Die Wirkungen eines solchen Vertrags sind allerdings auf die am Vertragsabschluß beteiligten Personen beschränkt (BGH-Urteil vom 10. Juni 1966 V ZR 170/63, WM 1966, 1022). Ein schuldrechtliches Nutzungsrecht kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Eintragung des vereinbarten Nießbrauchs im Grundbuch unterblieben und anzunehmen ist, daß die Vertragspartner die Bestellung des Nießbrauchs auch ohne Grundbucheintragung gelten lassen wollen (*Staudinger/Promberger*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 12. Aufl., Vorbemerkung zu §§ 1030 ff., Anm. 16). Davon ist im Streitfall auszugehen. Wie sich aus II Nr. 2 des Vertrages ergibt, bestand zwischen dem Kläger und seinem Vater Einigkeit darüber, daß der Nießbrauch zunächst nicht eingetragen werden, der Vater des Klägers aber das Recht haben sollte, jederzeit die Grundbucheintragung zu veranlassen. Diese Vereinbarung läßt erkennen, daß dem Vater des Klägers die Rechte aus dem vereinbarten Nutzungsrecht unabhängig von der Grundbucheintragung bereits mit dem Vertragsabschluß zustehen sollten.

Bedenken gegen die Wirksamkeit des obligatorischen Nutzungsrechts bestehen auch nicht im Hinblick auf die unter I Nr. 3 des Vertrags getroffene Regelung, daß der Besitz und die Nutzungen, die Gefahr und die Lasten mit Wirkung vom 1. Juli 1970 auf den Erwerber übergehen. Soweit der Übergang sämtlicher Grundstückslasten auf den Kläger vereinbart ist, ist die Abrede schon deshalb als zulässig anzusehen, weil auch bei der Bestellung eines (dinglichen) Nießbrauchs die Vorschriften der §§ 1045, 1047 BGB abbedungen werden können. Auch hinsichtlich des vereinbarten Besitzübergangs ist die Regelung unter I Nr. 3 des Vertrags nicht zu beanstanden. Der Vater des Klägers war durch diese Vereinbarung nicht gehindert, sein Nutzungsrecht auszuüben. Die Einräumung des unmittelbaren Besitzes ist für die Begründung eines wirksamen (dinglichen oder obligatorischen) Nutzungsrechts nicht erforderlich. Es genügt, daß der Nutzungsberechtigte den mittelbaren Besitz erwirbt (BGH-Urteil vom 29. April 1954 IV ZR 152/53, LM Nr. 1 zu § 2203 BGB). Auch die Regelung, daß die Nutzungen aus dem Grundstück zum 1. Juli 1970 auf den Kläger übergehen sollen, rechtfertigt nicht den Schluß, das unter II des Vertrags eingeräumte Nutzungsrecht sei nicht ernsthaft gewollt.

Die in I Nr. 3 des Vertrags gebrauchte Formel wird in Grundstückskaufverträgen üblicherweise verwendet, um den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber festzulegen. Sie kann im Streitfall nicht dahin verstanden werden, daß die Nutzungen aus dem Grundstück — in Widerspruch zu der unter II getroffenen Vereinbarung — dem Kläger zustehen sollten. Es ist vielmehr davon auszugehen, daß die Vertragsbeteiligten mit der Formulierung in I Nr. 3 des Vertrags lediglich zum Ausdruck bringen wollten, daß der Kläger zum 1. Juli 1970 die Rechte aus dem Eigentum insoweit — aber auch nur insoweit — erwerben sollte, als dies mit dem unter II des Vertrags vorbehaltenen Nutzungsrecht vereinbar war.

