



Deutsches wissenschaftliches
INSTITUT der Steuerberater e.V.

DWS-GUTACHTENDIENST

Mustergutachten



Der DWS-Gutachtendienst bietet einen Service für Steuerberater und leistet damit einen Beitrag zur Qualitätssicherung der täglichen Berufspraxis.

**DWS-INSTITUT
GUTACHTENDIENST**

- Ausführlich
- Unabhängig
- Auf höchstem Niveau

Weitere Informationen auf:
www.dws-institut.de.

PROFITIEREN SIE VON DER STÄRKE DES DWS- GUTACHTENDIENSTES

- Nähe zur Bundessteuerberaterkammer und den regionalen Steuerberaterkammern
- Fachliche Unabhängigkeit
- Zusammenarbeit mit Praktikern
- Festpreisvereinbarung

Das DWS-Institut ist ein Zusammenschluss aller regionalen Steuerberaterkammern und der Bundessteuerberaterkammer. Ziel des DWS-Instituts ist die wissenschaftliche Förderung des Steuerrechts.

Dafür setzt das DWS-Institut unter anderem auf den Gutachtendienst. Der Gutachtendienst des DWS-Instituts erstellt ausführliche Steuerrechtsgutachten auf höchstem Niveau und leistet damit einen Beitrag zur Qualitätssicherung der täglichen Berufspraxis.

Bei der rasanten Entwicklung der steuerrechtlichen Gesetzgebung und Rechtsprechung fällt es zunehmend schwerer, zu jeder steuerrechtlichen Fragestellung schnell die passende Antwort zu finden. Fundierte steuerrechtliche Stellungnahmen für den Einsatz in Betriebsprüfungen oder Steuerrechtsprozessen oder die Beurteilung einer konkreten steuerspezifischen Situation für eine Gestaltungsberatung benötigen Zeit und binden viele Kapazitäten in einer Kanzlei.

Hier bietet das DWS-Institut Steuerberaterinnen und Steuerberatern eine effiziente Serviceleistung: Der Gutachtendienst des DWS-Instituts erstellt ausführliche und unabhängige Steuerrechtsgutachten zu jeder Fallkonstellation.

Jedes Gutachten ist ähnlich aufgebaut und hat eine einheitliche Struktur.

AUF EINEN BLICK:
Das Thema des Gutachtens

THEMA: Verzicht auf einen Vorbehaltsnießbrauch an Grundstücken

§ 6 Abs. 1, § 14 Abs. 1 BewG,
§ 7 Abs. 1 Nr. 1, § 10 Abs. 1 S. 2,
§ 25 Abs. 1 S. 1 a.F. ErbStG

Hier finden Sie sofort die wichtigsten Paragraphen des Gutachtens.

Nießbrauchsvorbehalt - vorweggenommene Erbfolge - Verzicht auf den Nießbrauch

Sehen Sie auf einen Blick, welche Stichpunkte für die Prüfung von Bedeutung sind.

A. GRUNDSÄTZLICHE ANMERKUNGEN

In der Praxis treten Fälle auf, bei denen die Schenker von Vermögen unter Nießbrauchsvorbehalt feststellen, dass sie die zurückbehaltenen Erträge bzw. Nutzungen nicht (mehr) benötigen. In diesen Fällen kommt ein Verzicht auf das vorbehaltene Recht in Frage. Die vorliegende Fragestellung beschäftigt sich mit einem „Altfall“ der vorweggenommenen Erbfolge, nämlich einer vor Geltung des neuen ErbStG am 1. Januar 2009 erfolgten Schenkung. Nachdem die Eltern 1995 Grundstücke unentgeltlich unter Nießbrauchsvorbehalt auf ihre Kinder übertragen hatten, soll jetzt auf den Nießbrauch verzichtet werden. Diese Gestaltung wirft verschiedene Fragen auf: Zum einen ist zu untersuchen, ob der Verzicht auf den Nießbrauch steuerliche Auswirkungen auf die seinerzeitige Schenkung hat. Zum anderen ist zu fragen, ob durch den Verzicht erneut ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang begründet wird. Eine Rolle bei der Beurteilung des Sachverhalts spielt auch der zum Zeitpunkt der seinerzeitigen Schenkung noch geltende § 25 ErbStG a.F.

Hier enthält das Gutachten grundsätzliche Aussagen zu Ihrer Fragestellung, um in die gutachterlich zu prüfende Thematik einzuführen.

B. SACHVERHALT UND FRAGESTELLUNG

I. Sachverhalt

Der Sachverhalt wird ausführlich dargestellt.

