

# Beschluss vom 28. Februar 2019, II B 48/18

## Bewertung der Nießbrauchsverpflichtung bei mehreren Personen nacheinander zustehendem Nießbrauchsrecht

ECLI:DE:BFH:2019:B.280219.IIB48.18.0

BFH II. Senat

BewG § 6 Abs 1, BewG § 14 Abs 3, AO § 30

vorgehend FG Hamburg, 04. April 2018, Az: 3 K 229/17

## Leitsätze

NV: § 14 Abs. 3 BewG ist nicht anwendbar, wenn ein Nutzungsrecht mehreren Personen nacheinander zusteht .

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 5. April 2018 3 K 229/17 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Gründe

- 1** Die Beschwerde ist unzulässig. Ihre Begründung entspricht nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Danach müssen in der Beschwerdebegründung die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO dargelegt werden.
- 2** 1. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat nicht hinreichend dargelegt, dass die Revision wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen sei.
- 3** a) Die ordnungsgemäße Darlegung dieses Zulassungsgrundes verlangt von --vorliegend nicht gegebener-- Offenkundigkeit abgesehen substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer insbesondere mit der Rechtsprechung des BFH und den Äußerungen im Schrifttum auseinandersetzen (BFH-Beschluss vom 7. März 2012 II B 90/11, BFH/NV 2012, 998, Rz 3, m.w.N.). Es sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 998, Rz 3, m.w.N.).
- 4** Hat der BFH die vom Beschwerdeführer herausgestellte Rechtsfrage bereits entschieden, muss in der Beschwerdebegründung eingehend dargelegt werden, weshalb trotzdem weiterhin Klärungsbedarf bestehe. Insbesondere ist darzustellen, welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und/oder in der Literatur gegen die Rechtsauffassung des BFH vorgebracht worden seien (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 998, Rz 4, m.w.N.).
- 5** b) Diesen Anforderungen entspricht die Beschwerdebegründung nicht.
- 6** aa) Der Kläger hält die Frage für klärungsbedürftig, ob § 14 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes (BewG) auch dann Anwendung findet, wenn das Nutzungsrecht nicht mehreren Personen nebeneinander, sondern nacheinander zusteht.
- 7** Durch die Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass § 14 Abs. 3 BewG nicht auf den Fall von nacheinander

bestehenden Nutzungsrechten wie Nießbrauchsrechten anwendbar ist. Der Kläger macht auch nicht geltend, dass die Frage in der instanzgerichtlichen Rechtsprechung oder in der Literatur anders als vom BFH und --im Streitfall-- vom Finanzgericht (FG) Hamburg beurteilt wird. Die Klärungsbedürftigkeit der vom Kläger aufgeworfenen Frage ergibt sich desgleichen nicht aus der weiteren Beschwerdebeurteilung.