Die Wirksamkeit der Vereinbarung eines obligatorischen Nutzungsrechts kann schließlich auch nicht mit der Erwägung in Frage gestellt werden, daß im Vertrag vom 3. Juli 1970 eine ausdrückliche Regelung über die Dauer des Nutzungsrechts fehle. Das FG ist insoweit zu Recht davon ausgegangen, daß dem Vater des Klägers ein lebenslangliches Nutzungsrecht am Grundstück eingeräumt werden sollte. Der Zweck des Vertrags und die Interessenlage der Beteiligten sprechen für eine solche (ergänzende) Vertragsauslegung. Die Übertragung des Grundstücks unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts erfolgte offenbar im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. In derartigen Fällen entspricht es regelmäßig dem Willen der Vertragspartner, dem Veräußerer die Nutzungen des Grundstücks auf Lebenszeit zu erhalten. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Veräußerer — wie im Streitfall — im Zeitpunkt der Grundstücksübertragung nicht mehr im erwerbsfähigen Alter steht. Der Wille der Vertragsbeteiligten, dem Vater des Klägers das Nutzungsrecht auf Lebenszeit einzuräumen, ergibt sich auch aus der Vereinbarung unter II Nr. 2 des Vertrags, nach der der Vater des Klägers berechtigt ist, „jederzeit“ die Eintragung des Nießbrauchs im Grundbuch zu veranlassen.

c) Dem FG ist auch darin zu folgen, daß im Streitfall alle zivilrechtlichen Konsequenzen aus der Bestellung des obligatorischen Nutzungsrechts gezogen wurden. Der Vater des Klägers konnte die Nutzungen dadurch tatsächlich ziehen, daß er einen Teil des Grundstücks für eigene Wohnzwecke nutzte, einen weiteren Teil dem Kläger und seiner Familie zum Gebrauch überließ und den gewerblich genutzten Grundstücksteil an den Kläger vermietete.

Die Tatsache, daß sich der Kläger zur Übernahme der Steuern, Abgaben und Versicherungen sowie der Reparatur- und Instandhaltungskosten verpflichtet hat, steht der steuerlichen Anerkennung des obligatorischen Nutzungsrechts und des Mietverhältnisses nicht entgegen (BFHE 96, 473, BStBl II 1969, 683; BFHE 119, 44, BStBl II 1976, 537 [= MittBayNot 1976, 190]; Urteil vom 13. Mai 1980 VIII R 128/78, BFHE 131, 216, BStBl II 1981, 299 [= MittBayNot 1980, 226]).

Die tatsächliche Durchführung des obligatorischen Nutzungsrechts kann auch nicht mit der Erwägung in Zweifel gezogen werden, der Vater des Klägers habe durch die Überlassung einer Wohnung an den Kläger insoweit auf die Nutzung verzichtet. Es steht dem Nutzungsberechtigten im Rahmen seiner Dispositionsbefugnis grundsätzlich frei, ob er die mit dem Nutzungsrecht belastete Sache selbst nutzen oder sie entgeltlich oder unentgeltlich einem Dritten zum Gebrauch überlassen will. „Dritter“ in diesem Sinne kann auch der Eigentümer sein (vgl. zum Nießbrauch: BGH-Urteile vom 18. Dezember 1970 V ZR 31/68, BGHZ 55, 111, und in LM, Nr. 1 zu § 2203 BGB). Der IV. Senat des BFH hat allerdings in seiner Entscheidung vom 11. März 1976 IV R 119/72 (BFHE

