

Urteil vom 15. November 2022, IX R 4/20

Vermietung und Verpachtung - Zurechnung der Einkünfte - Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil

ECLI:DE:BFH:2022:U.151122.IXR4.20.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 41 Abs 1, ErbStG § 13a Abs 4 Nr 1, FGO § 126 Abs 4, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG VZ 2013, BGB § 1068, BGB §§ 1068ff, BGB § 1071, FGO § 11 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 09. Mai 2019, Az: 10 K 3108/17 F

Leitsätze

1. Durch die Bestellung des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erzielt der Nießbraucher --anstelle des Gesellschafters-- die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn und soweit er aufgrund der ihm vertraglich zur Ausübung überlassenen Stimm- und Verwaltungsrechte grundsätzlich in der Lage ist, auch an Grundlagengeschäften der Gesellschaft mitzuwirken.
2. Entsprechendes gilt beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil. Der Quotennießbraucher erzielt nur dann die auf den Anteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs sicherstellen, dass der Gesellschafter die Entscheidungen --und zwar auch solche, die die Grundlagen der Gesellschaft betreffen-- nicht alleine und/oder gegen den Willen des Quotennießbrauchers treffen kann.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 09.05.2019 - 10 K 3108/17 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, in welcher Höhe dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) gesondert und einheitlich festgestellte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung persönlich zuzurechnen sind.
- 2 Der Kläger ist an der Beigeladenen zu 1., der ABC-GbR (im Folgenden auch: GbR), zu 1/6 beteiligt. Zweck der Gesellschaft ist die Haltung, Verwaltung, Nutzung und Vermehrung des Gesellschaftsvermögens. Dieses besteht im Wesentlichen aus dem Grundstück Y-Straße in Z-Stadt, als dessen Eigentümerin die GbR im Grundbuch eingetragen ist. Daran hat sie ein Erbbaurecht bestellt, aus dem sie wiederkehrende Erbbauzinsen erzielt. Nach dem Gesellschaftsvertrag gewähren je 1 % der Beteiligung eine Stimme in der Gesellschafterversammlung. § 10 des Gesellschaftsvertrags lautet:

"§ 10 Übertragung von Beteiligungen

(1) Die Gesellschafter sind berechtigt, ihre Beteiligungen ganz oder teilweise an andere Gesellschafter oder an Abkömmlinge von Gesellschaftern ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter zu veräußern oder zu übertragen.

(2) Darüber hinaus sind sie berechtigt, ihren Ehegatten an ihrer Beteiligung oder Teilen derselben ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter Nießbrauchsrechte einzuräumen."

3 Mit privatschriftlichem Vertrag vom 27.09.2012 räumte der Kläger seinem volljährigen Sohn, dem Beigeladenen zu 2., an seinem Gesellschaftsanteil an der Beigeladenen zu 1. schenkweise einen Nießbrauch mit einer Quote von 50 % ein, beginnend am 01.10.2012 und befristet bis zum 30.09.2016. Unter "III. Stimm- und sonstige Rechte" ist im Vertrag u.a. bestimmt:

"1. Alle gesellschaftlichen Mitwirkungsrechte an dem belasteten Anteil werden der Nießbraucher und der Nießbrauchsbesteller gegenüber der Gesellschaft gemeinschaftlich ausüben. Sie beraten sich regelmäßig - möglichst formlos - über die Angelegenheiten der Gesellschaft zur Vorbereitung ihrer gemeinschaftlichen Entscheidung. Die Mitwirkungsrechte sollen jedoch im Außenverhältnis zu den Mitgesellschaftern weiterhin durch den Gesellschafter wahrgenommen werden.

2. Wird ... keine Einigkeit nach Abs. 1 erzielt, gilt folgendes:

a) In laufenden Angelegenheiten kann im Hinblick auf den Quotennießbrauch das einheitliche Stimmrecht aus dem Anteil nur gemeinsam ausgeübt werden, so dass, wenn Gesellschafter und Nießbraucher keine Einigung erzielen können, eine Stimmenthaltung zu erfolgen hat, während

b) der Gesellschafter die Mitwirkungsrechte aus dem Anteil bei Beschlüssen, welche die Grundlage der Gesellschaft oder den Kernbereich seiner Mitwirkungsrechte (wie etwa das Verbot der Änderung der Gewinnbeteiligung oder der Beschneidung des Auseinandersetzungsguthabens) betreffen, allein ausübt, wobei sich der Nießbraucher sein Zustimmungsrecht nach § 1071 BGB vorbehält."

