

# Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer

Standesinternes Mitteilungsblatt (Teil 1)  
Herausgeber: Rheinische Notarkammer, Burgmauer 53, 5 Köln 1

Nr. 4

MittRhNotK

April 1980

## Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur steuerrechtlichen Zurechnung von Einkünften aus mit einem Nießbrauch belasteten Gegenständen

(Von Notarassessor Dr. Heribert Schmidt-Carré, Stolberg)

### A. Einführung

- I. Das zivilrechtliche Institut des Nießbrauchs, §§ 1030 ff. BGB
- II. Die Übertragung und Zurechnung von Einkunftsquellen im allgemeinen.
- B. Die vom Bundesfinanzhof durch Richterrecht entwickelten Entscheidungskriterien und Fallgruppen zu den ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs.

- I. Grundsätzliche Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs
- II. Die Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen
  - 1. „Kapitalvermögen“ im Sinne des § 20 EStG
  - 2. BFH, Urteil vom 14. 12. 1976 — VIII R 146/73 — BSTBl. 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23
  - 3. Kernpunkte der Kritik zum vorbezeichneten Urteil des BFH vom 14. 12. 1976
  - 4. Ergebnis zu II
  - 5. Die Auffassung der Finanzverwaltung zu II.

- III. Die Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken
  - 1. Grundsätzliches zur Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken
  - 2. Zivilrechtliche Grundvoraussetzungen der steuerlichen Anerkennung einer Nießbrauchsbestellung
  - 3. Die tatsächliche Durchführung des Nießbrauchs
  - 4. Unentgeltliche/entgeltliche Nießbrauchsbestellung
  - 5. Befristung des Nießbrauchs auf mehr als fünf Jahre
  - 6. Die steuerrechtlichen Folgen einer schuldrechtlichen oder dinglichen Modifizierung der §§ 1030 ff. BGB
  - 7. Eigennutzung des auf dem Grundstück befindlichen Wohnhauses (Einfamilienhaus) bzw. einer Wohnung (im Zweif- oder Mehrfamilienhaus)
  - 8. Absetzung für Abnutzung (Afa)
  - 9. Die einkommensteuerliche Behandlung des Entgeltes bei der entgeltlichen Nießbrauchsbestellung
  - 10. Ertragsteuerliche Besonderheiten bei zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken.
  - 11. Überlassung des Nießbrauchs zur Ausübung an Dritte

- IV. Die Bestellung eines Nießbrauchs an sonstigen Gegenständen
  - 1. Der Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft

- 2. Der Nießbrauch an einem Gewerbebetrieb bzw. an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Unternehmensnießbrauch)
- 3. Der Nießbrauch am Anteil an einem Nachlaß
- V. Der durch Verfügung von Todes wegen (Vermächtnis) begründete Nießbrauch

- VI. Die Bedeutung des § 12 Nr. 2 EStG im Rahmen der Rechtssprechung des Bundesfinanzhofs zur Nießbrauchsbestellung

### C. Das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht

#### D. Zusammenfassung

#### A.

##### Einführung

Zunächst ist das zivilrechtliche Institut des Nießbrauchs gemäß den §§ 1030 ff. BGB zu skizzieren. Ferner ist die steuerrechtliche Zurechnung von Einkünften aus mit einem Nießbrauch belasteten Gegenständen in den allgemeinen Zusammenhang der Übertragung und Zurechnung von Einkunftsquellen einzuordnen.

##### I. Das zivilrechtliche Institut des Nießbrauchs, §§ 1030 ff. BGB

Gemäß den §§ 1030 ff. BGB räumt der Eigentümer einer Sache oder der Inhaber eines Rechtes durch Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten eines Dritten diesem das Recht ein, sämtliche Nutzungen des belasteten Gegenstandes im Sinne der §§ 100 ff. BGB selbst zu ziehen. Wie bei jeder Bestellung eines dinglichen Rechtes wird damit ein Teil der umfassenden Herrschaftsmacht — des Eigentums — abgespalten und originäre Herrschaftsmacht in Form der Einkunftsquelle übertragen, ähnlich wie z. B. bei der Bestellung eines Erbbaurechts oder der Bestellung eines Wohnrechts, wenn die Überlassung an Dritte mit dinglicher Wirkung gestattet wird.

Einzelne Nutzungen können bei der Bestellung des Nießbrauchs ausgenommen werden, so daß ein Teil der Einkünfte dem Eigentümer verbleibt, § 1030 Abs. 2 BGB.

Der Nießbrauch kann befristet oder bedingt bestellt werden.

Das Nießbrauchsrecht ist höchstpersönlich, das heißt, es ist gemäß § 1059 BGB nicht übertragbar, kann aber Dritten zur Ausübung überlassen werden. Das Recht erlischt spätestens mit dem Tod des Nießbrauchers gemäß § 1061 BGB.

Der Nießbraucher hat für die Erhaltung der Sache in ihrem wirtschaftlichen Bestand zu sorgen, § 1041 Satz 1 BGB. Ausbesserungen und Erneuerungen obliegen dem Nießbraucher im Rahmen gewöhnlicher Erhaltungsmaßnahmen, § 1041 Satz 2 BGB.

Gegenstand des Nießbrauchs kann eine bewegliche oder unbewegliche Sache gemäß § 1030 Abs. 1 BGB, ein Recht gemäß § 1068 BGB oder eine Sachgesamtheit bzw. ein Vermögen gemäß den §§ 1085 ff. BGB sein. Auch im letzteren Fall wird der Nießbrauch an den einzelnen Gegenständen bestellt.

In der notariellen Praxis ist die Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten des Veräußerers bei Übertragungsverträgen bzw. die Zuwendung des Anspruchs auf Einräumung eines Nießbrauchs an Grundbesitz durch Verfügung von Todes wegen häufig anzutreffen. Daneben spielt aber auch die Bestellung eines Nießbrauchs an einem Unternehmen — als Quoten- bzw. Ertrags-Nießbrauch bzw. als echter Unternehmensnießbrauch<sup>1</sup> — bzw. an Wertpapieren gelegentlich eine Rolle in der notariellen Praxis.

Auf die zivilrechtlich streitige Frage, ob es bei Personengesellschaften ein von der Mitgliedschaft abzuspaltendes, selbstständig mit einem Nießbrauch belastbares Gewinnstammrecht gibt, soll hier nur hingewiesen werden<sup>2</sup>. Der BGH hat die Frage ausdrücklich offen gelassen<sup>3</sup>.

Beim Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft ist daher zu unterscheiden

der auf den Gewinnanteil und das Auseinandersetzungsguthaben beschränkte Nießbrauch, bei dem das Mitgliedschaftsrecht beim Gesellschafter verbleibt<sup>4</sup>.

der Nießbrauch am gesamten Anteil an einer Personengesellschaft, der gemäß den §§ 717, 719 BGB nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter bestellt werden kann und dem Nießbraucher die volle Stellung eines Gesellschafters einräumt mit der Folge z. B. der vollen Haftung des Nießbrauchers für alte und neue Verbindlichkeiten der Gesellschaft; im Innenverhältnis bedarf es gegebenenfalls der schuldrechtlichen Reduzierung der Rechte des Nießbrauchers<sup>5</sup>.

Bei den Kapitalgesellschaften erfolgt

bei der Aktiengesellschaft die Bestellung des Nießbrauchs an der Aktie — als Inhaberpapier durch Einigung und Übergabe oder Übergabesurrogat gemäß den §§ 930 ff. BGB —,

bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung die Bestellung des Nießbrauchs am GmbH-Anteil gemäß § 15 Abs. 3 GmbHG oder am Gewinnstammrecht. Streitig ist in der Literatur, wem das Stimmrecht zusteht<sup>6</sup>.

Inhaltlich überträgt der Eigentümer mit der Bestellung des Nießbrauchs dem Berechtigten das Recht, die Nutzungen der

Sache oder des Rechts gemäß § 100 BGB selbst zu ziehen. Dem Nießbraucher fließen daher originäre Einkünfte zu<sup>7</sup>.

## II. Die Übertragung und Zurechnung von Einkunftsquellen im allgemeinen

1. Die folgenden Darlegungen wären weitgehend gegenstandslos, wenn das Einkommensteuergesetz eine Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern unter Ausdehnung des Splittingtarifs auf das Einkommen der Kinder beinhalten würde<sup>8</sup>.

Dasselbe würde gelten, wenn das Einkommensteuergesetz eine Zusammenveranlagung der ganzen Familie vorsehen oder die individuelle Besteuerung von Eltern und Kindern auf Erwerbseinkünfte beschränken würde, so daß eine Zusammenveranlagung jedenfalls der Vermögensseinkünfte — Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung — von Eltern und Kindern bei gleichzeitigem Splitting der Einkünfte erfolgen würde<sup>9</sup>.

a) Die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern war bis zum Jahre 1964 — zuletzt aufgrund der Vorschrift des § 27 EStG 1958 — auch Gesetz in der Bundesrepublik Deutschland. Diese Zusammenveranlagung erfolgte jedoch zunächst ohne jedes Splitting und später — nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. 1. 1957<sup>10</sup> — nur unter Splitting des Einkommens der Ehegatten, nicht aber des Einkommens der Kinder.

Damit führte die Zusammenveranlagung des Einkommens der Eltern und der Kinder zur Bildung eines gemeinschaftlichen Familieneinkommens, das sodann einheitlich der Einkommensteuer unterworfen wurde und damit in den meisten Fällen — aufgrund der Steuerprogression — zu einer höheren Einkommensteuer führte als bei getrennter Besteuerung des Einkommens der Eltern einerseits und des Einkommens der einzelnen Kinder andererseits. Eine günstige Auswirkung in Form einer Verringerung der Einkommensteuer ergab sich nur in den seltenen Fällen, in denen die Eltern ein niedriges Einkommen hatten und zugleich ein Kind ein hohes Einkommen hatte, da dann das Kind von dem Splittingtarif der Eltern profitierte. Solche Sachverhalte waren und sind jedoch die Ausnahme.

Zu den damaligen Zeiten dieser gemeinsamen Veranlagung stellte sich mithin die Frage der Verlagerung von Einkünften jedenfalls innerhalb der engsten Familie, das heißt zwischen Ehegatten und Kindern, überhaupt nicht, da ohnehin eine gemeinsame Veranlagung zur Einkommensteuer erfolgte.

Die Zusammenveranlagung von Eltern und Kindern durch § 27 EStG in der Fassung von 1951, 1953, 1955 und 1958 ist dann vom Bundesverfassungsgericht durch Beschuß vom 30. 6. 1964<sup>11</sup> — zum Teil parallel zur vorgenannten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 17. 1. 1957<sup>12</sup> — in erster Linie wegen Verstoßes gegen Art. 6 Abs. 1 GG als verfassungswidrig für nichtig erklärt worden, da in der weitaus meisten Anzahl der

1 Palandt-Bassenge, § 1085 Anm. 4.

2 Bejahend z. B. Palandt-Bassenge, § 1068 Anm. 4b; Siebert, BB 1956, 1126; Soergel-Siebert-Baur, 10. Aufl., § 1068 Rdn. 7; Sudhoff, NJW 1974, 2210;

Verneinend z. B. Baumbach-Duden, HGB, § 121 Anm. 2B; Bunke, DNotZ 1968, 5, 9; Flume, Festschrift für Larenz, 1973, S. 769, 783 ff.; Rohlff NJW 1971, 1337, 1430 ff.; Wiedemann, Die Übertragung und Vererbung von Mitgliedschaftsrechten bei Handelsgesellschaften, 1965, S. 401.

3 BGH, Urteil vom 12. 12. 1974, BB 1975, 296.

4 sehr streitig, vgl. Fußn. 2.

5 Vgl. BGH, DNotZ 1975, 735; Palandt-Bassenge, § 1069 Anm. 3b bb; BFH, BB 1976, 1060 und BStBl 1973 II, 528

6 Nach Hm steht das Stimmrecht allein dem Gesellschafter zu, vgl. Sudhoff, NJW 1974, 2207 mwN.

7 Zum Nießbrauch an Rechten:

RGZ 124, 325, 329; RGZ 80, 311, 316; Palandt-Bassenge, § 1068 Anm. 3; Soergel-Siebert-Baur, § 1068 Rdn. 3; Staudinger-Spreng, Vorbem. 3 zu § 1068 und § 1068 Rdn. 2a;

zum Nießbrauch an Grundstücken:

RGZ 68, 13; OLG Kassel, OLGE 26, 89; Erman-Ronke, § 1030 Anm. 7; Staudinger-Spreng, § 1030 Rdn. 5.

8 So z. B. in Frankreich.

9 So z. B. in Belgien, in den Niederlanden, in Norwegen und der Schweiz.

10 BVerfGE 6, 55.

11 BB 1964, 872 = BStBl 1964 I, 488.

12 BVerfGE 6, 55.

Fälle die gemeinsam veranlagten Familienmitglieder bei gleichem Einkommen mehr Einkommensteuer zu zahlen hatten, als dies bei getrennter Veranlagung der Eltern einerseits und der einzelnen Kinder andererseits der Fall gewesen wäre.

Seit diesem Zeitpunkt hat auch wieder die Übertragung von Einkunftsquellen — jedenfalls zwischen Ehegatten einerseits und Kindern andererseits — an Bedeutung gewonnen.

b) Der Anreiz zur Verlagerung von Einkunftsquellen wird in der Bundesrepublik Deutschland dadurch verstärkt, daß § 12 Ziffer 2 EStG grundsätzlich Leistungen zur Erfüllung gesetzlicher Unterhaltspflichten für steuerlich nicht abzugsfähig erklärt.

2. Die Bestellung eines Nießbrauchs an einem Gegenstand ist nur ein Weg der Verlagerung von Einkunftsquellen. Diese Art der Verlagerung von Einkünften gehört in einen Zusammenhang u. a. mit

der Einräumung von Beteiligungen an Gesellschaften — die weitverbreitete Familien-Personengesellschaft —.

dem Abschluß von Arbeits- bzw. Dienstverträgen zwischen Ehegatten bzw. zwischen Eltern und Kindern,

Darlehensverträgen,

3. Im folgenden wird die Rechtsprechung des BFH zur steuerrechtlichen Zurechnung von Einkünften aus mit einem Nießbrauch belasteten Gegenständen dargestellt. In diese Rechtsprechung werden dann auch die beiden Urteile des BFH vom 13. 5. 1976<sup>13</sup> und vom 14. 12. 1976<sup>14</sup> eingeordnet, in denen der BFH der Übertragung von Einkünften durch Bestellung eines Nießbrauchs die steuerliche Anerkennung versagt hat.

## B.

### Die vom Bundesfinanzhof durch Richterrecht entwickelten Entscheidungskriterien und Fallgruppen zu den ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs

#### 1. Grundsätzliche Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs

1. Durch die Bestellung eines Nießbrauchs erfolgt die Übertragung der originären Einkunftsquelle, nicht etwa nur eine Abtretung von nach wie vor originär dem Eigentümer zustehenden Einkünften<sup>15</sup>. Dementsprechend hat der Inhaber des Nießbrauchs die Nutzungen des Gegenstandes als eigene Einkünfte zu versteuern. Der Eigentümer des mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstandes kann diese Nutzungen nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung seiner Einkünfte abziehen.

2. Der Nießbraucher ist regelmäßig nicht wirtschaftlicher Eigentümer des mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstandes. Wirtschaftlicher Eigentümer bleibt grundsätzlich der zivilrechtliche Eigentümer<sup>16</sup>. Daher hat der Nießbraucher — falls der Nießbrauch zum Betriebsvermögen gehört — den Nießbrauch als solchen und nicht den mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand zu bilanzieren. Absetzungen für Abnutzungen kann der Nießbraucher grundsätzlich nur im Hinblick auf den

Nießbrauch selbst, nicht aber für den mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand vornehmen. Die letzteren Absetzungen für Abnutzungen stehen regelmäßig dem zivilrechtlichen Eigentümer zu.

3. Entgegen der früheren Rechtsprechung des RFH<sup>17</sup> und des BFH<sup>18</sup> gelten die vorgenannten Grundsätze sowohl für den entgeltlich als auch für den unentgeltlich bestellten Nießbrauch, einschließlich der Bestellung eines Nießbrauchs zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen. Insbesondere innerhalb des letztgenannten Personenkreises der untereinander gesetzlich unterhaltsberechtigten und unterhaltsverpflichteten Personen hatten der RFH und der BFH lange Zeit mit Rücksicht auf die Vorschrift des § 12 Ziffer 2 EStG die Bestellung eines Nießbrauchs für steuerrechtlich unbeachtlich erklärt, d. h. so behandelt, als sei der Nießbrauch nicht eingeraumt worden.

## II. Die Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen

### 1. „Kapitalvermögen“ im Sinne des § 20 EStG

Unter den Begriff „Kapitalvermögen“ fällt, was in der Vorschrift des § 20 EStG aufgezählt ist, u. a.

a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen, Bezüge aus Aktien und GmbH-Anteilen,

b) Einkünfte aus einer Beteiligung an einem Handelsgewerbe als typischer stiller Gesellschafter bzw. Einkünfte aus einer typischen Unterbeteiligung an einem Anteil an einer Personengesellschaft oder an einem Geschäftsanteil einer GmbH,

c) Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden,

d) Zinsen aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art, z. B. aus Darlehen, Anteilen, Einlagen und Guthaben bei Kreditanstalten.

### 2. Das BFH-Urteil vom 14. 12. 1976 — VIII R 146/73 — BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23

Der Kläger hatte im Jahre 1968 verschiedenen Banken, bei denen er Depotkonten unterhielt, mitgeteilt, daß er seiner 19jährigen Tochter einen auf ca. fünf Jahre befristeten und seinem 14jährigen Sohn einen auf ca. zehn Jahre befristeten Nießbrauch an den im einzelnen genannten Wertpapieren (Pfandbriefen, Anleihen, Obligationen, Aktien, Investmentanteilen) bestelle. Der Kläger hatte die Banken angewiesen, jeweils gemeinschaftliche Depots für ihn und das jeweilige Kind einzurichten und die Zinsen und Erträge den Sparkonten der Kinder gutzuschreiben. Dennoch rechnete das Finanzamt diese Erträge aus den Wertpapieren steuerrechtlich dem Kläger zu.

a) Dies billigte der BFH<sup>19</sup> mit den folgenden Gründen:

Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt nur derjenige, der selbst Kapitalvermögen gegen Entgelt zur Nutzung überlässt. Dies sei im vorliegenden Fall nur der Inhaber der in den Wertpapieren verbrieften Rechte. Der Nießbraucher realisiere

13 BStBl 1976 II, 592.

14 BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23.

15 Ständige Rechtsprechung des BFH: BFH, Urteil vom 26. 3. 1974, BStBl 1975 II, 6; Urteil vom 13. 3. 1974, BStBl 1974 II, 423; Urteil vom 15. 9. 1971, BStBl 1971 II, 174; Urteil vom 12. 9. 1969, BStBl 1969 II, 727; Urteil vom 24. 11. 1967, BStBl 1968 II, 260; Urteil vom 7. 8. 1964, BStBl 1964 III, 578, zu dem in dieser Rechtsfrage identischen Meinungsstand in der bürgerlich-rechtlichen Rechtsprechung und Literatur vgl. oben Fußn. 7; im Widerspruch zu der vorgenannten ständigen Rechtsprechung des BFH und zur bürgerlich-rechtlichen Rechtsprechung und Literatur stehen die Urteile des BFH vom 13. 5.

