

Titel:

Bereicherung durch freigebige Zuwendung eines nachrangigen Nießbrauchsrechts

Normenketten:

ErbStG § 7 Abs. 1 Nr. 1

ErbStG § 10 Abs. 1 S. 1

ErbStG § 1 Abs. 1 Nr. 2

ErbStG § 12 Abs. 1

BewG § 14

BewG § 6 Abs. 1

Leitsatz:

Die Bereicherung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) durch freigebige Zuwendung eines (nachrangigen) Nießbrauchsrechts wird dadurch ermittelt, dass der Kapitalwert des nachrangigen zugewandten Nießbrauchs um den Kapitalwert des Nießbrauchs des „vorrangig“ Berechtigten gekürzt wird. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

freigebige Zuwendung

Fundstellen:

StEd 2026, 190

ZEV 2026, 128

LSK 2025, 33860

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

I.

1

Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Schenkungsteuerbescheids und hierbei insbesondere die Frage, ob ein Zuwendungsnießbrauch beim Nießbraucher als steuerbarer- und steuerpflichtiger Erwerb anzusetzen ist.

2

Mit notariellem Überlassungsvertrag vom 6.7.2023 (Urk.Nr./2023 des Notars A in B), auf den wegen der näheren Einzelheiten verwiesen wird, übertrug der am xx.xx.1949 geborene Herr C (im Folgenden Schenker) das Alleineigentum an diversen Grundstücke in D, E und F an seinen (am xx.xx.1974 geborenen) Sohn V, den Vater des Klägers (im Folgenden als „Beschenkten“ bezeichnet); hierbei wurde die Auflassung erklärt und der Notar beauftragt, den Antrag auf Eigentumsumschreibung beim Grundbuch zu stellen. Der Schenker behielt sich den lebenslangen unentgeltlichen Nießbrauch an dem auf den Vater des Klägers, den Beschenkten, übertragenen Grundbesitz vor (vgl. Ziffer III Nr. 1a des o.g. Notarvertrags); der am xx.xx.1953 geborenen X, der Ehefrau des Schenkers, Mutter des Beschenkten und Großmutter des Klägers wurde „mit sofortiger Wirkung ein inhaltsgleiches Nießbrauchsrecht eingeräumt“ (vgl. Ziffer III Nr. 1e des o.g. Notarvertrags), welches als „nachrangig“ zum Nießbrauch des Schenkers vereinbart wurde mit dem klarstellenden Zusatz: Das Nießbrauchsrecht „kann somit solange nicht ausgeübt werden, als der vorrangige Nießbrauch besteht“. Unter Ziffer III Nr. 1f des o.g. Notarvertrags war – betreffend den Kläger – vereinbart: „Dem Enkel des Übergebers, Herrn K, wird hiermit mit sofortiger Wirkung ebenfalls ein inhaltsgleiches Nießbrauchsrecht eingeräumt.“ Dieses Nießbrauchsrecht umfasst eine (im Notarvertrag farblich markierten, mit einem Wohnhaus bebaute) Grundstücksfläche. Der Jahreswert des – dem Kläger

vom Schenker zugewendeten – Nießbrauchs beträgt 35.000 EUR und der Kapitalwert dieses Nießbrauchs beträgt 627.480 EUR.

3

Ausgehend von der am 4.12.2024 beim beklagten Finanzamt (im Folgenden: FA) eingegangenen Schenkungsteuererklärung setzte das FA mit Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025 Schenkungsteuer i.H. von 2.562 EUR gegen den Kläger fest (Steuernummer: ...); hierbei legte das FA den Nießbrauch mit einem Wert i.H. von 236.635 EUR zugrunde und brachte hiervon den Freibetrag i.H. von 200.000 EUR in Abzug; wegen der weiteren Einzelheiten – insbesondere zur konkreten Berechnung des Wert des Nießbrauchs – wird auf den Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025 verwiesen.

4

Den gegen den Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025 mit Schreiben vom 4.2.2025 eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 20.3.2025 als unbegründet zurück.

