



Prof. Dr. Heribert Heckschen  
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12  
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0  
Fax 0351 473 05 10

BFH v. 14.02.2022 - VIII R 29/18, BeckRS 2022, 15581

## Mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung bei GmbH-Anteilen die mit Nießbrauch belastet sind

11.08.2023

### Leitsatz

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO § 39 Abs. 1

1. Ist an einem Kapitalgesellschaftsanteil ein Nießbrauch bestellt, der dem Nießbrauchberechtigten lediglich einen Anspruch auf den mit der Beteiligung verbundenen Gewinnanteil einräumt, ohne dass dieser wesentliche Verwaltungsrechte, insbesondere die Stimmrechte, ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann, sind die Kapitaleinnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG ertragsteuerlich weiterhin dem Anteilseigner zuzurechnen. (amtl. LS)
2. Ist in diesem Fall die Anteilseignerin des nießbrauchbelasteten Kapitalgesellschaftsanteils eine Kapitalgesellschaft, kann die direkte Auszahlung der Ausschüttungen an den Nießbrauchberechtigten zu einer mittelbaren vGA führen, wenn es sich beim Gesellschafter der anteilseignenden Kapitalgesellschaft und beim Nießbrauchberechtigten um einander nahestehende Personen handelt. (amtl. LS)

### Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin in den Streitjahren 2004 und 2006 jeweils eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zugeflossen ist.

Die Klägerin K ist eine natürliche Person und hielt 50 % der Geschäftsanteile an drei verschiedenen GmbHs (A, B und C). Die restlichen Geschäftsanteile an der A, der B und der C hielt X. Sowohl K, als auch C haben an den Geschäftsanteilen der C GmbH unentgeltlich einen Nießbrauch mit einer Quote von 80 % zugunsten der A-GmbH bestellt. Der Quotennießbrauch wurde mit notariellem Vertrag am 16.12.2004 bestellt. Mitverwaltungsrechte, die mit Geschäftsanteilen verbunden sind, wie z.B. das Stimmrecht verblieben bei den Anteilseignern.

Zudem haben K und X am selben Tag, ebenfalls mit notariellem Vertrag, eine Erhöhung des Stammkapitals der B GmbH beschlossen. Diese wurde durch Einbringung der nießbrauchbelasteten Geschäftsanteile an der C GmbH durchgeführt.

In den Streitjahren 2004 und 2006 beschloss die Gesellschafterversammlung der C GmbH eine Gewinnausschüttung. Diese wurde an die A GmbH ausgezahlt, wo sie dann als verdeckte Einlagen von K und X erfasst wurden.

Das Finanzamt sah in den, an die A GmbH ausgezahlten Gewinnausschüttungen von der C GmbH auf Ebene der B GmbH eine vGA. Die verdeckten Gewinnausschüttungen seien jeweils zu 50 % an K und 50 % an X gegangen. Das Hessische Finanzgericht wies die Klage ab.



## Entscheidung

Der BFH gab der Revision der Klägerin statt. Der Zufluss einer vGA an die K setze voraus, dass die Einbringung der Geschäftsanteile an der C GmbH in die B GmbH gegen den Erhalt neuer Geschäftsanteile an der B GmbH gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Demnach muss dies also nicht wie unter fremden Dritten vollzogen worden sein.

Eine vGA i.S.d. § 20 I Nr. 1 S. 2 EStG liegt dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat. Sie kann auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter verwirklicht werden, wenn der Vorteil dem Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis mittelbar zugewendet wird, indem eine ihm nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht.

Das FG sah nach diesen Maßstäben in den Ausschüttungen der C GmbH an die A GmbH in 2004 und 2006 eine Vorteilszuwendung der B GmbH an die A GmbH. Diese Ausschüttungen der C GmbH seien auch einkommenssteuerlich der B GmbH als Anteilseignerin zuzurechnen. Es sei dann durch die direkte Auszahlung an die A GmbH aufgrund des Quotennießbrauchs zu einer Vorteilszuwendung der B GmbH an die A GmbH gekommen, welche der Klägerin – vorbehaltlich der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung – aufgrund ihres „Näheverhältnisses“ zur A GmbH auch zuzurechnen sei. Eine Vorteilszuwendung liege damit vor.

Allerdings müsste diese Vorteilszuwendung der C GmbH an die B GmbH als Anteilseignerin auch zuzurechnen sein. Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte erfüllt § 2 I 1 EStG. Einnahmen aus Kapitalvermögen erzielt derjenige, der die rechtliche und tatsächliche Macht hat, das in § 20 I Nr. 1 bis 7 EStG genannte Kapitalvermögen entgeltlich auf Zeit zur Nutzung zu überlassen. Dabei ist das Rechtsverhältnis maßgebend, auf dem die Überlassung des Kapitalvermögens zur Nutzung beruht, auch dann, wenn die Kapitaleinnahmen gem. § 20 III EStG oder § 8 II KStG einer anderen Einkunftsart zugewiesen werden. Zurechnungssubjekt einer Ausschüttung durch eine GmbH ist danach grundsätzlich der Anteilseigner § 20 IIa S. 1 und 2 EStG und § 39 I AO. Einem zivilrechtlich hiervon abweichenden Gläubiger der Ausschüttung, z.B. bei einem Nießbrauch § 1068 BGB, ist diese nur dann einkommenssteuerlich zuzurechnen, wenn er Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle habe. Damit muss seine Rechtsposition also über das bloße Empfangen hinausreichen. Es reiche hier nicht aus, wenn an einem GmbH Geschäftsanteil unentgeltlich ein Nießbrauch zugunsten eines Dritten bestellt worden sei und der Nießbrauch lediglich einen Anspruch auf einen Gewinnanteil einräume nach §§ 1068 II, 1030 i.V.m. 99 II, 100, 101 Nr. 2 BGB. Der Nießbrauchsberechtigte müsse eine Rechtsposition innehaben, die ihm entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der betreffenden Gesellschaft verschaffe und ihn insofern dem zivilrechtlichen Gesellschafter gleichstelle. Auch aus § 20 IIa S. 3 EStG ergebe sich nichts neues, weil hier keine abweichende Zurechnung der Einnahmen geregelt würden, sondern vorausgesetzt seien um den Nießbrauchsberechtigten dann als Anteilseigner zu fingieren.