1976, BStBl 1976 II, 592 MittRhNotK 1976, 475, und vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23.

16 BFH, Urteil vom 21. 2. 1967, BStBl 1967 III, 311; Söffing, FR 1975, 415 f.; vgl. auch unten B III 8 bzw. Fußn. 71 ff.

17 RFH, Urteil vom 31. 7. 1941, RStBl 1941, 861; Urteil vom 14. 4. 1943, RStBl 1943, 516.

18 BFH, Urteil vom 7. 6. 1964, BStBl 1964 III, 576; Urteil vom 30. 8. 1963, BStBl 1963 III, 59; Urteil vom 22. 9. 1959, BStBl 1960 III, 37; Urteil vom 8. 2. 1957, BStBl 1957 III, 207; Urteil vom 2. 3. 1951, BStBl 1951 III, 87.

19 Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23.

nur den Ertragnisananspruch, ohne in die Rolle des Überlassers von Kapitalvermögen selbst einzutreten. Der gemeinschaftliche Mitbesitz des Nießbrauches, seine gesellschaftsrechtlichen Befugnisse<sup>20</sup> machten den Nießbraucher nicht zum Inhaber des belasteten Rechts, mithin nicht zum Überlasser von Kapitalvermögen. Der Nießbraucher realisiere nur Ertragnisananspruch.

b) Der BFH — der VIII. Senat — gab ausdrücklich die eigene und die frühere Rechtsprechung des VI. Senates auf, wonach

der Nießbraucher von Aktien<sup>21</sup>

der Nießbraucher von verzinslichen Darlehnsvorderungen<sup>22</sup> und

der Nießbraucher einer Grundschuld<sup>23</sup>

originäre eigene Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielten.

c) Ausdrücklich ließ der BFH offen, ob seine vorstehende neue Rechtsprechung auch dann gelten soll, wenn jemand Gegenstände im Sinne des § 20 EStG unentgeltlich überträgt und sich selbst den Nießbrauch vorbehält<sup>24</sup>.

d) Der BFH nahm ausdrücklich aus seiner neuen Rechtsprechung den gesamten Bereich der Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken unter Hinweis auf die Vorschriften der §§ 577, 571 BGB aus<sup>25</sup>.

e) Der BFH deutete ferner an, daß derjenige Nießbraucher eigene Einkünfte aus Kapitalvermögen habe, der

wirtschaftlicher Inhaber des Kapitalvermögens sei; wirtschaftlicher Inhaber sei derjenige, der nicht nur — wie im entschiedenen Fall — befristet, sondern auf Dauer den Inhaber des Kapitalvermögens von seiner Rechtstellung ausschließe;

als Nießbraucher Ertragnisanansprüche gegen Entgelt stunde und damit selbst Kapital zur Nutzung gegen Entgelt überlassen<sup>26</sup>.

f) Im Kern begründete der BFH die Nichtanerkennung der unentgeltlichen befristeten Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen in seinem Urteil vom 14. 12. 1976 damit, die Bestellung des Nießbrauchs führe lediglich zu einer Veräußerung der künftigen Ertragnisanansprüche des Inhabers des Kapitalvermögens an den Nießbraucher, mithin nicht zu originären, sondern nur zu abgeleiteten Einkünften des Nießbrauchers<sup>27</sup>. Zumindest komme die Bestellung eines Nießbrauchs der Vorausabtretung künftiger Ertragnisanansprüche so nahe, daß die Bestellung des Nießbrauchs wie eine Vorausabtretung zu werten sei. Ausschlaggebend sei dabei die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, die bei der schenkweisen Bestellung eines Nießbrauchs nicht stärker gemindert werde als bei der schenkweisen Vorausabtretung künftiger Forderungen. Demnach verbleibe bei der Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen die Ein-

kunftsquelle beim Besteller des Nießbrauchs ebenso wie bei der Abtretung künftiger Ansprüche<sup>28</sup>.

3. Kernpunkte der Kritik zum Urteil des BFH vom 14. 12. 1976

a) Der BFH zitiert die zivilrechtliche Literatur weitgehend falsch. Soergel-Siebert, Ermann und Staudinger, die der BFH dafür in Anspruch nimmt, der Besteller des Nießbrauches veräußere künftige Ertragnisanansprüche an den Nießbraucher, vertreten in Wahrheit übereinstimmend die originäre Entstehung der Ansprüche in der Person des Nießbrauchers<sup>29</sup>.

b) Nach eigener ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>30</sup> gebieten die Grundsätze der Einheit der Rechtsordnung, der Rechtssicherheit und der Rechtsklarheit, die Rechtsformen, deren sich der Steuerpflichtige rechtwirksam und ernsthaft zur Regelung seiner Rechtsverhältnisse bedient, auch im Rahmen der steuerrechtlichen Würdigung von Sachverhalten anzuerkennen. Ausnahmen sollen nur gelten, wenn dies die besonderen Verhältnisse oder die Auslegungsregel wirtschaftlicher Betrachtungsweise gebieten.

c) Nach dem Inhalt der Urteilsgründe müßte die Entscheidung des BFH vom 14. 12. 1976 auch für die entgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs gelten. Dann muß der Besteller des Nießbrauchs jedoch sinnwidrig das Entgelt gemäß § 20 Abs. 2 Ziffer 2 EStG als Einnahmen aus der Veräußerung von Dividenden und sonstigen Ansprüchen und darüber hinaus auch die späteren Nutzungen versteuern, da der BFH die Bestellung des Nießbrauchs steuerrechtlich nicht anerkennt<sup>31</sup>. Diese doppelte Besteuerung des Entgeltes und der Erträge beim Inhaber des Kapitalvermögens und die Nichtbesteuerung der Nutzungen beim Nießbraucher als bloße Einziehung von Forderungen ist sachlich nicht gerechtfertigt.

d) Der Gesetzgeber geht selbst in der Vorschrift des § 20 Abs. 2 EStG 1977 von der Möglichkeit aus, daß Nutzungen aus Kapitalvermögen steuerrechtlich dem Nießbraucher zuzurechnen sind<sup>32</sup>.

e) Der BFH zitiert die eigene frühere Rechtsprechung und die steuerrechtliche Literatur falsch. Weder enthalten die vom BFH zitierten früheren BFH-Urteile vom 10. 6. 1975<sup>33</sup>, vom 14. 2. 1973<sup>34</sup> und vom 12. 12. 1969<sup>35</sup> Urteilsgründe, die die Entscheidung vom 14. 12. 1976 stützen könnten, noch vertreten die vom BFH zitierten Kommentare von Herrmann-Heuer<sup>36</sup> oder Littmann<sup>37</sup> die Ansicht des BFH, die Erträge des Nießbrauchs seien dem Besteller zuzurechnen.

Ferner behauptet der BFH am Schluß seiner Entscheidung vom 14. 12. 1976<sup>38</sup>, die BFH-Urteile vom 7. 2. 1973<sup>39</sup>, vom 13. 3. 1974<sup>40</sup> und vom 28. 11. 1974<sup>41</sup> stünden seiner Entscheidung nicht entgegen. Das Gegenteil trifft zu. In allen drei Entscheidungen hatte der BFH entschieden, der Nießbraucher beziehe eigene originäre, von ihm selbst zu versteuernde Einkünfte<sup>42</sup>.

f) Dementsprechend ist das Urteil des BFH vom 14. 12. 1976 nicht nur nahezu einheitlich in der Literatur<sup>43</sup>, sondern auch bei den unteren Finanzgerichten auf Ablehnung gestoßen.

20 Die gesellschaftsrechtlichen Befugnisse sind streitig, vgl. Paland-Bassenge, § 1988 Anm. 4a.

21 BFH, Urteil vom 6. 7. 1966, BFHE 86, 674.

22 BFH, Urteil vom 24. 11. 1967, BFHE 91, 39 = BStBl 1968 II, 260.

23 BFH, Urteil vom 1. 2. 1972, BStBl 1972 II, 347.

24 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115, 116, unter Hinweis auf das Urteil vom 1. 2. 1972, BStBl 1972 II, 347.

25 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115, 116 f. = MittRhNotK 1977, 23.

26 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 117 = MittRhNotK 1977, 23 f.

27 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 117 = MittRhNotK 1977, 23 f.

28 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 116 = MittRhNotK 1977, 23 f.

29 Vgl. Fußn. 7.

30 BFH, Urteil vom 5. 10. 1978, BStBl 1978 II, 130.

31 Söffing, FR 1977, 213.

32 Söffing, FR 1977, 217.

33 BStBl 1975 II, 347.

34 BStBl 1973 II, 452.

35 BStBl 1970 II, 212.

36 § 20 Anm. 3 blz. 9.

37 § 20 Anm. 54 u. 54a.

38 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 117.

39 BStBl 1973 II, 493.

40 BStBl 1974 II, 423.

41 BStBl 1975 II, 498 = MittRhNotK 1975, 289.

42 Vgl. Petzold, BB 1977, 1591.

43 Borggräfe, DStR 1978, 627; Offerhaus, Steuerliche Betriebsprüfung 1977, 116; Petzold, BB 1977, 1591; Philipowski, DB 1978, 1145; Söffing, FR 1977, 613; ders. in „Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht“, 2. Auflage, 1978, S. 125 ff.; Vogel, BB 1977, 175; zustimmend dagegen L. Schmidt, FR 1977, 457 (Richter beim BFH).

So lehnten das FG Nürnberg in seinem Urteil vom 4. 5. 1977<sup>44</sup> und das Niedersächsische Finanzgericht in seinem Urteil vom 21. September 1977<sup>45</sup> unter Hinweis auf den Wortlaut des § 20 II EStG die vom BFH in seinem Urteil vom 14. 12. 1976 geäußerte generelle These ab, die Bestellung eines Nießbrauchs führe zur bloßen Vorauszession der Ertragsansprüche und sei damit steuerrechtlich unbeachtlich.

Allerdings erklärte auch das FG Nürnberg in dem zu entscheidenden Fall die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs zugunsten eines Minderjährigen an einem Sparguthaben — bestellt auf die Dauer von vier Jahren und fünf Monaten — für einkommensteuerlich unbeachtlich. Damit bewegte sich das FG Nürnberg in dem Rahmen der früheren ständigen Rechtsprechung des BFH, wonach die Bestellung eines unentgeltlichen, auf die Dauer von weniger als fünf Jahren befristeten Nießbrauchs zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen steuerrechtlich unbeachtlich<sup>46</sup>, die Bestellung eines Nießbrauchs von mehr als fünf Jahren jedoch grundsätzlich steuerrechtlich zu beachten war.

#### 4. Ergebnis zu II

Der BFH hat in seinem Urteil vom 14. 12. 1976 nicht pauschal jede Bestellung eines Nießbrauchs für steuerrechtlich irrelevant erklärt.

a) Der BFH hat den gesamten Bereich einer Bestellung des Nießbrauchs an Grundstücken unter Hinweis auf die Vorschriften der §§ 571, 577 BGB<sup>47</sup> ausgenommen und damit die bis dahin geltende ständige Rechtsprechung bestätigt, wonach es jedenfalls bei der Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken grundsätzlich zu originären, eigenen Einkünften des Nießbrauchers kommt, die dieser selbst, und nicht der Eigentümer des Grundstücks, zu versteuern hat.

b) Der BFH hat ausdrücklich offen gelassen, ob die Bestellung des Nießbrauchs an Gegenständen des Kapitalvermögens steuerrechtlich anzuerkennen ist, wenn das Kapitalvermögen unentgeltlich übertragen wird und der Veräußerer sich den Nießbrauch vorbehält. Legt man die tragenden Entscheidungsgründe des BFH zugrunde — nämlich die Gleichstellung der Bestellung des Nießbrauchs mit der Vorauszession und die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen — so muß ein solcher vorbehaltener Nießbrauch sowohl bei entgeltlicher als auch bei unentgeltlicher Übertragung von Kapitalvermögen steuerrechtliche Anerkennung finden.

aa) Der tragende Gedanke der Ähnlichkeit der Nießbrauchsbestellung mit der Vorauszession paßt nicht. Der Erwerber des Kapitalvermögens konnte nichts an den Nießbraucher vorausstreiten, auch wenn er dies wollte, da der Erwerber den Gegenstand bereits belastet mit dem vorbehalteten Nießbrauch erwirbt.

ab) Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers wird nicht beeinträchtigt. Vielmehr erhält sich der Veräußerer, der sich den Nießbrauch vorbehält, insoweit seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Die steuerrechtliche Erfassung der Nutzungen beim Nießbraucher ist daher auch wirtschaftlich zutreffend.

Nach alledem steht das Urteil des BFH vom 14. 12. 1976 der eigenen ständigen Rechtsprechung für die Fälle der Veräußerung von Kapitalvermögen nicht entgegen, in denen sich der Veräußerer den Nießbrauch vorbehält.

c) Der BFH deutet an, daß die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs an Gegenständen des Kapitalvermögens „allenfalls“ dann steuerrechtlich anzuerkennen sein könnte, wenn der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer des mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstandes ist, das heißt, wenn der Nießbraucher den Eigentümer „auf Dauer“ von einer Einwirkung auf den Gegenstand ausschließen und selbst auf das Kapitalvermögen, insbesondere durch die Möglichkeit der Gestaltung und Beeinflussung der Erträge, einwirken kann.

In dem vom BFH in dem Urteil vom 14. 12. 1976 entschiedenen Fall erfolgte die Bestellung des Nießbrauchs zugunsten beider Kinder jeweils bis zu deren 24. Lebensjahr, aufgrund eines Alterschiedes von 5 Jahren und der zeitgleichen Bestellung bei einem Kind auf die Dauer von 5 Jahren und bei dem anderen Kind für 10 Jahre. Die Bestellung auf die Dauer von ca. 5 Jahren war schon nach der bisherigen ständigen Rechtsprechung<sup>48</sup> zu kurz und daher steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Wirklich neu war damit nur die Erweiterung der steuerlichen Nichtanerkennung auf den Fall einer unentgeltlichen Bestellung des Nießbrauchs auf die Dauer von 10 Jahren. Geht man noch einmal von der BFH-Formulierung der Anerkennung der Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen „auf Dauer“ aus, so hat der BFH damit die Möglichkeit steuerrechtlicher Anerkennung angedeutet, falls der Nießbrauch unbefristet, das heißt kraft Gesetzes gemäß § 1061 BGB auf Lebenszeit des Nießbrauchers bestellt wird. Oftmals muß ferner bleiben, ob der BFH nicht eine auf eine wesentlich längere Zeit als 10 Jahre befristete Nießbrauchsbestellung an Kapitalvermögen ebenfalls steuerlich anerkennen würde.

d) Ferner hat der BFH die steuerrechtliche Anerkennung der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen für zumindest möglich erklärt, wenn der Nießbraucher selbst die Gegenstände des Kapitalvermögens zur Nutzung gegen Entgelt überläßt, z. B. „Ertragsansprüche gegen Entgelt stunden“. Nicht ganz deutlich wird allerdings anhand der Entscheidungsgründe, ob der BFH dem Nießbraucher nur diese dann aufgrund eigener Gestaltung der Rechtsverhältnisse erzielten weiteren Entgelte — z. B. die Zinsen für eine Stundung — oder auch darüber hinaus sämtliche übrigen Nutzungen aus dem Kapitalvermögen als eigene Einkünfte zurechnen würde.

e) Ausdrücklich hat der II. Senat des BFH mit Urteil vom 8. 6. 1977<sup>49</sup> dem Nießbraucher Erträge aus Kapitalvermögen in einem Fall zugerechnet, in dem der Nießbrauch aufgrund eines Vermächtnisses bestellt worden war. Die Anrufung des Großen Senates unterblieb, weil der II. Senat darin eine auf einer Rechtspflicht beruhende und damit entgeltliche Nießbrauchbestellung sah und daher eine Kollision mit den Entscheidungsgründen des Urteils vom 14. 12. 1976, die sich unmittelbar nur auf den Fall einer unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs bezogen, nicht vorlag.

Dennoch ergibt sich ein Widerspruch zwischen beiden Urteilen, da die Entscheidungsgründe im Urteil des VIII. Senates vom 14. 12. 1976 mit der Parallele zur Vorauszession und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit es als naheliegend erscheinen lassen, daß der VIII. Senat des BFH — anders als nunmehr der II. Senat in seinem Urteil vom 8. 6. 1977 — die entgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen steuerrechtlich ebenso wenig wie die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen anerkannt hätte.

44 EFG 1977, 423.

45 EFG 1978, 227.

46 BStBl 1968 II, 260.

47 bestätigt durch BFH, Urteil vom 19. 9. 1978, BStBl 1979 II, 42 zum dinglichen Wohnrecht unter Hinweis auf die Vorschriften der §§ 571, 577 Satz 1 BGB.

48 BFH, Urteil vom 14. 11. 1967, BStBl 1968 II, 260; vgl. auch FG Nürnberg, Urteil vom 4. 5. 1977 EFG 1977, 423 und Abschnitt 123 EStR.

49 BStBl 1979 II, 562.

?) Als alternative Gestaltung ist die — unter Umständen befreite — Übertragung von Kapitalvermögen z. B. von den Eltern auf die Kinder an Stelle der Bestellung eines Nießbrauchs am Kapitalvermögen der Eltern für die Kinder zu erwägen. Ob eine solche Übertragung des Kapitalvermögens steuerrechtlich anerkannt wird, hängt wesentlich von der Ausgestaltung bzw. Einschränkung der Rechtsstellung der Erwerber ab, insbesondere von den Rechten der Erwerber zur Verwaltung des Kapitalvermögens bzw. zur Verfügung über das Kapitalvermögen und davon, ob die Veräußerer jederzeit die Rückübertragung des Kapitalvermögens verlangen können.

