

## Vorwort

Der Nießbrauch hat in der Praxis – insbesondere im Einkommensteuerrecht und Erbschaftsteuerrecht – eine erhebliche Bedeutung. Zahlreiche Eltern behalten sich bei Übertragung von Vermögenswerten an die Kinder im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge den Nießbrauch an den Vermögenswerten vor.

Schon die bürgerlich-rechtlichen Grundlagen des Nießbrauchs sind nicht ganz einfach, und der Nießbrauch an den einzelnen Vermögenswerten ist vielgestaltig. Die Besteuerung von Einkünften aus Nießbrauchsrechten ist im Einkommensteuergesetz nicht besonders geregelt, sie richtet sich daher nach allgemeinen Grundsätzen des Einkommensteuerrechts.

Daraus und aus der umfangreichen und zum Teil kritisch beurteilten Rechtsprechung der Steuergerichte ergibt sich, dass der Nießbrauch eine Vielzahl von Fragen aufwirft, die immer wieder zu Zweifeln Anlass geben. Dies gilt zunehmend auch für den erbschaftsteuerlichen Bereich. Erwähnt seien z. B. die Zweifelsfragen, die sich bei Gewährung der Erbschaftsteuervergünstigungen nach § 13a ErbStG im Falle der Bestellung eines Zuwendungsnießbrauchs ergeben. Hinzu kommt, dass der II. Senat des Bundesfinanzhofs u. a. die Vorschrift des § 13a ErbStG für verfassungswidrig hält und deshalb das Bundesverfassungsgericht angerufen hat. Berücksichtigt man ferner, dass die Bestellung eines Nießbrauchs zu erheblichen steuerlichen Auswirkungen führen kann, so liegt auf der Hand, dass das Thema des Buches von großem Interesse ist. In der 7. Auflage sind insbesondere die sich aus der Rechtsprechung ergebenden Änderungen und Ergänzungen in der rechtlichen Beurteilung eingearbeitet. Den Umfang der Darstellung der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Fragen lässt im Einzelnen das Inhaltsverzeichnis erkennen. Einige Vertrags- und Testamentsmuster sind beigefügt.

Von der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind die bis zum 31.12.2004 im Bundessteuerblatt und in der Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs veröffentlichten Urteile berücksichtigt.

Verlag und Verfasser hoffen, dass auch die 7. Auflage dieses Buches zur Klärung grundsätzlicher Fragen beitragen kann und den Anforderungen der Praxis entsprechen wird. Sie sind für Hinweise und Kritik dankbar.

Köln, im März 2005

Dr. R. Jansen  
M. Jansen

## Inhaltsverzeichnis

|                             | Seite |
|-----------------------------|-------|
| Vorwort .....               | 5     |
| Inhaltsübersicht .....      | 7     |
| Literaturverzeichnis .....  | 19    |
| Abkürzungsverzeichnis ..... | 29    |

Tz Seite

### A. Zivilrechtliche Regelung des Nießbrauchs

|   |       |    |
|---|-------|----|
| <i>I. Begriff des Nießbrauchs</i> .....   | 1–20  | 35 |
| 1. Allgemeine Grundsätze .....  | 1–4   | 35 |
| 2. Begriff der Nutzungen .....  | 9–10  | 36 |
| 3. Erwerb der Nutzungen .....   | 11    | 37 |
| 4. Umfang der Nutzungen .....   | 12–13 | 38 |
| 5. Nießbrauchsberechtigte .....   | 16–20 | 39 |
| a) Grundsatz .....  | 16    | 39 |
| b) EigentümergeNießbrauch .....   | 17    | 39 |
| c) Nießbrauch als gemeinschaftliches Recht .....                                | 18–19 | 40 |
| d) Sukzessiv-Nießbrauch .....   | 20    | 41 |
| <i>II. Begründung des Nießbrauchs</i> .....                                     | 26–34 | 41 |
| 1. Grund- und Erfüllungsgeschäft .....  | 26    | 41 |
| 2. Formfragen .....   | 27–30 | 41 |
| 3. Unentgeltliche Eigentumsübertragung unter<br>Nießbrauchsvorbehalt .....      | 31–33 | 42 |
| 4. Nießbrauch gegen Entgelt .....   | 34    | 44 |
| <i>III. Nießbrauch an Sachen</i> .....  | 35–52 | 44 |
| 1. Bestellung des Nießbrauchs an beweglichen Sachen .....                       | 35    | 44 |
| 2. Bestellung des Nießbrauchs an unbeweglichen Sachen .....                     | 36    | 45 |
| 3. Gutgläubiger Erwerb .....  | 37    | 45 |
| 4. Ersitzung und Surrogation .....  | 38    | 46 |
| 5. Gegenstand des Nießbrauchs an Sachen .....                                   | 41–44 | 46 |
| 6. Recht zum Besitz und Verfügungsbefugnis des<br>Nießbrauchsberechtigten ..... | 48–49 | 48 |
| 7. Nießbrauch am Miteigentumsanteil und am<br>Wohnungseigentum .....            | 50–52 | 49 |
| <i>IV. Nießbrauch an Rechten</i> .....  | 61–67 | 50 |
| 1. Bestellung des Nießbrauchs an Rechten .....                                  | 61–62 | 50 |

|   | Tz      | Seite |
|---|---------|-------|
| 2. Inhalt des Nießbrauchs an Rechten .....  | 63–67   | 52    |
| a) Nießbrauch an den Anteilen einer Kapitalgesellschaft ....  | 64–65   | 52    |
| b) Nießbrauch an Forderungen .....  | 66–67   | 54    |
| V. <i>Nießbrauch am Vermögen, an Unternehmen und an Erbschaften</i> .....   | 73–138  | 55    |
| 1. Bestellung des Nießbrauchs an einem Vermögen .....   | 73      | 55    |
| 2. Schuldenhaftung bei einem Nießbrauch am Vermögen .....   | 74–76   | 55    |
| 3. Nießbrauch an einem Einzelunternehmen .....  | 81–98   | 57    |
| a) Zivilrechtliche Zulässigkeit .....   | 81–82   | 57    |
| b) Begründung des Unternehmensnießbrauchs .....   | 83–85   | 58    |
| c) Folgen der Nießbrauchsbestellung .....   | 86–89   | 59    |
| d) Zivilrechtliche Zurechnung von Gewinnen und Verlusten .....  | 90–93   | 61    |
| e) Der Ertragsnießbrauch .....  | 97–98   | 63    |
| 4. Nießbrauch an Anteilen einer Personengesellschaft .....  | 103–118 | 64    |
| a) Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit .....   | 103–104 | 64    |
| b) Bestellung des Nießbrauchs .....   | 105     | 65    |
| c) Auswirkungen der Nießbrauchsbestellung .....   | 106–110 | 65    |
| d) Zivilrechtliche Zurechnung von Gewinnen und Verlusten .....  | 111–112 | 67    |
| e) Nießbrauch am Gewinnstammrecht und Nießbrauch an den Gewinnansprüchen sowie am Auseinandersetzungsguthaben ..... | 113–117 | 67    |
| f) Zur vertraglichen Regelung der mit dem Nießbrauch verbundenen Rechte und Pflichten .....                         | 118     | 69    |
| 5. Besonderheiten beim Nießbrauch am land- und forstwirtschaftlichen Vermögen .....                                 | 126–129 | 70    |
| 6. Nießbrauch an einer Erbschaft .....  | 136–138 | 72    |
| VI. <i>Nießbrauchsbestellung zugunsten minderjähriger Kinder</i> ...  | 145–150 | 73    |
| VII <i>Innenverhältnis zwischen Nießbraucher und Eigentümer oder Rechtsinhaber</i> .....                            | 151–157 | 76    |
| VIII. <i>Schutz des Nießbraucher</i> .....  | 158     | 79    |
| IX. <i>Unübertragbarkeit des Nießbrauchs</i> .....  | 159–160 | 80    |
| X. <i>Beendigung des Nießbrauchs</i> .....  | 167–171 | 81    |
| 1. Beendigung des Nießbrauchs kraft rechtsgeschäftlicher Regelung .....   | 167     | 81    |
| 2. Beendigung des Nießbrauchs aus gesetzlichen Gründen .....  | 168–170 | 81    |
| 3. Rechtsfolgen der Beendigung des Nießbrauchs .....  | 171     | 83    |

|   | Tz      | Seite |
|---|---------|-------|
| XI. Haftung aus § 419 BGB bei Nießbrauchsgeschäften .....                       | 176     | 83    |
| XII. Sicherungsnießbrauch .....   | 177     | 83    |
| XIII. Zwangsvollstreckung in den mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand ..... | 184–185 | 84    |
| XIV. Der Nießbrauch als Gegenstand der Zwangsvollstreckung .....                | 186–187 | 85    |