5

Hiergegen richtet sich die am 22.4.2025 bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung der Kläger (in den weiteren Schriftsätzen vom 19.5.2025, 6.6.2025 und 1.7.2025) im Wesentlichen Folgendes vorträgt: Eine Bereicherung i.S. des § 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) habe zum Stichtag 6.7.2023 nicht vorgelegen. Das dem Kläger zugewandte Nießbrauchsrecht sei ausweislich des Notarvertrags nachrangig.

Der Kläger beantragt,

den Schenkungssteuerbescheid vom 21. Januar 2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. März 2025 (Steuernummer: ...) aufzuheben.

6

Das beklagte FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

7

Das FA verweist zur Klageerwiderung auf die streitgegenständliche Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend Folgendes vor: Das Nießbrauchsrecht des Klägers, welches ihm in der Notarurkunde vom 06.07.2023 „mit sofortiger Wirkung“ nachrangig zu dem Nießbrauchsrecht des Schenkers und dessen Ehefrau eingeräumt worden sei, sei am Bewertungsstichtag rechtlich entstanden. Der Umstand der fehlenden Verfügbarkeit – der Vermietungsbefugnis und der fehlenden Einkünfte – werde bei der Bewertung des zum 6.7.2023 erworbenen Nießbrauchsrechts berücksichtigt, in dem der Kapitalwert des Nießbrauchs des Klägers um den Kapitalwert des Nießbrauchs der „vorrangig“ Berechtigten gekürzt werde. Dieser verbleibende Wert stelle die Bereicherung des Klägers durch den Erwerb des nachrangigen Nießbrauchs zum Schenkungszeitpunkt 6.7.2023 dar.

8

Wegen der weiteren Einzelheiten wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Schenkungsteuerakte des FA, die Gerichtsakte und die Niederschrift über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

9

Mit Beschluss vom 1.7.2025 wurde der Rechtsstreit auf den Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (vgl. § 6 Abs. 1 FGO).

Entscheidungsgründe

II.

10

1. Die Klage hat keinen Erfolg.

11

Die zulässige, da insbesondere fristgerecht erhobene Klage ist unbegründet. Der Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2025 (Steuernummer: ...) ist rechtmäßig und der Kläger wird hierdurch nicht in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

12

a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG unterliegt der Schenkungsteuer jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Die Schenkungsteuer entsteht gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Als steuerpflichtiger Erwerb gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit sie nicht steuerfrei ist.

13

aa) Eine steuerpflichtige freigebige Zuwendung setzt in objektiver Hinsicht voraus, dass die Leistung zu einer Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden führt und die Zuwendung (objektiv) unentgeltlich ist (Urteil des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 18.7.2013 II R 37/11, BFHE 242, 158, BStBl II 2013, 934, m.w.N.). In subjektiver Hinsicht ist es notwendig, dass die Bereicherung freigebig zugewandt wird. Bei Unausgewogenheit gegenseitiger Verträge reicht hierfür regelmäßig das Bewusstsein des einseitig benachteiligten Vertragspartners über den Mehrwert seiner Leistung aus; auf die Kenntnis des genauen Ausmaßes des Wertunterschieds kommt es hingegen nicht an (BFH-Urteil vom 13.9.2017 II R 54/15, BFHE 260, 181, BStBl II 2018, 292, Rz 16).