- 8 aaa) Der BFH hat bereits entschieden, dass § 16 Abs. 4 BewG i.d.F. vom 16. Oktober 1934 (a.F.), die als Vorgängervorschrift inhaltsgleich § 14 Abs. 3 BewG entspricht, nur Anwendung findet, wenn mehrere Personen nebeneinander ein Nutzungsrecht innehaben (BFH-Urteil vom 21. Oktober 1955 III 183/55 U, BFHE 61, 367, BStBl III 1955, 342).
- 9 Danach fällt der vorliegende Fall von zwei nacheinander geltenden Nutzungsrechten schon nicht unter den Wortlaut des § 16 Abs. 4 BewG a.F., weil in diesem Fall der Nießbrauch nicht, wie in § 16 Abs. 4 BewG a.F. (§ 14 Abs. 3 BewG) vorgesehen, zugleich für alle Berechtigten beim Tode eines von ihnen endet, sondern der Nießbrauch jedes Berechtigten getrennt bei dessen Ableben endet.
- 10 Durch die Vorschrift sollte gesetzlich geregelt werden, wie die Wertberechnung der Verpflichtung in einem Fall zu erfolgen hat, in dem mehrere Berechtigte nebeneinander nicht mehrere, sondern ein Nutzungsrecht haben.
- 11 Ein Nießbrauch, der für die Zeit nach dem Ableben des zunächst berechtigten Nießbrauchers einem Dritten zugewendet wird, ist bei der Schenkungsteuerveranlagung nicht zu berücksichtigen, weil er zur Zeit der Zuwendung nicht bestand, es ungewiss war, ob und ggf. wann er je in Kraft treten würde, und derartige Lasten nach § 6 BewG nicht in Ansatz zu bringen sind. Es fehlt die gesetzliche Grundlage dafür, dieses mögliche spätere Recht als aufschiebend bedingte Last bereits vor Eintritt der aufschiebenden Bedingung zu berücksichtigen. Eine solche Berücksichtigung möglicher späterer Rechte würde, gleichviel unter welchem Gesichtspunkt sie erfolgte, gegen die Systematik der allgemeinen Bewertungsvorschriften des BewG verstoßen (BFH-Urteil in BFHE 61, 367, BStBl III 1955, 342). Auf die Möglichkeit, bei Eintritt der Bedingung nach § 6 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 BewG einen Antrag auf Berichtigung der Steuerfestsetzung stellen zu können, ist der Kläger in den Erläuterungen zum Schenkungsteuerbescheid hingewiesen worden.
- 12 bbb) Ebenso hat der BFH in Bezug auf einen Kaufvertrag, der den Schenkungsfällen vergleichbare Verpflichtungen zu sukzessiven Lasten beinhaltete, ausdrücklich deutlich gemacht, dass es bei der Frage, ob eine aufschiebende oder eine auflösende Bedingung vorliegt, nicht auf eine wirtschaftliche Betrachtung ankommt. Zudem ging er --im Rahmen des § 6 Abs. 1 BewG-- auf die Methode der Bewertung der aufschiebend bedingten Verpflichtung nach ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit ein und begründete detailliert, wieso diese Bewertungsmethode nicht im Gesetz verankert wurde, obwohl sie nach Ansicht des BFH gerechter sei (BFH-Urteil vom 30. April 1959 III 121/58 S, BFHE 69, 142, BStBl III 1959, 315).
- 13 ccc) Diese Grundsätze hat der BFH in einer dem Streitfall ähnlichen Entscheidung, die ein Leistungsrecht betraf, wiederholt (BFH-Urteil vom 31. Januar 1964 III 199/61 U, BFHE 78, 461, BStBl III 1964, 179) und ausgeführt, die bürgerlich-rechtliche Gestaltung sei auch für die steuerrechtliche Beurteilung maßgebend. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann nicht dazu führen, eine vom Steuerpflichtigen gewählte bürgerlich-rechtliche Gestaltung durch eine andere zu ersetzen, die andere bürgerlich-rechtliche Wirkungen hat. Das würde der Fall sein, wenn man im Streitfall den Übertragungsvertrag so auslegen würde, dass dem aufschiebend bedingt Berechtigten der Anspruch des Erstberechtigten ebenfalls zusteht. Denn dann hätte auch er sofort und nicht erst nach dem Tode des Übertragungsgebers einen klagbaren Anspruch gegen den Eigentümer, was von den Vertragspartnern nach der eindeutigen Fassung des Vertrages nicht beabsichtigt war.
- 14 ddd) In der Literatur werden gegen das höchstrichterliche Verständnis von § 14 Abs. 3 BewG keinerlei Einwände vorgebracht (z.B. Esskandari in Gürsching/Stenger, BewG und VStG, § 14 BewG Rz 60 ff.; Grootens in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 14 BewG Rz 15 ff.; Winter in juris Lexikon Steuerrecht, Bewertung des übrigen Vermögens für Zwecke der Erbschaft- / Schenkungsteuer, Rz 43 ff.; Marfels, Erbschaft-Steuerberater --ErbStB-- 2018, 236, 237; Moench, ErbStB 2006, 97, 98 f.; Gebel, Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis --ZErB-- 2006, 142, 143). Die Sicht des Beschenkten bei sukzessiven Nutzungsrechten, auf die auch der Kläger abstellt, wurde ebenfalls erörtert und an der Richtigkeit der bisherigen Rechtsprechung keine Zweifel geäußert (Gebel, ZErB 2006, 142, 143).
- 15 bb) Mit dieser in der Rechtsprechung vorgenommenen differenzierten Auslegung der Norm --auch im Zusammenspiel mit § 6 Abs. 1 BewG-- setzt sich der Kläger nicht auseinander und legt nicht dar, aus welchem Grund die BFH-Entscheidungen keine Grundlage mehr haben sollen.