118, 356, BStBl II 1976, 421) die Ansicht vertreten, ein einkommensteuerrechtlich zu beachtender Nießbrauch sei zu verneinen, wenn nicht der Nießbraucher, sondern der Eigentümer die Nutzungen der belasteten Sache ziehe. Denn anders als bei der Überlassung der Ausübung des Nießbrauchs an einen Dritten sei bei der Überlassung der Ausübung des Nießbrauchs an den Eigentümer des belasteten Gegenstandes eine zuverlässige Abgrenzung zu den Fällen, in denen der Eigentümer in Wahrheit nur bestimmte laufende Zahlungen aus seinem Einkommen an den Nießbraucher leiste, nicht mehr möglich. Im Urteilsfall war zweifelhaft, ob Pachtzinsen dem Nießbraucher oder dem Eigentümer zuzurechnen waren. Anders als in der Sache in BFHE 118, 356, BStBl II 1976, 421 bestehen im Streitfall keine Abgrenzungsschwierigkeiten mit den Fällen des § 12 Nr. 2 EStG. Nach der neueren Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. BFHE 140, 199, BStBl II 1984, 366 [= MittBayNot 1984, 155]) spielt die Vorschrift des § 12 EStG keine Rolle für die Entscheidung der Frage, wem der Nutzungswert einer Wohnung zuzurechnen ist, die einem Dritten unentgeltlich zum Gebrauch überlassen wurde. Die Zurechnung bestimmt sich vielmehr allein danach, ob der tatsächlich Nutzende eine gesicherte Rechtsposition innehat oder ob ihm der Gebrauch der Wohnung jederzeit entzogen werden kann.

Zweifel an der tatsächlichen Durchführung eines (dinglichen oder obligatorischen) Nutzungsrechts sind im Fall der unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung an den Eigentümer allerdings dann begründet, wenn dem Nutzungsberechtigten keine wesentliche Dispositionsbefugnis hinsichtlich der belasteten Sache zusteht. Das ist etwa dann der Fall, wenn der Eigentümer einseitig Dauer oder Inhalt des Nutzungsrechts bestimmen kann oder wenn der Nutzungsberechtigte mit dem Eigentümer einen unkündbaren oder auf Lebensdauer bemessenen Leihvertrag abgeschlossen hat. Im Streitfall sind nach den tatsächlichen Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte dafür gegeben, daß die Dispositionsbefugnis des Vaters des Klägers derart eingeengt war. Dieser hatte sich das Nutzungsrecht anläßlich der Übertragung des Eigentums am Grundstück auf den Kläger vorbehalten; er konnte somit selbst Dauer und Inhalt des Nutzungsrechts bestimmen. Das FG hat auch nicht festgestellt, daß der Kläger die ihm überlassene Wohnung auf Lebenszeit seines Vaters unentgeltlich nutzen konnte.

d) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ist davon auszugehen, daß der Mietvertrag zwischen dem Kläger und seinem Vater den Anforderungen entspricht, die fremde Dritte an die Klarheit und Eindeutigkeit von Vereinbarungen stellen. Der Gegenstand des Mietverhältnisses und die Höhe der monatlich zu entrichtenden Miete sind in dem — formlos abgeschlossenen — Mietvertrag mit hinreichender Klarheit festgelegt. Den Feststellungen des FG ist allerdings nicht zu entnehmen, ob auch die Dauer des Mietverhältnisses vertraglich geregelt war. Der Mietvertrag wäre jedoch selbst dann ausreichend bestimmt, wenn eine Vereinbarung über die Mietzeit fehlen sollte. Das Mietverhältnis besteht auch dann auf unbestimmte Zeit und endet erst durch Kündigung gemäß §§ 564 Abs. 2, 565 BGB.

e) Das FG hat nicht untersucht, ob Leistung und Gegenleistung aus dem Mietvertrag in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen oder ob die Zahlungen des Klägers an seinen Vater als Versorgungsleistungen zu beurteilen sind (vgl. BFHE 96, 473, BStBl II 1969, 683; BFHE 119, 44, BStBl II 1976, 537; BFHE 131, 429, BStBl II 1981, 101). Der Senat kann

die vom FG unterlassene Prüfung selbst vornehmen, da das FG die hierfür notwendigen tatsächlichen Feststellungen getroffen hat. ... (wird vom BFH i. E. bejaht).