## B. Steuerrechtliche Behandlung des Nießbrauch

|   |         |     |
|---|---------|-----|
| I. Allgemeine Grundsätze der steuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs .....                       | 211–233 | 87  |
| 1. Arten des Nießbrauchs .....  | 211–213 | 87  |
| 2. Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für die steuerrechtliche Beurteilung des Nießbrauchs? ..... | 214     | 89  |
| 3. Nießbrauch und wirtschaftliches Eigentum .....   | 215–224 | 90  |
| a) Allgemeine Grundsätze zum wirtschaftlichen Eigentum .....  | 215–217 | 90  |
| b) Der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer .....   | 218–224 | 92  |
| aa) Voraussetzungen .....   | 218–223 | 92  |
| bb) Rechtsfolgen .....  | 224     | 96  |
| 4. Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO .....  | 231–233 | 97  |
| II. Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs .....  | 238–533 | 98  |
| 1. Allgemeine Grundsätze der Zurechnung der Einkünfte im Falle des Nießbrauchs .....                  | 238–270 | 98  |
| a) Grundsätze des § 2 Abs. 1 EStG .....   | 238–241 | 98  |
| b) Einkünfteerzielungsabsicht .....   | 242     | 100 |
| c) Bedeutung der gesetzlichen Unterhaltspflicht .....   | 243–246 | 101 |
| d) Bestellung des Nießbrauchs aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht .....               | 247     | 102 |
| e) Rechtswirksamkeit der Nießbrauchsbestellung .....  | 248–252 | 103 |
| f) Tatsächliche Ausübung des Nießbrauchs .....  | 258–264 | 105 |
| g) Beschränkungen des Nießbrauchs .....   | 265     | 108 |
| h) Dauer des Nießbrauchs .....  | 266–268 | 108 |
| i) Widerrufbarkeit des Nießbrauchs .....  | 269     | 109 |
| j) Überlassung der Ausübung des Nießbrauchsrechts gemäß § 1059 Satz 2 BGB .....                       | 270     | 110 |
| 2. Zurechnung des Entgelts beim entgeltlichen Nießbrauch .....  | 281–295 | 111 |

|   | Tz      | Seite |
|---|---------|-------|
| a) Wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers .....  | 281–282 | 111   |
| b) Zurechnung des Entgelts beim<br>Nießbrauchsbesteller .....   | 283–288 | 111   |
| aa) Grundsatz .....   | 283     | 111   |
| bb) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....  | 284–286 | 112   |
| cc) Nießbrauch an Kapitalvermögen .....   | 287     | 113   |
| dd) Nießbrauch an betrieblichem Vermögen .....  | 288     | 113   |
| c) Teilweise entgeltlich bestellter Nießbrauch .....  | 295     | 114   |
| 3. Nießbrauch an Grundstücken .....   | 299–411 | 114   |
| a) Zurechnung der Einkünfte beim unentgeltlichen<br>Nießbrauch .....  | 299–313 | 114   |
| aa) Zurechnung der Nießbrauchserträge, wenn<br>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<br>erzielt werden .....   | 299–311 | 114   |
| (1) Grundsatz .....   | 299–303 | 114   |
| (2) Nießbrauch zugunsten minderjähriger<br>Kinder .....   | 304–305 | 116   |
| (3) Vermietung (Verpachtung) an den<br>Nießbrauchsbesteller im Falle des<br>Zuwendungsnießbrauchs .....   | 306     | 117   |
| (4) Vermietung (Verpachtung) an den<br>Nießbrauchsbesteller im Falle des<br>Vorbehaltsnießbrauchs .....   | 307–310 | 118   |
| (5) Nießbrauch am Gesellschaftsanteil und<br>am Gewinnstammrecht einer Gesellschaft<br>des bürgerlichen Rechts .....  | 311     | 119   |
| bb) Selbstnutzung der Wohnung durch den<br>Nießbraucher .....   | 312     | 120   |
| cc) Zurechnung der Erträge, wenn betriebliche<br>Einkünfte vorliegen .....  | 313     | 120   |
| b) Behandlung der mit dem nießbrauchsbelasteten<br>Grundstück zusammenhängenden Aufwendungen<br>beim Nießbraucher im Falle des Zuwendungs-<br>nießbrauchs ..... | 318–346 | 121   |
| aa) Aufwendungen, die der Nießbraucher nach<br>den Bestimmungen des BGB trägt .....   | 318–319 | 121   |
| bb) Aufwendungen, die der Nießbraucher ohne<br>gesetzliche Verpflichtung übernommen hat .....   | 320–322 | 121   |
| cc) Aufwendungen als Gegenleistung für die<br>Nießbrauchsbestellung .....   | 323     | 123   |

|  | Tz      | Seite |
|--|---------|-------|
| dd) Absetzung für Abnutzung auf die Anschaffungs-<br>oder Herstellungskosten des Gebäudes .....  | 324–331 | 123   |
| (1) Grundsatz .....  | 324     | 123   |
| (2) Nießbraucher ist Eigentümer .....  | 325     | 124   |
| (3) Vom Nießbraucher getragene<br>Herstellungskosten .....   | 326     | 124   |
| (4) Nießbraucher ist nicht Eigentümer und hat<br>die Herstellungskosten nicht getragen .....   | 327–331 | 125   |
| ee) Absetzung für Abnutzung auf das<br>Nießbrauchsrecht .....  | 332–333 | 126   |
| ff) Entgeltliche Nießbrauchsbestellung .....   | 341–344 | 127   |
| (1) Aufwendungen, die nicht zur<br>Absetzung für Abnutzung gehören .....   | 341     | 127   |
| (2) Absetzung für Abnutzung auf das<br>Nießbrauchsrecht .....  | 342–344 | 127   |
| gg) Teilweise entgeltlich bestellter Nießbrauch .....  | 345     | 129   |
| hh) Vermächtnisnießbrauch .....  | 346     | 130   |
| c) Behandlung der mit dem Grundstück<br>zusammenhängenden Aufwendungen beim<br>Nießbrauchsbesteller (Eigentümer) im Falle des<br>Zuwendungsnießbrauchs .....   | 355–362 | 131   |
| aa) Unentgeltliche Bestellung des Zuwendungs-<br>nießbrauchs .....   | 355–359 | 131   |
| (1) Aufwendungen, die der<br>Nießbrauchsbesteller trägt .....  | 355–356 | 131   |
| (2) Absetzung für Abnutzung durch den<br>Nießbrauchsbesteller .....  | 357     | 132   |
| (3) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch<br>bei land- und forstwirtschaftlich<br>genutztem Grundbesitz .....   | 358     | 133   |
| (4) Aufwendungen des Nießbrauchs-<br>bestellers als dauernde Lasten .....  | 359     | 133   |
| bb) Entgeltliche Bestellung des Zuwendungsnießbrauchs  | 360     | 134   |
| cc) Teilweise entgeltlich bestellter<br>Zuwendungsnießbrauch .....   | 361     | 134   |
| dd) Bruchteilsnießbrauch und Quotennießbrauch .....  | 362     | 135   |
| d) Behandlung der mit dem Grundstück zusammen-<br>hängenden Aufwendungen einschließlich Absetzung<br>für Abnutzung im Falle des Vorbehaltsnießbrauchs<br>an nicht betrieblich genutzten Grundstücken ..... | 366–383 | 135   |