Falls den Eltern wesentliche Verwaltungs- und Verfügungsbeauftragungen hinsichtlich des Kapitalvermögens verbleiben und die Eltern jederzeit die Rückübertragung des Kapitalvermögens verlangen können, kann mit einer steuerrechtlichen Anerkennung der Übertragung nicht gerechnet werden.

#### 5. Die Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung läßt in dem Entwurf eines BMF-Schreibens vom 5. 9. 1979 erkennen, daß sie die neue Rechtsprechung des BFH zur Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen weitgehend übernehmen will.

Ergänzend beabsichtigt die Finanzverwaltung, bei der Bestellung eines unentgeltlichen Nießbrauchs an Kapitalvermögen zugunsten eines Dritten anlässlich der unentgeltlichen Übertragung von Kapitalvermögen zwar dem Eigentümer die Erträge zuzurechnen, gleichzeitig jedoch den Abzug der Erträge beim Eigentümer als dauernde Lasten im Sinne des § 10 Abs. 1 Ziffer 1 EStG zu gestatten und beim Nießbraucher als wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Ziffer 1 EStG zu erfassen.

Demnach will die Finanzverwaltung die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen steuerrechtlich grundsätzlich nicht anerkennen, so daß die Einkünfte aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Gegenstand grundsätzlich dem Inhaber des Kapitalvermögens zugerechnet würden und der Zufluß der Nutzungen beim Nießbraucher steuerrechtlich eine unerhebliche Einkommensverwendung wäre.

Ausnahmsweise wird demgegenüber dann der Ertrag des mit dem unentgeltlichen Nießbrauch belasteten Kapitalvermögens dem Nießbraucher selbst zugerechnet, wenn

der Nießbraucher Inhaber des Kapitalvermögens war und sich den Nießbrauch im Rahmen einer unentgeltlichen Übertragung von Kapitalvermögen vorbehalten hat,

der Nießbrauch aufgrund eines Vermächtnisses vom Erben bestellt worden ist,

der Nießbrauch vom Erblasser bestellt worden ist und gegen den Erben fortwirkt,

der Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer des mit dem Nießbrauch belasteten Kapitalvermögens ist und wie ein Eigentümer selbst darüber verfügen und dadurch die Erträge beeinflussen kann.

Die vorstehenden Grundsätze sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung auch im Falle entgeltlicher Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen gelten. Die Finanzverwaltung verallgemeinert damit das Urteil des VIII. Senates vom 14. 12. 1976 und reduziert gleichzeitig das Urteil des II. Senates

des BFH vom 8. 6. 1977 auf den dort entschiedenen Sachverhalt, ohne sich damit auseinanderzusetzen, daß die letztere Entscheidung den Fall einer entgeltlichen Nießbrauchsbestellung und das Urteil vom 14. 12. 1976 den Fall einer unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung zum Gegenstand hatte.

Unter Berufung auf das Urteil des II. Senates vom 8. 6. 1977 läßt sich daher gut vertreten, daß der entgeltlich bestellte Nießbrauch an Kapitalvermögen entgegen der Meinung der Finanzverwaltung grundsätzlich steuerrechtlich anzuerkennen ist.

### III. Die Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken

Wie bereits dargelegt, nimmt der BFH in seinem Urteil vom 14. 12. 1976 ausdrücklich den gesamten Bereich der Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken aus seiner neuen Rechtsprechung aus. Hier gilt demnach uneingeschränkt die im folgenden im einzelnen darzustellende ständige Rechtsprechung des BFH fort. Danach führt die Bestellung des Nießbrauchs an Grundstücken zur Übertragung der Einkunftsquelle<sup>50</sup>. Dies gilt seit dem Urteil des BFH vom 6. 7. 1966<sup>51</sup> auch für die unentgeltliche Nießbrauchsbestellung zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen, nachdem der BFH<sup>52</sup> vorher im Anschluß an den RFH<sup>53</sup> der Nießbrauchsbestellung in diesen Fällen die steuerrechtliche Anerkennung versagt hatte. Der Nießbraucher hat originäre, von ihm zu versteuernde eigene Einkünfte.

#### 1. Grundsätzliches zur Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken

Die Einkünfte des Nießbrauchers aus der Vermietung oder Verpachtung von Grundbesitz sind grundsätzlich steuerrechtlich dem Nießbraucher zuzurechnen, weil er diese Einkünfte erzielt<sup>54</sup>.

Dabei enthält die Vorschrift des § 21 Abs. 1 Ziffer 1 EStG ebensowenig wie die übrigen Bestimmungen der §§ 13 bis 24 EStG eine Regelung, wem Einkünfte zuzurechnen sind. Nach dem Urteil des BFH vom 5. 7. 1978<sup>55</sup> erfolgt die Zurechnung — im Wege der Rechtsfortbildung — bei dem, der die Einkünfte selbst erwirtschaftet, indem er selbst oder durch Hilfspersonen wirtschaftliche Chancen wahrnimmt, Leistungen erbringt oder Leistungen modifizieren oder ganz zurückhalten kann bzw. bei dem, den Erfolg oder Mißerfolg dieses Verhaltens unmittelbar treffen.

#### 2. Zivilrechtliche Grundvoraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung einer Nießbrauchsbestellung

Der Nießbrauch muß zivilrechtlich wirksam bestellt werden. Bei der Beteiligung Minderjähriger sind die Vorschriften der §§ 107, 181, 1629, 1795 BGB zu beachten. Der Nießbrauch ist als dingliches Recht zu bestellen und daher in das Grundbuch einzutragen<sup>56</sup>.

Allerdings hat der BFH in einigen Urteilen eine steuerrechtliche Zurechnung der Einkünfte auch beim nur schuldrechtlich Nutzungsberichtigten vorgenommen, so beispielsweise bei nur schuldrechtlicher, entgeltlicher Überlassung der Nutzungen eines Grundstückes durch eine Gemeinde, wobei der Nutzungsberichtigte den Grundbesitz gegen Entgelt an Dritte

50 BFH, Urteil vom 11. 3. 1976, BStBl 1976 II, 421; Urteil vom 13. 3. 1974, BStBl 1974 II, 423; Urteil vom 7. 2. 1973, BStBl 1973 II, 493; Urteil vom 1. 2. 1972, BStBl 1972 II, 347; Urteil vom 15. 9. 1971, BStBl 1972 II, 174; Urteil vom 26. 3. 1971, BStBl 1971 II, 478; Urteil vom 12. 9. 1969, BStBl 1969 II, 727; Urteil vom 12. 9. 1969, BStBl 1969 II, 706; Urteil vom 8. 8. 1969, BStBl 1969 II, 683; Urteil vom 24. 11. 1967, BStBl 1968 II, 260; Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 650; Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 622; Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 584; Urteil vom 4. 8. 1961, BStBl 1961 III, 562.

51 BStBl 1966 III, 584; vgl. auch unten Fußn. 112.

52 Vgl. oben Fußn. 18.

53 Vgl. oben Fußn. 17.

54 BFH, Urteil vom 19. 9. 1978, BStBl 1979 II, 42 zum dinglichen Wohnrecht bzw. zu den §§ 571, 577 Satz 1 BGB unter Hinweis auf die identische Rechtslage beim Nießbrauch.

55 BStBl 1979 II, 40.

56 BFH, Urteil vom 24. 3. 1978, BStBl 1978 II, 537; Urteil vom 15. 1. 1974, BStBl 1974 II, 351; Urteil vom 20. 11. 1973, BStBl 1974 II, 163.

zur Nutzung überließ<sup>57</sup> und beispielsweise im Falle nur schuldrechtlicher, entgeltlicher Nutzungsüberlassung eines landwirtschaftlichen Betriebes von Eltern an deren Abkömmlinge, da eine ernsthafte und klare Vereinbarung vorlag und diese tatsächlich durchgeführt wurde, das heißt, das Kind den Betrieb allein in Besitz hatte und allein führte<sup>58</sup>.

Im übrigen führt die Bestimmung des § 41 Abs. 1 Ziffer 1 AO 1977 dazu, daß auch zivilrechtlich unwirksame Rechtsgeschäfte steuerrechtlich anzuerkennen sind, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäftes gleichwohl eintreten und bestehen lassen.

### 3. Die tatsächliche Durchführung des Nießbrauchs

Eng mit der vorstehend genannten Voraussetzung der zivilrechtlich wirksamen Nießbrauchsbestellung hängt das weitere Erfordernis der tatsächlichen Durchführung des Nießbrauchs bzw. der Ziehung aller zivilrechtlichen Konsequenzen aus der Nießbrauchsbestellung zusammen.

Nach ständiger, nicht erst neuerer Rechtsprechung des BFH erfolgt die Zurechnung der Einkünfte aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Grundstück beim Eigentümer und nicht beim Nießbraucher, wenn tatsächlich die Verhältnisse vor und nach der Nießbrauchsbestellung in der Weise gleichbleiben, daß die Einflußnahme auf die Nutzungen des Grundbesitzes, insbesondere der Höhe nach, beim Eigentümer verbleiben, dieser ferner alle Aufwendungen weiter trägt und nur die Erträge an den Nießbraucher abführt<sup>59</sup>.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muß der Nießbraucher selbst den Grundbesitz in Besitz nehmen, ihn selbst verwalten und die Nutzungen, d. h. den Miet- oder Pachtzins, selbst einziehen<sup>60</sup>.

Ist der Nießbraucher minderjährig, müssen die gesetzlichen Vertreter nach außen — z. B. durch eine entsprechende Mitteilung an die Mieter — kundtun, daß sie den Grundbesitz nicht mehr für sich als die Eigentümer, sondern für den minderjährigen Nießbraucher verwalten. Alle in Ausübung des Nießbrauchs abzuschließenden Verträge sind im Namen und für Rechnung des Kindes abzuschließen<sup>61</sup>.

Neben dem Grunderfordernis der eigenen Einziehung der Miet- oder Pachtzinsen muß dem Nießbraucher Raum für eigene Verwaltungshandlungen verbleiben, d. h. Raum für Vertragsverhandlungen, die Kündigung von Verträgen usw. Daran fehlt es, wenn der Nießbraucher im Zeitpunkt der Bestellung des Nießbrauchs ausschließlich für die Dauer des Nießbrauchs unkundbare Verträge vorfindet<sup>62</sup>.

Hat der Nießbraucher diese Gestaltungsmöglichkeiten einer selbständigen Nutzungsüberlassung, so ist es steuerlich unerheblich,

ob der Nießbraucher den Vertrag mit dem einzelnen Mieter oder Pächter abschließt,

ob der Nießbraucher nur einen einzigen Mietvertrag mit einem Mieter oder Pächter abschließt und diesem die Unter Vermietung bzw. Unterverpachtung gestattet.

ob der Nießbraucher den Grundbesitz an den Eigentümer vermietet oder verpachtet oder

ob der Nießbraucher den Grundbesitz selbst nutzt<sup>63</sup>.

Soweit der BFH in seinen neueren Entscheidungen den Inhaber einer Einkunftsquelle und damit das Steuersubjekt danach bestimmt, wer die Einkünfte erzielt, indem er sie unter Wahrnehmung wirtschaftlicher Chancen mit dem ihn treffenden wirtschaftlichen Risiko erwirtschaftet<sup>64</sup>, bedeutet dies mithin nur eine Fortschreibung der insoweit bereits vorhandenen ständigen Rechtsprechung des BFH, wonach der Nießbraucher den Grundbesitz selbst in Besitz nehmen und verwalten muß.

### 4. Unentgeltliche/entgeltliche Nießbrauchsbestellung

Ob die Bestellung eines Nießbrauchs an Grundstücken entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist für die steuerrechtliche Zurechnung der Einkünfte aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Grundstück unerheblich. Der BFH rechnet sowohl bei entgeltlicher wie bei unentgeltlicher Nießbrauchsbestellung die Nutzungen des belasteten Grundbesitzes dem Nießbraucher zu<sup>65</sup>.

Der BFH neigt allerdings wohl dazu, in Fällen entgeltlicher Bestellung eines Nießbrauchs oder sonstiger Nutzungsrechte eine nur schuldrechtliche, d. h. nicht dinglich wirkende Vereinbarung der Beteiligten steuerrechtlich eher anzuerkennen als im Falle unentgeltlicher Bestellung<sup>66</sup>.

### 5. Befristung des Nießbrauchs auf mehr als fünf Jahre

Bereits nach früherer ständiger Rechtsprechung des BFH erfolgte die Zurechnung der Erträge des Grundbesitzes nicht beim Nießbraucher, sondern beim Eigentümer, wenn der Nießbrauch nicht auf mehr als fünf Jahre bestellt worden war<sup>67</sup>. Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, daß der BFH diese Rechtsprechung lockern und auch bei kurzfristigeren Nießbrauchsbestellungen die Nutzungen dem Nießbraucher zurechnen würde<sup>68</sup>.

### 6. Die steuerrechtlichen Folgen einer schuldrechtlichen oder dinglichen Modifizierung der §§ 1030 ff. BGB

Grundsätzlich ändert die Modifizierung der §§ 1030 ff. BGB — bzw. der §§ 1093 ff. BGB beim dinglichen Wohnrecht — nichts an der Zurechnung der Nutzungen des Grundstücks beim Nießbraucher. Die zivilrechtliche Verteilung der Lasten bestimmt das Recht zur Geltendmachung der mit dem Grundbesitz verbundenen Kosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben:

Werden einzelne Nutzungen gemäß den §§ 1030 Abs. 2, 1068 Abs. 2 BGB dem Eigentümer mit dinglicher Wirkung vorbehalten, so sind diese einzelnen Nutzungen steuerrechtlich dem Eigentümer zuzurechnen. Im übrigen bleibt es bei der Versteuerung der Nutzungen als Einkommen des Nießbrauchers<sup>69</sup>. Der nur schuldrechtlich wirkende Vorbehalt einzelner Nutzungen beim Eigentümer führt dagegen zur steuerrechtlichen Zurechnung aller Nutzungen beim Nießbraucher.

57 BFH, Urteil vom 26. 8. 1975, BStBl 1976 II, 182.

58 BFH, Urteil vom 5. 2. 1976, BStBl 1976 II, 335.

59 BFH, Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 584.

60 BFH, Urteil vom 11. 3. 1978, BStBl 1976 II, 613; Urteil vom 11. 3. 1978, BStBl 1976 II, 421; vgl. auch Urteil vom 19. 9. 1978, BStBl 1979 II, 42 zum dinglichen Wohnrecht unter Hinweis des BFH auf die parallele Lage beim Nießbrauch und Urteil vom 6. 7. 1978 in BStBl 1979 II, 40 dazu, daß bei der betrieblichen Nutzung fremden Vermögens erzielte Einkünfte grundsätzlich demjenigen zuzurechnen sind, der sie durch seine unternehmerische Tätigkeit erwirtschaftet hat.

61 Vgl. Soffing, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 2 Aufl., 1979, S. 125 ff., 134 f.

62 BFH, Urteil vom 5. 2. 1976, BStBl 1976 II, 421; BFH, Beschuß vom 22. 3. 1977 — VIII S 1/76 — nicht veröffentlicht.

63 BFH, Urteil vom 24. 3. 1976, BStBl 1976 II, 537; Urteil vom 8. 8. 1969, BStBl 1969 II, 683.

64 BFH, Urteil vom 5. 7. 1978, BStBl 1979 II, 40.

65 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115.

66 Vgl. oben Fußn. 57 f. u. Text zu B III 2.

67 BFH, Urteil vom 24. 11. 1967, BStBl 1968 II, 260; vgl. zur Bedeutung von Widerruflichkeit und Befristung auch Richter, FR 1971, 408; L. Schmidt, FR 1977, 74.

68 Vgl. auch FG Nürnberg, Urteil vom 4. 5. 1977, EFG 1977, 423.

69 BFH, Urteil vom 13. 3. 1974, BStBl 1974 II, 423.

Grundsätzlich hat der Nießbraucher gemäß den Vorschriften der §§ 1041, 1045, 1047 BGB vor allem die gewöhnlichen Unterhaltungskosten, die Kosten einer Gebäudeversicherung, die Grundsteuern und die Zinsen aus einer Hypothek oder Grundschat zu tragen. Diese Kosten sind Werbungskosten des Nießbrauchers.

Außergewöhnliche Unterhaltungskosten des Gebäudes und die Gebäude-Afa<sup>70</sup> sind dagegen grundsätzlich Werbungskosten des Grundstückseigentümers.

Wird die Vorschrift des § 1041 BGB abbedungen und trägt der Eigentümer die Kosten der Instandhaltung und die gewöhnlichen Unterhaltungskosten, so bleibt es bei der steuerrechtlichen Zurechnung der Nutzungen beim Nießbraucher<sup>71</sup>. Die Kosten der Instandhaltung und die laufenden Unterhaltungskosten, die der Eigentümer entgegen der Vorschrift des § 1041 BGB anstelle des Nießbrauchers trägt, sind dann Werbungskosten oder Betriebsausgaben des Eigentümers, nicht des Nießbrauchers<sup>72</sup>.

Dies gilt bis hin zur vertraglichen Ausgestaltung als sogenannter „Bruttonießbrauch“, bei dem der Nießbraucher alle Nutzungen zieht und der Eigentümer sämtliche Lasten trägt, allerdings nur unter der Voraussetzung, daß die oben, B III 2, 3 und 5 genannten Grundvoraussetzungen einer steuerrechtlichen Anerkennung des Nießbrauchs vorliegen<sup>73</sup>.

Trägt umgekehrt der Nießbraucher vereinbarungsgemäß nicht nur die Kosten der Instandhaltung und die laufenden Unterhaltungskosten gemäß § 1041 BGB, sondern darüber hinaus auch sonstige objektbezogene Kosten, z. B. außergewöhnliche Ausbesserungen oder Verbesserungen am Gebäude (im Gegensatz zu bloßen Ausbesserungen), so sind diese Kosten Werbungskosten oder Betriebsausgaben beim Nießbraucher<sup>74</sup>, dies allerdings nur insoweit, als es sich um Erhaltungsaufwand und nicht um Herstellungskosten handelt. Die Herstellungskosten werden Bestandteil der Gebäude-Afa.

Zu betonen ist, daß diese Grundsätze nur dann gelten, wenn Eigentümer und Nießbraucher bei der Bestellung des Nießbrauchs entsprechende, die Vorschrift des § 1041 BGB abweichende Vereinbarungen getroffen haben. Liegt eine solche Vereinbarung nicht vor und trägt der Nießbraucher beispielsweise Kosten von Instandsetzungsarbeiten, deren Tragung gemäß § 1041 BGB dem Eigentümer obliegt, so sind diese Kosten dem Nießbraucher nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zuzurechnen, sondern steuerrechtlich unbedeutliche Einkommensverwendung<sup>75</sup>.