Die steuerrechtliche Anerkennung des Mietverhältnisses hat zur Folge, daß der Kläger nicht nur die laufenden Mietzahlungen als Betriebsausgaben absetzen kann, sondern auch die sonstigen Grundstücksaufwendungen, soweit sie auf die gewerblich genutzten Räume entfallen (BFHE 96, 473, BStBl II 1969, 683). Unabhängig von der steuerrechtlichen Anerkennung des Mietverhältnisses ist der Kläger gemäß § 4 Abs. 4, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG berechtigt, die AfA für den betrieblich genutzten Teil des Gebäudes in Anspruch zu nehmen, da es sich insoweit um Betriebsvermögen handelt. Die Berechtigung des Klägers zur Geltendmachung der AfA ist nicht durch eine AfA-Befugnis des Nutzungsberechtigten ausgeschlossen (s. unter 4. b.).

2. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, daß der Kläger den Nutzungswert der von seinem Vater genutzten Wohnung nicht zu versteuern hat. Der Vater des Klägers nutzt diese Wohnung unentgeltlich aufgrund seines vorbehaltenen lebenslänglichen obligatorischen Nutzungsrechts, also aufgrund einer gesicherten Rechtsposition i. S. des Urteils in BFHE 140, 199, BStBl II 1984, 366 [= MittBayNot 1984, 153]. Der Nutzungswert ist dem Vater des Klägers nach § 21 Abs. 2 2. Alternative EStG zuzurechnen. Anders als in den Fällen des Vorbehaltsnießbrauchs (vgl. BFH-Urteile vom 7. Dezember 1982 VIII R 153/81, BFHE 138, 180, BStBl II 1983, 627, und vom 11. Oktober 1983 VIII R 200/80, BFHE 140, 175, BStBl II 1984, 266) ist der Nutzungswert der eigengenutzten Wohnung beim obligatorisch Nutzungsberechtigten nicht nach der 1. Alternative des § 21 Abs. 2 EStG zu erfassen. Denn der obligatorisch Nutzungsberechtigte nutzt die Wohnung — anders als der Vorbehaltsnießbraucher — nicht „ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts“ (BFH-Urteil vom 28. Juli 1981 VIII R 35/79, BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380 [= MittBayNot 1982, 46]), sondern aufgrund einer dauernden Leistung des neuen Eigentümers (s. unten unter 4. b.); vgl. auch *Wolff-Diepenbrock*, DStR 1983, 250, 252, unter 3., und *Plückebaum*, FR 1984, 496, 498).

3. Der Senat kann aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden, ob auch der Nutzungswert der vom Kläger selbstgenutzten Wohnung — wie das FG angenommen hat — dem Vater des Klägers zuzurechnen ist. Der Nutzungswert dieser Wohnung kann dem Kläger jedenfalls nicht nach § 21 Abs. 1 1. Alternative EStG zugerechnet werden. Zwar nutzt der Kläger eine Wohnung im eigenen Haus. Die Nutzung beruht jedoch nicht auf seiner Rechtsstellung als Eigentümer, sondern auf einer unentgeltlichen Überlassung der Wohnung durch den Nutzungsberechtigten, so daß § 21 Abs. 2 1. Alternative EStG nicht eingreifen kann (BFHE 96, 473, 479, BStBl II 1969, 683).

Ob der Kläger den Nutzungswert der eigengenutzten Wohnung nach der 2. Alternative des § 21 Abs. 2 EStG zu versteuern hat, richtet sich nach den Grundsätzen der Urteile in BFHE 140, 199, BStBl II 1984, 366 und vom 29. November 1983 VIII R 184/83 (BFHE 140, 203, BStBl II 1984, 371 [= MittBayNot 1984, 155]). Danach ist der Nutzungswert einer unentgeltlich überlassenen Wohnung dem Nutzenden zuzurechnen, wenn er eine gesicherte Rechtsposition innehat. Ob diese Voraussetzung in der Person des Klägers erfüllt ist, kann der Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen des angefochtenen Urteils nicht selbst entschei-

den. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

4. a) Sollten die Feststellungen des FG ergeben, daß dem Kläger die Nutzung der Wohnung durch seinen Vater jederzeit entzogen werden konnte, so ist der Nutzungswert nicht ihm, sondern seinem Vater gemäß § 21 Abs. 2 2. Alternative EStG zuzurechnen. Der Kläger kann in diesem Fall auch nicht die geltend gemachten Grundstücksaufwendungen und die AfA als Werbungskosten bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abziehen. Denn Werbungskosten kann nur geltend machen, wer Einnahmen im Rahmen einer Einkunftsart erzielt (BFHE 131, 216, BStBl II 1981, 299; BFHE 140, 203, BStBl II 1984, 371 [= MittBayNot 1984, 155]). Ein Werbungskostenabzug kommt in diesem Fall auch nicht unter dem Gesichtspunkt vorweggenommener Werbungskosten in Betracht. Der abweichenden Ansicht des FG, das vorweggenommene Werbungskosten jedenfalls dann anerkennen will, wenn das Nutzungsrecht — wie im vorliegenden Fall — zugunsten einer bereits in fortgeschrittenem Alter stehenden Person bestellt wurde, kann nicht gefolgt werden.

Die Anerkennung vorab entstandener Werbungskosten setzt voraus, daß ein ausreichend bestimmter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den Einnahmen aus einer bestimmten Einkunftsart besteht (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 29. Februar 1980 VI R 165/78, BFHE 130, 282, BStBl II 1980, 395; vom 8. Februar 1983 VIII R 130/79, BFHE 138, 195, BStBl II 1983, 554, und vom 29. November 1983 VIII R 160/82, BFHE 140, 216, BStBl II 1984, 307). Daran fehlt es regelmäßig, wenn im Zeitpunkt der Bewirkung der Aufwendungen noch völlig ungewiß ist, wann es zur Erzielung von Einkünften aus einer bestimmten Einkunftsart kommen wird. Aufwendungen des Eigentümers auf das Grundstück können deshalb während der Laufzeit eines auf Lebensdauer des Berechtigten bestellten dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechts grundsätzlich nicht als (vorweggenommene) Werbungskosten abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. Dezember 1982 VIII R 166/80, BFHE 139, 23, 26, BStBl II 1983, 660).

b) Sollten die Feststellungen des FG ergeben, daß der Kläger den Nutzungswert der von ihm selbstgenutzten Wohnung zu versteuern hat, so kann er grundsätzlich die AfA und die sonstigen Grundstücksaufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Denn in diesem Fall stehen die von ihm erbrachten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen i. S. des § 21 Abs. 2 EStG.

Die AfA-Berechtigung des Klägers, der selbst keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Gebäude aufgewendet hat, folgt aus § 11 d der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV). Danach bemessen sich die AfA bei Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, grundsätzlich nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers.

Die Grundsätze des Urteils in BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380 stehen der AfA-Berechtigung des Klägers nicht entgegen. Dort ist entschieden, daß bei der Übertragung eines Grundstücks unter Vorbehalt des Nießbrauchs der Vorbehaltsnießbraucher die AfA in Anspruch nehmen kann, wenn er das Grundstück zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzt (ebenso BFH-Urteile vom 27. Juli 1982 VIII R 176/80, BFHE 136, 466, BStBl II 1983, 6 [= MittBayNot 1983, 35]; in BFHE 138, 180, BStBl II 1983, 672, und in BFHE 140, 175, BStBl II 1984, 266).