14

bb) Behält sich ein Schenker den Nießbrauch vor, obwohl der Zuwendungsgegenstand bereits mit dem Nießbrauch eines Dritten belastet ist, hängt die Entstehung des Nießbrauchs des Schenkers nicht vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung i.S. der §§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), 6 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) ab. Der Nießbrauch des Schenkers entsteht vielmehr mit der Schenkung und erhält einen Rang nach dem älteren Nießbrauch. Die Nachrangigkeit hat zur Folge, dass der Nießbrauch des Schenkers zunächst nicht geltend gemacht oder zwangsweise durchgesetzt werden kann. Seine zivilrechtliche Entstehung wird durch die Existenz des älteren Nießbrauchs aber nicht verhindert (vgl. BFH, Urteil vom 6.5.2020 II R 11/19, BFHE 269, 424, BStBl II 2020, 746). Hiervon zu unterscheiden sind die Fälle, in denen bei einer Schenkung mehreren Berechtigten ein Nießbrauch in der Weise eingeräumt wird, dass der Nießbrauch des einen erst mit dem Ableben des anderen entstehen soll (sog. Sukzessivnießbrauch). Bei der Schenkungsteuerfestsetzung ist der für die Zeit nach dem Ableben des zunächst Berechtigten vereinbarte Nießbrauch gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 6 Abs. 1 BewG nicht zu berücksichtigen. Er hat am Stichtag rechtlich nicht bestanden. Seine Entstehung hängt von einem zukünftigen, ungewissen Ereignis, dem Vorversterben des zunächst Berechtigten, ab (vgl. BFH-Urteil vom 21.10.1955 III 183/55 U, BFHE 61, 367, BStBl III 1955, 342; BFH-Beschlüsse vom 20.09.2000 II B 109/99, BFH/NV 2001, 455, und vom 28.02.2019 II B 48/18, BFH/NV 2019, 678, Rz 12). Für eine entsprechende Anwendung des § 6 Abs. 1 BewG auf einen am Stichtag entstandenen, aber nachrangigen Nießbrauch besteht kein Anlass. Eine Abweichung von den Regeln des Zivilrechts ist insbesondere nicht wegen einer fehlenden „wirtschaftlichen Belastung“ des Bedachten geboten. Bürgerlich-rechtlich geprägte Begriffe, wie der der aufschiebenden Bedingung in § 6 Abs. 1 BewG, können nicht nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten ausgelegt werden. Ob eine Last aufschiebend bedingt ist, weil sie erst bei Eintritt eines zukünftigen, ungewissen Ereignisses entsteht, hängt nicht davon ab, ob der Eintritt des Ereignisses mehr oder weniger wahrscheinlich ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 69, 142, BStBl III 1959, 315; vom 14.07.1967 – III R 74/66, BFHE 89, 569, BStBl III 1967, 770, und vom 04.12.1991 – II R 122/87, BFHE 166, 173, BStBl II 1992, 226, unter II.1.a; BFH-Beschlüsse vom 11.03.1977 – III B 39/75, BFHE 121, 516, BStBl II 1977, 406, unter 3., und in BFH/NV 2019, 678, Rz 11). Ein vom Schenker vorbehalten lebenslanger Nießbrauch mindert den Erwerb des Bedachten danach grundsätzlich auch dann, wenn an dem Zuwendungsgegenstand bereits ein lebenslanger Nießbrauch eines Dritten besteht. Bei der Schenkungsteuerfestsetzung sind die Nutzungsrechte in der Weise zu berücksichtigen, dass der vorrangige und der nachrangige Nießbrauch (als einheitliche Last) nur einmal, aber mit dem höheren Vervielfältiger (§ 14 BewG) abgezogen werden. Die Mehrheit von Nutzungsberechtigten bedeutet keine zusätzliche Last, sondern allenfalls eine Verlängerung der Belastungsdauer (BFH-Urteil in BStBl II 2020, 746 m.w.N.).

15

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der streitgegenständliche Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2025 (Steuernummer: ...) nicht zu

beanstanden: Insbesondere hat das FA sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach das dem Kläger zugewandte Nießbrauchsrecht zutreffend berücksichtigt.

16

aa) Der Kläger hat aufgrund des notariellen Überlassungsvertrags vom 6.7.2023 (Urk.Nr. .../2023 des Notars A in B) „mit sofortiger Wirkung“ das Nießbrauchsrecht an der (im Notarvertrag farblich markierten, mit einem Wohnhaus bebauten) Grundstücksfläche unentgeltlich von seinem Großvater, dem Schenker, erhalten.

17

(1) Damit ist das Nießbrauchsrecht des Klägers zivilrechtlich am 6.7.2023 entstanden; insbesondere wurde – entsprechend der Formulierung im o.g. Notarvertrag – der Nießbrauch nicht aufschiebend i.S. des § 6 Abs. 1 BewG i.V.m. § 158 Abs. 1 BGB zugewandt, so dass gerade kein sog. Sukzessivnießbrauch vorliegt.