Die Eheleute IE und RE waren zu je 1/2 Miteigentümer mehrerer vermieteter Grundstücke in Frankfurt am Main. Sie übertrugen diese Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zum Stichtag 1. März 1995 an ihre Kinder JE und SE, ebenfalls zu je 1/2. Der Verkehrswert der Grundstücke belief sich zum Stichtag auf 1,65 Mio. DM, der Einheitswert auf 225.000 DM. Der Schenkungsvertrag von 1995 beinhaltete unter anderem die Bestimmung, dass die Beschenkten die auf den Grundstücken lastenden Belastungen in Form von Hypothek und Grundschuld zu übernehmen hatten. Bei der Schenkung hatten sich die Eltern außerdem den lebenslänglichen Nießbrauch an den Grundstücken vorbehalten. In Abweichung von den gesetzlichen Bestimmungen hatten die Nießbraucher sämtliche auf den nießbrauchsbelasteten Grundstücken ruhenden öffentlichen und privaten Lasten zu tragen. Dazu gehörte auch die Tilgung der eingetragenen Grundpfandrechte. Der Jahreswert des Nießbrauchs wurde damals mit 60.000 DM festgesetzt. Der Schenkungsvertrag enthielt zudem eine Rückübertragungsklausel, die u. a. im Falle von Zwangsvollstreckungs- oder Vergleichsverfahren die unentgeltliche Rückübertragung der Grundstücke auf die Eltern vorsah. Es ist nun angedacht, den Nießbrauch zum 1. Januar 2017 ohne Gegenleistung aufzuheben.

Der Sachverhalt ist anonymisiert und wird so aufbereitet, dass klar wird, was prüfungsrelevant ist.

II. Fragestellung

Aus der tatsächlichen Fragestellung ergibt sich der konkrete Prüfungsumfang.

Ist die geplante unentgeltliche Aufhebung des Nießbrauchs ein eigener schenkungsteuerpflichtiger Vorgang?

C. STELLUNGNAHME

I. Der Schenkungsvertrag von 1995

Die Eheleute IE und RE verfügten im Jahre 1995 über ihre Miteigentumsanteile an den in Frankfurt gelegenen Grundstücken, indem sie sie im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf ihre Kinder übertrugen. Damit hatten sie einen Vorgang realisiert, der unter das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz fällt. Denn neben der Besteuerung des Vermögensanfalls anlässlich des Todes eines Erblassers werden durch das ErbStG auch die Schenkungen unter Lebenden erfasst sowie auch - in zeitlichen Abständen - das Vermögen von Stiftungen. Dass es sich dabei um eine sogenannte „Schenkung unter Lebenden“ handelte, deren Steuerpflicht sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 7 Abs. 1 ErbStG richtet, wurde durch die verschiedenen Nebenbedingungen der Übertragung nicht beeinträchtigt. Eine Nebenbedingung bestand im Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts durch die Schenker. Beim Nießbrauch (§§ 1030 ff. BGB) handelt es sich um das höchstpersönliche Recht, anstelle des Eigentümers die Nutzungen des belasteten Gegenstands zu ziehen. Es handelt sich um ein beschränkt dingliches Recht, das im Abschnitt „Dienstbarkeiten“ des BGB geregelt ist. Nach Auffassung der Rechtsprechung stellt der bei der Übertragung des Eigentums vorbehaltene Nießbrauch keine Gegenleistung des Zuwendungsempfängers dar. Das Nutzungsrecht wird vielmehr durch den bisherigen Eigentümer zurückbehalten.¹ Insofern bleibt eine Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt weiterhin unentgeltlich. Voraussetzung für seine steuerrechtliche Anerkennung ist aber grundsätzlich, dass der Nießbrauchsvorbehalt klar vereinbart, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt wird. Das Vorliegen dieser Anforderungen wird bei Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen besonders sorgfältig geprüft.²

Kernstück des Gutachtens ist die ausführliche Stellungnahme.

Zwischenüberschriften geben unseren Gutachten eine klare Struktur.

Die relevanten Normen werden erläutert und kommentiert.

Die Auffassung von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur wird wiedergegeben.

> Sie müssen nicht selber recherchieren. Das übernehmen wir für Sie!

Alle Quellen finden Sie schnell und übersichtlich in den Fußnoten

> Sie haben schnell und unkompliziert alle entscheidenden Fundstellen im Überblick.

1 BFH, Urt. v. 28.07.1981, VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; Urt. v. 28.02.1974, IV R 60/69, BStBl. II 1974, 481.

2 BFH, Urt. v. 11.03.1976, VIII R 225/71, BStBl. II 1976, 613.

Die Bedeutung für den konkret zu prüfenden Fall wird umfassend dargestellt.

› Für Sie bleiben keine Fragen offen.

