Urteil vom 18. November 2014, IX R 49/13

Übertragung eines GmbH-Anteils unter Vorbehaltsnießbrauch

BFH IX. Senat

EStG § 17 Abs 1 S 1, EStG § 17 Abs 2 S 5, HGB § 255 Abs 1 S 1, EStG VZ 2007 , EStG § 24 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 20 Abs 2a S 3

vorgehend FG Düsseldorf, 25. April 2013, Az: 1 K 1143/12 E

Leitsätze

1. Zahlungen für die Ablösung eines (Vorbehalts-)Nießbrauchs an einer Beteiligung i.S. von § 17 EStG stellen im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung dar .

2. Eine unentgeltliche Übertragung nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG liegt auch bei der Übertragung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft unter Vorbehaltsnießbrauch vor .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten darüber, ob im Fall des Erwerbs eines mit einem Vorbehaltsnießbrauch belasteten Anteils an einer Kapitalgesellschaft die vom Rechtsnachfolger fortzuführenden Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers anteilig um den Wert des Nießbrauchs zu kürzen sind.

2 Der Beigeladene, der Vater des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger), war im Jahr 2001 mit 90 % an einer GmbH mit einem Stammkapital von 70.000 DM beteiligt. Der Beigeladene schenkte dem Kläger im Jahr 2001 einen Teilgesellschaftsanteil im Nennwert von 21.000 DM. Im März 2004 übertrug der Beigeladene dem Kläger drei weitere Gesellschaftsanteile im Nennwert von insgesamt 23.700 €. Die Anschaffungskosten des Beigeladenen für diese Anteile betrugen 293.270,11 €. Der Beigeladene behielt sich den lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch an den zuletzt übertragenen Beteiligungen vor. Dem Nießbraucher gebührten danach u.a. die während des Nießbrauchs auf die Beteiligungen entfallenden ausgeschütteten Gewinnanteile.

3 Im November 2006 verkauften der Kläger und der Beigeladene ihre Anteile für 3.220.000 €. Anlässlich der Veräußerung verzichtete der Beigeladene auf seinen Nießbrauch. Als Gegenleistung sollte der Kläger an den Beigeladenen einen Betrag in Höhe von 1.679.800 € zahlen, der vom Erwerber unmittelbar auf das Konto des Beigeladenen gezahlt werden sollte. Die Zahlung entsprach dem kapitalisierten Wert des Nießbrauchs.

4 Im ersten Rechtszug kam es im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zwischen dem Kläger und dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zum Streit um die Behandlung der Zahlung der 1.679.800 € als nachträgliche Anschaffungskosten. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit der in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 131 veröffentlichten Entscheidung insoweit statt. Der Senat hob mit Entscheidung vom 24. Januar 2012 IX R 51/10 (BFHE 236, 356, BStBl II 2012, 308) die Entscheidung auf. Das FG sei von einem unentgeltlichen Erwerb der Gesellschaftsanteile durch den Kläger nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG ausgegangen, ohne zu prüfen, ob dem Kläger oder dem Beigeladenen die Gesellschaftsanteile nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) zuzurechnen seien. Der Senat gab dem FG auf, nähere Feststellungen dazu zu treffen, wem das wirtschaftliche Eigentum an den nießbrauchsbelasteten Anteilen zugestanden habe. Denn stehe dies weiterhin dem nießbrauchsberechtigten Beigeladenen zu, habe der Kläger mit der Ablösezahlung im Jahr 2007 ein Entgelt geleistet. Dann liege kein unentgeltlicher Erwerb mehr vor und eine Anwendung von § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG sei nicht möglich.

5 Im zweiten Rechtszug klärte das FG nach Durchführung der Beiladung des Rechtsvorgängers die Frage

dahingehend, dass nach seinen Feststellungen der Kläger bereits anlässlich der Übertragung 2004 das wirtschaftliche Eigentum an den nießbrauchsbelasteten Anteilen erlangt habe. § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG sei daher anwendbar. Im Rahmen der Berechnung des Veräußerungsgewinns berücksichtigte das FG mit seiner in EFG 2014, 447 veröffentlichen Entscheidung die Zahlung der 1.679.800 € als nachträgliche Anschaffungskosten des Klägers und rechnete diese den vom Beigeladenen übernommenen Anschaffungskosten in Höhe von 293.270,11 € hinzu.