4 Der Kläger unterrichtete die Beigeladene zu 1. am 19.02.2013 über die Einräumung des Nießbrauchsrechts und bat um Auszahlung seines hälftigen Gewinnanteils an seinen Sohn. Dem kam die Beigeladene zu 1. nach. Die anderen Gesellschafter wurden von der Einräumung des Nießbrauchsrechts und der Zahlung an den Sohn des Klägers in Kenntnis gesetzt.

5 Im Streitjahr (2013) erzielte die GbR Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von insgesamt 172.542,63 €; davon entfielen auf den Kläger (ohne Berücksichtigung von Sonderwerbungskosten) 28.777,11 €.

6 In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr berücksichtigte die GbR den Beigeladenen zu 2. nicht als am Gesamtergebnis der Gesellschaft beteiligt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte, das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt (FA), stellte die Einkünfte erklärungsgemäß fest und verteilte sie erklärungsgemäß auf die Gesellschafter (Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 15.10.2014).

7 Dagegen erhob der Kläger fristgerecht Einspruch. Ihm seien Sonderwerbungskosten von 120 € entstanden. Außerdem sei sein Anteil zur Hälfte aufgrund des Nießbrauchs nicht ihm, sondern seinem Sohn zuzurechnen. Das FA berücksichtigte weitere Sonderwerbungskosten des Klägers in Höhe von 120 € (nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung --AO-- geänderter Feststellungsbescheid vom 14.09.2015) und wies den Einspruch im Übrigen zurück (Einspruchsentscheidung vom 15.09.2015).

8 Die dagegen gerichtete Klage hat das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 25.01.2017 abgewiesen. Der vom Kläger an

seinem Anteil bestellte Nießbrauch sei steuerlich nicht zu berücksichtigen. Der Nießbrauch sei schon nicht wirksam bestellt; es fehle die Zustimmung der anderen Gesellschafter. Diese sei insbesondere nicht im Gesellschaftsvertrag erteilt worden. § 10 des Vertrags erlaube lediglich die Übertragung des Anteils auf Abkömmlinge und die Einräumung eines Nießbrauchs zugunsten eines Ehegatten. Die Einräumung eines Nießbrauchs zugunsten eines Abkömmlings sei nicht vorgesehen. Auch eine konkludente Zustimmung der Gesellschafter sei nicht festzustellen. Die Gesellschaft habe den Nießbraucher nicht in die Feststellungserklärung einbezogen. Daran sei das FA gebunden gewesen.