Nach dieser Rechtsprechung hat der Vorbehaltsnießbraucher deshalb die AfA-Befugnis, weil er die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Wirtschaftsgut getragen hat und der Zusammenhang zwischen diesen Kosten einerseits und der Nutzung des Wirtschaftsguts zur Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen andererseits durch die Übertragung des Eigentums an dem Wirtschaftsgut nicht unterbrochen worden ist (vgl. *Wolff-Diepenbrock*, DStR 1983, 250, 254 und DStZ 1982, 331, 336). Der Vorbehaltsnießbraucher nutzt den übereigneten Gegenstand bei wirtschaftlicher Betrachtung nach der Übereignung nicht aufgrund eines vom Erwerber abgeleiteten, sondern ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts (BFHE 134, 130, BStBl II 1982, 378; BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380). Die Annahme, daß der neue Eigentümer von vornherein belastetes Eigentum erwirbt, erscheint insbesondere deshalb gerechtfertigt, weil sich der frühere Eigentümer schon vor der Veräußerung den Nießbrauch am eigenen Grundstück hätte bestellen können (BFHE 138, 180, BStBl II 1983, 627, m. w. N.). Diese Erwägung trifft nicht zu, wenn sich der Veräußerer — wie im Streitfall — nur ein obligatorisches Nutzungsrecht vorbehalten hat. Denn die Begründung obligatorischer Rechte am eigenen Grundstück ist nicht möglich. Die Entstehung eines Schuldverhältnisses setzt nämlich voraus, daß ein Gläubiger und ein Schuldner vorhanden sind (BGH-Urteile vom 1. Juni 1967 II ZR 150/66, BGHZ 48, 214, 218; vom 11. Dezember 1981 V ZR 222/80, NJW 1982, 2381). Der obligatorisch Nutzungsberechtigte ist zwar im Verhältnis zum Eigentümer in gleicher Weise zur Nutzung des Grundstücks berechtigt wie bei Vereinbarung eines (dinglichen) Nießbrauchs. Er nutzt den belasteten Gegenstand jedoch — anders als der Vorbehaltsnießbraucher — nicht ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts, sondern aufgrund eines vom neuen Eigentümer abgeleiteten (schuldrechtlichen) Nutzungsrechts (*Wolff-Diepenbrock*, DStR 1983, 250, 252 unter 3.). In diesem Fall ist der notwendige Zusammenhang zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Nutzung des Grundstücks zur Erzielung von Einnahmen unterbrochen.

Der Kläger kann ggf. die AfA nur von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen, die auf die von ihm selbstgenutzte Wohnung entfallen. Dabei kann dahinstehen, ob Bemessungsgrundlage der AfA im Streitfall der gesamte zu Wohnzwecken genutzte Teil des Gebäudes ist oder ob es sich bei der selbstgenutzten und der unentgeltlich überlassenen Wohnung um zwei selbstständige Wirtschaftsgüter handelt, die jeweils einer gesonderten Abschreibung unterliegen (vgl. Abschn. 13 b Abs. 2 Satz 1 EStR 1981). Denn die Begrenzung der AfA-Befugnis des Klägers ergibt sich bereits aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 9 Abs. 1 EStG.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kommen als Werbungskosten nur solche Aufwendungen in Betracht, die durch die Erzielung von Einnahmen aus einer Einkunftsart i. S. des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 EStG veranlaßt sind. Die Aufwendungen müssen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einnahmen stehen (vgl. z. B. die Urteile des Senats vom 10. März 1981 VIII R 195/77, BFHE 133, 189, BStBl II 1981, 470; vom 21. Juli 1981 VIII R 154/76, BFHE 134, 113, BStBl II 1982, 37; vom 19. Januar 1982 VIII R 102/78, BFHE 135, 434, BStBl II 1982, 533; in BFHE 139, 23, 26, BStBl II 1983, 660).