Im vorliegenden Fall habe der Nießbrauch die A GmbH nur zur Gewinnbeteiligung berechtigt, die Stimmrechte der B GmbH standen jedoch der Anteilseignerin zu. Die Ausschüttungen der C GmbH seien im vollen Umfang der B GmbH zuzurechnen.

Die direkte Auszahlung von 80% der Ausschüttung der C GmbH, die ertragssteuerlich der B GmbH zuzurechnen sei, an die A GmbH habe zu Vorteilszuwendungen der B GmbH an die A GmbH geführt. Diese Vorteilszuwendungen, so der BFH, seien der K auch zuzurechnen, vorbehaltlich der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung. Die A GmbH sei als Vorteilsempfängerin eine nahestehende Person, es habe also eine vGA ohne einen Zufluss beim Gesellschafter selbst stattfinden können.

Eine vGA ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter sei jedoch nur dann verwirklicht, wenn die Vorteilszuwendung gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Es sei dabei jedoch unerheblich, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an der Zuwendung gehabt habe. Gewährt die Kapitalgesellschaft einer dem Gesellschafter nahestehenden Person einen Vorteil, so spreche zwar der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Vorteil mittelbar dem Gesellschafter zugewandt werde. Allerdings gelte dies nur für den Fall, dass andere Ursachen als das Näheverhältnis für die Ursache auszuschließen sind so uneingeschränkt. Hat die



Prof. Dr. Heribert Heckschen  
Prof. Dr. Oswald van de Loo

Hohe Straße 12  
01069 Dresden

Tel 0351 473 05 0  
Fax 0351 473 05 10

Zuwendung des Vorteils ihre Ursache also ausschließlich in einer Beziehung der Kapitalgesellschaft zum Empfänger der Zuwendung, die von dem Gesellschaftsverhältnis zum nahestehenden Gesellschafter unabhängig ist, kann dieser erste Anschein widerlegt werden.

Das FG stellte fest, dass die B GmbH der K einen Vermögensvorteil eingeräumt habe, den ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einem Nichtgesellschafter nicht hätte zukommen lassen. Diese Würdigung werde jedoch nicht von den Feststellungen des FG getragen. Es sei insb. nicht ausgeschlossen, dass die Einbringung der Geschäftsanteile an der C GmbH in die B GmbH gegen den Erhalt von neuen Geschäftsanteilen an dieser zwischen den Vertragsbeteiligten wie unter fremden Dritten vollzogen wurde. Also dass dabei nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen worden ist. In dem Fall wären die Einbringung der nießbrauchbelasteten Anteile und auch die nachfolgende Vorteilszuwendung der B GmbH an die A GmbH nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen und eine vGA der B GmbH an die K wäre ausgeschlossen. Das FG sei jedoch von anderen Grundsätzen ausgegangen, das Urteil sei aufzuheben.

## Praxishinweis

Knackpunkt in dem Fall ist die gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Die Feststellung einer vGA hing im obigen Fall davon ab, ob die Einbringung der Geschäftsanteile an der C GmbH in die B GmbH durch K gegen die Ausgabe von neuen Geschäftsanteilen an der B GmbH gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt nicht vor, wenn die Einbringung nach kaufmännischen Gesichtspunkten abgewogen war und vor der Einbringung die Werte der Geschäftsanteile der C GmbH und der neu auszugebenden B GmbH festgestellt worden wären. Diese Werte müssten dann auch den vertraglichen Vereinbarungen zugrunde gelegt worden seien. In dem Fall läge dann auch keine vGA vor.

Im selben Zuge müsste dann auch geprüft werden, ob die Ausgabe der neuen Anteile der B GmbH an die K angesichts des Nießbrauchs und dem Gewinnbezugsrecht der B GmbH von nur 20% der B üblich war. Es läge dann auch kein Gestaltungsmissbrauch § 42 AO vor. Die ausgezahlten Ausschüttungen der C GmbH an die A GmbH wären einkommenssteuerlich als Vorausabtretung der Ausschüttungen durch die B zu werten, die bei der A GmbH als sonstiger betrieblicher Ertrag zu erfassen wären und nicht nach § 8b I 1 KStG von der Besteuerung auszunehmen wären.

Angenommen die Vorteilszuwendung sei aber gesellschaftsrechtlich veranlasst gewesen, so wären die Voraussetzungen einer vGA erfüllt, dann hätte K zugleich in derselben Höhe eine Einlage in die A GmbH getätigt.