Vereinbarungen zwischen Eigentümer und Nießbraucher anlässlich der Bestellung eines Nießbrauchs an Grundbesitz sind steuerrechtlich im übrigen nur insoweit wirksam, als sie objektbezogene Lasten zum Gegenstand haben. Vereinbarungen hinsichtlich der Überwälzung beispielsweise persönlicher Lasten des Eigentümers auf den Nießbraucher, etwa in Form der Verpflichtung des Nießbrauchers zur Zahlung der Einkommensteuer, Körperschaftssteuer oder Vermögensteuer des Eigentümers, können beim Nießbraucher keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben, sondern bestenfalls Sonderausgaben in Form einer dauernden Last gemäß § 10 Abs. 1 Ziffer 1 EStG und beim Eigentümer wiederkehrende Bezüge im Sinne des § 22 Ziffer 1 EStG begründen<sup>76</sup>.

7. Eigennutzung des auf dem Grundstück befindlichen Wohnhauses (Einfamilienhaus) bzw. Eigennutzung einer Wohnung (im Zwe- oder Mehrfamilienhaus)

#### a) Entgeltlich erworber Nießbrauch

Hat der Nießbraucher sein Recht entgeltlich erworben und nutzt der Nießbraucher bei einem Einfamilienhaus das Haus oder bei einem Zwe- oder Mehrfamilienhaus eine Wohnung selbst, so erfolgt bei ihm keine steuerrechtliche Zurechnung des Nutzungswertes gemäß § 21 Abs. 2, 1. Alt. EStG<sup>77</sup>. Ebenso wenig kann der Nießbraucher für die eigengenutzte Wohnung Werbungskosten geltend machen. Das Entgelt hat der Eigentümer als Einkommen zu versteuern<sup>78</sup>.

Der BFH hat damit seine bisherige ständige Rechtsprechung einer Gleichstellung von Eigentum und dinglichem Recht — Nießbrauch oder dinglichem Wohnrecht — im Rahmen von § 21 Abs. 2 EStG aufgegeben, wenn der Nießbrauch entgeltlich bestellt ist.

#### b) Unentgeltlich erworber Nießbrauch

In einem „obiter dictum“ des vorbezeichneten Urteils vom 27. 6. 1978 hat der BFH angedeutet, daß es hingegen bei der bisherigen Rechtsprechung<sup>79</sup> einer Zurechnung des Nutzungswertes der vom Nießbraucher selbst bewohnten Wohnung gemäß § 21 Abs. 2, 2. Alt. EStG bleibt, wenn der Nießbrauch unentgeltlich bestellt ist. Die Vorschrift des § 21 Abs. 2, 2. Alt. EStG wird ausnahmsweise durch die Norm des § 21a EStG verdrängt, wenn der Nießbraucher auch wirtschaftlicher Eigentümer<sup>80</sup> des Grundstückes ist.

Die Gründe dieser Differenzierung danach, ob der Nießbrauch entgeltlich oder unentgeltlich bestellt ist, liegen in folgendem:

Bei einer entgeltlichen Nießbrauchsbestellung ist das an den Eigentümer entrichtete Entgelt von diesem zu versteuern — als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Grundstück zum Privatvermögen gehört, und als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn das Grundstück zum Betriebsvermögen gehört.

Bei einer unentgeltlichen Bestellung des Nießbrauchs entfällt dies naturgemäß. Hier kommt nur die einkommensteuerrechtliche Erfassung des Nutzungswertes der Wohnung beim Nießbraucher bzw. beim Inhaber eines dinglichen Wohnrechtes in Betracht. Ferner erspart derjenige, der sein dingliches Nutzungsrecht unentgeltlich erworben hat, nach Auffassung des BFH Mietaufwendungen in ähnlicher Weise wie der Eigentümer, der die Wohnung im eigenen Haus selbst nutzt. Dieser Gesetzeszweck der Gleichstellung von Eigentümer und Mieter ist nach Auffassung des BFH auch auf den Inhaber eines dinglichen Nutzungsrechtes zu übertragen.

#### c) Abgrenzung von entgeltlichem und unentgeltlichem Erwerb eines Nießbrauchs

Damit ist die Feststellung wesentlich, ob die Bestellung eines Nießbrauchs oder eines dinglichen Wohnrechtes entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist.

Der Wert des Nießbrauchs ist entsprechend dem Bewertungsgesetz im Wege der Kapitalisierung des Nießbrauchs zu bestimmen. Entspricht der Wert der Gegenleistung diesem kapitalisierten Wert, so liegt entgeltliche Bestellung vor. Fehlt es an

70 Vgl. hierzu unten B III 8a.

71 BFH, Urteil vom 24. 3. 1976, BStBl 1976 II, 537; Urteil vom 8. 8. 1969, BStBl 1969 II, Seite 683.

72 BFH, Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 650.

73 Vgl. FG Münster, Urteil vom 27. 4. 1978 — VII 1755/77E —; hierzu Märkle, DB 1979, 1058: keine steuerrechtliche Anerkennung eines „Bruttonießbrauchs“, bei dem der Nießbraucher von der Verwaltung des Grundstückes und von der Einflußnahme auf bestehende langfristige Mietverträge ausgeschlossen ist.

74 BFH, Urteil vom 13. 3. 1974, BStBl 1974 II, 423.

75 BFH, Urteil vom 19. 10. 1976, BStBl 1977 II, 72.

76 BFH, Urteil vom 13. 3. 1974, BStBl 1974 II, 423.

77 BFH, Urteil vom 27. 6. 1978, BStBl 1979 II, 332 = MittRhNotK 1978, 199.

78 Siehe unten zu B III 9.

79 BFH, Urteil vom 26. 3. 1974, BStBl 1974 II, 6; Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 650.

80 Vgl. unten zu B III 8a bb.

einer Gegenleistung oder liegt eine Schenkung unter Auflage vor — z. B. eine Grundstücksübertragung unter gleichzeitiger Nießbrauchsbestellung für den Veräußerer — so liegt ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor. Die Behandlung einer gemischten Schenkung durch den BFH wird man abwarten müssen<sup>61</sup>.

Die Finanzverwaltung will dem Entwurf eines BMF-Schreibens vom 5. 9. 1979 zufolge Entgeltlichkeit annehmen, wenn das Entgelt die Hälfte des Nießbrauchs übersteigt. Der bei einer schenkweisen Grundstücksübertragung vorbehaltene Nießbrauch soll im übrigen jedenfalls unentgeltlich erworben sein.

Dabei ist zu beachten, daß der BFH bei Übertragungsverträgen zwischen Eltern und Kindern für die Feststellung der Entgeltlichkeit besondere Anforderungen stellt. Die Beteiligten müssen unzweideutig zum Ausdruck bringen, daß Leistung und Gegenleistung objektiv und nach ihren Vorstellungen in etwa gleichwertige Gegenleistungen enthalten<sup>62</sup>.

#### 8. Absetzungen für Abnutzung (Afa)

##### a) Afa hinsichtlich des mit dem Nießbrauch belasteten Grundbesitzes

Die Absetzungen für Abnutzung gemäß den §§ 7 ff. EStG — insbesondere entsprechend den §§ 7 Abs. 4, 5, 7b — und gemäß § 82a EStDV kann derjenige Steuerpflichtige geltend machen, dem das Wirtschaftsgut, hier der Grundbesitz, zuzurechnen ist. Gemäß § 39 AO ist dies der wirtschaftliche Eigentümer, der in der Regel mit dem zivilrechtlichen Eigentümer identisch ist.

Die Höhe der Afa richtet sich nach den Anschaffungskosten und der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, §§ 7 ff. EStG. Zu den Anschaffungskosten gehört auch der Wert eines Nießbrauchs, wenn ein Grundstück entgeltlich veräußert wird und die Gegenleistung teilweise dadurch erbracht wird, daß ein Nießbrauch bestellt wird.

aa) Gemäß § 39 Abs. 1 AO ist wirtschaftlicher Eigentümer grundsätzlich der zivilrechtliche Eigentümer, falls der zivilrechtliche Eigentümer nicht gemäß § 39 Abs. 2 AO für die gewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes von einer Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausgeschlossen ist. Regelmäßig hat die Bestellung eines Nießbrauchs diese Wirkung nicht<sup>63</sup>.

bb) Der BFH hat jedoch dann den Nießbraucher als wirtschaftlichen Eigentümer im Sinne des § 39 Abs. 2 AO angesehen und damit ihm die Afa zugerechnet, wenn

die Dauer der Bestellung des Nießbrauchs erwartet ließ, daß mit hoher Wahrscheinlichkeit das Wirtschaftsgut — hier das Wohnhaus — bei Ende des Nießbrauchs völlig abgenutzt, d. h. das Wirtschaftsgut bzw. der Herausgabeanspruch des Eigentümers wirtschaftlich wertlos sein würde<sup>64</sup>.

Grundbesitz in vorweggenommener Erbfolge übertragen wird und der Veräußerer sich auf Lebenszeit den Nießbrauch vorbehält, wobei die tatsächliche Nutzung des Grundbesitzes weiter wie bisher erfolgt und der Veräußerer gegen den Entzug des Grundbesitzes gesichert ist; eine

Absicherung des Veräußerers gegen den Entzug des Grundbesitzes liegt nach Auffassung des BFH beispielsweise vor, wenn ein sogenannter Dispositionsnießbrauch erlaubt wird, in dem der Nießbraucher unwiderruflich zur Vertretung des Grundstückseigentümers in allen Grundstücksangelegenheiten — einschließlich der Belastung und der Veräußerung — bevollmächtigt wird, ferner, wenn der Grundstückseigentümer sich verpflichtet, das Grundstück nicht zu veräußern oder zu belasten und dem Nießbraucher bei Zu widerhandeln ein Rückauflassungsanspruch, gesichert durch eine Vormerkung, zusteht<sup>65</sup>; unschädlich ist dabei die eventuelle Schuldübernahme durch den Erwerber, falls der Veräußerer — nunmehr als Nießbraucher — die Zins- und Tilgungsleistungen weiter selbst erbringt<sup>66</sup>:

zugunsten des Nießbrauchers zugleich mit der Bestellung des Nießbrauchs ein Anspruch auf Übereignung des Grundstückes, gesichert durch eine Auflassungsvormerkung, begründet wird<sup>67</sup>:

anlässlich der Übertragung von Grundbesitz zugunsten des bisherigen Eigentümers ein Nießbrauch unter völligem Ausschluß des neuen Eigentümers von den mit dem Grundstückseigentum verbundenen Nutzungen und Lasten erfolgt, so daß nach den vertraglichen Vereinbarungen alle Nutzungen und Lasten ausschließlich beim bisherigen Eigentümer und jetzigen Nießbraucher verbleiben; die Afa steht auch in diesem Fall nach Auffassung des BFH dem Nießbraucher zu, weil dieser den „Kerngehalt der mit dem Eigentum verbundenen bisherigen Einkunftsgrundlagen“ — nämlich die Rechte zum Besitz und zur Ziehung von Nutzungen und die Tragung aller mit dem Grundstückseigentum verbundenen Belastungen — ausnahmslos zurück behalten hat<sup>68</sup>.

cc) Sind der zivilrechtliche und der wirtschaftliche Eigentümer des Grundstückes identisch, das heißt liegt kein vorstehend zu bb) dargelegten Sachverhalten vergleichbarer Tatbestand vor, so kann steuerrechtlich die Afa dem Nießbraucher nicht dadurch verschafft werden, daß der Eigentümer und der Nießbraucher ausdrücklich vertraglich vereinbaren, der Nießbraucher solle die Afa geltend machen können. Ebensowenig wäre in den oben zu bb) geschilderten Fällen eine Vereinbarung zwischen Eigentümer und Nießbraucher steuerrechtlich zu beachten, wonach die Afa dem Eigentümer und nicht dem Nießbraucher zustehen solle<sup>69</sup>.

Der Grund der steuerrechtlichen Unbeachtlichkeit derartiger Vereinbarungen liegt darin, daß das Steuerrecht als öffentliches Recht nicht der unmittelbaren Disposition der Beteiligten unterliegt. Die Beteiligten vermögen nur mittelbar durch die rechtliche und tatsächliche Gestaltung des Sachverhaltes die steuerrechtlichen Folgen zu beeinflussen.

##### b) Absetzung für Abnutzung des Nießbrauchs

###### aa) Entgeltliche Nießbrauchsbestellung

Ist der Nießbrauch entgeltlich bestellt worden, so ist der Nießbraucher berechtigt, das Entgelt entsprechend den §§ 9 Ziffer 6, 7 EStG gleichmäßig auf die Gesamtdauer des Nießbrauchsrechtes zu verteilen. Dies gilt unabhängig davon, ob

61 Vgl. Urteil des FG Münster, EFG 1979, 72 — nicht rechtskräftig — zu dieser Frage bei der Übertragung eines Grundstückes im Wege vorweggenommener Erbfolge gegen Einräumung eines Altanteils und Abfindungszahlungen an Geschwister.

62 BFH, Urteil vom 24. 8. 1972, BStBl 1973 II, 111.

63 BFH, Urteil vom 9. 11. 1971, BStBl 1972 II, 314; Urteil vom 21. 2. 1967, BStBl 1967 III, 311; vgl. auch Söffing, FR 1975, 361 f.

64 BFH, Urteil vom 14. 11. 1974, BStBl 1975 II, 281; vgl. ähnlich auch zu den Leasingverträgen BFH, Urteil vom 26. 1. 1970, BStBl 1970 II, 264, und zum Mietkauf BFH, Urteil vom 18. 11. 1970, BStBl 1971 II, 133; ferner Söffing, FR 1975, 416.

65 BFH, Urteil vom 21. 6. 1977 — VIII R 18/75, BStBl 1978, 303 = MittRhNotK 1978, 167, und VII R 102/74 — nicht veröffentlicht.

66 BFH, Urteil vom 21. 6. 1977, BStBl 1978 II, 303 = MittRhNotK 1978, 167; Urteil vom 8. 3. 1977, BStBl 1977 II, 629 = MittRhNotK 1978, 166; vgl. auch Urteil vom 11. 12. 1973, BStBl 1974 II, 509.

67 BFH, Urteil vom 14. 11. 1974, BStBl 1975 II, 281.

68 BFH, Urteil vom 11. 12. 1974, BStBl 1974 II, 509; vgl. auch Urteil vom 8. 3. 1977, BStBl 1977 II, 629 = MittRhNotK 1978, 166.

69 BFH, Urteil vom 21. 2. 1967, BStBl 1967 II, 311.

das Nießbrauchsrecht zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen gehört<sup>90</sup>.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann der Nießbraucher anstelle der Absetzungen für Abnutzung des Nießbrauchs auch — soweit das Entgelt für den Nießbrauch in laufenden Zahlungen entrichtet wird — diese laufenden Zahlungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend machen oder neben der Afa für das Nießbrauchsrecht die — im Falle laufender Zahlungen — über die Afa hinausgehenden Zahlungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ansetzen<sup>91</sup>.

Nicht entschieden hat der BFH die Frage, ob der Inhaber eines entgegltlich bestellten Nießbrauchs das Entgelt im Wege der Afa geltend machen kann, wenn er das Haus ausschließlich oder teilweise selbst nutzt und damit gemäß Urteil des BFH vom 27. 6. 1978<sup>92</sup> insoweit keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu versteuern hat. Denkt man das Urteil vom 27. 6. 1978 zu Ende, so kann der Nießbraucher in diesem Fall keine Absetzungen für Abnutzung vornehmen, soweit das Entgelt auf den von ihm selbst genutzten Wohnraum entfällt.

Der BFH stellt den Nießbraucher, der sein Recht entgegltlich erwirbt, dem Mieter gleich, weil das Entgelt einer einmaligen oder laufenden Mietzinszahlung ähnelt, und lehnt daher die Anwendung des § 21 Abs. 2 1. Alt. ab. Der Mieter kann seine Miete jedoch gemäß § 12 Ziffer 1 EStG steuerrechtlich nicht geltend machen. Da der BFH eine Gleichstellung, nicht aber eine Besserstellung des Inhabers eines entgegltlich erworbenen Nießbrauchs mit einem Mieter herbeiführen wollte, ist zu erwarten, daß der BFH dem Abzug der auf den selbstgenutzten Wohnraum entfallenden — bei einem Zwei- oder Mehrfamilienhaus gegebenenfalls anteiligen — Afa auf das Nießbrauchsrecht die Anerkennung versagen würde.

#### bb) Unentgegltliche Nießbrauchsbestellung

Die Grundsätze zu aa) gelten dann bei unentgegltlicher Nießbrauchsbestellung, wenn der Gesetzgeber beim unentgegltlichen Erwerb Anschaffungskosten fingiert. Diese Fiktion ist in § 7 EStDV 1977 für zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter enthalten, die unentgegltlich in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden und bei denen der Betrag als Anschaffungskosten gilt, den ein Erwerber im Falle eines eigentlichen Erwerbes hätte aufwenden müssen.

Gehört der Nießbrauch hingegen zum Privatvermögen, so fingiert die Vorschrift des § 11d EStDV 1977 Anschaffungskosten entsprechend den Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers. Bei der Nießbrauchsbestellung fehlt jedoch ein solcher Rechtsvorgänger hinsichtlich des Nießbrauchs, so daß bei unentgegltlicher Bestellung eines zum Privatvermögen gehörenden Nießbrauchs eine Absetzung für Abnutzungen des Nießbrauchs nach derzeitiger Rechtslage entfällt.

#### 9. Die einkommensteuerliche Behandlung des Entgeltes bei der entgegltlichen Nießbrauchsbestellung

a) Beim Eigentümer führt das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Ziffer 1 EStG, wenn das Grundstück zum Privatvermögen gehört und zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn das Grundstück zum Betriebsvermögen gehört<sup>93</sup>.

Nach Auffassung des BFH sind die Begriffe der „Vermietung und Verpachtung“ in § 21 Abs. 1 Ziffer 1 EStG weit auszulegen. Sie erfassen auch wirtschaftlich vergleichbare Nutzungsüberlassungen wie etwa die Bestellung eines Nießbrauchs.

b) Der Nießbraucher kann nach Auffassung der Finanzverwaltung das Entgelt — soweit es nicht als einmalige Zahlung, sondern in wiederkehrenden laufenden Zahlungen erbracht wird — anstelle der Afa auf das Nießbrauchsrecht oder neben der Afa auf das Nießbrauchsrecht, soweit die laufenden Zahlungen die Afa übersteigen, als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend machen<sup>94</sup>.