|  | Tz      | Seite |
|--|---------|-------|
| aa) Behandlung beim Vorbehaltsnießbraucher<br>im Falle unentgeltlicher Bestellung des<br>Vorbehaltsnießbrauchs .....   | 366–376 | 135   |
| (1) Grundsatz .....  | 366     | 135   |
| (2) Laufende Aufwendungen .....  | 367–368 | 136   |
| (3) Absetzung für Abnutzung .....  | 369–373 | 137   |
| (4) Absetzung für Abnutzung in Sonderfällen ....   | 374–376 | 138   |
| bb) Behandlung beim Eigentümer im Falle<br>unentgeltlicher Bestellung des<br>Vorbehaltsnießbrauchs .....   | 377–381 | 139   |
| cc) Entgeltliche Bestellung des<br>Vorbehaltsnießbrauchs .....   | 382–383 | 141   |
| e) Entnahme durch Bestellung eines Nießbrauchs<br>an einem zum Betriebsvermögen gehörenden<br>Grundstück? .....  | 391–395 | 142   |
| aa) Vorbemerkung .....   | 391     | 142   |
| bb) Unentgeltlicher Betriebsübergang unter<br>Vorbehalt des Nießbrauchs an einem<br>Grundstück und Verpachtung des<br>Grundstücks an den Betriebserwerber .....  | 392     | 142   |
| cc) Unentgeltliche Übertragung eines zum<br>Betriebsvermögen gehörenden Grundstück<br>unter Vorbehalt des Nießbrauchs bei<br>Fortführung des Betriebs durch den alten<br>Eigentümer (Vorbehaltsnießbraucher) ..... | 393     | 143   |
| dd) Unentgeltliche Bestellung eines<br>Zuwendungsnießbrauchs an einem zum<br>Betriebsvermögen gehörenden Grundstück<br>und Fortführung des Betriebs durch den<br>Eigentümer (Nießbrauchsbesteller) .....           | 394     | 143   |
| ee) Entgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs an<br>einem zum Betriebsvermögen einer<br>Personengesellschaft gehörenden Grundstück<br>zur Nutzung durch einen Gesellschafter für<br>eigene Wohnzwecke .....        | 395     | 143   |
| f) Unentgeltliche Übertragung eines betrieblich<br>genutzten Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt ...  | 396–404 | 144   |
| aa) Einräumung des Vorbehaltsnießbrauchs ohne<br>Entgelt .....   | 396–403 | 144   |
| (1) Vorbemerkung .....   | 396     | 144   |

|   | Tz      | Seite |
|---|---------|-------|
| (2) Entnahme .....  | 397     | 144   |
| (3) Rechtsfolgen beim Vorbehaltsnießbraucher ..   | 398–400 | 144   |
| (4) Rechtsfolgen beim neuen Eigentümer .....  | 401–402 | 146   |
| (5) Rechtsfolgen beim Erlöschen des Nießbrauchs   | 403     | 146   |
| bb) Einräumung des Vorbehaltsnießbrauchs gegen<br>Entgelt .....   | 404     | 146   |
| g) Entgeltliche Übertragung eines betrieblich genutzten<br>Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt .....                 | 405–411 | 146   |
| aa) Einräumung des Vorbehaltsnießbrauchs ohne<br>Entgelt .....  | 405–409 | 146   |
| bb) Einräumung des Vorbehaltsnießbrauchs gegen<br>Entgelt .....   | 410–411 | 148   |
| 4. Sicherungsnießbrauch .....   | 416     | 148   |
| 5. Nießbrauch im Falle von Arbeitnehmereinkünften .....   | 417     | 149   |
| 6. Bestellung eines Nießbrauchs im Zusammenhang mit<br>Vermögensübergabeverträgen zur Vorwegnahme der<br>Erbfolge ..... | 418–422 | 149   |
| 7. Erwerb eines mit einem Nießbrauch belasteten<br>Wirtschaftsgut .....   | 422     | 151   |
| 8. Nießbrauch an einem Einzelunternehmen .....  | 431–454 | 151   |
| a) Nießbrauch am Gesamtunternehmen .....  | 431–450 | 151   |
| aa) Grundsatz .....   | 431     | 151   |
| bb) Nießbrauch zugunsten gesetzlich<br>unterhaltsberechtigter Personen .....  | 432–433 | 152   |
| cc) Ermittlung des dem Nießbraucher<br>zuzurechnenden Gewinns .....   | 434–437 | 153   |
| dd) Dem Eigentümer zuzurechnender Gewinn .....  | 438–440 | 154   |
| ee) Gesonderte Feststellung des Gewinns? .....  | 441–442 | 156   |
| ff) Einzelfragen zur Gewinnermittlung .....   | 443–449 | 156   |
| (1) Absetzung für Abnutzung .....   | 443     | 156   |
| (2) Passivierung der betrieblich veranlassten<br>Nießbrauchslast beim Nießbrauchsbesteller ..                           | 444–445 | 157   |
| (3) Umlaufvermögen .....  | 446     | 158   |
| (4) Substanzerhaltungspflicht des Nießbrauchers .   | 447     | 158   |
| (5) Verluste .....  | 448     | 159   |
| (6) Entschädigung für Aufgabe des Nießbrauchs   | 449     | 159   |
| gg) Entgeltlicher Nießbrauch .....  | 450     | 159   |
| b) Ertragsnießbrauch .....  | 451–454 | 160   |
| 9. Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft .....   | 460–470 | 161   |
| a) Nießbrauch am Gesellschaftsanteil .....  | 460–466 | 161   |

|   | Tz      | Seite |
|---|---------|-------|
| aa) Grundsatz .....   | 460     | 161   |
| bb) Vom Nießbraucher zu versteuernder Gewinnanteil  | 461–463 | 162   |
| cc) Steuerliche Behandlung des Gesellschafters<br>(Nießbrauchsbestellers) .....   | 464–465 | 163   |
| dd) Auflösung der Gesellschaft .....  | 466     | 164   |
| b) Nießbrauch am Gewinnstammrecht eines Anteils<br>an einer Personengesellschaft .....  | 467–469 | 165   |
| c) Nießbrauch am einzelnen Gewinnanspruch und am<br>Auseinandersetzungsguthaben .....   | 470     | 166   |
| 10. Unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts durch<br>einen Gesellschafter einer Personengesellschaft auf<br>einen Mitgesellschafter unter Nießbrauchsvorbehalt ..... | 471     | 166   |
| 11. Nießbrauch an land- und forstwirtschaftlichem Vermögen .  | 472–481 | 167   |
| a) Wirtschaftliches Eigentum im Falle des Nießbrauchs<br>an land- und forstwirtschaftlichem Vermögen .....  | 472–473 | 167   |
| b) Steuerliche Behandlung, wenn der Nießbrauchs-<br>besteller nicht wirtschaftlicher Eigentümer ist .....   | 474–478 | 167   |
| aa) Grundsatz .....   | 474     | 167   |
| bb) Entgeltlicher Nießbrauch .....  | 475     | 168   |
| cc) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch .....  | 476–477 | 168   |
| dd) Vorbehaltsnießbrauch .....  | 478–479 | 169   |
| c) Substanzerhaltungspflicht .....  | 480     | 170   |
| d) Ertragsnießbrauch .....  | 481     | 171   |
| 12. Nießbrauch an einer Erbschaft .....   | 486–487 | 171   |
| 13. Nießbrauch am Kapitalvermögen .....   | 491–513 | 172   |
| a) Unentgeltlicher Nießbrauch .....   | 491–510 | 172   |
| aa) Zuwendungsnießbrauch .....  | 491–507 | 172   |
| (1) Zurechnung der Kapitaleinkünfte im<br>Allgemeinen .....   | 491     | 172   |
| (2) Zurechnung beim Nießbrauch an<br>Kapitalvermögen .....  | 492–505 | 172   |
| (3) Werbungskosten .....  | 506     | 178   |
| (4) Anrechnung der Kapitalertrag- und<br>Körperschaftsteuer .....   | 507     | 178   |
| bb) Vorbehaltsnießbrauch und Vermächtnisnießbrauch  | 508–510 | 179   |
| b) Entgeltlicher Nießbrauch .....   | 511–513 | 180   |
| 14. Nießbrauch an wiederkehrenden Bezügen .....   | 519     | 180   |
| 15. Ablösung des Nießbrauchsrechts .....  | 520–524 | 181   |
| a) Vorbehaltsnießbrauch nach Vermögensübergabe<br>zur Vorwegnahme der Erbfolge .....  | 520     | 181   |