6 Mit seiner Revision bringt das FA vor, die ungeschmälerte Übernahme der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers sei bei einer Übertragung von Anteilen unter Nießbrauchsvorbehalt nicht möglich. Werde ein GmbH-Anteil unentgeltlich übertragen und behalte sich der Übergeber ein Nießbrauchsrecht vor, erhalte der neue Anteilseigner nur das belastete, um das Nutzungsrecht geminderte zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum an dem Gesellschaftsanteil. Da der Übergeber nur die Substanz des GmbH-Anteils übertrage und die Nutzungsmöglichkeit daran zurückbehalte, gehe auch nur jener Teil der Anschaffungskosten auf den Anteilserwerber über, der auf den belasteten Gesellschaftsanteil entfalle. Dieser errechne sich nach dem Verhältnis des Verkehrswerts des belasteten Anteils zum Verkehrswert des unbelasteten Anteils im Zeitpunkt der Ablösung. Soweit der Erwerber des Gesellschaftsanteils durch Zahlungen an den Rechtsvorgänger nachträglich eigene Anschaffungskosten aufwende, müssten beim Erwerber die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers verdrängt werden. Rechtssystematische Bedenken stünden dem nicht entgegen. Komme es nicht zur entgeltlichen Ablösung des Nießbrauchs, komme es nicht zu einer Verrechnung und es bleibe beim vollständigen Übergang der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers auf den unentgeltlichen Erwerber. Daher sehe auch die Weisungslage der Finanzverwaltung eine Kürzung der vom Rechtsvorgänger übernommenen Anschaffungskosten vor (vgl. Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 28. Januar 2011 S 2196.1.1-2/1 St 32, juris).

7 Das FA beantragt,
das Urteil des FG vom 26. April 2013 1 K 1143/12 E aufzuheben und die Einkommensteuer 2007 dahingehend festzusetzen, dass die vom Rechtsvorgänger des Klägers nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG übernommenen Anschaffungskosten nur in dem Verhältnis übernommen werden, in dem der Verkehrswert des Anteils im Zeitpunkt der Ablösezahlung die Ablösezahlung übersteigt.

8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Der Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

11 Das FG hat zutreffend die Zahlung für die Ablösung des Nießbrauchs im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten eingestuft (1.). Weiter hat das FG zutreffend auf der Grundlage von § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG die Anschaffungskosten des Beigeladenen dem Kläger als unentgeltlichem Rechtsnachfolger zugerechnet (2.). Der Umstand, ob ggf. eine Erfassung der Ablösezahlung beim Beigeladenen als Entschädigung für die entgangenen Dividendenansprüche nach § 24 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 20 Abs. 2a Satz 3 EStG oder als Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit nach § 24 Nr. 2, § 17 Abs. 2 EStG in Betracht kommt, führt im Revisionsverfahren nicht zur Aufhebung der Ausgangsentscheidung und kann daher unentschieden bleiben (3.).

12 1. Die Zahlung für die Ablösung des Nießbrauchs ist vom FG zutreffend beim Kläger im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG als nachträgliche Anschaffungskosten eingestuft worden.

13 a) Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb --unter weiteren, hier vorliegenden Voraussetzungen-- auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Veräußerungsgewinn ist gemäß § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben. In diesem Sinne angeschafft --mit der Folge weiterer nachträglicher Anschaffungskosten-- wird ein GmbH-Anteil auch dann, wenn der Gesellschafter das daran bestehende dingliche Nutzungsrecht eines Dritten wie z.B. einen Nießbrauch