Dies dürfte jedoch nicht für den allerdings vom BFH insoweit noch nicht entschiedenen Fall der Eigennutzung des Wohnhauses durch den Nießbraucher für das auf die selbstgenutzten Wohnräume entfallende Entgelt zutreffen<sup>95</sup>.

#### 10. Ertragsteuerliche Besonderheiten bei zu einem Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken

##### a) Entgegltliche Nießbrauchsbestellung

Hier soll zunächst der Fall erörtert werden, daß der Inhaber eines Gewerbebetriebes, der personengleich mit dem Eigentümer eines zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstückes ist, zugunsten eines Dritten an dem Betriebsgrundstück entgegltlich einen Nießbrauch bestellt und den Grundbesitz zugleich für den Gewerbebetrieb mietet oder pachtet, so daß der Grundbesitz weiterhin dem Gewerbebetrieb dient.

Das vom Nießbraucher an den Eigentümer für die Bestellung des Nießbrauchs zu zahlende Entgelt ist beim Eigentümer Betriebseinnahme, d. h. es handelt sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Ziffer 1 EStG. Das Grundstück bleibt grundsätzlich Betriebsvermögen, weil es weiter dem Gewerbebetrieb dient und im Eigentum des Inhabers des Gewerbebetriebs steht. Es liegt keine Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 4 EStG vor.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen allerdings die vom Eigentümer zu tragenden, auf das Grundstück entfallenden Aufwendungen Entnahmen sein, wenn die Nießbrauchsbestellung aus außerbetrieblichen Gründen erfolgt ist. Dagegen soll es sich bei den Aufwendungen um Betriebsausgaben handeln, wenn der Eigentümer die betriebliche Nutzung durch einen für den Nießbraucher unkündbaren Mietvertrag gesichert hat<sup>96</sup>.

Bei Zugrundelegung der Rechtsprechung des BFH<sup>97</sup> wäre im letzteren Fall der Nießbrauch allerdings steuerrechtlich nicht anzuerkennen, da bei Vorliegen eines unkündbaren Mietvertrages dem Nießbraucher jede Einwirkungsmöglichkeit auf die Art und Weise der Wahrnehmung seines Nutzungsrechtes genommen ist. Eventuell als Betriebsausgaben verbuchte Mietzinsen müßten daher als Privatentnahmen behandelt werden. Der Nießbraucher hätte keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Dagegen liegt eine Privatentnahme vor,

wenn infolge der Nießbrauchsbestellung das Grundstück objektiv nicht mehr demselben Gewerbebetrieb dient, weil es z. B. infolge Vermietung an einen anderen Betrieb für das bisherige Unternehmen nicht mehr betrieblich genutzt werden kann oder

90 BFH, Urteil vom 27. 6. 1978, BStBl 1979 II, 38 = MittRnNotK 1978, 199; Urteil vom 17. 3. 1977, BStBl 1977 II, 595.

91 Entwurf eines BMF-Schreibens vom 5. 9. 1979.

92 BFH, Urteil vom 27. 6. 1978, BStBl 1979 II, 332.

93 BFH, Urteil vom 27. 6. 1978, BStBl 1979 II, 332.

94 Vgl. oben zu B III 8b.

95 Vgl. oben zu B III 7a und B III 8b aa.

96 Entwurf eines BMF-Schreibens vom 5. 9. 1979.

97 Vgl. oben B III 3 und Fußn. 82.

wenn das Grundstück nur noch teilweise dem Gewerbebetrieb dient und in Ermangelung einer Pflicht zur Buchführung seitens des Betriebsinhabers nicht gewillkürtes Betriebsvermögen sein kann oder

wenn der Nießbraucher und nicht (mehr) der Betriebsinhaber — der laut Ausgangssachverhalt zivilrechtlicher Eigentümer geblieben ist — wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes ist<sup>98</sup>.

In den vorgenannten Fällen liegt eine Entnahme des Grundstückes zum Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 4 EStG vor mit der Folge, daß der Eigentümer die Differenz zwischen dem Bilanzwert des Grundstückes und dem Teilwert<sup>99</sup> als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Ziffer 1 EStG zu versteuern hat.

#### b) Unentgeltliche Nießbrauchsbestellung

Auch in der unentgeltlichen Bestellung des Nießbrauchs an Grundbesitz liegt keine Privatentnahme gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 4 EStG, wenn der Grundbesitz aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrages zwischen Nießbraucher und Eigentümer weiterhin dem Betrieb dient.

Ist die Bestellung des Nießbrauchs betrieblich veranlaßt, so kann der Eigentümer des nach wie vor betrieblich genutzten Grundstückes die an den Nießbraucher zu zahlenden Mietzinsen und die gegebenenfalls auf ihn entfallenden Lasten des Grundbesitzes als Betriebsausgaben ansetzen.

Ist der Nießbrauch aus außerbetrieblichen Gründen bestellt worden<sup>100</sup>, so fehlt es am Zusammenhang mit dem Gewerbebetrieb, soweit der Eigentümer in Erfüllung der im Rahmen der Nießbrauchsbestellung eingegangenen Pflichten Lasten trägt. Diese können nicht als Betriebsausgaben die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mindern und sind — soweit dennoch eine Verbuchung als Betriebsausgaben erfolgt — als Privatentnahmen zu behandeln.

#### c) Veräußerung unter Nießbrauchsvorbehalt

Veräußert dagegen der Grundstückseigentümer und Betriebsinhaber ein zum Betriebsvermögen gehörendes Grundstück und behält sich der Veräußerer den Nießbrauch vor, so liegt darin grundsätzlich eine Privatentnahme gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 4 EStG, falls nicht der Veräußerer als Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer des Grundbesitzes bleibt und den Grundbesitz weiterhin betrieblich nutzt<sup>101</sup>.

Von diesem Fall der Veräußerung eines einzelnen zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstückes — ohne gleichzeitige Übertragung des gesamten Gewerbebetriebes oder eines Teilbetriebes — ist der Fall der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes unter Nießbrauchsvorbehalt zu unterscheiden<sup>102</sup>.

aa) Bei entgeltlicher Veräußerung hat der Veräußerer gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 4 EStG die Differenz zwischen dem Erlös und dem Bilanzwert des Grundstückes als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Der Wert des kapitalisierten Nießbrauchs gehört beim Erwerber zu den Anschaffungskosten<sup>103</sup> und daher beim Veräußerer zum Veräußerungserlös. Der Nießbrauch ist — soweit das Grundstück beim neuen Eigentümer

zum Betriebsvermögen gehört — zu passivieren und entsprechend der Laufzeit zeitanteilig gewinnerhöhend aufzulösen.

Falls der Nießbrauch selbst zum Betriebsvermögen des Nießbrauchers gehört, ist der Nießbrauch mit dem Kapitalwert zu aktivieren und zeitanteilig abzuschreiben. Die Möglichkeit der zeitanteiligen Abschreibung des Nießbrauchs ist unabhängig davon, ob der Nießbrauch zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört<sup>104</sup>.

bb) Wird der Grundbesitz unentgeltlich übertragen, so liegt ebenfalls grundsätzlich eine Privatentnahme gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 4 EStG vor, wobei das Grundstück mit dem vollen Teilwert, d. h. nicht gemindert um den Wert des Nießbrauchs, anzusetzen ist. Die Differenz zwischen Teilwert und Buchwert ist als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Die Veränderung des Teilwertes an den Veräußerer vorbehaltenen Nießbrauchs unterbleibt, weil anderenfalls der auf den Wert des Nießbrauchs entfallende Teil der eventuellen stillen Reserven endgültig steuerlich unerfaßt bliebe<sup>105</sup>.

Nutzt der Nießbraucher das Grundstück weiter betrieblich, kann der Nießbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 5 EStG zum Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt und bilanziert und eine auf die Nutzungsdauer des Nießbrauchs verteilte AfA vorgenommen werden.

cc) Hingegen liegt weder bei entgeltlicher noch bei unentgeltlicher Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstückes unter Nießbrauchsvorbehalt eine Entnahme gemäß § 6 Abs. 1 Ziffer 4 EStG vor, wenn der den Grundbesitz veräußernde Nießbraucher wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks bleibt und den Grundbesitz weiter betrieblich nutzt<sup>106</sup>. Das Grundstück gehört dann weiter zum Betriebsvermögen. Vom Nießbraucher zu tragende Lasten mindern als Betriebsausgaben die Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

#### 11. Überlassung des Nießbrauchs zur Ausübung an Dritte

Erfolgt eine — entgeltliche oder unentgeltliche — Überlassung der Ausübung des Nießbrauchs an Dritte gemäß § 1059 Satz 2 BGB, so liegt darin — da der Nießbrauch als solcher nicht übertragbar ist. § 1059 Satz 1 BGB — nicht die dingliche Übertragung der Einkunftsquelle, sondern nur die Abtretung der zunächst in der Person des Nießbrauchers entstehenden Nutzungsrechte. Die Abtretung von Forderungen ist steuerrechtlich jedoch Unbeachtlich, so daß die Einkünfte in jedem Fall allein dem Nießbraucher zuzurechnen sind<sup>107</sup>.

### IV. Die Bestellung eines Nießbrauchs an sonstigen Gegenständen

#### 1. Der Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft

##### a) Der Nießbrauch am Gewinnstammrecht des Anteils an einer Personengesellschaft

Der BFH hat mit Urteil vom 13. 5. 1976<sup>108</sup> entschieden, daß der unentgeltlich eingeräumte Nießbrauch am Gewinnstammrecht des Anteils an einer Personengesellschaft — im entschiedenen Fall einer BGB-Gesellschaft — steuerrechtlich unbeachtlich ist, auch wenn sich der Nießbrauch nicht nur auf das Gewinn-

98 Vgl. oben BIII 8a bb.

99 Definition in § 10 Satz 2 BewG.

100 Umsatzsteuerlich Eigenverbrauch gemäß § 1 Ziffer 2a UStG; grundsätzlich steuerfrei gemäß § 4 Ziffer 9a UStG.

101 Vgl. zu letzterem Fall unten cc.

102 Vgl. hierzu unten B IV 2b und B VI.

103 BFH, Urteil vom 21. 2. 1967, BSTBI 1967 III, 311; Urteil vom 4. 8. 1961, BSTBI 1961 III, 562.

104 Vgl. oben BIII 8b.

105 BFH, Urteil vom 28. 2. 1974, BSTBI 1974 II, 481.

106 Vgl. oben B III 8a bb.

107 BFH, Urteil vom 1. 2. 1972, BSTBI 1972 II, 347.

108 BSTBI 1976 II, 592 = MittRhNotK 1976, 475; entgegen BFH, Urteil vom 28. 11. 1974, BSTBI 1975 II, 498; und Urteil vom 7. 2. 1973, BSTBI 1973 II, 492.

bezugsrecht, sondern auch auf das künftige Auseinandersetzungsguthaben erstreckt. Die Einkünfte aus dem Gesellschaftsanteil sind daher dem Gesellschafter selbst weiterhin zuzurechnen. Die Zahlungen des Gesellschafters an den Nießbraucher sind keine Sonderbetriebsausgaben.

Der BFH begründet dies mit dem Hinweis auf die wirtschaftliche Parallele zur unentgeltlichen Vorausabtretung von Forderungen, egal aus welcher Einkunftsart der §§ 13 bis 24 EStG. Nach Rechtsprechung und einhelliger Meinung im Schriftum<sup>109</sup> ist die Vorausabtretung steuerrechtlich unbedeutlich, da sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zedenten unberührt läßt.

Im entschiedenen Fall war der Nießbrauch am Anteil an einer BGB-Gesellschaft — Anwaltssozietät — bestellt worden. Der BFH spricht in dem Urteil vom 13. 5. 1976 jedoch allgemein vom Anteil an einer Personengesellschaft. Es ist daher anzunehmen, daß der BFH beim Nießbrauch am Gewinnstammrecht eines Anteils an einer offenen Handelsgesellschaft oder an einer Kommanditgesellschaft ebenso entscheiden würde.

b) Der Nießbrauch am gesamten Anteil an einer Personengesellschaft

Das vorgenannte Urteil des BFH vom 13. 5. 1976 kann nicht ohne weiteres für den Fall einer Bestellung des Nießbrauchs am gesamten Anteil an einer Personengesellschaft verallgemeinert werden. Jedentfalls bestand für den BFH im entschiedenen Fall kein Anlaß, dazu Stellung zu nehmen.

Ein solcher Fall läge dann vor, wenn der Gesellschaftsvertrag die Übertragung des Gesellschaftsanteils erlaubt und dem Nießbraucher die volle Rechtsstellung eines Gesellschafters einschließlich der Verwaltungsrechte und der Haftung für die alten und neuen Verbindlichkeiten der Gesellschaft eingeräumt wird. Falls eine solche Nießbrauchsbestellung auch ernsthaft tatsächlich durchgeführt würde, entfiel das tragen- de Argument des BFH in Gestalt der Parallele zur Vorausabtretung von Forderungen. Demnach müßte die Zurechnung der Einkünfte aus Gewinnanteilen des Gesellschafters einer Personengesellschaft beim Nießbraucher erfolgen. Dasselbe muß bei einem entsprechenden Quotennießbrauch gelten.

c) Die Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt

Nach der bis zum Urteil des BFH vom 13. 5. 1976<sup>110</sup> entwickelten Rechtsprechung des BFH waren bei der Übertragung von Gegenständen unter Nießbrauchsvorbehalt die Erträge aus dem Gegenstand dem Nießbraucher zuzurechnen<sup>111</sup>. Dieser Fall der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt ist im übrigen vom BFH auch in seinem Urteil vom 14. 12. 1976<sup>112</sup> ausdrücklich offen gelassen worden. Auf diese Darlegungen wird verwiesen<sup>113</sup>. Danach muß es bei der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft unter Nießbrauchsvorbehalt bei der Zurechnung der Einkünfte aus dem Gesellschaftsanteil beim Nießbraucher bleiben.

2. Der Nießbrauch an einem Gewerbebetrieb bzw. an einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Unternehmensnießbrauch)

109 Hermann-Heuer, § 2 Anm. 40j; Littmann, § 2, Anm. 95a; Tipke, StuW 1977, 294, Fußn. 10a mwN zur Rechtsprechung; L. Schmidt, StJb 1975/1976, 163 f.

110 BStBl 1976 II, 592 = MittRnNotK 1976, 475.

111 Vgl. BFH, Urteil vom 15. 6. 1960, BStBl 1960 III, 372.

112 BStBl 1977 II, 115 = MittRnNotK 1977, 23.

113 Vgl. oben B II 4b.

114 Vgl. oben BII 2, 3 und 5.

115 BFH, Urteil vom 5. 2. 1976, BStBl 1976 II, 335.

116 Vgl. Fußn. 121.

a) Allgemeines

Entspricht die Nießbrauchsbestellung den oben<sup>114</sup> genannten Voraussetzungen, d. h. ist die Nießbrauchsbestellung zivilrechtlich wirksam und wird sie tatsächlich und ernsthaft durchgeführt, nimmt der Nießbraucher insbesondere den Gewerbebetrieb in Besitz und führt ihn alleinverantwortlich, so wird die Nießbrauchsbestellung steuerrechtlich anerkannt mit der Folge, daß der Nießbraucher eigene Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Ziffer 1 EStG bzw. aus Land- und Forstwirtschaft gemäß § 13 EStG hat. Dies gilt auch dann, wenn der Nießbrauch unentgeltlich bestellt wird<sup>115</sup>.

Man wird hier im übrigen die vom BFH<sup>116</sup> entwickelten Grundsätze zum Wahlrecht des Verpächters anzuwenden haben<sup>117</sup>, der bei der Verpachtung die ausdrückliche Betriebsaufgabe erklären kann mit der Folge der §§ 16 Abs. 3 Satz 1, 34 EStG, also der Aufdeckung der stillen Reserven des Betriebes.

Unterbleibt die ausdrückliche Erklärung der Aufgabe des Betriebes anlässlich der Bestellung des Nießbrauchs an dem Gewerbebetrieb bzw. an dem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, entfällt die Aufdeckung der stillen Reserven.

Soweit der Eigentümer den Nießbrauch entgeltlich bestellt hat, hat er das vom Nießbraucher zu entrichtende Entgelt — wie vor der Nießbrauchsbestellung den Ertrag des Gewerbebetriebes — als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Ziffer 1 EStG zu versteuern.

Das Wahlrecht, die ausdrückliche Betriebsaufgabe zu erklären, verbleibt dann weiter beim Eigentümer. Dagegen geht das Wahlrecht, die Aufgabe des Betriebes gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG zu erklären, anlässlich der Nießbrauchsbestellung ausnahmsweise dann auf den Nießbraucher über, wenn der Nießbraucher mit der Nießbrauchsbestellung zugleich wirtschaftlicher Eigentümer des Anlagevermögens bzw. des Betriebes wird.

Auch im letzteren Ausnahmefall führt die Nießbrauchsbestellung nicht automatisch, d. h. ohne entsprechende ausdrückliche Erklärung, zur Betriebsaufgabe. Vielmehr geht das Wahlrecht, die ausdrückliche Betriebsaufgabe zu erklären — immer nur bezogen auf den Ausnahmefall, daß der Nießbraucher auch zugleich wirtschaftlicher Eigentümer wird — bei unentgeltlicher Nießbrauchsbestellung gemäß § 7 Abs. 1 EStDV auf den Nießbraucher über.

Bei entgeltlicher Bestellung des Nießbrauchs muß der Nießbrauchsbesteller, falls er ausnahmsweise sein wirtschaftliches Eigentum an den Nießbraucher verliert, die stillen Reserven des Betriebes versteuern, ohne den Freibetrag bzw. den ermäßigten Steuersatz gemäß den §§ 16, 34 EStG in Anspruch nehmen zu können. Dies gilt selbstverständlich nur dann, wenn der Nießbrauchsbesteller die Erklärung der Betriebsaufgabe unterläßt.

b) Betriebsübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt<sup>118</sup>

Ebenso gelten die oben<sup>119</sup> dargelegten Grundsätze bei der Übertragung eines Gewerbebetriebes oder Teilbetriebes oder eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft unter Nießbrauchsvorbehalt, wobei der Nießbraucher den Betrieb an den Eigentümer verpachtet. Für den Eigentümer und Pächter sind die Pachtzinsen Betriebsausgaben<sup>120</sup>. Der Eigentümer kann

117 Der BFH hat — soweit ersichtlich — über die Anwendbarkeit dieser Grundsätze zum Wahlrecht des Verpächters, bei der Verpachtung die Betriebsaufgabe ausdrücklich zu erklären oder die Erklärung der Betriebsaufgabe zu unterlassen, für den Fall der Nießbrauchsbestellung noch nicht entschieden.