Im vorliegenden Fall wurde der Nießbrauchsvorbehalt zwischen Schenkern und Beschenkten in einem Schenkungsvertrag klar und eindeutig vereinbart. Es ist davon auszugehen, dass diese Regelungen seit der Schenkung im Jahre 1995 auch tatsächlich so durchgeführt wurden. Insofern ist von der steuerrechtlichen Anerkennung des Nießbrauchsvorbehalts auszugehen. Schenkungsteuerrechtlich handelt es sich hier um eine Schenkung unter Nutzungsaufgabe. Denn von den Beschenkten wurden aufgrund einer Auflage Nutzungen geschuldet. Diese sind grundsätzlich mit ihrem Kapitalwert nach §§ 13 - 15 BewG anzusetzen. Die bürgerlich-rechtliche Bereicherung besteht in diesen Fällen grundsätzlich im gesamten Vermögensanfall; der (Kapital-) Wert der Auflage ist nach § 10 Abs. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 5 Nr. 2 ErbStG durch Abzug von der Bereicherung zu berücksichtigen (Anwendung der Saldomethode).³

Der Schenkungsvertrag sah weiterhin vor, dass die auf den Grundstücken lastenden Belastungen in Form von Grundschuld und Hypothek von den Beschenkten zu übernehmen waren. Es handelte sich um im Grundbuch stehende Belastungen in Höhe von insgesamt 1 Mio. DM. Wie hoch diese Belastungen zum Stichtag valutierten, wird im Sachverhalt nicht angegeben. Grundsätzlich können solche mit dem Erwerb zusammenhängenden Vermögensminderungen den Vermögenszugang auch steuerlich reduzieren.⁴

Sämtliche Details des Sachverhalts werden ausführlich analysiert und kommentiert.

Dieser Schuldübernahme im Außenverhältnis stand aber eine weitere Vereinbarung im Schenkungsvertrag gegenüber, die im Zusammenhang mit dem Nießbrauchsvorbehalt steht. Diese weitere Vereinbarung sieht vor, dass die Nießbraucher - also die Eltern der Beschenkten - in Abweichung zu den gesetzlichen Bestimmungen die öffentlichen und privatrechtlichen Belastungen, die zum Zeitpunkt der Bestellung des Nießbrauchs bestanden, zu tragen haben. Zu diesen privatrechtlichen Belastungen gehört auch die Tilgung der eingetragenen Grundpfandrechte. Während also im Außenverhältnis die Beschenkten durch die im

Für die Prüfung relevante Fundstellen aus Zeitschriften werden in den Fußnoten angegeben.

› So finden sie den entscheidenden Beitrag sofort.

3 Gebel, ZEV 2004, 98; Wüller, DStR 1995, 709.

4 Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, ErbStG, Kommentar, § 10 ErbStG Rz. 3.

Grundbuch eingetragenen Belastungen beschwert waren, hatten im Innenverhältnis die Nießbraucher und Schenker diese Belastungen zu tilgen. Im Ergebnis belasteten die Grundpfandrechte die Beschenkten wirtschaftlich also während der Nießbrauchszeit nicht. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von „aufschiebend bedingten Lasten“, die nach § 6 Abs. 1 BewG bei der Bestimmung der Bereicherung zunächst nicht zu berücksichtigen sind.⁵ Die übernommenen Schulden belasten die Beschenkten ja erst bei Fortfall des Nießbrauchsvorbehalts, z. B. im Erbfall, und sind insofern erst dann mit ihren zugrunde liegenden Restbeträgen bei der Korrektur der ursprünglichen Steuer zu berücksichtigen.⁶ Im Ergebnis handelte es sich also bei den unentgeltlichen Übertragungen im Jahre 1995 um Auflagenschenkungen verbunden mit der aufschiebend bedingten Übernahme von Lasten.

II. § 25 ErbStG a.F. und die Auswirkungen der Neufassung des ErbStG 2009

Die beschriebene Berücksichtigung des Nießbrauchsvorbehalts bei der Berechnung der schenkungsteuerlichen Bereicherung im Jahre 1995 wurde nach § 25 Abs. 1 S. 1 ErbStG a.F. insofern eingeschränkt, als vom Schenker zurückbehaltene oder dessen Ehegatte zustehende Nutzungen von der Bereicherung nicht abzugsfähig waren. Diese Einschränkung des Schuldenabzugs resultierte aus der Befürchtung des Steuergesetzgebers, die tatsächliche Durchführung steuermindernder wiederkehrender Lasten nicht immer kontrollieren zu können.⁷ Die damit ggf. entstehende Doppelbelastung des übernommenen Vermögens ist nach Auffassung des BVerfG verfassungsrechtlich unbedenklich.⁸ Der im Schenkungsvertrag von 1995 vereinbarte Nießbrauchsvorbehalt zugunsten der Eheleute IE und RE minderte also nicht nach § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG mit seinem Kapitalwert die schenkungsteuerpflichtige Bereicherung. Diese Einschränkung des Nettoprinzips wurde aber insofern abgemildert, als die Schenkungsteuer, die auf den Kapitalwert der Belastung entfiel, zinslos bis zum Erlöschen

Zwischenzeitliche Gesetzesänderungen und deren Auswirkungen werden in die Argumentation einbezogen.