- 9 Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers hat der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen zur notwendigen Beiladung der Gesellschaft und des Nießbrauchers (Senatsbeschluss vom 15.11.2017 - IX B 29/17, nicht veröffentlicht).
- 10 Mit Beschluss vom 23.01.2019 hat das FG Frau ... als zur Vertretung berufene Geschäftsführerin der GbR und den Sohn des Klägers notwendig beigeladen. Die Beigeladenen haben sich nicht aktiv am Verfahren beteiligt und auch keine Anträge gestellt. Der Kläger hat u.a. zu Protokoll der mündlichen Verhandlung am 09.05.2019 beantragt, Beweis zu erheben über die Tatsache, "dass alle Gesellschafter der GbR das tatsächliche Verständnis hatten, dass eine Nießbrauchsgestellung zugunsten des Beigeladenen zu 2. durch die Regelung des Gesellschaftsvertrags unabhängig von dessen konkretem Wortlaut gedeckt war und dass alle Gesellschafter mit der Nießbrauchsbestellung tatsächlich einverstanden waren" durch Vernehmung der im Einzelnen bezeichneten anderen Gesellschafter als Zeugen.
- 11 Das FG hat die Klage erneut abgewiesen. Der unter Beweis gestellte Sachvortrag des Klägers sei unerheblich. Der Beigeladene zu 2. habe --unabhängig von der Wirksamkeit der Nießbrauchsbestellung-- den Tatbestand der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht erfüllt. Zwar habe der Kläger der GbR und den Mitgesellschaftern die Bestellung des Nießbrauchs angezeigt. Das genüge aber nicht für die Verwirklichung des Tatbestands. Maßgeblich sei, dass sämtliche Berechtigten durch den Miet- oder Pachtvertrag berechtigt und verpflichtet werden. Insofern fehle der Nachweis, dass dem Mieter oder Pächter des Objekts Y-Straße der Eintritt des Beigeladenen zu 2. in die vermietende GbR mitgeteilt worden sei. Die dem Beigeladenen zu 2. zugeflossenen Zahlungen stellten beim Kläger steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendungen dar.
- 12 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 21 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Aufgrund des wirksam begründeten Quotennießbrauchs seien die auf ihn als Gesellschafter entfallenden Ergebnisanteile zu 50 % steuerrechtlich nicht ihm, sondern dem Beigeladenen zu 2. persönlich zuzurechnen. Die Annahme des FG, dass die Begründung des Nießbrauchs dem Mieter oder Pächter mitgeteilt hätte werden müssen, habe keine rechtliche Grundlage. Eigentümerin des Grundstücks sei die GbR; sie erziele zivilrechtlich die Einkünfte aus den Erbbauzinsen. Auch die Gesellschafter träten nach außen nicht als Nutzungsüberlasser in Erscheinung. Überdies habe der Beigeladene zu 2. aufgrund der getroffenen Vereinbarungen rechtlich und tatsächlich eine Stellung, die der eines Gesellschafters entspreche bzw. hinreichend angenähert sei. Hierbei sei auch zu berücksichtigen, dass sich die (laufenden) Geschäfte der GbR darin erschöpften, den (einmal jährlich anfallenden) Erbbauzins zu vereinnahmen.
- 13 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den geänderten Feststellungsbescheid 2013 vom 14.09.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.09.2015 mit der Maßgabe zu ändern, dass dem Kläger unter Berücksichtigung seiner Sonderwerbungskosten Einkünfte in Höhe von 14.268,75 € zugerechnet werden.
- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Es hält das angefochtene Urteil für zutreffend. Der Beigeladene zu 2. habe --als Quotennießbraucher-- im Streitfall keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Er habe keine dem Gesellschafter angenäherte Stellung, da ihm die erforderlichen Mitverwaltungsrechte fehlten. Die ihm eingeräumten Rechte betrafen nur das Innenverhältnis zum Gesellschafter und ermöglichten es ihm nicht, seine Interessen im Umfang der durch die Beteiligungsquote begründeten Stimmrechte in der Gesellschaft effektiv durchzusetzen. Daran ändere die Auszahlung des Gewinnanteils an den Nießbraucher nichts. Dabei handele es sich um einen abgekürzten Zahlungsweg, der keinen Einfluss auf die persönliche Zurechnung der Einkünfte habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zu Recht (§ 126 Abs. 4 FGO) hat das FG die Klage abgewiesen. Dem Kläger sind die Einkünfte aus der GbR in voller Höhe als Gesellschafter persönlich zuzurechnen. Daran ändert der zugunsten seines Sohnes bestellte Quotennießbrauch nichts.
