

Auflösend bedingter Nießbrauch statt Nießbrauchsverzicht

Dr. Hanspeter Daragan, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bremen

Verzichtet der Nießbraucher auf seinen Nießbrauch, macht er dem Inhaber des belasteten Gegenstandes eine nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbare Schenkung. So sah es die Finanzverwaltung schon immer und so sieht es der BFH.¹ Überzeugend ist das nicht. Aber damit nicht nur die Theorie, sondern auch die Praxis etwas hat, wird ein Ausweg aufgezeigt: der durch eine Potestativbedingung auflösend bedingte Nießbrauch. Er macht es möglich, den Nießbrauch zu entsorgen, ohne dass Schenkungsteuer anfällt.

1. Bereicherung durch Zuwendung

Der BFH macht mit dem Thema kurzen Prozess. Er sagt, der Schenkungsteuer unterliege nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG jede Vermögensmehrung und jede Minderung von Schulden oder Belastungen beim Bedachten. Deshalb werde der Inhaber des belasteten Gegenstandes bereichert, wenn eine Nießbrauchslast wegfallt. So steht das auch in R 14 Abs. 2 S. 1 ErbStR. Nach *Moench*² genügt eine Wert-erhöhung im Vermögen des Bedachten, um eine Schenkung anzunehmen. *Jülicher*³ hat das Ergebnis mit der Bemerkung bekräftigt, die grundsätzliche Steuerpflicht des Verzichts auf ein Nießbrauchsrecht könne nicht bestritten werden.

Bei so viel Entschiedenheit mag man kaum noch widersprechen. Dennoch, Anlass dazu gibt der eindeutige Wortlaut des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Danach genügt es nicht, dass jemand einen anderen bereichert: Die Bereicherung muss durch eine Zuwendung bewirkt worden sein. Dazu hat sich bislang keiner der Vertreter der Verzichtsbesteuerung geäußert. Deshalb stellt sich nach wie vor die eine Frage: Ist der Verzicht auf den Nießbrauch eine Zuwendung? Ihr soll auch im bürgerlichen Recht nachgegangen werden, da eine Schenkung nach § 516 Abs. 1 BGB gleich einer Schenkung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG voraussetzt, dass die Bereicherung ihre Ursache in einer Zuwendung hat.

2. Die Zuwendung des § 516 BGB

Was eine Zuwendung nach § 516 BGB ist, steht nicht fest. Die einen sagen, es müsse ein Vermögensbestandteil, also ein Gegenstand im Sinne des BGB (Sache oder Recht) von einer Person an eine andere veräußert werden.⁴ Weitergehend sagen andere, es genüge, dass ein Vermögensvorteil verschafft wird.⁵ Nach *Larenz*⁶, der eine Substanzvermehrung im Vermögen des Beschenkten verlangt, kann die Zuwendung darin bestehen, dass auf ein beschränktes dingliches Recht verzichtet wird. Die Aufgabe von Nutzungen hingegen soll keine Schenkung sein.⁷

Richtigerweise wird man davon ausgehen müssen, dass eine Zuwendung nur vorliegt, wenn ein Recht, eine Sache oder ein Etwas, das im Rechtsverkehr wie eine Sache be-

handelt wird, den Eigentümer oder Inhaber wechselt. Dafür spricht, dass die Schenkung die unentgeltliche Variante eines Kaufs ist, also ein unentgeltliches Veräußerungsgeschäft. Dafür spricht ferner, dass die Schenkungsregeln gegenstandsbezogen sind, wie sich aus den §§ 523 ff BGB ergibt.⁸ Die Vertreter der Gegenmeinung orientieren sich zu sehr am Bereicherungsrecht. Dort kommt es nicht darauf an, auf welche Weise der Bereicherte das Etwas erlangt hat, das seine Bereicherung ausmacht. Übernähme man diese Betrachtungsweise in das Schenkungsrecht, wäre das Tatbestandsmerkmal der Zuwendung inhaltslos.