Gerichtsentscheidungen werden mit Aktenzeichen und Fundstelle wiedergegeben.

› So können sie die Entscheidung sofort und unkompliziert nachlesen.

⁵ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 12 ErbStG Rz. 45.

⁶ BFH, Beschl. v. 27.06.2006, II B 162/05, BFH/NV 2006, 1845.

⁷ Gebel, ZEV 2004, a.a.O.

⁸ BVerfG, Beschl. v. 15.05.1984, 1 BvR 464/81, BStBl. II 1984, 608.

der Belastung gestundet wurde (§ 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG a.F.).⁹ Für dieses etwas komplizierte Verfahren mussten im Schenkungsfall zwei Steuerberechnungen durchgeführt werden: Zum einen musste die Steuer berechnet werden, die sich unter Abzug des Kapitalwerts der Belastungen ergibt. Diese Steuer war sofort fällig. Zum anderen war noch die Steuer auf den Mehrwert zu berechnen, die das Vermögen ohne Berücksichtigung der Belastungen hatte.¹⁰ Dieser zweite Betrag wurde dann zinslos gestundet. Optional war es auch möglich, die gestundete Steuer mit ihrem Barwert nach § 12 Abs. 3 BewG abzulösen. Diese Ablösung konnte durchaus zu einer beträchtlichen Steuerentlastung führen, vor allem, wenn die Belastungen sich über eine lange Laufzeit erstrecken.¹¹ Im vorliegenden Fall fehlen Informationen darüber, welche dieser Alternativen tatsächlich zur Anwendung kam. Möglicherweise wurde bereits von der Option zur Ablösung Gebrauch gemacht, möglicherweise aber auch nicht. Um einen hohen Stundungsbetrag wird es sich aber angesichts der Einzelheiten des Falles nicht gehandelt haben.

WICHTIG:
In die Analyse können nur die Fakten einbezogen werden, die uns vorliegen. Deshalb formulieren Sie Ihre Anfrage so konkret wie möglich.

Die Beschenkten JE und SE profitierten nämlich von der seinerzeit geltenden Bewertung von Grundstücksschenkungen nach dem Einheitswert. Nach § 12 Abs. 2 ErbStG a. F. waren Grundstücke durch den Ansatz mit dem Einheitswert bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer privilegiert.¹² 1995 wurde die Bereicherung der Kinder demnach nach § 12a BewG i. V. m. § 12 Abs. 2 ErbStG a. F. mit 140% des zuletzt festgestellten Einheitswertes, nach den Sachverhaltsangaben also mit insgesamt 140% von 255.000 DM = 357.000 DM, berechnet. Angesichts des angegebenen Verkehrswertes von 1,65 Mio. DM für die Grundstücke eine günstige Gestaltung. Pro Kind waren also 178.500 DM anzusetzen, wovon für die Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbs noch die damals geltenden Freibeträge in Höhe von 90.000 DM (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG a. F.) abzuziehen waren. Für die Berechnung der sofort fälligen Schenkungsteuer konnte dann noch der anteilige Kapitalwert des Nießbrauchs abgezogen werden. Dafür musste der altersabhängige Vervielfältiger nach Anlage 9 zum BewG a. F. herangezogen werden. Zum Überga-

Die wichtigsten Zeitschriften und Kommentare werden für das Gutachten verwendet.

9 Götz, ZEV 2009, 609.

10 Meincke in Meincke, ErbStG, Kommentar, 15. Aufl. 2009, § 25 ErbStG Rz. 3.

11 Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 25 ErbStG Rz. 53.

12 Moench, DStR 1991, 169.

bestichtag 1. März 1995 waren die Mutter 49 und der Vater 54 Jahre alt. Setzt man für jeden der beiden die Hälfte des Jahreswertes des Nießbrauchs an, so ergeben sich für den Vater ein Kapitalwert des Nießbrauchs von $30.000 \text{ DM} \times 12,008 = 360.240 \text{ DM}$ und für die Mutter ein Kapitalwert des Nießbrauchs von $30.000 \text{ DM} \times 14,503 = 435.090 \text{ DM}$. Angesichts der Summe der Kapitalwerte des Nießbrauchs von 795.330 DM war der Saldo zwischen Bereicherung und Kapitalwert des Nießbrauchs stark negativ. Dies führte wiederum dazu, dass 1995 keine sofort fällige Schenkungsteuer anfiel. Auch der gestundete Steuerbetrag auf den Mehrwert wird angesichts der damals geltenden Steuersätze überschaubar gewesen sein.