ablöst. Denn erwirbt ein Steuerpflichtiger ein mit einem dinglichen Nutzungsrecht belasteten Gegenstand, so erhält er zunächst um das Nutzungsrecht gemindertes Eigentum. Seine Rechte als Eigentümer sind durch das Nutzungsrecht begrenzt. Löst er das Nutzungsrecht ab, so verschafft er sich die vollständige Eigentümerbefugnis an dem Gegenstand. Daher sind Aufwendungen zur Befreiung von einem Nießbrauch als nachträgliche Anschaffungskosten einzustufen (vgl. u.a. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Dezember 1982 VIII R 215/78, BFHE 138, 44, BStBl II 1983, 410; vom 15. Dezember 1992 IX R 323/87, BFHE 169, 386, BStBl II 1993, 488, m.w.N., betreffend ein dingliches Wohnrecht; vom 22. Februar 2007 IX R 29/05, BFH/NV 2007, 1100, und vom 26. Januar 2011 IX R 24/10, BFH/NV 2011, 1480; Werz, Der Erbschaft-Steuer-Berater 2005, 286, 288). Besteht zudem kein erkennbarer sachlicher Zusammenhang zwischen der zunächst erfolgten Übertragung der Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt und der später für die Ablösung des Nießbrauchsrechts geleisteten Zahlung, ist der entgeltliche Verzicht auf das Nutzungsrecht als selbständiges Rechtsgeschäft einzustufen, das auf die zuvor erfolgte unentgeltliche Übertragung des nießbrauchsbelasteten Wirtschaftsguts keinen Einfluss hat (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 VIII R 14/04, BFHE 210, 278, BStBl II 2006, 15, m.w.N.; H 17 Abs. 4 --Vorbehaltsnießbrauch-- des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2012).

14 b) Daran gemessen hat das FG zu Recht infolge der Ablösung des Nießbrauchs nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe von 1.679.800 € im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns angesetzt. Denn in dieser Höhe hat der Kläger eine Zahlung zur Ablösung des Nießbrauchs an den Beigeladenen geleistet. Es sind nach den tatsächlichen Feststellungen des FG auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Nießbrauch gezielt vereinbart wurde, um im Fall der Ablösung nachträgliche Anschaffungskosten zu schaffen.

15 Das FG konnte auch zutreffend in der Folge der Entscheidung in BFHE 236, 356, BStBl II 2012, 308 das wirtschaftliche Eigentum dem Kläger und damit diesem die Aufwendungen für die Ablösung des Nießbrauchs als nachträgliche Anschaffungskosten zurechnen. Zwar hätten die tatsächlichen Feststellungen des FG im ersten Rechtszug nach Auffassung des Senats in der Entscheidung in BFHE 236, 356, BStBl II 2012, 308 auch die Schlussfolgerung zugelassen, das wirtschaftliche Eigentum an den Gesellschaftsanteilen sei auch nach 2004 beim Beigeladenen verblieben. Dann wäre bei diesem im Jahr 2007 ein Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG entstanden. Die --auf dem insoweit übereinstimmenden Tatsachenvortrag der Beteiligten beruhende und nicht mit Verfahrensrügen angegriffene-- Würdigung des FG im zweiten Rechtszug, das wirtschaftliche Eigentum sei bereits 2004 auf den Kläger übergegangen, ist aber ebenfalls möglich und in sich schlüssig. Sie verstößt auch nicht gegen Denkgesetze, allgemeine Erfahrungssätze oder gesetzliche Auslegungsregeln. Der BFH ist daher an diese Gesamtwürdigung des FG gebunden (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

16 2. Das FG hat dem Kläger auch zu Recht die (ursprünglichen) Anschaffungskosten des Beigeladenen in voller Höhe zugerechnet.

17 a) Nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG führt im Fall der unentgeltlichen Rechtsnachfolge der Rechtsnachfolger die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers ohne jede Einschränkung (durch Nießbrauchsrechte o.ä.) fort. Ziel der Vorschrift ist, die Wertsteigerungen steuerlich zu erfassen, die während der Besitzzeit des Rechtsvorgängers entstanden sind. Durch die Anordnung der Fortführung der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers soll der unentgeltliche Erwerb eines Kapitalgesellschaftsanteils dem unentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils gleichgestellt werden, bei dem der Rechtsnachfolger über § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ebenfalls an die Anschaffungskosten bzw. die fortgeschriebenen Buchwerte des Rechtsvorgängers gebunden ist (BTDrucks IV/2400, S. 70; Bericht der Einkommensteuerkommission, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 7, S. 186; Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 17 Rz 218).