18

(2) Mithin ist aufgrund des o.g. notariellen Schenkungsvertrags vom 6.7.2023 der Besteuerungstatbestand §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllt, da der Schenker dem Kläger den Nießbrauch an der (im Notarvertrag konkretisierten) Grundstücksfläche zugewandt hat. Da der dem Kläger vom Schenker zugewandte Nießbrauch überdies „mit sofortiger Wirkung“ zugewandt wurde (vgl. den Notarvertrag), ist mithin am 6.7.2023 gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG auch die Schenkungsteuer entstanden.

19

bb) Da der Kläger jedoch über sein – vom Schenker aufgrund obigen Notarvertrag unentgeltlich zugewandtes – Nießbrauchsrecht noch nicht tatsächlich frei verfügen kann (Nachrangigkeit), wird dieser Umstand der fehlenden Verfügbarkeit (hinsichtlich der Vermietungsbefugnis und der fehlenden Einkünfte) entsprechend der oben dargelegten BFH-Rechtsprechung bei der Bewertung des zum 6.7.2023 erworbenen Nießbrauchsrechts dahingehend berücksichtigt, in dem der Kapitalwert des Nießbrauchs des Klägers um den Kapitalwert des Nießbrauchs der „vorrangig“ Berechtigten gekürzt wird. Dieser verbleibende Wert stellt die Bereicherung (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG) des Klägers durch den Erwerb des nachrangigen Nießbrauchs zum Schenkungszeitpunkt (06.07.2023) dar. Insbesondere steht dieser Beurteilung – entgegen der Rechtsansicht des Klägers (vgl. dessen Schriftsätze vom 19.5.2025, 6.6.2025 und 1.7.2025) – auch nicht anderweitige BFH-Rechtsprechung, insbesondere daher auch nicht das BFH-Urteil vom 8.6.2021 II R 23/19, BFH/NV 2022, 21-23 entgegen. So hat das beklagte FA in der streitgegenständlichen Einspruchsentscheidung vom 20.3.2025 zutreffend darauf hingewiesen, dass der – dem BFH-Urteil vom 8.6.2021 II R 23/19, BFH/NV 2022, 21-23 zugrundeliegende – Sachverhalt sich von der – im Streitfall maßgeblichen – Sachverhaltskonstellation unterscheidet. Insbesondere existiert im Streitfall keine – irgendwie geartete – Absprache im Innenverhältnis zwischen den Nießbrauchsberechtigten. Vielmehr stand jedem Nießbraucher – wenn auch in einem Rangverhältnis – das Nießbrauchsrecht vollumfänglich zu.

20

cc) Mithin war diese (nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 2, 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerbare) freigebige Zuwendung des Nießbrauchsrechts gesondert auf den Bewertungsstichtag (§ 11 ErbStG) 6.7.2023 zu bewerten (§ 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 14 BewG). Hierbei ist die – vom Kläger der Höhe nach im Übrigen beanstandete – Bewertung, die das beklagte FA dem streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025 zugrunde gelegt hat, nicht zu beanstanden. Insbesondere ist der Jahreswert des – dem Kläger vom Schenker zugewandten – Nießbrauchs unstrittig und beträgt 35.000 EUR. Ferner hat das FA den Kapitalwert dieses Nießbrauchs i.H. von 627.480 EUR (ausgehend von der oben dargelegten BFH-Rechtsprechung) zutreffend gekürzt um den Kapitalwert des vorrangigen Nießbrauchs des Schenkers und seiner Ehefrau i.H. von 390.845 EUR und hat damit den (Netto)Wert des – dem Kläger vom Schenker zugewandten – Nießbrauchs mit 236.635 EUR ermittelt. Wegen der näheren Einzelheiten verweist das Gericht auf die diesbezüglichen zutreffenden Berechnungen des FA im streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025.

21

c) Sonstige auf eine Rechtswidrigkeit des streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheids vom 21.1.2025 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2025 (Steuernummer: ...) hindeutende Anhaltspunkte sind weder vorgetragen worden noch nach Aktenlage ersichtlich. Insbesondere wurde vom Wert des Erwerbs i.H. von 236.635 EUR der zutreffende Freibetrag i.H. von 200.000 EUR (§ 16 Abs. 1 Nr. 3

ErbStG) in Abzug gebracht. Schließlich wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf den streitgegenständlichen Schenkungsteuerbescheid vom 21.1.2025 sowie die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 20.3.2025 verwiesen.

22

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.