Mit der Neufassung des Erbschaftsteuerrechts durch das Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 wurden vor allem die einschlägigen Bestimmungen des Bewertungsgesetzes neu gefasst.¹³ Zusätzlich wurde aber auch die den Erwerb unter Nießbrauchsvorbehalt benachteiligende Norm des § 25 ErbStG mit Wirkung ab 1. Januar 2009 gestrichen. Mit dem Ansatz des gemeinen Werts bei allen Vermögensgegenständen war die Ursache für die Einführung des § 25 ErbStG entfallen.¹⁴ Seitdem sind Nießbrauchslasten wie eine Gegenleistung bei der Berechnung der Bereicherung abzugsfähig. Auf der anderen Seite sind bei der Übertragung von Grundbesitz nun erhöhte Wertansätze anzusetzen. Gerade in Ballungszentren wird die Bewertung von bebauten Grundstücken aus Summe von Boden- und Gebäudewert zu einem höheren Wertansatz führen.¹⁵

Der vorliegende Fall wird nun insofern von dem neuen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht erfasst, als der Verzicht auf den vorbehaltenen Nießbrauch am 1. Januar 2017, und damit unter Geltung des neugefassten ErbStG, erfolgen soll. Das Nießbrauchsrecht wurde hier vor dem 1. Januar 2009 begründet und der Verzicht darauf soll nach dem 31. Dezember 2008 erklärt werden. Insofern handelt es sich bei dieser Konstellation also um einen „Altfall“ eines Nießbrauchsvorbehalts.

Gesetzesänderungen werden ausführlich dargestellt und die wesentlichen Neuerungen erläutert.

¹³ ErbStRG vom 24.12.2008, BGBl. I 2008, 3018. Meincke, a.a.O., Vorwort.

¹⁴ Meincke, a.a.O., § 25 ErbStG Rz. 1.

¹⁵ Geck, DStR 2009, 1005.

III. Konsequenzen des geplanten Verzichts

Sämtliche Konsequenzen einer Gestaltung werden dargestellt.

Der für den 1. Januar 2017 geplante Verzicht löst schenkungsteuerrechtlich mehrere Konsequenzen aus. Zunächst einmal ist der Blick auf die Übertragungen im Jahre 1995 zurück zu richten. Verzichten die Schenker auf den seit 1995 vorbehaltenen Nießbrauch, so erlischt die Belastung durch die Nutzungen und die Stundungsfrist nach § 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG läuft aus. Die damals gestundete Steuer ist demnach also – unabhängig vom Erlöschensgrund – fällig. Sollte die gestundete Steuer zwischenzeitlich bereits abgelöst worden sein, so löst das Erlöschen des Nießbrauchsvorbehalts keine Veränderung des Ablösebetrages mehr aus.¹⁶

Der geplante Verzicht auf den Nießbrauch bedeutet auch, dass die bei der vorweggenommenen Erbfolge seinerzeit übernommenen aufschiebend bedingten Lasten, bestehend aus der Übernahme der Grundschuld und Hypothek, nun rückwirkend zu berücksichtigen sind. Falls also die Eltern zwischenzeitlich die 1995 bestehenden Darlehensverbindlichkeiten noch nicht getilgt haben sollten, so kann gemäß § 5 Abs. 2 S. 1 BewG auf Antrag eine Berichtigung der damals vorgenommenen Schenkungsteuerveranlagung durchgeführt werden. Denn nun erst sind die Beschenkten mit den ggf. bestehenden Restschulden belastet.¹⁷

Durch den Wegfall der Belastung ergeben sich aber noch weitreichendere Folgen. Erlischt ein Nießbrauch durch den Tod des Nießbrauchers, so liegt darin keine erneute Bereicherung des Beschenkten. Es vollendet sich lediglich die Rechtsposition des Beschenkten, die in der früheren Zuwendung bereits angelegt war.¹⁸ Sollte der hier vorliegende Nießbrauchsvorbehalt also durch den Tod der Eltern erlöschen, so wird keine zusätzliche Erbschaftsteuerbelastung mehr ausgelöst. Nun könnte man im Sinne eines Analogieschlusses der Auffassung sein, dass auch ein lebzeitiger Verzicht auf den Nießbrauchsvorbehalt lediglich eine Vervollständigung einer schon von Anfang an geplanten Rechtsposition ist.

¹⁶ Gebel in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 25 ErbStG Rz. 59.

¹⁷ Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher, a.a.O., § 12 ErbStG Rz. 45.

¹⁸ Meincke, a.a.O., § 7 ErbStG Rz. 55. Eine rückwirkende Korrektur des ursprünglichen Steuerbetrages wäre nur vorzunehmen, wenn die Schenker innerhalb kurzer Zeit (§ 14 Abs. 2 BewG) versterben. Siehe Götzt, DStR 2009, 2233.