Der Nießbrauch ist ein dingliches Recht an einer Sache (§§ 1030 BGB), einem Recht (§§ 1068 ff BGB) oder einem Vermögen (§§ 1085 ff BGB). Er berechtigt den Nießbraucher, alle oder einzelne Nutzungen (§ 100 BGB) des belasteten Gegenstandes zu ziehen (§§ 1030 Abs. 1, 1068 Abs. 2 BGB). Seiner Funktion nach bedeutet er eine Teilung der Zuordnung nach Stammwert und Nutzung.⁹ Die rechtliche Deutung dieser getrennten Zuordnung ist geklärt. Nach einer vereinzelt gebliebenen Ansicht, der Abspaltungstheorie,¹⁰ bewirkt der Nießbrauch eine Sondierung der Nutzungsbefugnis vom Vollrecht, eine Art Eigentumssplitter, der für die Dauer des Nießbrauchs dem Nießbraucher und danach wieder dem Eigentümer zukommt. Demgegenüber besagt die herrschende Meinung,¹¹ der Eigentümer verliere keinen Teil seines Eigentums, sondern müsse nur dulden, dass der Nießbraucher die Nutzungen in dem vereinbarten Umfang zieht. So gesehen suspendiert der Nießbrauch das Nutzungsrecht des Eigen-

1) V. 17.03.2004 II R 3/01, BStBl II 2004,429 = ZErB 2004, 196 mit Anm. Jülicher.

2) § 7 ErbStG Rn 14.

3) ZErB 2004, 198, 199.

4) Esser/Weyers, Schuldrecht Bd. II, 7. Aufl., S. 120; Gebrlein, in Bamberger/Roth, § 516 BGB Rn 3; Palandt/Weidenkuff, 63. Aufl., § 516 BGB Rn 5; Wenzel, Schuldrecht, Besonderer Teil I, 3. Aufl., S. 179; E. Wolf, Lehrbuch des Schuldrechts, 2. Bd, S. 66 ff.

5) Erman/E. Herrmann, 11. Aufl., § 516 BGB Rn 4; RGRK/Mezger, 12. Aufl., § 516 BGB Rn 5.

6) Lehrbuch des Schuldrechts, Bd. II, 1. Halbband, 13. Aufl., S. 197.

7) Staudinger/Cremer (1995), § 516 BGB Rn 14.

8) Gebrlein, aaO; Soergel/Mühl/Teichmann, § 516 BGB Rn 6; E. Wolf, aaO; vgl. auch MüKollhoser, 3. Aufl., § 516 Rn 2.

9) Westermann, Sachenrecht, 7. Aufl., S. 837.

10) Baur/Stürner, Sachenrecht, 17. Aufl., S. 771 f.

11) Palandt/Bassenge, § 1030 BGB Rn 4; Staudinger/Frank, Vorbem zu §§ 1030 ff Rn 5, § 1030 BGB Rn 58.

tümers (§ 903 BGB) für die Nießbrauchs-dauer. Erlischt der Nießbrauch, lebt es ohne weiteres wieder auf.

Der Nießbraucher kann dem Grundstückseigentümer Vermögenssubstanz zuwenden, wenn man sich der Abspaltungstheorie anschließt. Dann bedeutet sein Verzicht, der durch Aufhebung des Nießbrauchs (§ 875 BGB) erfolgt, dass der Eigentümer den Eigentumssplitter wieder erwirbt, den er mit der Nießbrauchsbestellung dem Nießbraucher zugewendet hat. Aber nach der Duldungstheorie hat der Nießbraucher keinen Eigentumssplitter und daher auch keine Substanz, die er dem Eigentümer zuwenden könnte. Den Nießbrauch kann er wegen § 1059 S. 1 BGB an ihn nicht veräußern, ein aus dem Nießbrauch abgeleitetes Ausübungsrecht (§ 1059 S. 2 BGB) auch nicht. Mit der Aufhebung geht der Nießbrauch ersatzlos unter. Damit ist die Vermögenssubstanz verschwunden, die er in der Hand des Nießbrauchers verkörpert hat. Auch ein Recht auf die Nutzungen kann der Nießbraucher dem Eigentümer nicht zuwenden. Dieses Recht hat der Eigentümer schon. Die Bereicherung, die darin besteht, dass er sein Recht auf die Nutzungen vorzeitig wieder ausüben kann, ist nicht durch einen Vermögenstransfer bewirkt worden. Sie ist ein Reflex des Verzichts, nicht sein Inhalt.