|  | Tz      | Seite |
|--|---------|-------|
| b) Vorbehaltsnießbrauch ohne Zusammenhang mit einer Vermögensübergabe zur Vorwegnahme der Erbfolge .....   | 521     | 182   |
| c) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch .....  | 522-523 | 182   |
| d) Entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch .....  | 524     | 183   |
| 16. „Übertragung“ des Nießbrauchs auf ein Ersatzwirtschaftsgut .....   | 525     | 184   |
| 17. Sonderausgabenabzug im Falle des Nießbrauchs .....   | 528-533 | 184   |
| a) Erbschaftsteuerzahlung als dauernde Last .....  | 528-529 | 184   |
| b) Abzug der vom Nießbraucher übernommenen Vermögensteuerschuld .....  | 530-531 | 185   |
| c) Verlustabzug beim Nießbraucher .....  | 532-533 | 185   |
| <i>III. Vermögensteuerrechtliche und bewertungsrechtliche Behandlung des Nießbrauchs .....</i>   |         |       |
| 1. Vermögensteuerliche Behandlung beim Nießbraucher ....   | 541-542 | 186   |
| 2. Bewertungsrechtliche Fragen .....   | 543-547 | 186   |
| a) Bewertung des Nießbrauchs .....   | 544-546 | 187   |
| b) Fragen der Zurechnung beim Nießbrauch an Grundstücken .....   | 547     | 188   |
| <i>IV. Erbschaftsteuerrechtliche Fragen bei Bestellung eines Nießbrauchs .....</i>   |         |       |
| 1. Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung beim Nießbraucher, wenn der Nießbrauch auf einem Erwerb von Todes wegen oder einer Schenkung unter Lebenden beruht ..... | 553-557 | 189   |
| a) Erbschaftsteuerliche Tatbestände .....  | 553     | 189   |
| b) Bewertung des Nießbrauchs .....   | 554     | 190   |
| c) Freibetrag nach § 13a ErbStG .....  | 555     | 190   |
| d) Entrichtung der Erbschaftsteuer .....   | 556-557 | 191   |
| 2. Erbschaftsteuerrechtliche Behandlung beim Erwerb eines mit einem Nießbrauch belasteten Wirtschaftsguts .....  | 558-571 | 192   |
| a) Ausführung einer Zuwendung bei Schenkung unter Vorbehalt des Nießbrauchs .....  | 558     | 192   |
| b) Erwerb von Vermögensgegenständen, die mit einem Nießbrauch belastet sind .....  | 559-571 | 192   |
| aa) Rechtsentwicklung .....  | 559-565 | 192   |
| bb) Heute geltende Regelung .....  | 566-571 | 195   |
| c) Vorzeitiger Verzicht auf den Vorbehaltsnießbrauch ....  | 572     | 197   |
| d) Schenkung unter Vorbehalt des Nießbrauchs und Übernahme der Schenkungsteuer durch den Schenker  | 573     | 197   |

|  | Tz      | Seite |
|--|---------|-------|
| V. Grunderwerbsteuerrechtliche Fragen bei Übertragung von Grundstücken unter Vorbehalt des Nießbrauchs ..... | 576-578 | 198   |
| VI. Umsatzsteuerrechtliche Fragen bei Bestellung eines Nießbrauchs .....                                     | 583-593 | 200   |
| 1. Bestellung eines Nießbrauchs als steuerbarer Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG .....              | 583-586 | 200   |
| 2. Geschäftsveräußerung im Ganzen .....  | 587     | 201   |
| 3. Bestellung eines Nießbrauchs als unentgeltliche Wertabgabe .....  | 588-590 | 201   |
| 4. Steuerbefreiung .....   | 591-592 | 202   |
| 5. Wertersatz beim Nießbrauch an verbrauchbaren Sachen ..  | 593     | 203   |
| VII. Nießbrauch in anderen Fällen .....  | 611     | 203   |
| 1. Nießbrauch im Falle der Steuerbegünstigung nach § 10e   | 611     | 203   |
| 2. Nießbrauch im Falle der Investitionszulage .....  | 612     | 203   |
| 3. Nießbrauch im Falle der Bauabzugsteuer .....  | 613     | 204   |
| 4. Nießbrauch und Zweitwohnungssteuer .....  | 614     | 204   |
| <br><b>C. Vertrags- und Testamentsmuster</b>   |         |       |
| I. Vertragsmuster: Bestellung eines Nießbrauchs an einem OHG-Anteil .....                                    |         | 205   |
| II. Testamentsmuster: Vermächtnis eines Nießbrauchs an einem Einzelunternehmen .....                         |         | 206   |
| III. Vertragsmuster: Nießbrauchsvorbehalt bei Schenkung eines Grundstücks .....                              |         | 208   |
| <br><b>D. Nießbrauchserlasse</b>   |         |       |
| I. Allgemeine Hinweis .....  |         | 211   |
| II. Auszug aus BMF-Schreiben vom 23.11.1983 IV B 1 – S 2253-90/83 (BStBl 1983 I S. 508) .....                |         | 212   |
| III. Auszug aus BMF-Schreiben vom 15.11.1984 IV B 1 – S 2253-139/84 (BStBl 1984 I S. 561) .....              |         | 214   |
| IV. BMF-Schreiben vom 24.7.1998 – IV B 3 – S 2253-59/98 (BStBl 1998 I S. 914) .....                          |         | 214   |
| V. BMF-Schreiben vom 9.2.2001– IV C 3 – S 2253-18/01 (BStBl 2001 I S. 171) .....                             |         | 233   |
| Stichwortverzeichnis .....   |         | 235   |

## **B. Steuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs**

### **I. Allgemeine Grundsätze der steuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs**

#### **1. Arten des Nießbrauchs**

Wegen unterschiedlicher steuerlicher Rechtsfolgen ist zwischen mehreren 211 Nießbrauchsarten zu unterscheiden.

Ein Vorbehaltsnießbrauch ist ein Nießbrauch, der zusammen mit der Übertragung des Eigentums (der Rechtsinhaberschaft) an einem Gegenstand vereinbart wird, und zwar in der Weise, dass dem alten Eigentümer (Rechtsinhaber) der Nießbrauch an dem übertragenen Gegenstand eingeräumt wird (s. auch Tz 31 ff.).

Ein Zuwendungsnießbrauch ist in den Fällen anzunehmen, in denen der Nießbrauch vom Eigentümer (Rechtsinhaber) bestellt wird, ohne dass es sich um einen Vorbehaltsnießbrauch handelt. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt worden ist, die Verwendung des Begriffsmerkmals „Zuwendung“ ist also nicht identisch mit dem entsprechenden Tatbestandsmerkmal des § 12 Nr. 2 EStG oder des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.

Ein Vermächtnisnießbrauch liegt vor, wenn ein Nießbrauch aufgrund einer letztwilligen Verfügung (Testament oder Erbvertrag) vom Erben (von den Erben) dem Bedachten ein Nießbrauch an einem oder mehreren Nachlassgegenständen bestellt wird. Ein aufgrund einer letztwilligen Verfügung zu bestellender Nießbrauch kann nicht unmittelbar durch Erbfolge vom Erblasser begründet werden. Es handelt sich also um eine besondere Art des Zuwendungsnießbrauchs, der vom Erben zu bestellen ist.

Zu den Begriffen „Bruchteilsnießbrauch“ und „Quotennießbrauch“ wird verwiesen auf Tz 18 f., zum Begriff „Bruttonießbrauch“ auf Tz 147.

Ein Sicherungsnießbrauch ist ein Nießbrauch, der zu dem Zweck vereinbart wird, Ansprüche des Nießbrauchsberechtigten gegen den Nießbrauchsverpflichteten zu sichern. Siehe Tz 177.