Eine erneute Besteuerung dieses Vorgangs wäre nicht angebracht, da ja die seinerzeit gestundete Steuer auf den Kapitalwert des Nießbrauchs nun fällig wird und eine erneute Schenkungsteuer zu einer Doppelbelastung ein und derselben Sache führen würde.

Zu dem hier geplanten Verzicht auf die zugunsten der Schenker vorbehaltenen Nießbrauchsrechte fällt der Bundesfinanzhof am 17. März 2004 aber ein wegweisendes Urteil mit einer anderen Rechtsauffassung. Es ging um den Verzicht auf vorbehaltene Nießbrauchsrechte an einem unentgeltlich übertragenen Geschäftsanteil. Nach Auffassung des BFH stellt der Verzicht - wenn er ohne Gegenleistung erfolgt - als Rechtsverzicht eine erneute Schenkung unter Lebenden i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG dar. Bereichert ist der Erwerber der früheren Vorbehaltsschenkung.¹⁹ Denn eine Vermögensmehrung setze nicht unbedingt einen Zugang aktiver Vermögenswerte voraus. Auch durch den Wegfall negativer Vermögensgegenstände - wie z. B. den Erlass einer Schuld des Bedachten - wird dessen Vermögensbestand positiv verändert.²⁰ Nach Ansicht des BFH stand im Urteilsfall auch § 25 ErbStG a.F. der Steuerbarkeit nicht entgegen. Denn die objektive, ausschließlich nach bürgerlich-rechtlichen Bewertungsgrundsätzen zu beurteilende, durch den Rechtsverzicht bewirkte Bereicherung und damit die Tatbestandsmäßigkeit nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG könne durch die etwaige frühere steuerliche Behandlung des Erwerbs des nießbrauchsbelasteten Vermögens nach § 25 Abs. 1 ErbStG a. F. nicht beseitigt werden.²¹ § 25 ErbStG a.F. sei lediglich dahingehend ausschlaggebend, als es bei der Berechnung der früheren Bereicherung nach § 10 ErbStG ein Abzugsverbot der Belastung bewirkte. Dies habe aber keinen Einfluss auf die Tatbestandsmäßigkeit des späteren Rechtsverzichts als freigebige Zuwendung. Der lebzeitige Verzicht vermittele also eine durch die frühere Schenkung nicht angelegte Bereicherung, während der Wegfall des Nießbrauchs durch Tod des Nießbrauchers von vorneherein schon „einkalkuliert“ war. Eine mögliche wirtschaftliche Doppelbelastung wird nach Ansicht des BFH aber

Besonders wichtige Urteile werden ausführlich dargestellt.

Neue Rechtsauffassungen des BFH werden umfassend erläutert.

¹⁹ BFH, Urt. v. 17.03.2004, II R 3/01, BStBl. II 2004, 429.

²⁰ FG Nürnberg, Beschl. v. 09.11.2000, IV 84/00, DStRE 2001, 150.

²¹ Götz, ZEV 2009, 609.

insofern ausgeschlossen, als auf der Ebene der Berechnung der Bereicherung der bei der Bestellung des Nießbrauchs kalkulierte Kapitalwert des Nießbrauchs abgezogen wird.²² Die neuere Rechtsprechung folgte dem Urteil vom 17. März 2004.²³

Dabei ist zum Wertvergleich zwischen aktuellem Kapitalwert des Nießbrauchs und damaligem Kapitalwert des Nießbrauchs ein wie hier ursprünglich auf Lebenszeit vereinbartes Nießbrauchsrecht nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 14 Abs. 1 BewG anzusetzen, indem der Jahreswert mit einem altersabhängigen Vervielfältiger multipliziert wird.²⁴ Der Verzicht ist also nach den Verhältnissen zum Zeitpunkt der Verzichtsvereinbarung zu bewerten. Dieser Vervielfältiger ist nach der Neufassung des § 14 Abs. 1 BewG nicht mehr aus der Tabelle in Anlage 9 zum BewG abzulesen, sondern nach der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes zu ermitteln. Der Kapitalwert ist dann unter Berücksichtigung von Zwischenzinsen und Zinseszinsen mit einem Zinssatz von 5,5 % als Mittelwert zwischen dem Kapitalwert für jährlich vorschüssige und jährlich nachschüssige Zahlungsweise zu berechnen (§ 14 Abs. 1 S. 3 BewG n.F.). Dabei ist die Höchstgrenze des § 16 BewG zu beachten, nach der der Jahreswert einer Nutzung nicht höher als 1/18,6 des nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes ermittelten Wertes des Grundstücks sein darf. Ist die tatsächliche Nutzung niedriger, so ist diese anzusetzen.²⁵ Der Kapitalwert der Nießbrauchsrechte errechnet sich seit dem 1. Januar 2016 nach den am 2. Dezember 2015 veröffentlichten Sterbetafeln 2010/2012.²⁶