3. Die Zuwendung des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG

Nach der Rechtsprechung des BFH¹² setzt eine Zuwendung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG eine substantielle Vermögensbewegung vom Schenker zum Beschenkten voraus. Auch im Schrifttum wird überwiegend vertreten, es müsse ein Vermögensgegenstand in das Vermögen des Begünstigten gelangt sein.¹³ Ist eine Übertragung von Vermögenssubstanz vorausgesetzt, kann Gegenstand einer Zuwendung nur ein veräußerliches Recht sein. Allein die Verschaffung eines Vermögensvorteils, die wie auch immer bewirkt wird, kann daher nicht genügen. *Gebel*¹⁴ sieht in dem Verzicht auf eine dingliche Sicherheit eine Zuwendung. Das ist richtig, wenn die Sicherheit veräußert werden kann. Das gilt z. B. für eine Grundschuld, aber nicht für einen Nießbrauch. Auch im Schenkungsteuerrecht kann man daher nur dann eine substantielle Zuwendung bejahen, wenn man mit der zivilrechtlichen Abspaltungstheorie annimmt, der Nießbrauch sei ein Eigentumssplitter, der dem Eigentümer beim Verzicht auf den Nießbrauch zugewendet wurde. Lebt hingegen nur das Nutzungsrecht des Eigentümers in vollem Umfang auf, tritt in seinem Vermögen eine Bereicherung ein, weil sich der Wert seines Vermögens erhöht hat. Aber Wertsteigerungen im vorhandenen Vermögen unterliegen nach herrschender Meinung nicht der Schenkungsteuer.

4. Auflösende Bedingung statt Verzicht

Die Praxis wird sich fürs Erste an der Rechtsprechung des BFH und der Praxis der Finanzverwaltung orientieren. Ein

weiteres Verfahren über die Frage wird nur führen wollen oder müssen, wer steuerliches Opfer eines Nießbrauchsverzichts geworden ist. Alle anderen, die in die Zukunft blicken, sind besser beraten, eine andere Lösung zu wählen, als da ist ein auflösend bedingter Nießbrauch.¹⁵ Auflösende Bedingung kann auch eine Potestativbedingung sein, also eine Bedingung, deren Eintritt in den Willen einer Person gestellt ist.¹⁶ Sie wird nicht darin bestehen können, dass der Nießbraucher gegenüber dem Grundstückseigentümer erklärt, er gebe seinen Nießbrauch auf. Aber eine andere Entscheidung des Nießbrauchers kommt durchaus in Betracht. So kann der Nießbrauch dadurch auflösend bedingt sein, dass der Nießbraucher eine bestimmte Nutzung des Grundstücks beendet, z. B. aus dem Haus auszieht, in dem er wohnt. Auch eine Entscheidung des Eigentümers oder eines Dritten ist denkbar, wenn der Nießbraucher bereit ist, das damit verbundene Risiko zu tragen, das sich durch flankierende Absprachen abmildern lässt. Für den Eigentümer kann beispielsweise ein Kündigungsrecht vereinbart werden, das als auflösende Bedingung behandelt wird.¹⁷ Der Drang zur Kündigung kann gebremst werden, wenn eine Kündigung nicht nur den guten Tropfen Wegfall des Nießbrauchs bringt, sondern auch den einen oder anderen schlechten Tropfen.