Schließlich ist wegen steuerlicher Auswirkungen zu unterscheiden, ob ein 212 Nießbrauch aufgrund einer Gegenleistung (entgeltlicher Nießbrauch) oder ohne Gegenleistung (unentgeltlicher Nießbrauch) bestellt worden ist (s. Tz 34). Ein Nießbrauch ist entgeltlich bestellt, wenn der Wert des Nießbrauchs und

der Wert sämtlicher Gegenleistungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind (Nießbrauchserlass vom 24.7.1998 Rz 10). Ist zwischen Personen, die keine nahen Angehörigen sind und die nicht durch sonstige enge Beziehungen miteinander verbunden sind, ein Entgelt vereinbart worden, ist von seiner Angemessenheit auszugehen (Nießbrauchserlass vom 24.7.1998 Rz 11). Ein unentgeltlich bestellter Nießbrauch ist nach dem Nießbrauchserlass vom 24.7.1998 Rz 13 anzunehmen, wenn der Wert der Gegenleistung weniger als 10 v. H. des Werts des Nießbrauchs beträgt, diese Regelung ist u. E. so zu verstehen, dass sie auch bei Nießbrauchsbestellungen zwischen Personen gelten, die nicht durch verwandtschaftliche oder sonstige enge Beziehungen miteinander verbunden sind.

Zur Frage, ob bei Vereinbarung eines Vorbehaltsnießbrauchs die entgeltliche Bestellung des Nießbrauchs darin zu sehen ist, dass der Nießbrauchsbesteller Eigentümer (Rechtsinhaber) des mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstandes geworden ist, s. Tz 31 und Tz 366. Übertragen Eltern ein Grundstück unter Vorbehalt des Nießbrauchs auf ein Kind und verpflichtet sich das Kind, an seine Geschwister einen Wertausgleich zu leisten, so liegt bürgerlich-rechtlich eine Schenkung unter Auflage und damit einkommensteuerlich eine unentgeltliche Nießbrauchsbestellung vor (BFH, Urteil IX R 53/83 vom 31.3.1987, BFH/NV 1987 S. 645).

- 213 Der Nießbrauch kann auch teilweise entgeltlich vereinbart werden, dies ist grundsätzlich anzunehmen, wenn das vereinbarte Entgelt geringer ist als der nach wirtschaftlichen Grundsätzen zu ermittelnde Wert der Gegenleistung. In diesem Fall ist der Nießbrauch in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuspalten (Nießbrauchserlass vom 24.7.1998 Rz 12). Ob ein teilweise entgeltlicher Nießbrauch vorliegt, richtet sich u. E. entsprechend der früheren Rspr. des BFH zur Besteuerung einer teilweise unentgeltlich überlassenen Wohnung danach, ob das vereinbarte und gezahlte Nießbrauchsentgelt erheblich niedriger ist als eine nach kaufmännischen Überlegungen unter Fremden vereinbarte Gegenleistung, was anzunehmen ist, wenn diese um mehr als 1/3 unterschritten wird (BFH, Urteile IX R 13/90 vom 15.12.1992, BStBl 1993 II S. 490; IX R 131/90 vom 15.12.1992, BStBl 1993 II S. 492; IX R 130/92 vom 23.3.1993, BStBl 1993 S. 606).

Ist danach ein Nießbrauch teilweise entgeltlich bestellt worden, ist dieser für die steuerliche Behandlung entsprechend dem Verhältnis zwischen dem tatsächlich vereinbarten Nießbrauchsentgelt und einem unter Fremden üblichen kaufmännisch abgewogenen Entgelt aufzuteilen, zur steuerlichen Behandlung s. Tz 345 und 361.

Anderer Ansicht hinsichtlich der Frage, wann Teilentgeltlichkeit vorliegt, ist Stuhmann (DStR 1998 S. 1405, 1407); er nimmt entsprechend dem Rechtsgedanken des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. Teilentgeltlichkeit an, „wenn der Wert dessen, was der Nießbraucher leistet, weniger als die Hälfte des Kapitalwerts des Nießbrauchs beträgt“. Unentgeltlichkeit ist nach dem Nießbrauchserlass vom 24.7.1998 Rz 13 stets anzunehmen, wenn der Wert der Gegenleistung um weniger als 10 v. H. des Werts des Nießbrauchs beträgt (s. hierzu aber Tz 345).

## **2. Maßgeblichkeit des bürgerlichen Rechts für die steuerrechtliche Beurteilung des Nießbrauchs?**

Bei der Beurteilung der steuerlichen Anerkennung und der sonstigen steuerlichen Probleme des Nießbrauchs stellt sich die Frage, inwieweit generell steuerlich der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung der Rechtslage und den bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmungen zu folgen ist. Die Auslegung der für die Besteuerung maßgebenden Rechtsbegriffe richtet sich nach heute h. M. weitgehend nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung, insbesondere gilt die dem Steuerrecht eigentümliche wirtschaftliche Betrachtungsweise auch für die Deutung der aus dem bürgerlichen Recht stammenden Begriffe (Tipke/Lang, § 5 Rz 65 ff.). Von Fall zu Fall ist durch Auslegung zu ermitteln, welchen Inhalt ein bürgerlich-rechtlicher Begriff bei der Anwendung von Steuergesetzen hat; eine Abweichung vom bürgerlichen Recht kommt in Betracht, wenn das dem erkennbaren Zweck des Rechtssatzes entspricht (Tipke/Lang, § 5 Rz 69; Klein, AO, § 4 Anm. 7; Ruppe in Herrmann/Heuer/Raupach, Einf. ESt Anm. 457). Auch ist es nach verfassungsrechtlichen oder sonst geltenden Vorschriften und unter dem Gesichtspunkt der Einheit der Rechtsordnung nicht geboten, bei der Anwendung des Steuerrechts Begriffe und Institute stets und ausschließlich entsprechend ihrem bürgerlich-rechtlichen Gehalt auszulegen (BVerfG, Beschlüsse 1 BvR 285/66, 1 BvR 445/67 und 1 BvR 192/69 vom 22.7.1970, BB 1970 S. 995). Für eine vom Zivilrecht abweichende Beurteilung müssen jedoch sachlich einleuchtende Gründe vorliegen, die in den Steuergesetzen hinreichend deutlich zum Ausdruck kommen oder die sich durch Auslegung ermitteln lassen.

Diese Grundsätze gelten auch für die Frage, welche steuerlichen Folgen aus der Vereinbarung eines Nießbrauchs zu ziehen sind. Dies folgt auch aus dem Gesetzesverständnis des § 39 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO, der bestimmt, dass im Steuerrecht die Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzu-

rechnen sind und in welchen Fällen hiervon Ausnahmen gelten. Siehe hierzu im Einzelnen Tz 215 ff.

### 3. Nießbrauch und wirtschaftliches Eigentum

#### a) Allgemeine Grundsätze zum wirtschaftlichen Eigentum

- 215 Um festzustellen, welche Personen die sich auf die einzelnen Wirtschaftsgüter beziehenden Steuern zu tragen haben, ist es erforderlich, die Wirtschaftsgüter bestimmten Personen zuzuordnen. Nach § 39 Abs. 1 AO werden Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zugerechnet. Unter Eigentümer i. S. dieser Vorschrift ist grundsätzlich der Eigentümer im bürgerlich-rechtlichen Sinne zu verstehen; dies folgt aus der Ausnahmeregelung in § 39 Abs. 2 AO. Soweit es sich um die Zurechnung von Wirtschaftsgütern handelt, die keine Sachen im bürgerlich-rechtlichen Sinne sind, ist § 39 Abs. 1 AO so zu verstehen, dass Eigentümer i. S. dieser Regelung der nach Maßgabe des bürgerlichen Rechts Berechtigte ist (Tipke/Kruse, § 39 AO, Tz 20). Demnach sind z. B. nach § 39 Abs. 1 AO Rechte dem Rechtsinhaber im bürgerlich-rechtlichen Sinne und Forderungen dem Gläubiger im bürgerlich-rechtlichen Sinne zuzurechnen.
- 216 Ausnahmen von § 39 Abs. 1 AO sind in § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO geregelt. Die in § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO behandelten Ausnahmefälle werden im Allgemeinen als wirtschaftliches Eigentum bezeichnet. Zu den Voraussetzungen für die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum im Allgemeinen s. z. B. Tipke/Kruse, § 39 AO Tz 21 ff.; Klein/Brockmeyer, § 39 AO Rz 10 ff.; Hermann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 144; Seeliger, Wirtschaftlicher Eigentümer im Steuerrecht; Nelgen/Klug, Investitionszulage und wirtschaftliches Eigentum, BB 1979 S. 1286; Hütz, Das wirtschaftliche Eigentum im Urteil des Bundesfinanzhofs, FR 1979 S. 1286; Körner/Weiken, Wirtschaftliches Eigentum nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, DB 1992 S. 1033; Herff, Wirtschaftliches Eigentum im Ertrags- und Erbschaftsteuerrecht, KÖSDI 2001 S. 12885.
- 217 Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums ist durch Rspr. und Schrifttum entwickelt und im § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO gesetzlich festgelegt worden. Danach ist wirtschaftlicher Eigentümer, wer – ohne zivilrechtlicher Eigentümer zu sein – die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (BFH, Urteile VIII R 153/77 vom 7.8.1979, BStBl 1980