Der Vater wird bis 1. Januar 2017 75 Jahre, die Mutter 72 Jahre alt sein. Der Vater RE wird dann noch über eine durchschnittliche Lebenserwartung von 10,54 Jahren, die Mutter über eine Lebenserwartung von 14,99 Jahren verfügen. Nimmt man den Jahreswert der Nutzung weiterhin mit - vermutlich unrealistisch niedrigen - 60.000 DM an, so ergibt sich ein aktueller Kapitalwert des Nießbrauchs von $30.000 \text{ DM} \times 8,057 + 30.000 \text{ DM} \times 10,309 = 550.980 \text{ DM}$.

²² BFH, Urt. v. 17.03.2004, a.a.O., Götz/Hülsmann, DStR 2010, 2377.

²³ FG Düsseldorf, Urt. v. 05.04.2006, 4 K 3585/02 Erb, EFG 2006, 991; BFH, Urt. v. 20.05.2014, II R 7/13, BFH/NV 2014, 1848, jeweils m.w.N.

²⁴ Oberste Finanzbehörden der Länder: Gleichl. LänderErl. v. 10.10.2010, BStBl. I 2010, 810.

²⁵ Götz, ZEV 2009, a.a.O.

²⁶ BMF, Schr. v. 02.12.2015, IV C 7 - S 3104/09/10001, BStBl. I 2015, 954.

Es liegen keine Informationen darüber vor, wie hoch der Grundbesitzwert der Frankfurter Grundstücke am 1. Januar 2017 sein wird. Im vorliegenden Fall muss die Berechnung der Bereicherung diese Höchstgrenze nach § 16 BewG aber auf jeden Fall beachten. In Anwendung der sogenannten „Differenztheorie des Bundesfinanzhofs“ führt der Nießbrauchsverzicht auf alle Fälle nur insoweit zu einer erneuten Bereicherung, als der Kapitalwert des Nießbrauchs zum Zeitpunkt des Verzichts höher ist als zum Zeitpunkt der erstmaligen Bestellung. Da dies im vorliegenden Sachverhalt unter den gegebenen Annahmen nicht der Fall ist, denn der Kapitalwert des Nießbrauchs 1995 ist mit 795.330 DM höher als der aktuelle Kapitalwert von 550.980 DM, fällt in 2017 keine neue Schenkungsteuer an. Ist der Jahreswert des Nießbrauchs mittlerweile aber höher anzusetzen, so wird sich auch ein höherer aktueller Kapitalwert des Nießbrauchs ergeben. Dann könnte sich ein anderes Ergebnis ergeben.²⁷ Der Höherbewertung des Grundstücks und des damit einhergehenden Jahresertrages steht die im Zeitablauf niedrigere Lebenserwartung der Nießbraucher gegenüber. Die allgemein höhere Lebenserwartung in Deutschland hat auch noch ihren Einfluss, sodass keineswegs feststeht, wie das Ergebnis des Vergleichs ausgehen wird.²⁸ Außerdem spielen auch die seit dem 1. Januar 2009 stark erhöhten Freibeträge von 400.000 € pro Kind nach § 16 Abs. 1 ErbStG in Steuerklasse I eine Rolle.

Keine Rolle spielt dabei die Berücksichtigung früherer Erwerbe innerhalb der Zehnjahresfrist nach § 14 Abs. 1 S. 1 ErbStG, da zwischen der vorweggenommenen Erbfolge in 1995 und dem geplanten Verzicht fast 22 Jahre liegen werden.

Dies zusammengenommen ergibt ein recht günstiges Resultat bei der Bewertung des geplanten Verzichts auf den Vorbehaltsnießbrauch.

²⁷ Siehe das Beispiel bei Götz, a.a.O.

²⁸ Geck, DStR 2009, 1005.

D. FAZIT

Im Fazit erfahren Sie punktgenau, zu welchem Ergebnis das Gutachten kommt.

> Immer wenn Sie nicht weiter wissen oder Ihnen die notwendige Zeit fehlt, helfen wir Ihnen gern weiter und erstellen ein ausführliches Gutachten für Sie!