Wie wirkt sich eine auflösende Potestativbedingung bei der Besteuerung aus? Wenn es auf den Verkehrswert des Nießbrauchs ankommt, z. B. nach § 146 Abs. 7 BewG, muss der Wert geschätzt werden, was schwierig, aber möglich ist.¹⁸ Es kommt dabei auf den Grad der Wahrscheinlichkeit an, wann die Bedingung eintritt, bevor der Nießbrauch durch den Tod des Nießbrauchers ohnehin endet (§ 1061 S. 1 BGB). Da bei der Bewertung des Nießbrauchs als Last Risikogesichtspunkte den Ausschlag geben müssen, würde ein gedachter Erwerber des Nießbrauchs auf den Tod des Nießbrauchers abstellen. Deshalb ist seine durchschnittliche Lebenserwartung ausschlaggebend.¹⁹ Sie wird nach den aktuellen Sterbetafeln ermittelt, nicht nach der Anlage 9 zum Bewertungsgesetz.²⁰ § 2313 Abs. 1 BGB führt zu keinem anderen Ergebnis. Danach kommen Ver-

12) V. 25.10.1995 II R 67/93, BStBl II 1996, 160; v. 19.6.1996 II R 82/92, BStBl II 1996, 616; v. 20.12.2000 II R 42/99, ZEV 2001, 375 mit Anmerkung Albrecht; FG Köln v. 16.12.2003 9 K 458/00, EFG 2004, 575 mit Anmerkung Fumi – Rev. eingelegt, Az. des BFH II R 8/04. Kritisch dazu Daragan, DStR 1998, 1241, 1244. Nachweise zum Meinungsstand bei Moench, § 7 ErbStG Rn 181 a.

13) Gebel, in Troll/Gebell/Jülicher, Einführung Rn 1, § 7 Rn 17, 187, allerdings einschränkend Rn 28; Crezelius, BB 1978, 621 und 1979, 1594; Viskorf, DStR 1998, 150, 152; Albrecht, StbJb 1997/98, 333 f.

14) AaO, § 7 ErbStG Rn 59.

15) Dazu Palandt/Bassenge, Einf v § 1030 BGB Rn 3; MüKo/Pohlmann, 4. Aufl., § 1030 BGB Rn 108. Auch das dem Nießbrauch zugrunde liegende Kausalverhältnis kann auflösend bedingt sein.

16) BFH v. 5.3.1971 III R 130/68, BStBl II 1971, 481.

17) BayObLG v. 27.9.1989 BReg 2 Z 101/89, NJW-RR 1990, 87.

18) Meincke, Das Recht der Nachlassbewertung im BGB, 1973, S. 228.

19) Vgl. Zimmermann/Heller, Der Verkehrswert von Grundstücken, 2. Aufl., B. 2 Rn 30, S. 147.

20) Dazu Daragan, ZErB 2004, 82, 84 f.

bindlichkeiten, die von einer auflösenden Bedingung abhängig sind, als unbedingte Verbindlichkeiten in Ansatz. Tritt die Bedingung ein, so hat die der veränderten Rechtslage entsprechende Ausgleichung zu erfolgen. Aber die Vorschrift ist eine erbrechtliche Sonderregelung, die nicht verallgemeinerungsfähig ist.²¹

Kommt es auf den steuerlichen Wert des Nießbrauchs an, ist § 7 Abs. 1 BewG einschlägig. Der Nießbrauch ist ein Recht von unbestimmter Dauer,²² also entweder nach § 13 Abs. 2 BewG oder nach § 14 Abs. 1 BewG zu bewerten.²³ Nach der Rechtsprechung des BFH²⁴ ist § 14 Abs. 1 BewG maßgebend, wenn eine Rente von unbestimmter Dauer

gleichzeitig von der Lebensdauer des Berechtigten abhängig ist. Das kann man für die Bewertung eines auflösend bedingten lebenslangen Nießbrauchs übernehmen. Der Bedingungseintritt führt deshalb nicht dazu, dass die Erbschaftsteuerfestsetzung nach § 7 Abs. 2 BewG zu berichtigen ist. Denn der künftige Wegfall der Last hat sich bereits bei ihrer Bewertung ausgewirkt.

21) *Meincke, aaO*, S. 230; *MiKo/Frank*, 3. Aufl., § 2313 BGB Rn 2; *BGH v. 9.6.1983 IX ZR 41/82*, BGHZ 87, 367, 372.

22) *Vgl. Halaczinsky, in Rössler/Troll*, § 5 BewG Rn 2.

23) *Zum Meinungsstand siehe Tefß, in Rössler/Troll*, § 13 BewG Rn 34.