118 Zur Bedeutung der Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG in diesem Zusammenhang vgl. unten B VI.

119 Vgl. oben BII 2, 3 und 5 und vorstehend zu B IV 2a.

120 BFH, Urteil vom 24. 3. 1976, BStBl 1976 II, 537; Urteil vom 17. 1. 1975, BStBl 1975 II, 402.

daneben die Alfa und Sonderabschreibungen auf die Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens vornehmen. Dies gilt entsprechend den vorstehend zu a) genannten Grundsätzen allerdings nur dann, wenn der Eigentümer auch tatsächlich alleinverantwortlicher Betriebsinhaber ist.

Ist der Betrieb entgeltlich übertragen und damit auch der Nießbrauch im Zuge der Übertragung entgeltlich bestellt worden, so ist der Nießbrauch vom Nießbraucher zeitanteilig auf die Dauer des Rechtes verteilt abzuschreiben.

Im übrigen ist in diesem Zusammenhang das vom BFH<sup>121</sup> dem Verpächter bei der Verpachtung eines Betriebes im Ganzen eingeräumte Wahlrecht zwischen einer Betriebsaufgabe gemäß den §§ 14, 14a, 16 EStG und der Fortführung des Betriebes zu beachten.

Hat der Veräußerer vor der Übertragung des Betriebes bereits die Betriebsaufgabe erklärt, so ist die Erklärung endgültig. Der Veräußerer, der sich bei der Betriebsübertragung den Nießbrauch vorbehält und den Betrieb bzw. das Anlagevermögen an den Erwerber vermietet bzw. verpachtet, hat in diesem Fall der Betriebsaufgabe die stillen Reserven des Unternehmens aufzudecken und die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den Buchwerten zum ermäßigten Steuersatz gemäß den §§ 16, 34 EStG zu versteuern.

Die dem Veräußerer im Anschluß an die Betriebsaufgabe mit Rücksicht auf den Nießbrauch vom Erwerber zufließenden Miet- oder Pachtzinsen sind sodann Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Ziffer 1 EStG. Darüber hinaus kann der Nießbraucher die AfA auf das Nießbrauchsrecht als Werbungskosten geltend machen<sup>122</sup>.

#### aa) Unentgeltliche Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Unternehmensnießbrauchs

Hat der Betriebsinhaber vor der Übertragung des Unternehmens die Betriebsaufgabe nicht erklärt, so führt auch die unentgeltliche Betriebsübertragung nicht automatisch zur Betriebsaufgabe und damit zu den vorgenannten Folgen der Aufdeckung der stillen Reserven. Vielmehr geht das Wahlrecht, die Betriebsaufgabe zu erklären, auf den Erwerber über<sup>123</sup>, der sodann gemäß § 7 Abs. 1 EStDV die Buchwerte fortführt, falls der Veräußerer die Betriebsaufgabe nicht ausdrücklich anlässlich der Veräußerung erklärt.

Unterläßt der Veräußerer die Erklärung der Betriebsaufgabe vor oder bei der Übertragung des Betriebes, so sind die aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs und der in Ausübung des Nießbrauchs sich anschließenden Vermietung oder Verpachtung des Betriebes zufließenden Miet- oder Pachtzinsen weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Ziffer 1 EStG. Der Nießbraucher wird mit den Miet- oder Pachtzinsen jedoch nicht zur Gewerbesteuer veranlagt. Die Vorschriften der §§ 14, 14a, 16 und 34 EStG greifen nicht ein.

#### bb) Entgeltliche Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Unternehmensnießbrauchs

Grundsätzlich gilt hier dasselbe wie bei der unentgeltlichen Betriebsübertragung. Abweichend führt bei der entgeltlichen Betriebsübertragung die Nichterklärung der Betriebsaufgabe durch den Veräußerer und damit der Übergang des Wahlrechtes auf den Erwerber dazu, daß der Veräußerer den Veräuße-

itungsgewinn voll — d. h. unter Aufdeckung der stillen Reserven und ohne den ermäßigten Steuersatz bzw. den Freibetrag gemäß den §§ 16, 34 EStG — zu versteuern hat. Der Erwerber hat die Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren.

#### 3. Der Nießbrauch am Anteil an einem Nachlaß

Dem Urteil des BFH vom 9. 7. 1954<sup>124</sup> zufolge, sind die allgemeinen Grundsätze der Folgen einer Nießbrauchsbestellung auch beim Nießbrauch an einem Erbanteil anwendbar.

Danach bleibt der Erbe wirtschaftlicher Eigentümer bzw. Miteigentümer des Nachlaßvermögens. Er ist mithin zur AfA berechtigt. Der Einheitswert von Grundbesitz ist ihm zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn der Nießbraucher zugleich Testamentsvollstreckter ist.

Die Nutzungen des Erbanteils stehen originär dem Nießbraucher zu und sind von diesem zu versteuern.

#### V. Der durch Verfügung von Todes wegen (Vermächtnis) begründete Nießbrauch

Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs aufgrund einer Verfügung von Todes wegen kann auf die obigen Darlegungen<sup>125</sup> Bezug genommen werden. Der auf einer Verfügung von Todes wegen beruhende Nießbrauch wird vom BFH<sup>126</sup> uneingeschränkt nicht nur an Grundstücken, sondern auch an Gegenständen, insbesondere auch an Kapitalvermögen, steuerrechtlich anerkannt, so daß unter anderem dem Nießbraucher die auf den mit dem Nießbrauch belasteten Erbanteil entfallenden Nutzungen und Lasten zurechnen sind.

#### VI. Die Bedeutung des § 12 Ziffer 2 EStG im Rahmen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Nießbrauchsbestellung

Die Vorschrift des § 12 Ziffer 2 EStG steht den dargestellten ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs grundsätzlich nicht entgegen.

1. Es fehlt an einer Zuwendung gemäß § 12 Ziffer 2 EStG, wenn ein Gegenstand unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen wird. Das Nutzungtrecht ist dann immer beim Nießbraucher verblieben<sup>127</sup>. Die Nutzungen des Nießbrauchs sind entsprechend den oben dargelegten Grundsätzen dem Nießbraucher zuzurechnen.

2. Auch im übrigen wendet der BFH § 12 Ziffer 2 EStG bei der unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung, einschließlich der Bestellung des Nießbrauchs zwischen gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen grundsätzlich nicht an<sup>128</sup>.

Zwar fehlt in den meisten Entscheidungen eine genaue Subsumtion unter die Voraussetzungen des § 12 Ziffer 2 EStG. Es ist jedoch anzunehmen, daß nach Auffassung des BFH generell keine „Zuwendung“ gemäß § 12 Ziffer 2 EStG vorliegt, weil dem Nießbraucher die Nutzungen unmittelbar selbst zustehen<sup>129</sup>. Der BFH knüpft insoweit also nicht unmittelbar an die Bestellung des Nießbrauchs, sondern an den zweiten Schritt der Nutzungsüberlassung an.

121 BFH, Urteil vom 18. 3. 1964, BStBl 1964 III, 303; vgl. auch Urteil vom 13. 11. 1963, BStBl 1964 III, 164.

122 Vgl. oben B II 8b.

123 vgl. Abschnitt 139 IV EStR.

124 BStBl 1954 II, 250.

125 Vgl. oben B II 4e.

126 BFH, Urteil vom 8. 6. 1977, BStBl 1979 II, 582; Urteil vom 26. 2. 1976, BStBl 1976 II, 378.

127 BFH, Urteil vom 8. 8. 1969, BStBl 1969 II, 683.

128 BFH, Urteil vom 11. 3. 1976, BStBl 1976 II, 613; Urteil vom 24. 11. 1967, BStBl 1968 II, 260; Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 584; a. A. die ältere mit dem Urteil des BFH vom 6. 7. 1966 ausdrücklich aufgegebene Rechtsprechung des BFH und des RFH.

129 BFH, Urteil vom 6. 7. 1966, BStBl 1966 III, 584.

8. Demnach greift § 12 Ziffer 2 EStG nach ständiger Rechtsprechung des BFH grundsätzlich nicht auf der Stufe der Bestellung des Nießbrauchs ein.

§ 12 Ziffer 2 EStG kann jedoch die steuerrechtliche Zuordnung auf der zweiten Stufe der Ausübung des Nießbrauchs, d. h. der Ausgestaltung der Rechtsverhältnisse aufgrund der steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennenden Nießbrauchsbestellung beeinflussen. Insbesondere droht dann die Anwendung des § 12 Ziffer 2 EStG, wenn Eltern ihren Kindern Grundbesitz übertragen, sich selbst den Nießbrauch am Grundbesitz vorbehalten und daran anschließend die Eltern den Kindern den Grundbesitz zu einer — aus der Sicht eines fremden Dritten — unangemessen hohen Miete oder Pacht oder zu unangemessenen, ausschließlich am Versorgungsbedürfnis der Eltern orientierten Vertragsbedingungen vermieten oder verpachten.

Zur Verdeutlichung ist in diesem Zusammenhang noch einmal zu betonen, daß § 12 Ziffer 2 EStG nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht die ertragsteuerliche Anerkennung der Bestellung des Nießbrauchs selbst in Frage zu stellen vermag. Anhand von § 12 Ziffer 2 EStG erörtert die Rechtsprechung vielmehr ausschließlich die steuerliche Anerkennung oder Nichtanerkennung des in Ausübung des Nießbrauches abgeschlossenen Miet- oder Pachtvertrages.

Die Tatsache, daß der Miet- oder Pachtvertrag zwischen Eltern und Kindern als einander gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen abgeschlossen wird — z. B. nach der Übertragung eines Betriebes oder von Grundbesitz von den Eltern auf die Kinder unter Nießbrauchsvorbehalt — und ferner der Umstand, daß der Miet- oder Pachtvertrag der Versorgung der Eltern dient, gefährden alleine die steuerliche Anerkennung des Miet- oder Pachtvertrages nicht.

So hat der BFH in seinem Urteil vom 24. 3. 1976<sup>130</sup> — zugrunde lag die Übertragung eines Betriebes nebst Grundbesitz von Eltern auf die Kinder unter Nießbrauchsvorbehalt — entschieden, daß im Rahmen des Pachtvertrages zwischen Eltern und Kindern weder die Vereinbarung der Vertragsdauer auf Lebenszeit beider Elternteile, noch die Koppelung des Pachtzinses an die Besoldung eines Beamten, noch die Abwälzung der betriebsbezogenen Steuern und Abgaben bzw. Reparatur- und Instandhaltungskosten auf die Kinder als die Pächter und neuen Eigentümer des Betriebes die steuerliche Anerkennung des Pachtvertrages unter dem Aspekt des § 12 Ziffer 2 EStG in Frage stellt.

Daß der Miet- oder Pachtvertrag auf die Lebenszeit beider Elternteile abgeschlossen wird, gefährdet laut Urteil des BFH vom 24. 3. 1976 insbesondere dann nicht die ertragsteuerliche Anerkennung des Miet- oder Pachtvertrages, wenn der Miet- oder Pachtvertrag für den Nießbraucher die Möglichkeit vorsieht, den Vertrag z. B. bei unpünktlicher oder unvollständiger Zahlung des Pachtzinses, bei Zahlungsunfähigkeit oder im Falle der Eröffnung des Vergleichsverfahrens oder des Konkursverfahrens gegen die Pächter (das heißt gegen die Kinder und neuen Eigentümer) zu kündigen.

a) Vielmehr müssen besondere, weitere Anhaltspunkte hinzukommen, um aus dem Miet- oder Pachtvertrag zwischen Eltern und Kindern ertragsteuerlich einen Versorgungsvertrag zu machen und damit gemäß § 12 Ziffer 2 EStG die ertragsteuerliche Nichtanerkennung des Miet- oder Pachtvertrages zu begründen.

Derartige besondere Umstände, die dem Miet- oder Pachtvertrag zwischen Eltern und Kindern den Charakter einer Versorgungsabrede geben, liegen laut BFH vor.

wenn der Miet- oder Pachtvertrag der Versorgung der Eltern dient<sup>131</sup> und die Miete bzw. Pacht unangemessen hoch ist; die Angemessenheit der Miete oder Pacht ist durch Gegenüberstellung des Miet- bzw. Pachtgegenstandes einerseits und der Miet- oder Pachtzinsen andererseits, insbesondere unter Berücksichtigung von Abänderungen der §§ 581 ff., 546 BGB, u. a. der Kostentragung für die Instandhaltung, Reparaturen und Steuern zu Lasten des Mieters oder Pächters<sup>132</sup> zu ermitteln.

oder wenn der Miet- bzw. Pachtvertrag in den Kernbedingungen ausschließlich vom Versorgungsbedürfnis der Eltern diktiert ist, beispielsweise der Vertrag durch die Kinder ungewöhnlich lange — im entschiedenen Fall 15 Jahre<sup>133</sup> — oder überhaupt unkündbar ist und der Miet- bzw. Pachtzins beim Tod eines Elternteils herabzusetzen ist.

b) Verdrängt der Versorgungscharakter den Charakter der Nutzungsüberlassung als Miet- oder Pachtvertrag, so sind die Miet- oder Pachtzinsen bei den Eltern nicht mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder Vermietung und Verpachtung, sondern bestens wiederkkehrende Einkünfte gemäß § 22 EStG.

Bei den Kindern sind die Zahlungen weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten, sondern bestenfalls Sonderausgaben gemäß § 10 Ziffer 1 EStG<sup>134</sup>.

Die unterschiedliche Einordnung als Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben wirkt sich bei der Gewerbesteuer aus, da sich der Gewerbeertrag als Berechnungsgröße der Gewerbesteuer durch Betriebsausgaben, nicht aber durch Sonderausgaben vermindert.

## C.

### Das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht

I. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seinem Urteil vom 24. 1. 1962<sup>135</sup> zum Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht dargelegt, „wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts brauche der Steuergesetzgeber nicht durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anzuknüpfen“.

Wo das Steuerrecht jedoch nicht nur von Lebensverhältnissen ausgehe, sondern den Steuergegenstand nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimme, seien Zivil- und Steuerrecht so tiefgreifend verbunden, daß eine steuerrechtliche Abweichung von der zivilrechtlichen Gestaltung nur rechtmäßig sei, wenn die Abweichung „sachlich hinreichend gerechtfertigt“<sup>136</sup>, d. h. von überzeugenden Gründen getragen ist.

Laut BVerfG<sup>137</sup> liegt es „im Interesse der Klarheit und Einheit“, vor allem aber im Interesse „der inneren Autorität der Rechtsordnung“, bei der steuerrechtlichen Beurteilung nicht von der zivilrechtlichen Ordnung abzuweichen, wenn der Steuergegenstand nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimmt ist. Dies gilt insbesondere dann, wenn die vom Steuerrecht benutzte zivilrechtliche Ordnung „gerade an der Stelle durchbrochen wird, die ihre eigentliche rechtliche Bedeutung ausmacht“. Verfassungsrechtlicher Ansatzpunkt ist für das

130 BStBl 1976 II, 537.

131 Die Tatsache, daß der Miet- oder Pachtvertrag der Versorgung der Eltern dient, genügt alleine nicht, vgl. BFH, Urteil vom 24. 3. 1976, BStBl 1976 II, 537; Urteil vom 26. 2. 1976, BStBl 1976 II, 378; Urteil vom 5. 2. 1976, BStBl 1976 II, 335; Urteil vom 17. 1. 1975, BStBl 1975 II, 402 = MittRhNotK 1975, 352; Urteil vom 7. 3. 1974, BStBl 1974 II, 483; Urteil vom 30. 11. 1967, BStBl 1968 II, 265.

132 BFH, Urteil vom 24. 3. 1976, BStBl 1976 II, 537.

133 BFH, Urteil vom 30. 11. 1967, BStBl 1968 II, 265.

134 BFH, Urteil vom 5. 2. 1976, BStBl 1976 II, 335.

135 BVerfGE 13, 290, 338 ff.

136 Das BVerfG verweist in seinem Urteil vom 24. 1. 1962 insoweit auf seine weiteren Entscheidungen BVerfGE 9, 20, 28 und 9, 201, 207, BVerfGE 13, 290, 338 ff.

Bundesverfassungsgericht in diesem Zusammenhang immer die Vorschrift des Art. 3 Abs. 1 GG.

Das BVerfG<sup>138</sup> erklärte im Ergebnis den damaligen § 8 Ziffer 6 GewStG für nichtig, weil er bei der GmbH und bei der AG einen Durchgriff auf Verhältnisse der Gesellschafter — unter Anknüpfung an die Personenbezogenheit einer Kapitalgesellschaft — beinhaltete.

II. Der BFH folgte im Grundsatz in seiner früheren ständigen Rechtsprechung diesem Urteil des BVerfG, indem er das Prinzip des bürgerlichen Rechts vor dem Steuerrecht betonte<sup>139</sup>.

III. Die Rechtsprechung des BFH zu den ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs schränkt diese Grundsätze ein. Die Ermittlung der ertragsteuerlichen Folgen einer Nießbrauchsbestellung führt — ebenso wie in dem vom BVerfG<sup>140</sup> auf dem Hintergrund der gesetzlichen Bestimmungen zur GmbH bzw. zur AG entschiedenen Fall — zur Bestimmung des Steuergegenstandes nach einer Rechtsform des bürgerlichen Rechts. Zwar fragt der BFH dementsprechend grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Nießbrauchsbestellung<sup>141</sup>. Die Bejahung der bürgerlich-rechtlichen Wirksamkeit führt aber zu den weiteren Fragen des BFH nach der tatsächlichen Ausübung des Nießbrauchs und der eventuellen Befristung des Rechtes<sup>142</sup>.

IV. Mit der grundsätzlichen steuerrechtlichen Nichtanerkenntung der bürgerlich-rechtlich wirksamen Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen ordnet der BFH zumindest in diesem Teilbereich das Verhältnis von Zivilrecht und Steuerrecht neu.

Fraglich ist allerdings, ob sich der BFH dessen bewußt war. Die sachlich falschen Hinweise<sup>143</sup> des BFH<sup>144</sup> auf die angebliche zivilrechtliche Lehrmeinung, die Nießbrauchsbestellung sei eine Vorausabtretung von Ansprüchen, lassen den Schluß zu, daß der BFH bei seiner Entscheidung von einer Deckungsgleichheit von Zivilrecht und Steuerrecht ausging.