Die Analyse des Sachverhalts ergibt folgende Ergebnisse:

1. Der für den 1. Januar 2017 geplante Verzicht auf den Nießbrauch an den Frankfurter Grundstücken durch die Eltern ist erneut ein schenkungsteuerpflichtiger Vorgang nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.
2. Der Verzicht löst das Ende der Stundungsfrist für die nach § 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG a.F. gestundete Steuer aus. Diese wird nun fällig, sofern sie zwischenzeitlich nicht bereits abgelöst wurde.
3. Der Verzicht führt zur rückwirkenden Berücksichtigung der aufschiebend bedingten Lasten, sofern diese zwischenzeitlich nicht schon getilgt wurden.
4. Eine mögliche wirtschaftliche Doppelbelastung entsteht nicht, da auf der Ebene der Berechnung der Bereicherung der bei der Bestellung des Nießbrauchs kalkulierte Kapitalwert der Belastung abgezogen wird. Sollte der Jahreswert des Nießbrauchs aktuell höher liegen, fällt Schenkungsteuer an.

Deutsches wissenschaftliches Institut
der Steuerberater e.V.

Um den Gutachtendienst in Anspruch zu nehmen, senden Sie eine schriftliche Darstellung des Sachverhaltes sowie die konkreten Fragestellungen per E-Mail, Fax oder auf dem Postweg an:

DWS-Institut

Luisa Luft, Rechtsanwältin, LL.M.

Behrenstraße 42, 10117 Berlin

Telefon: 030-24 62 50-71 | Fax: 030-24 62 50-50

E-Mail: info@dws-institut.de

Internet: www.dws-institut.de

Sie erhalten daraufhin umgehend ein Angebot unter Angabe der voraussichtlichen Bearbeitungszeit und des Honorars sowie gegebenenfalls weiterer, für die Erstellung des Gutachtens erforderlicher Unterlagen oder Auskünfte. Die Kosten des Gutachtens sind abhängig von Umfang und Komplexität des Falles.


Das DWS-Institut bietet neben diesen ausführlichen Gutachten auch kostengünstige Alternativen:

- **SECOND OPINION**

Sie erhalten eine kurze Einschätzung dazu, inwiefern Ihrer ausführlich dargestellten Rechtsauffassung und des von Ihnen vertretenen Lösungsansatzes zu folgen ist.

- **KURZGUTACHTEN**

Sie erhalten eine Kurzdarstellung des Lösungswegs den mitgeteilten Sachverhalt betreffend mit abschließender Auskunft einer Rechtsansicht.



Profitieren auch Sie von der großen Anerkennung, die die Gutachten des DWS-Instituts wegen ihres hohen fachlichen Anspruchs und ihrer Objektivität genießen, und setzen Sie wie viele Kollegen DWS-Gutachten erfolgreich in Ihrer Arbeit ein.



Deutsches wissenschaftliches INSTITUT der Steuerberater e.V.

Das Deutsche wissenschaftliche Institut der Steuerberater e.V. (DWS-Institut) sorgt für gebündelte Kompetenz im Zentrum Berlins.

Die Gründung des Deutschen wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater geht auf das Jahr 1963 zurück.

Das DWS-Institut unterstützt die Steuerberaterinnen und Steuerberater bei der täglichen Berufspraxis. Es führt Fortbildungsveranstaltungen durch, gibt Fachschriften heraus und informiert durch Gutachten zu konkreten steuerrechtlichen Zweifelsfragen und Problemen. Ordentliche Mitglieder des DWS-Instituts sind die Bundessteuerberaterkammer und alle 21 regionalen Steuerberaterkammern. Daneben können auch Steuerberater und natürliche Personen, die auf dem Gebiet der Rechtswissenschaft, der Betriebswirtschaftslehre oder der Finanzwissenschaft tätig sind, als ordentliche Mitglieder aufgenommen werden.

Unterstützt wird das DWS-Institut bei seinen Aufgaben von seinen wissenschaftlichen Arbeitskreisen „Steuerrecht“ und „Berufsrecht“, die Stellungnahmen zu den für die Berufspraxis relevanten Grundsatzfragen des deutschen Steuerrechts sowie des Berufsrechts der Steuerberater erarbeiten. Auf dem jährlichen Symposium stellt das DWS-Institut ein steuerrechtliches Thema der Fachöffentlichkeit vor. Auch zu aktuellen Themen und Tendenzen des Berufsrechts veranstaltet das DWS-Institut einmal im Jahr eine wissenschaftliche Fachtagung.

Die aktuellen steuerrechtlichen Themen und die Ergebnisse des Symposiums greift das DWS-Institut in einer Schriftenreihe auf.

DWS-Institut

Geschäftsführung: Claudia Nölle, Rechtsanwältin
Gutachtendienst: Luisa Luft, Rechtsanwältin, LL.M.
Behrenstraße 42, 10117 Berlin oder
Postfach 02 24 09, 10126 Berlin
Tel.: 030 - 24 62 50 - 71 | Fax: 030 - 24 62 50 - 50
E-Mail: info@dws-institut.de
Internet: www.dws-institut.de