24) *V. 11.8.1961 III 369/58 S*, *BStBl III 1961*, 477; *v. 28.11.1969 III R 45/66*, *BStBl II 1970*, 171; *v. 24.4.1970 III R 36/67*, *BStBl II 1970*, 591.

Auf einen Blick

Der Verzicht auf den Nießbrauch bereichert den Eigentümer. Aber die Bereicherung ist nicht durch eine Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bewirkt worden. Sie setzt nach der Rechtsprechung des BFH voraus, dass sich das Vermögen des Bereicherten in seiner Substanz vermehrt hat. Davon kann nur ausgegangen werden, wenn der Berechtigte auf ein Recht verzichtet hat, das er auch hätte veräußern können. Bei einem Nießbrauch ist das nicht der Fall. Der Gestaltungspraxis ist zu empfehlen, den Nießbrauch auflösend bedingt zu

bestellen, so dass sich ein Verzicht erübrigt. Auflösende Bedingung kann eine Potestativbedingung sein, deren Eintritt in den Willen des Eigentümers oder des Nießbrauchers gestellt ist. Worin sie besteht, entscheidet der Einzelfall. Sowohl bei der Schätzung des Verkehrswerts wie auch bei der Schätzung des steuerlichen Werts des Nießbrauchs nach § 14 Abs. 1 BewG kommt es auf die durchschnittliche Lebenserwartung des Nießbrauchers an. Der spätere Eintritt der Bedingung hat auf die Bewertung und auf eine Steuerfestsetzung keinen Einfluss.

Immobilienwerb in Südafrika

*Dr. Rainer Deininger, Rechtsanwalt, LL.M. (Univ. Kapstadt), München/
Klaus Ulf Pohlmann, Rechtsanwalt, LL.M. (Univ. Kapstadt), Kapstadt*

In den letzten Jahrzehnten ist ein ständig steigendes Interesse am Erwerb von ausländischem Immobilieneigentum zu beobachten. Die hohen Vermögensstände, die zum Immobilieninvestment im Ausland einladen, sind mit der positiven wirtschaftlichen Entwicklung der letzten zwanzig Jahre zu erklären. Die anhaltende Wachstumsphase mit niedrigen Inflationsraten und hohen Zinssätzen hat dazu geführt, dass beachtliches Vermögen gebildet wurde, das jetzt vor der Besteuerung durch den deutschen Fiskus geschützt werden soll. Insbesondere die deutsche Erbschaftsteuer wird hierbei als Wegzugsgrund angeführt.¹

In diesem Zusammenhang wird Kapstadt stetig interessanter als Immobilienstandort. Zwischen zwei Ozeanen und einem 1.000 Meter hohen Gebirgsmassiv sehr privilegiert gelegen, zieht es immer mehr Europäer in die Metropole – vor allem Deutsche. Heute leben mehr als 100.000 Deutsche permanent in und um Kapstadt (bei einer Gesamteinwohnerzahl von etwa 3,5 Millionen), und mindestens noch einmal so viele verbringen wenigstens einen Teil des Jahres – zumeist den deutschen Winter – am sonnigen Kap. Dazu kommen 140.000 Touristen aus der Bundesrepublik, die kurzfristige Aufenthalte in Kapstadt verbringen.² Die von liberaler Demokratie geprägte stabile politi-

sche Lage,³ in der sich die Republik Südafrika zehn Jahre nach Ende der Rassentrennung befindet, die hohe Kaufkraft des Euro in Südafrika, die ausgesprochen gute ärztliche Versorgung sowie der geringe Zeitunterschied von maximal einer Stunde zwischen Deutschland und Südafrika tun ein Übriges, um Auswanderungswillige anzuziehen.

1) *So Theo Müller, der die Erbschaftsteuer in Deutschland als „nicht mehr hinnehmbar“ bezeichnet*, *Der Spiegel*, Heft 39/2003, S. 130.

2) *Welt am Sonntag*, *Kap der deutschen Hoffnung*, vom 11.1.2004.

3) *Süddeutsche Zeitung*, *Drei Revolutionen auf einmal*, vom 14.4.2004, S. 2.