Objektiv läßt sich jedenfalls eine Durchbrechung der zivilrechtlichen Ordnungsstruktur des Nießbrauchs feststellen, der generell — und nicht nur, wie der BFH<sup>145</sup> annimmt, gemäß den §§ 577, 571 BGB bei Grundbesitz — Kraft Gesetzes zur originären Entstehung von Ansprüchen beim Nießbraucher führt<sup>146</sup>.

V. Das Urteil des BFH vom 14. 12. 1976<sup>147</sup> verstößt gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die vom BFH entwickelte Differenzierung einer grundsätzlichen Anerkennung des Nießbrauchs an Grundstücken einerseits und der grundsätzlichen Nichtanerkenntung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen andererseits ist mangels eines sachlichen Grundes willkürlich<sup>148</sup>. Die vom BFH als sachlicher Grund der Differenzierung genannten Vorschriften der §§ 571, 577 BGB tragen die Unterscheidung wie dargelegt nicht, weil sie in der hier allein entscheidenden Frage der originären Entstehung der Nutzungen beim Nießbraucher keine vom allgemeinen Nießbrauchsrecht abweichenden Regelungen enthalten.

Aus der Sicht des BFH mag die Erkenntnis, daß die §§ 571, 577 BGB nur die das Mietrecht oder Pachtrecht verstärkende Funktion des Besitzes enthalten, nicht aber eine Differenzierung innerhalb des Nießbrauchs tragen, zu dem Schluß führen, daß dann auch der Nießbrauch an Grundstücken grundsätzlich steuerrechtlich unbeachtlich sei.

Damit würde der BFH jedoch das Rechtsinstitut des Nießbrauchs in seinem bürgerlich-rechtlichen Kernbereich durchbrechen. Dafür fehlt es an einem nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 24. 1. 1962<sup>149</sup> erforderlichen überzeugenden Grund. Das dem BFH verbleibende Argument der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist hier nicht tragfähig. Zum einen hat dieses Argument keine eigene gesetzliche Grundlage, sondern bedarf — wenn es denn überhaupt richterliche Entscheidungshilfe sein soll — der gesetzlichen Legitimation z. B. als gesetzlicher Zweck einer die Entscheidung tragenden Norm.

Zum anderen paßt das Argument auch in der Sache nicht, da sich in vielen Fällen der Bestellung eines Nießbrauchs die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mit der bürgerlich-rechtlichen Rechtslage deckt.

VI. Die vorstehenden verfassungsrechtlichen Bedenken gegen das Urteil des BFH vom 14. 12. 1976<sup>150</sup> zur Nichtanerkenntung der ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen lassen sich nicht übertragen auf das Urteil des BFH vom 13. 5. 1976<sup>151</sup>, worin der BFH der Nießbrauchsbestellung am Gewinnstammrecht eines Anteils an einer Personengesellschaft die steuerrechtliche Anerkennung versagte. Schon in der bürgerlich-rechtlichen Literatur ist streitig, ob es ein selbständiges, von dem Anteil an einer Personengesellschaft abzuspaltendes Gewinnstammrecht gibt<sup>152</sup>. Zwar hat der BFH in dem Urteil vom 13. 5. 1976 diese Streitfrage offengelassen. Der BFH könnte sich jedoch — jedenfalls solange der BGH<sup>153</sup> diese Frage nicht entschieden hat — der Auffassung anschließen, ein selbständig mit einem Nießbrauch belastbares Gewinnstammrecht existiere schon bürgerlich-rechtlich nicht. Damit würde der BFH an die zivilrechtliche Rechtslage anknüpfen. Zugleich fände sich damit der sachliche Grund für die ertragsteuerliche Nichtanerkenntung der Bestellung eines Nießbrauchs am Gewinnstammrecht eines Anteils an einer Personengesellschaft einerseits und der grundsätzlichen ertragsteuerlichen Anerkennung der Bestellung eines Nießbrauchs beispielsweise an Grundstücken andererseits.

## D.

### Zusammenfassung

Für die Beratungspraxis wesentlich ist die Feststellung, daß der BFH an seiner ständigen Rechtsprechung der grundsätzlichen Anerkennung der ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs in dem gesamten Bereich der Nießbrauchsbestellung an Grundstücken festhält. Dasselbe gilt für den gesamten Komplex der Übertragung von Gegenständen

138 BVerfGE 13, 290, 338 ff.

139 BFH, Urteil vom 12. 7. 1967, BStBl 1967 III, 781 mwN.

140 BVerfG 13, 290, 338 ff.

141 Vgl. oben BIII 2

142 Vgl. oben BIII 3 und 5.

143 Vgl. oben B II 3a und Fußn. 7.

144 Vgl. die sachlich unrichtige Wiedergabe der Zitate aus der bürgerlich-rechtlichen Literatur im Urteil des BFH vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115, 116 = MittRhNotK 1977, 23.

145 Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23.

146 Vgl. Protokolle III, 418.

147 Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23.

148 Vgl. ähnlich Söffing, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 2. Aufl., 1979, S. 139.

149 BVerfGE 13, 290, 338 ff.

150 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23.

151 BFH, Urteil vom 13. 5. 1976, BStBl 1976 II, 592 = MittRhNotK 1976, 475.

152 Vgl. oben Fußn. 2 und 3.

153 BGH, Urteil vom 12. 12. 1974, BB 1975, 296 = DNotZ 1975, 735 = MittRhNotK 1975, 153.

unter Nießbrauchsvorbehalt, und zwar unabhängig davon, an welcher Art von Gegenständen sich der Veräußerer den Nießbrauch vorbehält. Dasselbe gilt ferner generell, d. h. wiederum unabhängig von der Art des belasteten Gegenstandes, soweit der Nießbrauch aufgrund einer Verfügung von Todes wegen bestellt wird. Dies bedeutet, daß in dem vorgenannten Regelungsbereich die Nutzungen des Nießbrauchs vom Nießbraucher zu versteuern sind, der Nießbraucher die von ihm zu tragenden Lasten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben in Abzug bringen darf, der Nießbraucher darüber hinaus im Falle entgeltlichen Erwerbs des Nießbrauchs Abschreibungen auf das Nießbrauchsrecht vornehmen kann und daß der zivilrechtliche Eigentümer — soweit er, wie regelmäßig, zugleich auch wirtschaftlicher Eigentümer ist — die AfA auf den belasteten Gegenstand und die ihn vertraglich treffenden Lasten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ansetzen kann und daß schließlich der Eigentümer — soweit der Nießbrauch entgeltlich bestellt worden ist — das Entgelt als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus einer sonstigen Einkunftsart zu versteuern hat.

Im Hinblick auf die grundstätzliche ertragsteuerliche Anerkennung der Nießbrauchsbestellung durch den BFH in den vorgenannten Bereichen sind die vom BFH im Rahmen dieser Rechtsprechung entwickelten Einschränkungen zu beachten, wonach der Nießbrauch zivilrechtlich wirksam bestellt, von den Beteiligten tatsächlich — insbesondere durch Inbesitznahme und Verwaltung des Grundbesitzes durch den Nießbraucher — durchgeführt und auf eine Dauer von mehr als fünf Jahren bestellt sein muß.

Hingegen muß bei der Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen oder am Gewinnstammrecht eines Anteils an einer Personengesellschaft außerhalb der vorgenannten Sachverhaltsgestaltungen des vom Veräußerer anlässlich einer Übertragung vorbehaltenen Nießbrauchs und des aufgrund einer Verfügung von Todes wegen bestellten Nießbrauchs mit der ertragsteuerlichen Nichtanerkennung der Nießbrauchsbestellung gerechnet werden.

Allerdings ist das Urteil des VIII. Senates des BFH vom 14. 12. 1976<sup>154</sup> zur ertragsteuerlichen Nichtanerkennung der Nießbrauchsbestellung an Kapitalvermögen in der Anknüpfung an

die frühere ständige Rechtsprechung des BFH und an die zivilrechtliche Literatur dermaßen sachlich falsch und in der Differenzierung zwischen der ertragsteuerlichen Nichtanerkennung einer Nießbrauchsbestellung an Kapitalvermögen einerseits und der ertragsteuerlichen Anerkennung einer Nießbrauchsbestellung an Grundstücken andererseits sachlich so offensichtlich unrichtig und wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG verfassungswidrig, daß bei einer erneuten Entscheidung des BFH zu den ertragsteuerlichen Folgen der Bestellung eines Nießbrauchs an Kapitalvermögen jedenfalls mit berichtigten Urteilsgründen, vielleicht auch mit einem abweichenden Urteilstext gerechnet werden darf.

Dem Urteil des VIII. Senates vom 14. 12. 1976 ist im Übrigen das Urteil des II. Senates vom 8. 6. 1977<sup>155</sup> entgegenzuhalten. In diesem Urteil hat der II. Senat den auf einem Vermächtnis beruhenden Nießbrauch an Kapitalvermögen als einen Fall entgeltlicher Nießbrauchsbestellung anerkannt.

Diese Entscheidung ist vom Sachverhalt und von den Entscheidungsgründen her für den entgeltlichen Nießbrauch an Kapitalvermögen eher verallgemeinerungsfähig als das Urteil des VIII. Senates vom 14. 12. 1976, das unmittelbar einen unentgeltlichen Nießbrauch an Kapitalvermögen betraf.

Dagegen können kaum Hoffnungen darauf bestehen, daß der BFH sein Urteil vom 13. 5. 1976<sup>156</sup> zur ertragsteuerlichen Nichtanerkennung der Bestellung eines Nießbrauchs am Gewinnstammrecht eines Anteils an einer Personengesellschaft revidieren wird, solange im zivilrechtlichen Schrifttum streitig und in der zivilrechtlichen höchstrichterlichen Rechtsprechung offen ist, ob ein solches selbständig mit einem Nießbrauch zu belastendes Gewinnstammrecht bürgerlich-rechtlich überhaupt existiert.

Hingegen kann durchaus mit der steuerrechtlichen Anerkennung der Bestellung eines — nicht nur auf das Gewinnstammrecht und das Auseinandersetzungsguthaben beschränkten — Nießbrauchs am Anteil an einer Personengesellschaft gerechnet werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Nießbraucher auch die Verwaltungsrechte wahrnimmt und ihn — beispielsweise in Form der Haftung bzw. vom Gewinn oder Verlust des Unternehmens abhängiger Erträge — auch Erfolg und Mißerfolg seines Handelns treffen.

154 BFH, Urteil vom 14. 12. 1976, BStBl 1977 II, 115 = MittRhNotK 1977, 23.

155 BFH, Urteil vom 8. 6. 1977, BStBl 1979 II, 562.

156 BFH, Urteil vom 13. 5. 1976, BStBl 1976 II, 592 = MittRhNotK 1976, 475.

## Rechtsprechung

### 1. Allgemeines — Ergänzungen bei einem unvollständig beurkundeten Geschäft

(OLG Celle, Beschuß vom 3. 1. 1980 — 4 Wx 39/79)

#### BGB §§ 141, 313

**Ein unvollständig beurkundeter Grundstückskaufvertrag kann gemäß § 141 BGB bestätigt werden. Für diese Bestätigung ist ausreichend, wenn die Beteiligten unter Bezugnahme auf die in der unvollständigen Urkunde bereits enthaltenen Erklärungen zu erkennen geben, daß sie die ergänzenden Erklärungen im Bewußtsein der Unvollständigkeit der ursprünglichen Einigung vorgenommen haben.**

(Leitsätze nicht amtlich)

#### Zum Sachverhalt:

Die Eigentümerin hat Teillächen eines Grundstücks verkauft und sich verpflichtet, auf den Teillächen ein Reihenhaus gemäß Baubeschreibung zu errichten. Den Verträgen sind Lagepläne und Baubeschreibungen, nicht jedoch Bauzeichnungen beigefügt. Die Vertragschließenden ergänzten die Kaufverträge in notariellen Urkunden wie folgt: „Wegen der neuen Rechtsprechung des BGH ergänzen wir den Vertrag dahin, daß die Bauzeichnung dieser Beurkundung beigeheftet wird und damit Bestandteil des Vertrages auch in der Form der Beurkundung ist.“

#### Aus den Gründen:

Die zunächst nichtigen (vgl. BGH, DNotZ 1979, 476) Verträge sind jedoch als von Anfang an gültig anzusehen, weil sie durch die „Ergänzungen“ bestätigt worden sind (§ 141 Abs. 2 BGB). Wie sich schon aus dem Wortlaut der Ergänzungen ersehen läßt, waren sich die Vertragschließenden nunmehr bewußt, daß zur Wirksamkeit der Kaufverträge die Bauzeichnungen zum Bestand der Urkunden gemacht werden mußten. Es läßt sich also nicht etwa sagen, die Kontrahenten hätten mit den Ergänzungen nur einer Formalie genügen wollen, um an sich wirksame Verträge zu vervollständigen. Als Bestätigungsweise im Sinne von § 141 Abs. 1 BGB war es ausreichend, daß die Vertragschließenden sich der Mängelhaftigkeit der ursprünglichen Kaufverträge bei den Ergänzungen bewußt waren und gerade deshalb mit den späteren Erklärungen den vollen Wirksamkeitstatbestand in allen Punkten hatten herbeiführen wollen (vgl. BGHZ 11, 60).

Aus dem Text der Ergänzungen ist eindeutig zu ersehen, daß sich die Beteiligten angesichts der neueren Rechtsprechung des BGH bewußt waren, daß bei den ursprünglichen Verträgen der Beurkundungsform nicht voll genügt worden war. Um die beabsichtigte rechtsgeschäftliche Wirkung der Bestätigung herbeizuführen, war eine völlige Klarheit über die Folgen des Formmangels ebenso wie erforderlich, wie die Verwendung des Ausdrucks „Bestätigung“ (vgl. § 133 BGB).

### 2. WEG — Abveräußerung des realen Teils eines Grundstücks, das mit Wohnungseigentum belastet ist

(LG Düsseldorf, Beschuß vom 29. 2. 1980 — 28 T 332/79 — mitgeteilt von Notar Dirk Heiderhoff, Leverkusen)

#### WEG § 4

**Zur Möglichkeit der Abveräußerung des realen Teils eines Grundstücks, das mit Wohnungseigentum belastet ist.**

(Leitsatz nicht amtlich)

#### Zum Sachverhalt:

Das Grundbuchamt war der Auffassung, die Veräußerung eines Endhauses mit dazugehörigem Grundstück aus einer Reihe von in Woh-

nungseigentum aufgeteilten Häusern sei auch bei Zustimmung aller Beteiligten nicht möglich, es sei erforderlich, die Aufteilung in Wohnungseigentum zuvor gänzlich aufzuheben. Die Beschwerde hatte Erfolg.

#### Aus den Gründen:

Die Gemeinschaft der Wohnungseigentümer kann gemäß § 4 WEG Sondereigentum aufheben. § 4 WEG gilt nach allgemeiner Meinung auch für den Fall, daß ein Teil des Sondereigentums in Gemeinschaftseigentum überführt wird. Soweit die Aufhebung eines Sondereigentumsrechts insgesamt bewirkt, daß ein einzelner Miteigentumsanteil nicht mehr mit Sondereigentum verbunden ist, hat dies lediglich zur Voraussetzung, daß der entsprechende Miteigentumsanteil ebenfalls durch Übertragung bzw. Anwachsung auf die anderen Miteigentümer aufgehoben wird, da im Rahmen einer Wohnungseigentümergemeinschaft das Bestehen von Wohnungseigentum, d. h. Miteigentumsanteile verbunden mit Sondereigentum, und isolierte Miteigentumsanteile nicht zulässig ist (vgl. Palandt-Degenhart, § 4 WEG Anm. 1a). Unbedenklich ist auch die Veräußerung eines realen Teils eines Grundstücks, das mit Wohnungseigentum belastet ist, sofern sämtliche Berechtigten einverstanden sind. Die Veräußerung vollzieht sich auf demselben, nur umgekehrten Wege wie der Hinzuerwerb eines Grundstücks durch eine Wohnungseigentümergemeinschaft, nämlich durch Abschreibung (anstelle der Vereinigung gemäß § 890 BGB, vgl. Palandt, a. a. O., § 3 Anm. 1b, vor § 1 Anm. 2 Bc cc). Bedenken ergeben sich weder daraus, daß in diesem Fall keine Abgeschlossenheitsbescheinigung gemäß § 7 Abs. 4 WEG vorzulegen ist. Diese ist nur bei Begründung, nicht aber bei Aufhebung von Wohnungseigentum erforderlich. Noch ergeben sich Bedenken daraus, daß möglicherweise durch die Ableitung eines Grundstücksteils Teile des Gemeinschaftseigentums, z. B. konstruktive Bauteile, nicht mehr auf dem Grundstück der Wohnungseigentümergemeinschaft, sondern auf dem abgeteilten Grundstück befindlich sind. Entsprechende Schwierigkeiten würden sich nicht daraus ergeben, daß eine Wohnungseigentümergemeinschaft einen Grundstücksteil veräußert, diese würden sich vielmehr genauso ergeben, wenn es sich bei den Veräußerern nicht um eine Wohnungseigentümergemeinschaft, sondern um eine Bruchteilsgemeinschaft handelte. Eventuelle Zweifelsfragen sind nachbarrechtlich zu lösen (vgl. BGHZ 64, 333). Schließlich ist es für die Lösung des Falles im Gegensatz zu der Auffassung des Amtsgerichts entscheidend, daß es sich nicht um die Veräußerung eines in der Mitte befindlichen Grundstücks handelt. Denn in diesem Fall würde anders als im vorliegenden Fall die Folge sein, daß Wohnungseigentum aus Sondereigentum mit Miteigentum an mehreren Grundstücken bestände, was gemäß § 1 Abs. 4 WEG unzulässig ist. Im vorliegenden Fall jedoch nicht zu besorgen ist, da aus dem Vertrag der Beteiligten und dem bisherigen Aufteilungsplan ersichtlich ist, daß das bestehende Wohnungseigentum sich weiterhin auf einem Grundstück befindet.

