

Urteil vom 11. Februar 2025, IX R 14/24

Entgeltliche Ablösung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen

ECLI:DE:BFH:2025:U.110225.IXR14.24.0

BFH IX. Senat

EStG § 17, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 5 S 3, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 24 Nr 1 Buchst b, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2019

vorgehend FG Köln, 29. Februar 2024, Az: 7 K 95/23

Leitsätze

1. NV: Ob das wirtschaftliche Eigentum an GmbH-Anteilen dem Nießbrauchsberechtigten zuzurechnen ist, ist Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung durch das Finanzgericht und daher wegen § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend.
2. NV: § 20 Abs. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes setzt für eine Zurechnung der Einnahmen aus einer Beteiligung an einer GmbH für den Nießbrauchsberechtigten voraus, dass diesem auch das wirtschaftliche Eigentum im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung an den Geschäftsanteilen, an denen der Nießbrauch eingeräumt wurde, zusteht.
3. NV: Ist der Nießbrauchsberechtigte nicht wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH-Anteile, ist die Ablösung des Nießbrauchs ein für ihn nicht steuerbarer Vorgang.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 29.02.2024 - 7 K 95/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung der entgeltlichen Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs an Geschäftsanteilen an einer GmbH bei der Nießbrauchsberechtigten.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war mit einem Geschäftsanteil von 49 % an der ... GmbH (A-GmbH) beteiligt. Diesen Geschäftsanteil teilte sie in zwei Geschäftsanteile zu je 24,5 % und trat je einen Anteil mit Vertrag vom xx.xx.2012 im Wege der Schenkung sowie unter Vorbehalt eines Nießbrauchs an ihre Töchter ab. Nach dem Schenkungsvertrag beschränkte sich der Nießbrauch auf die Ziehung der Nutzungen aus den Geschäftsanteilen, wozu insbesondere der anteilige Bilanzgewinn zählte. Nicht vom Nießbrauch erfasst wurde die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte.
- 3 Im Streitjahr 2019 veräußerten die Töchter die Geschäftsanteile. Aufgrund dessen gab die Klägerin den Nießbrauch gegen Zahlung von ... € (Ablösebetrag) auf.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) unterwarf den Ablösebetrag bei der Klägerin als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 24 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG) der Besteuerung.
- 5 Die hiergegen erhobene Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) entschied, dass der Ablösebetrag nicht

steuerbar sei (Urteil vom 29.02.2024 - 7 K 95/23, Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 100). Nach den Feststellungen des FG waren die Töchter der Klägerin im Jahr 2012 auch wirtschaftliche Eigentümer der Geschäftsanteile der A-GmbH geworden.

- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Der Ablösebetrag unterliege als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung. Alternativ komme auch eine Besteuerung als gewerbliche Einkünfte in Betracht.
- 7 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die entgeltliche Ablösung des der Klägerin vorbehaltenen Nießbrauchs an den Geschäftsanteilen der A-GmbH unterliegt nicht der Besteuerung.
- 10 1. Der Ablösebetrag ist nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu versteuern.
- 11 a) Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG gehören auch Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Eine Steuerbarkeit der Entschädigung nach dieser Vorschrift setzt jedenfalls voraus, dass dem Steuerpflichtigen die Einkünfte, für die diese gewährt wird, auch steuerlich zuzurechnen sind (Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 13). Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG). Zurechnungssubjekt einer Ausschüttung durch eine GmbH ist grundsätzlich der Anteilseigner (§ 20 Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG, § 39 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 12 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG, wonach ein Nießbrauchsberechtigter als Anteilseigner gilt, wenn ihm die Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen sind. Diese Norm regelt keine abweichende Zurechnung der Einnahmen, sondern setzt diese voraus und fingiert den Nießbrauchsberechtigten sodann als Anteilseigner (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.02.2022 - VIII R 30/18, BFHE 276, 58, BStBl II 2022, 548, Rz 16, m.w.N.). § 20 Abs. 5 Satz 3 EStG setzt mithin für eine Zurechnung der Einnahmen aus einer Beteiligung an einer GmbH zum Nießbrauchsberechtigten voraus, dass diesem auch das wirtschaftliche Eigentum im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an den Geschäftsanteilen, an denen der Nießbrauch eingeräumt wurde, zusteht (Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 16).
- 13 Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil geht auf einen Erwerber über, wenn er aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. u.a. Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 17, m.w.N.). Hierfür reicht es nicht aus, wenn an einem GmbH-Geschäftsanteil unentgeltlich ein Nießbrauch zugunsten eines Dritten bestellt wurde, der dem Nießbrauchsberechtigten lediglich einen Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil gemäß § 1068 Abs. 2, § 1030 i.V.m. § 99 Abs. 2, § 100, § 101 Nr. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs einräumt. Erforderlich ist vielmehr, dass der Nießbrauchsberechtigte eine Rechtsposition innehat, die ihm entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft und insofern dem zivilrechtlichen Gesellschafter gleichstellt (Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 17, m.w.N.).
- 14 Ob das wirtschaftliche Eigentum an GmbH-Geschäftsanteilen dem Nießbrauchsberechtigten zuzurechnen ist, bleibt indes eine Tatfrage des Einzelfalls. Die dem FG obliegende Würdigung bindet den BFH (§ 118 Abs. 2 FGO). Als Revisionsgericht prüft er lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich

zutreffend gewürdigt hat (Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 18, m.w.N.). Verstößt die Sachverhaltswürdigung des FG nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze, ist sie für den BFH selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (ständige Rechtsprechung, Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 18, m.w.N.).