II S. 181, I R 163/78 vom 26.5.1982, BStBl 1982 II S. 693, IV R 20/84 vom 26.3.1987, BStBl 1987 II S. 561, VIII R 81/85 vom 26.6.1990, BStBl 1994 II S. 645; X R 61/91 vom 21.5.1992, BStBl 1992 II S. 944; XI R 35/97 vom 4.2.1998, BStBl 1998 II S. 542). Die im § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO 1977 enthaltene Definition des wirtschaftlichen Eigentums stellt keine Änderung dieses Begriffs gegenüber der vor dem 1.1.1977 geltenden Rechtslage dar. Die genannten Voraussetzungen erfüllt i. d. R. der zivilrechtliche Eigentümer (BFH, Urteil XI R 35/97 vom 4.2.1998, BStBl 1998 II S. 542). Der zivilrechtliche Eigentümer ist jedoch dann wirtschaftlich von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen, wenn er keinen oder nur einen praktisch bedeutungslosen Herausgabeanspruch hat (BFH, Urteile IV R 144/66 vom 26.1.1970, BStBl 1970 II S. 264, 272; I R 198/80 vom 22.8.1984, BStBl 1985 II S. 126; X R 92/92 vom 27.11.1996, BStBl 1998 II S. 97). Dies gilt auch, wenn ein Mieter bei Beendigung des Mietvertrags Anspruch auf eine Entschädigung in Höhe des Restwerts der Einbauten hat (BFH, Urteile I R 88/92 vom 28.7.1993, BStBl 1994 II S. 164; XI R 77/96 vom 11.6.1997, BStBl 1997 II S. 774). Wirtschaftliches Eigentum setzt voraus, dass eine Person die durch den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer nicht einschränkbare Sachherrschaft tatsächlich ausübt und ihr die Erträge aus dem Objekt auch zufließen (BFH, Urteil I R 133/64 vom 18.11.1970, BStBl 1971 II S. 133). Errichtet der Stpfl. auf eigene Rechnung und im eigenen Namen auf einem fremden Grundstück ein Gebäude, wird er i. d. R. nicht dessen wirtschaftlicher Eigentümer. Anders ist es jedoch, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Kosten auf fremdem Grundstück mit Zustimmung des Eigentümers ein Haus für eigene Wohnzwecke errichtet und ihm aufgrund eindeutiger, vor Bebauung getroffener Vereinbarung ein Nutzungsrecht für die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes zusteht; in diesem Fall kann der Steuerpflichtige wirtschaftlicher Eigentümer (Miteigentümer) des Gebäudes sein (BFH, Urteil X R 92/92 vom 27.11.1996, BStBl 1998 II S. 97, zur Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 10e EStG, und zwar in Abgrenzung zu BFH, Urteil X R 61/91 vom 21.5.1992, BStBl 1992 II S. 944). Die neuere Rspr. des BFH versucht, die Definition des wirtschaftlichen Eigentums durch Typisierung zu lösen; dieses Vorgehen wird von Tipke/Kruse, AO, § 39, Tz 22, zu Recht abgelehnt, da dies die Rechtsunsicherheit deutlich erhöhe.

Wirtschaftliches Eigentum kann auch an ideellen Miteigentumsanteilen begründet werden (BFH, Urteil X R 92/92 vom 27.11.1996, BStBl 1998 II S. 97 m. w. N.). Zum wirtschaftlichen Eigentum an Aktien s. BFH, Urteil I R 29/97 vom 15.12.1999, BStBl 2000 II S. 527.

*b) Der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer*

*aa) Voraussetzungen*

- 218 Die Regelung des § 39 Abs. 1 und 2 AO gilt auch bei einer Nießbrauchsbestellung. Dabei ist aber zu beachten, dass die vermögensrechtliche Zurechnung des Wirtschaftsguts von der einkommensteuerrechtlichen Zurechnung der Einkünfte aus dem Wirtschaftsgut zu unterscheiden ist (Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 Anm. 142).

Der Nießbraucher übt i. d. R. keine Herrschaft über das nießbrauchsbelastete Wirtschaftsgut i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO aus. Die Befugnis, den bürgerlich-rechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das nießbrauchsbelastete Wirtschaftsgut auszuschließen, steht dem Nießbraucher regelmäßig nicht zu. Er ist daher grundsätzlich auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer des mit dem Nießbrauch belasteten Wirtschaftsguts (vgl. BFH, Urteile VI 263/65 vom 21.2.1967, BStBl 1967 III S. 311; VIII R 141/77 vom 8.7.1981, BStBl 1982 II S. 454; VIII R 35/79 vom 28.7.1981, BStBl 1982 II S. 380; IV R 20/82 vom 8.12.1983, BStBl 1984 II S. 202; III R 240/83 vom 23.1.1987, BFH/NV 1987 S. 502; II R 81/88 vom 24.7.1991, BStBl 1991 II S. 909; s. a. Klein/Brockmeyer, AO, § 39 Rz 25 und 28; Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 206 und 212; Söffing, FR 1975 S. 415). Das Recht, die Nutzungen zu ziehen, macht den Nießbraucher noch nicht zum wirtschaftlichen Eigentümer (BFH, Urteil VI 255/62 vom 4.12.1962, HFR 1964 S. 2).

- 219 Der BFH hat in folgenden Beispielfällen die Annahme des wirtschaftlichen Eigentums zugunsten des Nießbrauchsberechtigten abgelehnt:
1. Eine Tochter bestellt ihren Eltern ein lebenslangliches Nießbrauchsrecht und ein Vorkaufsrecht an dem Grundstück, das sie mit Hilfe von Darlehen ihres Vaters bebaut (BFH, Urteil IV 319/58 U vom 27.11.1958, BStBl 1959 III S. 76).
  2. Aufgrund eines gemeinschaftlichen Testaments wird dem überlebenden Ehegatten ein lebenslanglicher Nießbrauch an den Erbteilen der Miterben eingeräumt; im Testament ist bestimmt, dass der überlebende Ehegatte Testamentsvollstrecker ist (BFH, Urteil III 84/54 U vom 9.7.1954, BStBl 1954 III S. 250).
  3. Eine Tochter erwirbt und bebaut ein Grundstück; ihr Vater beteiligt sich an der Finanzierung der Erwerbs- und Aufbaukosten; sie bestellt ihrem Vater ein Nießbrauchsrecht; das bürgerlich-rechtliche Eigentum soll nicht auf den Vater übergehen (BFH, Urteil III 212/62 vom 24.2.1966, BStBl

1966 III S. 493; abweichend hiervon hat der VI. Senat des BFH, Urteil VI 105/62 vom 18.3.1963, HFR 1963 S. 229, in einem ähnlichen Fall das wirtschaftliche Eigentum des Nießbrauchers bejaht).

Mit Urteil III R 50/01 vom 24.6.2004 (BFH/NV 2004 S. 1685) hat der BFH entschieden, dass bei Bestellung eines Grundstücksnießbrauchs und bei anteiliger Übernahme der Anschaffungskosten des Grundstücks und der Herstellungskosten des Gebäudes durch den Nießbraucher dieser nur entsprechend dem Anteil der Kostenübernahme wirtschaftlicher Eigentümer sein kann. S. zu diesem Urteil Fischer, FR 2004 S. 1332, sowie Tillmann, FR 2004 S. 1334.