- 17** 1. Das FG hat fehlerhaft nicht die GbR, sondern deren vertretungsberechtigte Geschäftsführerin beigelegt. Die fehlende Beiladung der GbR muss dennoch nicht nachgeholt werden. Der Zweck der Beiladung ist erfüllt, denn auch die Beiladung der GbR hätte an die vertretungsberechtigte Geschäftsführerin adressiert werden müssen. Deshalb war nur das Rubrum zu berichtigen.
- 18** 2. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) sind demjenigen persönlich zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftsart erfüllt hat.
- 19** a) Im Regelfall ist dies, wer die rechtliche oder tatsächliche "Macht" hat, eines der in § 21 Abs. 1 EStG genannten Wirtschaftsgüter anderen entgeltlich auf Zeit zum Gebrauch oder zur Nutzung zu überlassen; er muss grundsätzlich Träger der Rechte und Pflichten aus einem Miet- oder Pachtvertrag oder einem ähnlichen Vertrag über eine entgeltliche Nutzungsüberlassung sein. Auch ein Nutzungsrecht an dem Vermietungsobjekt kann zu einer persönlichen Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Nutzungsberechtigten führen (vgl. nur Senatsurteile vom 24.10.2012 - IX R 24/11, BFH/NV 2013, 1228, und vom 29.09.2021 - IX R 2/21, BFH/NV 2022, 228, Rz 19).
- 20** Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen dem Quotennießbraucher Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks zugerechnet werden können, hat der erkennende Senat noch nicht Stellung bezogen. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat sich indes bereits zu verschiedenen Nutzungsrechten geäußert, bei denen die rechtlichen Voraussetzungen zum Teil anders gelagert sind; diese Rechtsprechung ist bei der im Streitfall zu entscheidenden Frage der Einkünfteerzielung durch den Quotennießbraucher am Anteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in den Blick zu nehmen:
- 21** aa) So erzielt beim Sachnießbrauch an einem zur Nutzung überlassenen Grundstück der Nießbraucher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn er die nach Bestellung des Nießbrauchs an dem Vermietungsgegenstand zustande gekommenen Mietverträge im eigenen Namen abschließt (BFH-Urteil vom 13.05.1980 - VIII R 128/78, BFHE 131, 216, BStBl II 1981, 299, unter 1.b). Eine vergleichbare Handhabung muss nach Auffassung des Senats auch für den Quotennießbrauch gelten: Danach erzielt beim Quotensachnießbrauch der Nießbraucher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anteilig entsprechend seiner Quote, wenn er die nach Bestellung des Nießbrauchs an dem Vermietungsgegenstand zustande gekommenen Mietverträge zusammen mit dem Eigentümer abschließt.
- 22** bb) Bei einem steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnis erzielt der Treugeber --ausnahmsweise-- die Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks, obwohl er --anders als beim Sachnießbrauch-- im Außenverhältnis gerade nicht als Vermieter in Erscheinung tritt (und auch nicht in Erscheinung treten will). Voraussetzung dafür ist aber, dass der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt und der Treugeber das Treuhandverhältnis derart beherrscht, dass er die Rechte und Pflichten aus dem Mietverhältnis wirtschaftlich trägt. Er muss das Marktgeschehen beherrschen. Das ist nur der Fall, wenn der Treugeber wesentlichen Einfluss auf die vertragliche Ausgestaltung des Treuhandverhältnisses hat, dem Treuhänder Weisungen für die Begründung und Ausgestaltung des Mietverhältnisses geben kann und tatsächlich gibt, und wenn er das Treugut, das Gegenstand des Mietverhältnisses ist, entweder dem Treuhänder überträgt oder die Auswahl des Treuguts bestimmt und das Treugut jederzeit und ohne wesentliche wirtschaftliche Einbußen herausverlangen kann (vgl. Senatsurteil vom 27.01.1993 - IX R 269/87, BFHE 170, 383, BStBl II 1994, 615, unter I.2.b der Gründe, zum Treuhandverhältnis bei einem Immobilienfonds, sowie Senatsurteil vom 12.07.2016 - IX R 21/15, BFH/NV 2016, 1695, Rz 23, und BFH-Urteil vom 28.05.2020 - IV R 10/18, BFH/NV 2020, 1055, Rz 31, jeweils zur Vermietung einer Ferienwohnung durch den Treuhänder). Der Fall des steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses bei der Vermietung von Grundstücken ist nur eingeschränkt mit dem Quotennießbrauch vergleichbar, da der Nießbraucher, wie soeben ausgeführt, gerade als Vermieter in Erscheinung treten muss, um eine Einkünftezurechnung zu erreichen, und es ihm --anders als bei der Treuhand-- mithin nicht darauf ankommen darf, nicht in Erscheinung zu treten.