- 15** b) Unter Anwendung dieser Maßstäbe ist der Ablösebetrag nicht als Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG von der Klägerin zu versteuern.
- 16** aa) Nach den Feststellungen der Vorinstanz ist das wirtschaftliche Eigentum an den streitgegenständlichen Geschäftsanteilen bereits 2012 von der Klägerin auf ihre Töchter übergegangen. Dies schließt eine Zurechnung der Einkünfte hieraus nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei der Klägerin aus. Die rechtsirrigte Zurechnung der Dividenden als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Klägerin für die Veranlagungszeiträume 2012 bis 2018 bindet für das Streitjahr 2019 nicht. Da § 24 Nr. 1 EStG keine die Einkünfte erweiternde Bedeutung hat, liegen bei der Klägerin insoweit keine steuerbaren Einkünfte vor.
- 17** bb) Die nicht angegriffene Feststellung des FG, dass die Töchter der Klägerin im Jahr 2012 nicht nur zivilrechtliche, sondern auch wirtschaftliche Eigentümer der Geschäftsanteile geworden sind, bindet den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO. Das FG hat die für die Auslegung und Durchführung des Schenkungsvertrags vom xx.xx.2012 sowie des Vertrags vom xx.xx.2019 [Veräußerung der Geschäftsanteile sowie Ablösung Nießbrauchsrechte] maßgeblichen Umstände untersucht und gewürdigt. Anhaltspunkte dafür, dass das FG bei der Auslegung der zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen die gesetzlichen Auslegungsregeln nicht beachtet oder Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verletzt hat, liegen nicht vor. Die Vorinstanz hat bei ihrer Würdigung mit schlüssigen Erwägungen im Einklang mit der Senatsrechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum an Kapitalgesellschaftsanteilen (vgl. Senatsurteile vom 24.01.2012 - IX R 51/10, BFHE 236, 356, BStBl II 2012, 308, Rz 15 sowie vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 17) insbesondere berücksichtigt, dass der Nießbrauch ausweislich der vertraglichen Vereinbarungen nicht die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte umfasste. Diese standen alleinig den Töchtern zu.
- 18** 2. Der Ablösebetrag unterliegt nicht der Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG.
- 19** a) Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG gehören nach § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG auch Entschädigungen, die gewährt werden für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche. Als Gewinnbeteiligung im Sinne des § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG kommen lediglich gesellschaftsrechtliche Beteiligungen in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.2001 - XI R 50/99, BFHE 197, 51, BStBl II 2002, 347, unter II.3., m.w.N.; Brandis/Heuermann/Heuermann, § 24 EStG Rz 56; Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 24 EStG Rz 54). Rein schuldrechtliche Rechtsgrundlagen für Leistungen einer Gesellschaft oder gewinnabhängige Tantiemen begründen hingegen keine Gewinnbeteiligung im Sinne der Norm.
- 20** b) Diesen Anforderungen genügt der zugunsten der Klägerin vorbehaltene Nießbrauch nicht. Die Klägerin war nicht gesellschaftsrechtlich an der A-GmbH beteiligt. Zwar stand ihr aufgrund des Nießbrauchs der Anspruch zu, die auf die Geschäftsanteile entfallenden Gewinnausschüttungen zu vereinnahmen. Darüber hinaus hatte sie aber keine mit den Geschäftsanteilen verbundenen Rechte inne. Insbesondere war die Ausübung der Mitgliedschaftsrechte aus den Geschäftsanteilen durch die Klägerin im Schenkungsvertrag ausgeschlossen.
- 21** 3. a) Der Ablösebetrag ist nicht als Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit nach § 17 i.V.m. § 24 Nr. 2 EStG zu versteuern. Aufgrund der Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung im Jahr 2012 fehlte es bereits an der Verwirklichung von Einkünften im Sinne von § 17 EStG (vgl. Senatsurteil vom 20.09.2024 - IX R 5/24, BFHE 286, 193, Rz 27). Der Vorbehalt eines Nießbrauchs bei der Übertragung steht der Unentgeltlichkeit der Anteilsübertragung nicht entgegen (BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 14/04, BFHE 210, 278, BStBl II 2006, 15, unter II.1.). Die Vorschrift des § 24 EStG knüpft an eine bereits vorliegende Verwirklichung eines Einkünftebestands an und hat --wie oben ausgeführt-- keine die Einkünfte erweiternde, sondern lediglich eine die Reichweite der einzelnen Einkunftsarten klarstellende Bedeutung.
- 22** b) Besteht auf der Grundlage der Feststellungen des FG 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 Gesellschaftsanteils keinen Einfluss hat (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2005 - VIII R 14/04, BFHE 210, 278, BStBl II 2006, 15, unter II.2.c aa; Senatsurteil vom 18.11.2014 - IX R 49/13, BFHE 247, 435, BStBl II 2015, 224, Rz 13). Die

Frage, ob der Rechtsgrund für die spätere Ablösung des Nießbrauchs bereits bei der Anteilsübertragung im Jahr 2012 angelegt war und nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu einer rückwirkenden Änderung führen würde, ist jedenfalls nicht für das Streitjahr 2019 zu entscheiden.

23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de