18 Eine unentgeltliche Rechtsnachfolge liegt auch vor, wenn die GmbH-Anteile unter Nießbrauchsvorbehalt übertragen werden. Insoweit entspricht es der gefestigten Rechtsprechung des BFH, dass die Übertragung eines Wirtschaftsguts unter Vorbehalt eines Nutzungsrechts die Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung unberührt lässt. Vielmehr erwirbt der Erwerber von vornherein nur den mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteil (vgl. BFH-Urteile vom 28. Juli 1981 VIII R 124/76, BFHE 134, 130, BStBl II 1982, 378; in BFHE 210, 278, BStBl II 2006, 15, m.w.N.). Die mit der Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs verbundene Auszahlung der zukünftigen Gewinnansprüche an den Beigeladenen und Nießbrauchsberechtigten wirkt sich daher auf die nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG kraft Gesetzes vom Rechtsnachfolger weiterzuführenden Anschaffungskosten nicht aus. Denn die unentgeltliche Einräumung eines Nießbrauchs ohne Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums bedeutet nicht die Abgabe von Vermögenssubstanz.

19 b) Daran gemessen hat das FG zu Recht die Anschaffungskosten des Beigeladenen in Höhe von 293.270,11 € in vollem Umfang dem Kläger als den Veräußerungsgewinn mindernde Anschaffungskosten zugerechnet. Soweit das FA eine Kürzung der vom Rechtsvorgänger übernommenen Anschaffungskosten nach dem Verhältnis des Verkehrswerts des belasteten Anteils zum Verkehrswert des unbelasteten Anteils zum Zeitpunkt der Ablösung des Nießbrauchs vorschlägt und danach im Fall des unentgeltlichen Erwerbs unter Nießbrauchsvorbehalt der Erwerber die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers nur anteilig übernehmen soll (so auch Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 33. Aufl., § 17 Rz 182; Paus, Deutsche Steuer-Zeitung 2006, 112), ist dem nicht zu folgen. Dieser Auffassung steht der eindeutige Wortlaut des § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG und die bisher ergangene Rechtsprechung entgegen, die im Fall der Übertragung unter Nießbrauchsvorbehalt eine unentgeltliche Übertragung angenommen hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 134, 130, BStBl II 1982, 378). § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG gibt bei der unentgeltlichen Übertragung eines GmbH-Anteils die Übernahme der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers bindend vor, ohne Einschränkungen bei der Vorbehaltung von Nutzungsrechten zu machen. Geht daher wie hier nach den tatsächlichen Feststellungen des FG das wirtschaftliche Eigentum an dem nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteil nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf den Rechtsnachfolger über und ist der Anteil demzufolge nicht mehr dem Nießbrauchsberechtigten zuzurechnen, übernimmt der Rechtsnachfolger die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers.

20 Soweit das FA zur Begründung seiner Argumentation auf das Schreiben des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 28. Januar 2011 (juris) verweist und eine Aufteilung der vom Rechtsvorgänger übergehenden Anschaffungskosten vorschlägt, bezieht sich dieses Schreiben auf die entgeltliche Ablösung des Vorbehaltsnießbrauchs eines vermieteten Grundstücks. Hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung eines Grundstücks regelt sich die Übernahme der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers durch den Rechtsnachfolger --für Zwecke der Absetzung für Abnutzung-- jedoch nach § 11d Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung und nicht nach der hier einschlägigen Vorschrift des § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG.

21 3. Es kann offenbleiben, ob ggf. eine Erfassung der Ablösezahlung beim Beigeladenen als Entschädigung für die entgangenen Dividendenansprüche nach § 24 Nr. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 20 Abs. 2a Satz 3 EStG oder nach § 24 Nr. 2, § 17 Abs. 2 EStG in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 1992 X R 34/89, BFHE 170, 76, BStBl II 1996, 663, unter II.1.b, und vom 23. Mai 2012 IX R 32/11, BFHE 237, 234, BStBl II 2012, 675). Denn dies führt im Revisionsverfahren nicht zur Aufhebung der Ausgangsentscheidung, da die Einkommensteuerfestsetzung des Beigeladenen nicht Streitgegenstand ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de