- 23** b) Schließen sich mehrere Personen zu einer Personengesellschaft zusammen, um gemeinschaftlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen, sind die Einkünfte den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen, wenn sie den Tatbestand der Einkunftsart in gesamthänderischer Verbundenheit verwirklichen. Ist die Gesellschaft Eigentümerin des Vermietungsobjekts und schließt sie auch den Vertrag über die Nutzungsüberlassung im eigenen Namen ab, sind die Gesellschafter zwar zivilrechtlich nicht unmittelbar aus dem Vertrag verpflichtet oder berechtigt. Dies hindert die anteilige persönliche Zurechnung der von der Gesellschaft erzielten Einkünfte jedoch nicht. Die Gesellschafter verwirklichen den Tatbestand auch in diesem Fall in gemeinschaftlicher Verbundenheit, da sie den Willen der Gesellschaft bilden.
- 24** Grundsätzlich können gemeinschaftlich, in gesamthänderischer Verbundenheit erzielte Einkünfte nur Gesellschaftern zugerechnet werden. Vorausgesetzt wird in der Regel die zivilrechtliche Gesellschafterstellung (vgl. nur BFH-Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, unter II.1.b aa). Etwas anderes gilt ausnahmsweise im Fall einer steuerlich anzuerkennenden Treuhand, bei der der Treugeber den Gesellschafter-Treuhänder beherrscht (aa), und unter Umständen auch beim Nießbrauch (bb), nicht jedoch im Fall der Unterbeteiligung (cc).
- 25** aa) Hält der Treuhänder-Gesellschafter die Beteiligung im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung, erzielt der Treugeber, obwohl er zivilrechtlich nicht Gesellschafter ist, die auf den Gesellschafter entfallenden Einkünfte, wenn der Treuhänder ausschließlich auf Rechnung und Gefahr des Treugebers handelt (fremdnützig) und wenn dieser das Treuhandverhältnis derart beherrscht, dass er (im Innenverhältnis) wirtschaftlich als Gesellschafter anzusehen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteil vom 16.05.1995 - VIII R 18/93, BFHE 178, 52, BStBl II 1995, 714, unter 1.b bb zu Kommanditbeteiligung).
- 26** bb) Auch dem Nießbraucher an einem Gesellschaftsanteil können die auf den Gesellschafter entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ganz oder zum Teil persönlich zuzurechnen sein, obwohl er zivilrechtlich kein Gesellschafter wird. Die Zurechnung setzt nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats voraus, dass ihm (kraft seines Nießbrauchs) eine Stellung eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen entspricht. Erforderlich ist insoweit, dass dem Nießbraucher zusätzlich weitere Rechte (insbesondere Stimmrechte) eingeräumt werden, die seine Rechtsstellung der eines Gesellschafters hinreichend annähern (Senatsurteile vom 09.04.1991 - IX R 78/88, BFHE 163, 517, BStBl II 1991, 809, unter II.1., zum Vollnießbrauch an einem Anteil an einer GbR, und vom 02.04.2008 - IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679, unter II.4., zur Einbringung von mit testamentarisch verfügbaren Nießbrauchsrechten belasteten Miteigentumsanteilen an den Grundstücken). Welche Voraussetzungen dafür beim Quotennießbrauch am Anteil eines Gesellschafters einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erfüllt sein müssen, ist noch nicht höchstrichterlich entschieden. Auch die Finanzverwaltung hat die Anforderungen nicht näher konkretisiert (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.09.2013, BStBl I 2013, 1184, Rz 14 ff.).
- 27** cc) Der Unterbeteiligte erzielt dagegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn der Hauptbeteiligte ihn nur auf schuldrechtlicher Grundlage am Einnahmenüberschuss und am Auseinandersetzungsguthaben beteiligt und ihm nur in bestimmten Gesellschaftsangelegenheiten Mitwirkungsrechte einräumt. Seine Beteiligung steht dann aus wirtschaftlicher Sicht der Vorausabtretung eines Überschussanteils gleich. Auf die für die gewerbliche Mitunternehmerschaft geltenden Kriterien des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative kann bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften nicht abgestellt werden (Senatsurteile vom 03.12.1991 - IX R 155/89, BFHE 166, 460, BStBl II 1992, 459, unter 3.b, und vom 17.12.1996 - IX R 30/94, BFHE 182, 170, BStBl II 1997, 406, unter 2.a).
- 28** c) Bestellt der Gesellschafter einer gewerblich tätigen GbR (Mitunternehmer) einem Dritten an seinem Gesellschaftsanteil einen Nießbrauch, erzielt der Gesellschafter als Mitunternehmer im Regelfall auch weiterhin die Einkünfte. Ihm verbleibt, soweit der Nießbrauch dem gesetzlichen Leitbild entspricht, ein hinreichender Bestand an vermögensrechtlicher Substanz und gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechten, selbst wenn man davon ausgeht, dass der Nießbraucher ein das Mitwirkungsrecht des Gesellschafters ausschließendes eigenes Stimmrecht bei Beschlüssen der Gesellschafter über die laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft und die zur Sicherung seines Fruchtziehungsrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte hat (BFH-Urteile vom 01.03.1994 - VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c aa, und in BFHE 178, 52, BStBl II 1995, 714, unter 1.c cc).
- 29** d) Nach § 13a Abs. 4 Nr. 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes i.d.F. vom 27.02.1997 --BGBl I 1997, 378-- (ErbStG a.F.) war der Erwerb u.a. eines Anteils an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nur