Wirtschaftliches Eigentum hat der BFH (Urteil IX R 91/94 vom 1.10.1997, BStBl 1998 II S. 203) bei Nutzungsberechtigung aufgrund eines im Beitrittsgebiet vor dem 3.10.1990 abgeschlossenen Überlassungsvertrags verneint. Diesem Fall lag im Wesentlichen folgender Sachverhalt zugrunde: Die Steuerpflichtigen hatten 1971 mit einem volkseigenen Betrieb als staatlichem Verwalter einen Vertrag geschlossen, der sie zur Nutzung eines mit einem Einfamilienhaus bebauten Grundstücks für eigene Wohnzwecke berechtigte; die Steuerpflichtigen waren berechtigt, das Grundstück zu bebauen oder die vorhandenen Gebäude baulich zu verändern; ein Nutzungsentgelt war nicht vereinbart; die Steuerpflichtigen mussten aber einen Betrag, der dem Wert des Grundstücks entsprach, auf ein Hinterlegungskonto des staatlichen Verwalters einzahlen. Der Vertrag war auf Lebenszeit der Steuerpflichtigen unkündbar und endete mit dem Tod des zuletzt versterbenden Steuerpflichtigen.

Hat der Nießbraucher durch die Nießbrauchsbestellung eine so starke Stellung erlangt, dass sie der eines zivilrechtlichen Eigentümers ähnlich ist, kann angenommen werden, dass er wirtschaftlicher Eigentümer ist (Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 212). Demnach ist der Nießbraucher grundsätzlich dann wirtschaftlicher Eigentümer, wenn er im Innenverhältnis über die Substanz wie ein Eigentümer für eigene Rechnung verfügen darf; der Nießbrauch kann, wenn er mit einem lebenslänglichen Verwaltungsrecht und weitgehenden Vollmachten, wie sie dem rechtlichen Eigentümer üblicherweise zustehen, verbunden ist, steuerlich zum wirtschaftlichen Eigentum werden (BFH, Urteil IV 240/64 vom 12.11.1964, HFR 1965 S.163).

#### **Beispiel:**

Die Eltern haben ihre Weinberge gegen Bestellung eines Nießbrauchs ihren Kindern zu Eigentum übertragen, um die gemeinschaftliche Fortsetzung des Weinbaus nach ihrem Tode sicherzustellen. Alle Verfügungsrechte waren den Eltern

mit Ausnahme des formalen Grundbucheigentums vorbehalten. Gewinne verblieben den Kindern aus den an sie verpachteten Weinbergen nicht, da sie verpflichtet waren, aus den geringen Gewinnen den angemessenen Lebensunterhalt der Eltern zu bestreiten. In diesem Fall hat der RFH (Urteil III A 152/32 vom 18.5.1933, RStBl 1933 S. 661) das wirtschaftliche Eigentum des Nießbrauchers bejaht.

Entsprechend diesen Grundsätzen kann der Nießbraucher auch dann als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden, wenn zwischen ihm und dem zivilrechtlichen Eigentümer verbindlich vereinbart ist, dass das zivilrechtliche Eigentum später auf den Nießbraucher übergehen soll (so im Falle eines Mietvertrags BFH, Urteil IV R 3/70 vom 14.11.1974, BStBl 1975 II S. 281), was z. B. durch Erteilung einer unbeschränkten Vollmacht zum Vertragsabschluss des Nießbrauchers mit sich selbst geschehen kann (FG München, Urteil vom 16.12.1955, EFG 1956 S. 135, rkr.; vgl. hierzu auch Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 212).

- 221 Eine dem Eigentümer ähnliche Rechtsstellung kann der Nießbraucher ferner innehaben, wenn die Dauer des Nießbrauchs so bemessen ist, dass das mit dem Nießbrauch belastete Wirtschaftsgut vor dem Erlöschen des Nießbrauchs technisch oder wirtschaftlich abgenutzt ist und deshalb der Herausgabeanspruch des Eigentümers keinen wirtschaftlichen Wert hat. Dies hat der BFH in mehreren Urteilen (I R 32/73 vom 26.1.1975, BStBl 1975 II S. 443, V R 137/75 vom 26.1.1978, BStBl 1978 II S. 280; III R 4/76 vom 2.6.1978, BStBl 1978 II S. 507; XR 54/01 vom 28.9.2003, BFH/NV 2004 S. 474) für solche Sachverhalte entschieden, in denen der Nutzungsberechtigte obligatorisch zur Ziehung der Nutzungen befugt war. Diese Grundsätze haben u. E. auch Geltung, wenn die Nutzungsrechte dinglicher Art sind, zumal die Rechtsstellung des dinglich Berechtigten wesentlich stärker als die des nur obligatorisch Berechtigten ist. Deshalb kann auch der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer sein, wenn die Laufzeit des Nießbrauchsrechts kürzer ist als die Nutzungsdauer des nießbrauchsbelasteten Wirtschaftsguts.
- 222 Der BFH hatte in zwei Urteilen (VIII R 180/74 vom 8.3.1977, BStBl 1977 II S. 629, und VIII R 18/75 vom 21.6.1977, BStBl 1978 II S. 303) abweichend von der im Urteil IV 240/64 vom 12.11.1964 (HFR 1965 S. 163) getroffenen Entscheidung die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf bestimmte Fälle des Vorbehaltsnießbrauchs bei schenkweiser Übertragung von Grundstücken im Rahmen einer vorwegge-

nommenen Erbfolge ausgedehnt. Danach war Voraussetzung für die Bejahung des wirtschaftlichen Eigentums, dass der Nießbrauch lebenslänglich bestellt wird und der Vorbehaltsnießbraucher den übereigneten Grundbesitz wirtschaftlich unverändert – insbesondere in gleichem Maße, in gleicher Weise, gegen Entzug gleich gesichert und auf die gleiche Dauer wie vorher – nutzt. Der wesentliche Gesichtspunkt dieser Rspr. war der Umstand, dass sich gegenüber dem Zustand vor der Übereignung nichts geändert hat, dass also der alte Zustand aufrechterhalten worden ist und somit der Nießbraucher eine rechtliche und tatsächliche Stellung hat, die der des Eigentums gleicht. Mit den Urteilen VIII R 180/74 (a.a.O.) sowie VIII R 18/75 (a.a.O.) hat der BFH dem Vorbehaltsnießbraucher die Befugnis zur Vornahme der AfA zuerkannt. Heute wird diese Befugnis daraus hergeleitet, dass der Vorbehaltsnießbraucher die Herstellungskosten getragen hat (so schon BFH, Urteil VIII R 35/79 vom 28.7.1981, BStBl 1982 II S. 380, und VIII R 170/78 vom 2.8.1983, BStBl 1983 II S. 735); daraus folgert der BFH (Urteil III R 240/83 vom 23.1.1987, BFH/NV 1987 S. 502; II R 212/84 vom 8.7.1987, BFH/NV 1988 S. 745; IV R 39/98 vom 26.11.1998, BStBl 1999 II S. 263) u. E. zu Recht, dass die Rspr. des BFH zur Bejahung des wirtschaftlichen Eigentums beim Vorbehaltsnießbraucher überholt ist. Der Vorbehaltsnießbraucher ist also nicht allein aufgrund des Vorbehaltsnießbrauchs wirtschaftlicher Eigentümer (ebenso BFH, Urteil II R 81/88 vom 24.7.1991, BStBl 1991 II S. 909, zur Zurechnung bei der Einheitsbewertung, mit weiteren Hinweisen auf die Rspr.; sowie FG Düsseldorf, Urteil vom 30.1.1998, EFG 1998 S. 732, rkr.).

Der Vorbehaltsnießbraucher ist auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer, wenn neben dem Nießbrauch ein schuldrechtliches Veräußerungsverbot vereinbart und dieses durch eine Rückauflassungsvormerkung gesichert wurde (vgl. BFH, Urteil IV R 39/98 vom 26.11.1998, BStBl 1999 II S. 263, in einem Verfahren zur A. d. V.; ebenso BFH, Urteil II R 32/99 vom 7.11.2001, BFH/NV 2002 S. 469). Im Urteil IV R 219/80 vom 28.7.1983 (n. v.) hat der BFH wirtschaftliches Eigentum des Vorbehaltsnießbrauchers in einem Fall angenommen, in dem die Veräußerung des geschenkten Gegenstands der Zustimmung des Nießbrauchers bedurfte und letzterer außerdem die unentgeltliche Rückübertragung für den Fall des Vorversterbens des Beschenkten (Nießbrauchsbestellers) verlangen konnte.