An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Eigentümer Aufwendungen für eine Wohnung trägt, deren Nutzungswert einkommensteuerrechtlich einem Dritten zuzurechnen ist (so auch *Stephan*, DB 1984, 1797, 1803; *Friele/Spiegels*, Die

steuerliche Betriebsprüfung 1984, 145; *Meyer*, DStR 1984, 423). Sind — wie im Streitfall — im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus einem Mehrfamilienhaus verschiedenen Steuerpflichtigen zuzurechnen und fallen diese Einkünfte in verschiedenen Unterarten des § 21 EStG an, so ist der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu ermitteln (BFHE 140, 203, BStBl II 1984, 371). Bei der Ermittlung der Einkünfte sind nach den oben dargestellten Grundsätzen nur solche Aufwendungen des Steuerpflichtigen als Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit der Erzielung von Einnahmen aus dem von ihm verwirklichten Einzeltatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zusammenhängen. Soweit Aufwendungen des Eigentümers im Zusammenhang mit Einnahmen stehen, die dem dinglich oder obligatorisch Nutzungsberechtigten zuzurechnen sind, sind sie vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen. Das gilt auch für die AfA (BFHE 134, 133, BStBl II 1982, 380; BFHE 139, 23, 26, BStBl II 1983, 660). Soweit der Senat im Urteil in BFHE 140, 203, BStBl II 1984, 371 [= *MittBayNot* 1984, 155] aus Vereinfachungsgründen etwas anderes entschieden hat, hält er daran nicht mehr fest. Der IX. Senat des BFH, der für die in diesem Urteil behandelte Rechtsfrage nunmehr zuständig ist, hat der Abweichung von der Entscheidung in BFHE 140, 203, BStBl II 1984, 371 [= *MittBayNot* 1984, 155] zugestimmt.

24. EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1, § 12 Nr. 2 (*Zur Abzugsfähigkeit dauernder Lasten bei kauf- oder darlehensähnlichen Vorgängen*)

Entgeltlich im Austausch mit einer Gegenleistung übernommene dauernde Lasten können nur insoweit als Sonderausgaben abgezogen werden, als der Wert der wiederkehrenden Leistungen den Wert der Gegenleistung übersteigt (Fortführung von BFH-Urteil vom 16. September 1965 IV 67/61 S, BFHE 83, 568, BStBl III 1965, 706).

BFH, Urteil vom 13.8.1985 — IX R 10/80 —

Aus dem Tatbestand:

Die Kläger sind zur Einkommensteuer zusammenveranlagte Eheleute. Der Kläger erhielt aufgrund des „Leibrentenvertrages“ vom 25. Mai 1974 von seinen Eltern 12 000 DM. Hierfür verpflichtete er sich, seinen Eltern eine „Leibrente“ von monatlich 170 DM, beginnend mit dem 1. Juli 1974, zu zahlen. Mit dem Tod des Vaters sollte sich die „Leibrente“ auf 130 DM monatlich ermäßigen. Die Höhe der Verpflichtung des Klägers war im übrigen mit einer Wertsicherungsklausel verbunden und unterlag der Anpassung entsprechend dem Rechtsgedanken des § 323 ZPO.

Das Finanzamt ließ bei seiner Veranlagung der Kläger zur Einkommensteuer für die Streitjahre 1974 und 1975 die Zahlungen des Klägers an seine Eltern in Erfüllung des Vertrages vom 25. Mai 1974 und 1 020 DM im Jahre 1974 und 2 040 DM im Jahre 1975 nicht als dauernde Last zum Abzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 zu. Er erblickte hierin Kapitalrückzahlungen auf die 12 000 DM, weil der Kläger diesen Betrag darlehensweise von seinen Eltern empfangen habe.

Die Klage hatte Erfolg. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1981, 236 veröffentlichten Urteil berücksichtigte das Finanzgericht die Leistungen des Klägers an seine Eltern als dauernde Lasten.

Die Revision des FA führte zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung.

Aus den Gründen:

Das angefochtene Urteil war aufzuheben, weil das FG die Leistungen des Klägers an seine Eltern von 1 020 DM im Jahre 1974 und von 2 040 DM im Jahre 1975 unzutreffend als dauernde Last i. S. von § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG im Rahmen der Sonderausgaben zum Abzug zugelassen hat.