begünstigt, wenn der Erwerber hinsichtlich des erworbenen Anteils auch Mitunternehmer geworden war. Zu dieser Frage hat der II. Senat des BFH in einer Reihe von Entscheidungen konkretisierende Maßstäbe aufgestellt:

- 30** aa) Im Regelfall ist der Gesellschafter auch Mitunternehmer. Dem steht die Belastung des Anteils mit einem dem gesetzlichen Leitbild entsprechenden Nießbrauch nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241, unter III.3.c aa). Insbesondere die Ausübung der Stimmrechte kann aber vertraglich abweichend geregelt werden mit der Folge, dass der Nießbraucher kraft der ihm zur Ausübung übertragenen Mitunternehmerinitiative (wirtschaftlich) als Mitunternehmer anzusehen ist. Eine solche vertragliche Regelung ist steuerrechtlich beachtlich, gegebenenfalls gemäß § 41 Abs. 1 AO (BFH-Urteil vom 06.05.2015 - II R 34/13, BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, unter II.2.).
- 31** bb) Überträgt der Gesellschafter aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die Ausübung der Stimmrechte auf den Nießbraucher oder behält sich der Nießbraucher bei der Übertragung des Gesellschaftsanteils die Ausübung der Stimmrechte vor, kann der Gesellschafter keine hinreichende Mitunternehmerinitiative mehr entfalten, wenn die Überlassung der Stimmrechte auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gilt (vgl. BFH-Urteile vom 23.02.2010 - II R 42/08, BFHE 228, 184, BStBl II 2010, 555, unter II.2.; vom 06.11.2019 - II R 34/16, BFHE 267, 440, BStBl II 2020, 465, Rz 34, m.w.N.). Die Entscheidungen innerhalb der Gesellschaft trifft in diesen Fällen der Nießbraucher und nicht der Gesellschafter (BFH-Urteil in BFHE 250, 197, BStBl II 2015, 821, Rz 23); er verdrängt insoweit den Gesellschafter aus seiner Mitwirkung an der Willensbildung in der Gesellschaft. Bedarf der Nießbraucher, dem die Ausübung der Stimm- und Verwaltungsrechte vertraglich zugewiesen ist, im Bereich der Grundlagengeschäfte jedoch der Zustimmung des Gesellschafters, bleibt der Gesellschafter noch Mitunternehmer, denn auch der Nießbraucher kann dann mangels eigenen Stimmrechts im Bereich der Grundlagengeschäfte nicht ohne den Gesellschafter handeln und ist deshalb insbesondere gehindert, den Gesellschaftsvertrag in wesentlichen Punkten zu ändern und z.B. den Gesellschafter aus der Gesellschaft auszuschließen (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2009 - II R 44/08, BFH/NV 2010, 690, unter II.2.c und II.3.). Diese Grundsätze gelten nach der Rechtsprechung des II. Senats zu § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG a.F. auch für die Übertragung eines Gesellschaftsanteils unter Vorbehalt eines Quotennießbrauchs (vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - II R 5/12, BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635).
- 32** 3. Die vorstehenden Ausführungen zur Maßgeblichkeit der Verteilung der Stimm- und Verwaltungsrechte zwischen Gesellschafter und Nießbraucher sind im Streitfall für die Beantwortung der Frage, wer beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte erzielt, mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass eine Einkünftezurechnung beim Nießbraucher voraussetzt, dass diesem --kraft der vertraglichen Vereinbarungen über die Nießbrauchsbestellung-- eine Position eingeräumt ist, die der eines Gesellschafters im Wesentlichen --d.h. im Sinne einer Gleichberechtigung-- entspricht.
- 33** a) Die zitierte Rechtsprechung zum Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil kann --ebenso wie die zu einer erbschaftsteuerlichen Frage entwickelte Rechtsprechung des II. Senats des BFH und die darin konkretisierten Kriterien der Mitunternehmerschaft -- für die Beantwortung der Frage, wer beim Quotennießbrauch an einem Gesellschaftsanteil einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte erzielt, nicht herangezogen werden. Gleiches gilt für die Senatsrechtsprechung zur Einkünfteerzielung aus einer Unterbeteiligung und für die Grundsätze der Treuhandenschaft. Maßgeblich ist insoweit, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur erzielt, wer im Außenverhältnis als Vermieter aufgetreten ist oder wer zumindest die Leistungsbeziehung beherrscht (s. oben unter II.2.a; vgl. ferner Senatsurteile in BFHE 166, 460, BStBl II 1992, 459, und in BFHE 182, 170, BStBl II 1997, 406, jeweils zur Unterbeteiligung).
- 34** Der Senat hat es in diesem Zusammenhang abgelehnt, bei der persönlichen Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf die Grundsätze zur Mitunternehmerschaft oder die Figur des atypisch Unterbeteiligten abzustellen und hierbei u.a. ausgeführt, dass die insoweit maßgeblichen Kriterien --insbesondere Mitunternehmerisiko und -initiative-- nicht das Außenverhältnis, sondern vor allem das Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern bzw. den Beteiligten betreffen. Dass auch bei der Treuhandenschaft die Zurechnungskriterien nicht auf das Außenverhältnis, sondern auf das Innenverhältnis zwischen Treuhänder und Treugeber abstellen, wurde oben schon ausgeführt (s. unter II.2.a bb und II.2.c).
- 35** b) Ob der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt oder (an seiner Stelle) der (Quoten-)Nießbraucher des Gesellschaftsanteils, hängt mithin grundsätzlich davon ab, ob nur der Gesellschafter nach außen auftritt oder ob beide die Leistungsbeziehung (das Nutzungsüberlassungsverhältnis) "im Außenverhältnis" beherrschen. Kann auf das Außenverhältnis nicht abgestellt werden, weil der einzelne Gesellschafter das Nutzungsüberlassungsverhältnis nicht alleine (sondern nur