Den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums durch Bestellung eines Zwecknießbrauchs an einem GmbH-Anteil hat das FG Münster (Urteil 7 K 2638/00 E vom 14.1.2003, EFG 2003 S. 690, rkr.) verneint.

- 223 Zur Annahme von wirtschaftlichem Eigentum im Falle des Nießbrauchs an land- und forstwirtschaftlichem Vermögen s. Tz 472 f.

*bb) Rechtsfolgen*

- 224 Kommt man im Einzelfall zu dem Ergebnis, dass der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer ist, müssen die mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstände nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO steuerrechtlich dem Nießbraucher so zugeordnet werden, als stünde ihm auch das bürgerlich-rechtliche Eigentum zu; das mit dem Nießbrauch belastete Wirtschaftsgut ist also in einem solchen Fall nicht seinem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Diese Zuordnungsregelung des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt grundsätzlich für alle Steuerarten; sie hat insbesondere Bedeutung für die Einkommensteuer (z. B. für die Anwendung des § 10e EStG; s. BFH, Urteile X R 61/91 vom 21.5.1992, BStBl 1992 II S. 944; X R 92/98 vom 27.11.1996, BStBl 1998 II S. 97; X R 38/98 vom 28.7.1999, BStBl 2000 II S. 653), für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen (s. Schmidt/Weber-Grellet, § 5 EStG, Rz 156), für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens (z. B. BFH, Urteil II R 81/88 vom 24.7.1991, BStBl 1991 II S. 909) und (früher) auch für die Vermögensteuer.

Nur soweit Einzelsteuergesetze etwas anderes bestimmen, ist die Vorschrift des § 39 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht anzuwenden. So ist das wirtschaftliche Eigentum für die Grunderwerbsteuer nicht maßgebend (von Wallis, NJW 1957 S. 321, 324; BFH, Urteil II 186/65 vom 3.4.1974, BStBl 1974 II S. 643). Im BFH-Urteil II R 87/73 vom 23.10.1974 (BStBl 1975 II S. 152) zum sog. Treuhänderwechsel heißt es: Nach dem GrEStG kommt es nicht darauf an, dass das Grundstück im wirtschaftlichen Machtbereich des Treugebers geblieben ist. Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für den Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird – jedenfalls im Grundsatz – von der Rspr. verneint (BFH, Urteil II R 111/80 vom 10.11.1982, BStBl 1983 II S. 116); der BFH führt im Urteil II R 61/80 vom 22.9.1982 (BStBl 1983 II S. 179) aus, dass § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO „Ausdruck der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und daher naturgemäß auf Steuerarten, welche an bürgerlich-rechtliche Vorgänge anknüpfen, nicht oder zumindest nur nach Sachlage des Einzelfalles anwendbar“ ist.

- 225–230 (*nicht besetzt*)

#### 4. Gestaltungsmissbrauch gemäß § 42 AO

Nach § 42 AO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden; liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Diese Vorschrift hat auch bei der Vereinbarung eines Nießbrauchs Bedeutung.

231

So hat der BFH (Urteil IV R 36/90 vom 18.10.1990, BStBl 1991 II S. 205) in folgendem Fall einen Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO angenommen und einkommensteuerlich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht dem Nießbraucher, sondern dem Eigentümer zugerechnet: Eltern bestellen ihrem 16 Jahre alten Kind unentgeltlich einen bis zum 27. Lebensjahr des Kindes befristeten Nießbrauch an einem Grundstück, welches das Kind anschließend an seine Eltern zurückvermietet; ebenso Nießbrauchserlass vom 24.7.1998 Rz 17 (s. auch Tz 306). Anders im Falle des Vorbehaltsnießbrauchs (s. Tz 307 ff.).

Der BFH verneint im Urteil X R 38/96 vom 3.2.1998 (BStBl 1998 II 232 S. 539) den Gestaltungsmissbrauch im folgenden Fall: Ein Sohn kaufte von seiner Mutter eine Eigentumswohnung, vermietete sie gleichzeitig an seine Mutter und bestellte ihr zur Sicherung des Mietverhältnisses einen Sicherungsnießbrauch; die Einkünfte (hier Verluste aus Vermietung und Verpachtung) waren demzufolge dem Vermieter (also dem Sohn) zuzurechnen. Der BFH begründete seine Entscheidung damit, dass eine solche Gestaltung rechtswirksam sei, die gleichzeitig mit dem Kauf erfolgte Vermietung der Wohnung an den Verkäufer keinen Missbrauch darstelle und die Absicherung des Mietvertrags durch einen Sicherungsnießbrauch außersteuerlichen Zwecken diene.

232

Nach dem Urteil des FG Münster V 7231/85 U vom 9.3.1989 (NWB F. 1 S. 249, EN-Nr. 1221/89, rkr.) liegt ein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn eine Ehefrau ihrem Ehemann einen Nießbrauch an dem ihr gehörenden, Wohnzwecken dienenden Gebäude gegen Entgelt zur Weitervermietung bestellt und sie hierfür – abgesehen von dem Ziel der umsatzsteuerlichen Vorsteuererstattung – wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht geltend machen kann.

Das FG Münster (Urteil vom 24.2.1987, EFG 1987 S. 408, rkr.) hat entschieden: Übertragen Eltern ihren Kindern unter Vorbehalt eines dinglichen Wohnrechts ein Hausgrundstück gegen einen auf unbestimmte Zeit gestundeten und ungesicherten, aber verzinslichen Kaufpreis, dann stellt der gleichzeitige Abschluss eines Mietvertrags, nach dem die von den Eltern zu zah-

233

lende Miete mit den von den Kindern geschuldeten Kaufpreiszinsen verrechnet wird, eine missbräuchliche Gestaltung dar und verlagert deshalb einkommensteuerrechtlich die Abzugsberechtigung für Werbungskosten des Grundstücks nicht von den Eltern auf die Kinder.

Der Abschluss eines Mietvertrags unter Angehörigen ist nicht schon deshalb Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO, weil der Mieter zuvor sein Nießbrauchsrecht an dem Mietobjekt unentgeltlich aufgegeben hat (BFH, Urteile IX R 91/00 vom 17.12.2003, BFH/NV 2004 S. 1272, sowie IX R 60/01, BFH/NV 2004 S. 1276).

Siehe zum Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO bei kurzer Dauer des Nießbrauchs Tz 268 und bei Verwendung der Reinerträge aus einem zwischen Eltern und Kindern vereinbarten Nießbrauch zu Unterhaltungszwecken Tz 263.

234–237 (*nicht besetzt*)

## II. Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs

### 1. Allgemeine Grundsätze der Zurechnung der Einkünfte im Falle des Nießbrauchs

#### a) Grundsätze des § 2 Abs. 1 EStG

- 238 Einkünfte sind einkommensteuerrechtlich nach § 2 Abs. 1 EStG dem zuzurechnen, der sie erzielt. Das ist derjenige, der den Tatbestand i. S. d. § 2 Abs. 1 EStG i. V. m. den §§ 13 bis 24 EStG verwirklicht (z. B. BFH, Urteil VIII R 73/69 vom 13.5.1980, BStBl 1981 II S. 295; s. a. Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 205 und 231 ff.). Den Tatbestand der Einkünfterzielung verwirklicht, wer die Leistungen bewirkt, die zu Einkünften i. S. d. sieben Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG führen (Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Anm. 128 ff.). Soweit es sich um Einkünfte aus Vermögen handelt, erfüllt diese Voraussetzungen grundsätzlich derjenige, der das Vermögen nutzt, also z. B. der Vermieter oder Verpächter eines Grundstücks (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Dies ist i. d. R. der Eigentümer oder Rechtsinhaber im zivilrechtlichen Sinne (so z. B. auch Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 1/81 vom 29.11.1982, BStBl 1983 II S. 272, 274) oder der wirtschaftliche Eigentümer i. S. d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO; es kann aber auch derjenige sein, der fremdes Vermögen nutzt (z. B. der Untervermieter). Siehe auch Tz 299 ff.