- 16** aaa) Die klägerische Behauptung, schon nach dem Wortlaut greife § 14 Abs. 3 BewG bei nacheinander bestehenden Nutzungsrechten ein, reicht nicht. Zur Begründung trägt er lediglich vor, in § 14 Abs. 3 BewG gehe es um die Lebenszeit mehrerer Personen, und behauptet, es reiche aus, wenn die Abhängigkeit in tatsächlicher Hinsicht bestehe. Denn wenn der Gesetzgeber den Fall von nacheinander bestehenden Nießbrauchsrechten nicht hätte unter § 14 Abs. 3 BewG fassen wollen, hätte er das Wort gemeinschaftlich aufnehmen müssen, was jedoch nicht geschehen sei. Hier wäre eine substantiierte Befassung mit den Ausführungen des BFH zum Wortlaut der Norm erforderlich gewesen.
- 17** bbb) Ebenso wenig genügt der Hinweis auf den angeblichen Zweck der Vorschrift, da sich der BFH bereits in BFHE 61, 367, BStBl III 1955, 342 damit auseinander gesetzt und der Kläger nicht substantiiert dargelegt hat, warum dessen Einschätzung nicht zutreffend sein soll; die Ausführungen des BFH lässt der Kläger unerwähnt. Zudem fehlt hinsichtlich des vom Kläger behaupteten Zwecks des § 14 Abs. 3 BewG eine Darstellung, aus welchen Quellen oder anhand welcher Kriterien er zu diesem von der Rechtsprechung des BFH abweichenden Zweck der Vorschrift gelangt ist.
- 18** ccc) Des Weiteren mangelt es an einer hinreichenden Auseinandersetzung mit der Frage, wieso nach Ansicht des Klägers ein Leistungsrecht im Rahmen des § 14 Abs. 3 BewG anders zu behandeln sein soll als ein Nutzungsrecht. § 14 Abs. 3 BewG sieht diesbezüglich keine Unterscheidung vor, sondern behandelt beide Varianten ausdrücklich gleich. Für den Verpflichteten liegt in beiden Fällen eine ähnliche Belastung vor. Eine genauere Begründung der klägerischen Ansicht wäre daher erforderlich gewesen.
- 19** ddd) Genauso wenig setzt sich der Kläger mit den höchstrichterlichen Ausführungen auseinander, dass bei der Einrichtung nacheinander geschalteter Nutzungs- und/oder Leistungsrechte keine auflösende Bedingung vorliegt. Er behauptet lediglich das Gegenteil.
- 20** eee) Zudem begründet der Kläger seine Behauptung, dass es nicht auf die bürgerlich-rechtliche, sondern auf die wirtschaftliche Beurteilung ankomme, nicht. Wie bei den anderen Einwänden handelt es sich um einen Punkt, mit dem sich die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits auseinander gesetzt hat. Der Kläger hat nicht dargelegt, aus welchen Gründen er von der zivilrechtlichen Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts abweichen will.
- 21** Auch das FG hat im Erörterungstermin insbesondere auf die Rechtsprechung der ordentlichen Gerichtsbarkeit und die zivilrechtliche Literatur hierzu hingewiesen. Zu diesen Ausführungen des FG schweigt der Kläger ebenfalls.
- 22** fff) Der Vortrag des Klägers ist auch insoweit unsubstantiiert, als er ausführt, es sei sachgerecht, dass der zweite Nießbrauchsberechtigte sein aufschiebend bedingtes Recht noch nicht besteuern müsse, während der Beschenkte diese Last bereits absetzen könne. Diese Folgen ergäben sich aus dem Gesetz; jeder sei ein selbständiges Steuersubjekt. Die Ausführungen des Klägers lassen jedoch nicht erkennen, inwieweit die von ihm aufgeworfene Rechtsfrage auch vor dem Hintergrund des § 6 Abs. 1 BewG noch klärungsbedürftig ist.
- 23** ggg) Schließlich ist auch im Hinweis des Klägers auf die Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts keine hinreichende Darlegung der Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Frage durch den BFH zu sehen. Denn wie der Kläger selbst erkennt, ist § 14 Abs. 3 BewG bei dieser Reform unverändert geblieben. Gerade angesichts der Tatsache, dass auch in der Literatur keine Stimmen gegen die BFH-Rechtsprechung erhoben worden sind, ist ohne eine eingehende Begründung nicht davon auszugehen, dass die Reform eine erneute Prüfung durch den BFH erfordert.
- 24** 2. Der Kläger hat das Vorliegen eines nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zur Zulassung der Revision führenden Verfahrensmangels ebenfalls nicht schlüssig dargelegt (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO).
- 25** a) Die Revision ist nach dieser Vorschrift zuzulassen, wenn ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem das Urteil des FG beruhen kann. Wird die Nichtzulassungsbeschwerde auf einen solchen Mangel gestützt, so bedarf es hierfür eines genauen Vortrags der Tatsachen, die den Mangel schlüssig ergeben. Zudem muss außer bei den absoluten Revisionsgründen gemäß § 119 FGO dargelegt werden, dass die angefochtene Entscheidung --ausgehend von der insoweit maßgebenden, ggf. auch unrichtigen materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- auf dem geltend gemachten Verfahrensmangel beruhen könne, sie also ohne den Verfahrensmangel möglicherweise anders ausgefallen wäre (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 998, Rz 10, m.w.N.).
- 26** b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht.
- 27** aa) Ein Verfahrensmangel ergibt sich nicht aus dem --sinngemäßen-- Vortrag des Klägers, dass mit der