### 3. Grundbuchrecht — Vermerk von Rangänderungen auf Grundpfandrechtsbriefen

(OLG Zweibrücken, Beschuß vom 8. 10. 1979 — 3 W 116/79)

#### GBO §§ 41, 57, 62

**Nachträgliche Rangänderungen sind auch bei Grundpfandrechtsbriefen „neuer Art“ auf dem Brief zu vermerken.**

(Leitsatz nicht amtlich)

**Anm. d. Schriftl.:** Der Beschuß ist mit Gründen abgedruckt in Rpflger 1980, 109. Vgl. ebenso wie OLG Zweibrücken: BayObLG, Beschuß vom 29. 5. 1979 — BReg 2 Z 63/78 = MittRhNotK 1979, 193, und LG Köln, Beschuß vom 28. 8. 1979 — 11 T 147/79 = MittRhNotK 1979, 194, mit zustimmender Anmerkung von Grundmann sowie Gaberdieb, Rpflger 1980, 89; a. A.: LG Krefeld, MittRhNotK 1979, 193.

#### 4. Notarrecht — Notarielle Bescheinigung gemäß § 21 BNotO

(OLG Celle, Beschuß vom 22. 11. 1979 — 4 Wx 40/79)

##### BNotO § 21

##### BeurkG §§ 10,41

**Die Erklärung des Notars als Träger eines öffentlichen Amtes bringt im Rahmen einer notariellen Bescheinigung über die aus dem Handelsregister ersichtlichen Vertretungsbefugnisse gegenüber dem Grundbuchamt vollen Beweis für die Richtigkeit der von ihm festgestellten Befugnis.**

(Leitsatz nicht amtlich)

Das Landgericht hat rechtsirrig die Anforderungen überspannt, die an den urkundlichen Nachweis der Löschungsbebilligung der Sicherungshypothek der Firma H. T. zu stellen sind (§§ 19, 29 GBO). Die beglaubigte Bewilligungsurkunde vom 12. 4. 1979 ist als Voraussetzung des Löschungsantrags des Mitgeltentümers E. genügend. Der beglaubigende Notar hat — der ihm gemäß §§ 41, 10 BeurkG obliegenden Verpflichtung genügend — ausdrücklich bescheinigt, aufgrund der Einsicht im Handelsregister des Amtsgerichts H. unter Nr. HRA 195 festgestellt zu haben, daß der bewilligende Herr H. als persönlich haftender Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft berechtigt sei. Grundsätzlich ist jeder Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft allein zur Vertretung berechtigt (§ 125 Abs. 1 HGB). Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, daß mehrere Gesellschafter nur zusammen zur Vertretung ermächtigt sein sollen (Gesamtvertretung), dann muß eine derartige Beschränkung im Handelsregister eingetragen werden (§§ 125 Abs. 2, 4 HGB). Fehlt es an einer solchen Eintragung, dann kann diese Ausnahme von der Einzelvertretung im Rechtsverkehr Dritten nur bei positiver Kenntnis entgegengehalten werden (§ 15 Abs. 1 HGB). Das Gesetz fingiert praktisch unter diesen Umständen das Bestehen der gesetzlichen Einzelvertretung. Wäre aber aus dem Handelsregister ersichtlich, daß die Firma nur von mehreren Gesellschaftern gemeinschaftlich vertreten werden könnte, dann hätte der Notar die Vertretungsbefugnis des Gesellschafters H. nicht bescheinigen dürfen. Der Notar ist als Träger eines öffentlichen Amtes tätig geworden (§ 1 BNotO). Seine Erklärung erbringt den vollen Beweis für die Richtigkeit der von ihm festgestellten Vertretungsbefugnis (vgl. §§ 415, 418 ZPO). Es wäre für den rechtsgeschäftlichen Verkehr der offenen Handelsgesellschaften eine unerträgliche Belastung, wenn für die bestehenden Vertretungsbefugnisse über den Inhalt des Handelsregisters hinaus noch weitere urkundliche Nachweise beschafft werden müßten. Hierbei ist zu bemerken, daß das Nichtbestehen einer zum Handelsregister nicht angemeldeten Vertretungsbeschränkung von einem Dritten, wie hier dem Schuldner und Miteigentümer E. als Antragsteller, in aller Regel gar nicht urkundlich nachweisbar und belegbar ist, und daß selbst bei Vorlage des Gesellschaftsvertrages durch die Gläubigerin nicht ausgeschlossen werden könnte, daß in der Folgezeit unter den Gesellschaftern eine Vertretungseinschränkung vereinbart worden sein könnte.

#### 5. Kostenrecht — Getrennte Beurkundung von Angebot und Annahme bei gebührenermäßigt Kostenschuldner

(LG Mönchengladbach, Beschuß vom 29. 5. 1979 — 5 T 7/79 — mitgeteilt von Notar Dr. Günther Nonnenmühlen, Mönchengladbach)

##### KostO §§ 144 Abs. 3, 37

**Werden das Verkaufsangebot eines persönlich befreiten Wohnungsunternehmens und die Annahmeerklärung des Käufers zum Zwecke der Kostenersparnis getrennt beurkundet, ermäßigt sich die Notargebühr für das Angebot nicht gemäß § 144 Abs. 3 KostO.**

(Leitsatz nicht amtlich)

##### Zum Sachverhalt:

Der Notar beurkundete bei gleichzeitiger Anwesenheit des Geschäftsführers der Kostenschuldnerin zu 1 (eines gemeinnützigen Wohnungsunternehmens) und der Kostenschuldner zu 2 auf deren Verlangen ein an die Kostenschuldnerin zu 2 gerichtetes Angebot zum Abschluß eines Kaufvertrages über ein im M. gelegenes Grundstück. Anschließend beurkundete der Notar die Annahme des Vertragsangebots durch die Kostenschuldner zu 2. In beiden Urkunden erfolgte auch getrennt die Beurkundung der Einigung über die Eigentumsübertragung. Die Kostenschuldnerin zu 1 bewilligte und beantragte in ihrem Vertragsangebot zugleich, daß die Erwerber als Eigentümer zu je ½ Anteil in das Grundbuch eingetragen werden. Darüber hinaus bewilligte und bevollmächtigte sie die Kostenschuldner zu 2 zur Abgabe zur Auflösungserklärung.

In ihrer Annahmeerklärung verpflichteten sich die Kostenschuldner zu 2, der Kostenschuldnerin zu 1 die von dieser für die Beurkundung des Angebots unter Berücksichtigung ihrer persönlichen Kostenbefreiung nach § 144 Abs. 3 KostO zu zahlenden Kosten zu erstatten und alle aus der Annahme eventuell anfallenden Gebühren und Auslagen zu übernehmen.

Der Präsident des LG hat den Notar gem. § 156 Abs. 5 KostO angewiesen, zur Klärung der Frage, ob bei der Übertragung von Grundbesitz die Beteiligten berechtigt sind, zum Zwecke der Gebührenersparnis anstelle der einheitlichen Beurkundung des Kaufvertrages die getrennte Beurkundung von Angebot und Annahme zu verlangen, eine Entscheidung des LG herbeizuführen.

##### Aus den Gründen:

Die Kammer ist zu der Auffassung gelangt, daß die Beurkundungsgebühr nicht nach § 144 Abs. 3 KostO zu ermäßigen ist, wenn die Vertragsparteien Angebot und Annahme nur deswegen getrennt beurkunden lassen, um dem nicht befreiten Vertragspartner eine Gebührenermäßigung zukommen zu lassen. Die Kammer folgt insoweit im Ergebnis der vom Oberlandesgericht Celle im Beschuß vom 12. 6. 1972 — 8 Wx 8/72 — vertretenen Auffassung (DNotZ 1972, 628).

Rechtsprechung und Rechtslehre sind darin einig, daß die vertragliche Übernahme von Beurkundungskosten durch den befreiten Kostenschuldner nicht dazu führt, daß dem nicht nach § 144 Abs. 3 KostO befreiten Partner die Gebührenermäßigung zugute kommt. Denn es verträgt sich nicht mit dem System der Kostenordnung, daß Anfall und Höhe einer Gebühr durch Abreden der Parteien über ihre interne Kostenregelung negativ beeinflußt werden (vgl. Korintenberg-Wenz-Ackermann-Lappe, KostO, § 13 Anm. 3 m. w.N.).

Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn die Vertragsparteien wie im vorliegenden Fall die Beurkundung in Vertragsangebot und Annahme aufspalten. Die willkürliche Trennung der Beurkundungen mit dem ausschließlichen Ziel, die Käufer in den Genüß der Gebührenermäßigung zu setzen, würde ebenfalls dem Grundsatz des Kostenrechts widersprechen, wonach Gebühren als öffentliche Abgaben der Vereinbarung der Parteien entzogen sind. Die somit als Umgehung gesetzlicher Vorschriften vereinbarte Trennung von Angebot und Annahme erachtet die Kammer daher nicht für zulässig. Die Parteien müssen sich, was die Kosten anbetrifft, so handeln lassen, als hätten sie den Vertrag in einer Urkunde beurkunden lassen.

Dem steht nicht entgegen, daß die getrennte Beurkundung von Angebot und Annahme in §§ 152 BGB, 37 KostO ausdrücklich vorgesehen und geregelt ist. Die Kammer vermag der vom HansOLG Hamburg im Beschuß vom 24. 11. 1975 — 2 W 103/75 — vertretenen Auffassung nicht zu folgen, daß die Aufspaltung der Beurkundung aus Gründen der Kostenersparnis keine mißbräuchliche Rechtsgestaltung sei (HansOLG Hamburg, MDR 1976, 499). Zur Begründung seiner Auffassung führt das Hanseatische Oberlandesgericht aus, es sei nicht möglich, die bewußte Aufspaltung der Vertragsbeurkundung allein aus Kostengründen als ausreichenden Anhaltspunkt für eine rechtswidrige Umgehungsabsicht der Beteiligten gelten zu lassen, weil von einem Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsformen erst dann gesprochen werden könne, wenn rechtserhebliche Tatsachen aus nicht zu billigenden Motiven verschleiert werden sollten, um an sich geschuldete Gebühren zu sparen oder gar zu hinterziehen. Diese Darlegungen vermögen nach Auffassung der Kammer jedoch nicht zu überzeugen. In der Rechtslehre wird zu Recht darauf hingewiesen, daß es sich bei der Kostenumgehung im Gegensatz zu der Regelung im Privatrecht nicht um die Übertretung eines Verbotsgegesetzes durch den Kostenpflichtigen handelt. Infolgedessen ist nicht auf den Tatbestand der Verschleierung (vgl. Neubauer, MDR 1977, 194), sondern auf den Grundgedanken in § 6 StAnpG abzustellen, der auch im allgemeinen Verwaltungsrecht An-

wendung findet (vgl. Forsthoff, Verwaltungsrecht, 169 f.) und wonach bürgerlich-rechtliche Regelungen, die unter Mißbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des Bürgerlichen Rechts zum Zweck der Umgehung öffentlich-rechtlicher Bestimmungen getroffen werden, im Verwaltungsrecht grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind (vgl. auch VGH Stuttgart, DÖV 1959, 270 f.). Da es sich bei den Gebühren nach der Kostenordnung um eine Unterart öffentlicher Abgaben handelt (vgl. Kruse, Steuerrecht, Bd. 1, 17), sind diese Grundsätze auch im vorliegenden Fall anwendbar. Danach muß die systematisch in Vertragsmustern vorgenommene Aufspaltung des Vertragsabschlusses in Vertragsangebot und Annahme als Gestaltungsmißbrauch gewertet werden mit der Folge, daß die Gebührenermaßigung nach § 144 Abs. 3 KostO nicht eintritt.

**Anm. d. Schriftl.:** Vgl. neben den zitierten Fundstellen ebenso: Ackermann, JurBüro 1976, 725; BNotK, Schreiben an den Gesamtverband Gemeinnütziger Wohnungsunternehmen e. V., DNotZ 1976, 326 ff.; zur Ansicht, daß die Gebührenermaßigung selbst bei gleichzeitiger Anwesenheit bei der Vertragsaufspaltung eingreift, vgl. neuerdings: BayObLG, DNotZ 1979, 233; wohl auch: OLG Hamm, DNotZ 1979, 336; im Fall der Entscheidung des OLG Hamm wurden allerdings Angebot und Annahme nicht bei gleichzeitiger Anwesenheit der Beteiligten beurkundet.

## Mitteilungen

### 1. Öffentliches Recht — Genehmigungsfreiheit von Rechtsgeschäften der Gemeinden

Durch VO vom 28. 12. 1979 (GV.NW 1980, 84) ist die Verordnung über die Genehmigungsfreiheit von Rechtsgeschäften der Gemeinden vom 23. 4. 1974 (GV.NW 1974, 222) geändert.

Danach ist u. a. der Verkauf oder Tausch von Grundstücken

oder grundstücksgleichen Rechten bei folgendem Verkehrswert genehmigungsfrei:

in Gemeinden bis zu	10 000 Einwohnern	75 000 DM
in Gemeinden mit mehr als	10 000 Einwohnern	150 000 DM
in Gemeinden mit mehr als	25 000 Einwohnern	250 000 DM
in Gemeinden mit mehr als	60 000 Einwohnern	400 000 DM
in Gemeinden mit mehr als	150 000 Einwohnern	750 000 DM
in Gemeinden mit mehr als 300 000 Einwohnern		1 000 000 DM

# Mitteilungen der Rheinischen Notarkammer

Standesinternes Mitteilungsblatt (Teil 1)  
Herausgeber: Rheinische Notarkammer, Burgmauer 53, 5 Köln 1

Nr. 5

MittRhNotK

Mai 1980

## Das nordrhein-westfälische Denkmalschutzgesetz — Auswirkungen auf Grundstückseigentum und -verkehr —

(Von Notarassessor Wolfgang Göbel, Köln)

Mit dem Gesetz zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen (Denkmalschutzgesetz — DSchG) vom 11. März 1980<sup>1</sup> hat das Land Nordrhein-Westfalen als letztes Bundesland eine umfassende gesetzliche Regelung zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler erhalten<sup>2</sup>. Das Gesetz tritt mit Ausnahme unbedeutender organisatorischer Regelungen am 1. 7. 1980 in Kraft.

Die folgende Darstellung beschäftigt sich nicht mit beweglichen Denkmälern, sondern nur mit solchen Arten von Denkmälern, die Rechte und Pflichten von Grundstückseigentümern begründen bzw. Beschränkungen des Grundstücksverkehrs enthalten. Zunächst wird in einem allgemeinen Teil kurz auf die einzelnen Arten der Denkmäler im Sinne des Gesetzes, die Erlangung der Denkmaleigenschaft und auf die allgemeinen Rechte und Pflichten des Grundstückseigentümers eingegangen. Daran schließt sich eine Betrachtung der Vorschriften an, die für die Veräußerung von Grundstücken von Bedeutung sind.

### I.

#### Allgemeines

##### 1. Arten Der Denkmäler (§ 2 DSchG)

Der Denkmalbegriff wird in § 2 DSchG definiert als Sachen, Mehrheiten von Sachen oder Teile von Sachen, an deren Erhaltung und Nutzung ein öffentliches Interesse besteht. Für Grundstücke sind die folgenden Denkmalarten von Bedeutung:

- Baudenkmäler (§ 2 Abs. 2 DSchG) als Denkmäler, die aus baulichen Anlagen oder Teilen baulicher Anlagen bestehen. Hierzu gehören auch Garten-, Friedhofs- und Parkanlagen sowie andere von Menschen gestaltete Anlagen;
- Bodendenkmäler (§ 2 Abs. 5 DSchG) als unbewegliche Denkmäler, die sich im Boden befinden;
- Denkmalbereiche (§ 2 Abs. 3 DSchG) als Mehrheiten von baulichen Anlagen; hierzu können auch solche bauliche Anlagen gehören, die für sich allein kein Denkmal im Sinne der allgemeinen Denkmaldefinition darstellen.

##### 2. Erlangung der Denkmaleigenschaft

Dem Schutz des DSchG unterliegen nur solche Denkmäler, denen durch die nachstehend beschriebenen Akte Denkmaleigenschaft verliehen worden ist.

##### a) Konstitutive Denkmalliste (§ 3 DSchG)

Zum einen unterliegen dem Denkmalschutz solche Denkmäler, die in eine bei der Gemeinde zu führende Denkmalliste eingetragen sind. Entgegen dem ursprünglichen Entwurf, der nur von „nachrichtlicher“, also deklaratorischer Bedeutung der Liste ausging<sup>3</sup>, entsteht erst durch die Eintragung in die Liste ein Denkmal im Sinne des Gesetzes. Die Eintragung wirkt also konstitutiv. Die Führung einer solchen konstitutiven Liste entspricht dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit und Klarheit in diesem Bereich. Für den Grundstücksverkehr ist diese Rechtssicherheit besonders zu begrüßen. Leider ist diese Klarheit durch Eintragung in die Liste jedoch für die noch zu behandelnden Denkmalbereiche gemäß § 5 DSchG nicht durchgehalten.

Die Eintragung kann von Amts wegen oder auf Antrag des Eigentümers erfolgen (§ 3 Abs. 2 Satz 2 DSchG). Über die Eintragung erhält der Eigentümer einen Bescheid (§ 3 Abs. 3 DSchG). Für ortsfeste Bodendenkmäler sowie Baudenkmäler werden (neben einer dritten Liste für bewegliche Denkmäler) getrennte Listen geführt. Die Listen für ortsfeste Bodendenkmäler und Baudenkmäler stehen jedermann zur Einsicht offen (§ 3 Abs. 5 DSchG).

##### b) Vorläufiger Schutz (§ 4 DSchG)

Neben eingetragenen Denkmälern unterliegen auch solche Denkmäler den gesetzlichen Vorschriften, die gemäß § 4 DSchG vorläufig als eingetragen gelten, weil mit einer endgültigen Eintragung in die Denkmalliste zu rechnen ist. Auch über diese vorläufige Maßnahme ist der Eigentümer oder sonstige Nutzungsberechtigte zu bescheiden.

Aus dem Gesetz ergibt sich nicht, inwieweit sich diese Fiktion der Eintragung bereits aus der Denkmalliste ergibt. Es wäre zu wünschen, daß im Rahmen der noch ausstehenden Ausführungsverordnung des Kultusministers über die Führung der Denkmallisten (§ 3 Abs. 6 DSchG) auch vorläufige Unterschutzstellungen aus der Liste ersichtlich werden.

1 GV NW 226

2 Vergleiche den Gesetzentwurf der Fraktionen der SPD und FDP — Drucksache 8/4492 — sowie die Beschlussempfehlung des Ausschusses für Schule und Kultur — Drucksache 8/5625 — die mit unwesentlichen Änderungen Gesetz geworden ist.

3 Drucksache 8/4492; vergleiche dort § 3 Abs. 1 „Baudenkmäler ... werden nachrichtlich in die Denkmalliste aufgenommen“