Einbeziehung der Ausführungen des Beklagten und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) über den Eintritt der Staffelmiete das Steuergeheimnis gemäß § 86 Abs. 1 FGO i.V.m. § 30 der Abgabenordnung verletzt worden sei und daher das FG an einer Verwertung dieser Ausführungen bei der rechtlichen Beurteilung über den Wert des Vorbehaltsnießbrauchs des Schenkers gehindert gewesen sei.

- 28** aaa) Zwar kann ein Gericht in Fällen, in denen das Steuergeheimnis durch Informationen von der Behörde verletzt wird und es hierdurch eine unzulässige Angabe erhält, an einer Verwertung dieser unzulässigen Information gehindert sein (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 8. Dezember 2000 VIII B 71/00, juris, und vom 25. Juli 1994 X B 333/93, BFHE 174, 491, BStBl II 1994, 802; offen gelassen in BFH-Beschluss vom 29. August 2012 X S 5/12 (PKH), BFH/NV 2013, 2, Rz 11).
- 29** bbb) Im Streitfall ist aber für die Annahme eines Verwertungsverbotes kein Raum. Der Kläger stellt lediglich Vermutungen an, auf welche Weise das FA Kenntnis von den Mieterangelegenheiten erhalten habe. Auf den --mit Nachweisen belegten-- Vortrag der Behörde, sie habe eine Meldeauskunft der Mieter eingeholt, wozu sie aufgrund des vom Kläger beantragten Ansatzes der Staffelmiete für die Bewertung des Nießbrauchrechts befugt gewesen sei, hat sich der Kläger nicht mehr geäußert. Umstände, aus denen sich eine Verletzung des Steuergeheimnisses über die Verhältnisse des Schenkers durch eine Einbeziehung der Ausführungen des FA ergeben könnte, sind folglich nicht schlüssig vorgetragen worden.
- 30** bb) Auch die Rüge, das FG hätte den Sachverhalt in Bezug auf den Mietvertrag weiter aufklären müssen, ist nicht geeignet, das Vorliegen eines Verfahrensmangels schlüssig darzulegen.
- 31** Der Kläger hat nicht substantiiert ausgeführt, welche konkreten, vom FG nicht bereits als wahr angenommenen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern diese Tatsachen auf der Grundlage des --ggf. auch unrichtigen-- materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätten führen können (vgl. BFH-Beschluss vom 6. Februar 2014 II B 129/13, BFH/NV 2014, 708, Rz 12, m.w.N.).
- 32** 3. Die Entscheidung ergeht im Übrigen gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne Angabe weiterer Gründe, insbesondere ohne Darstellung des Tatbestands.
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)