gemeinschaftlich mit anderen Gesellschaftern) beherrscht, kommt es darauf an, ob und inwieweit der Nießbraucher insgesamt --oder, beim Quotennießbrauch, "teilweise"-- anstelle des Gesellschafters die diesem in der Gesellschaft zustehenden wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv ausüben kann, so dass er den Gesellschafter bei der Mitwirkung an der Willensbildung in der Gesellschaft wirksam beschränken kann und deshalb (auch unter Berücksichtigung des ihm zustehenden Fruchtziehungsrechts) bei wirtschaftlicher Betrachtung selbst (gegebenenfalls "anteilig") als Gesellschafter anzusehen ist. Seine Rechtsstellung muss mithin der des Gesellschafters vor allem im Hinblick auf die Ausübung der wesentlichen Stimm- und Verwaltungsrechte so **a n g e n ä h e r t** sein (vgl. Senatsurteile in BFHE 163, 517, BStBl II 1991, 809, und in BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679), dass der Gesellschafter insoweit jedenfalls nicht ohne den Nießbraucher handeln kann.

- 36** Dieser Maßstab ergibt sich zum einen daraus, dass bei mehreren in Betracht kommenden Personen --entgegen der Ansicht des Klägers-- eindeutig klar sein muss, wer die Einkünfte erzielt. Eine geteilte persönliche Zurechnung der dem Anteil entsprechenden Einkünfte kommt beim Quotennießbrauch danach nur in Betracht, wenn der Quotennießbraucher verhindern kann, dass der Gesellschafter die maßgeblichen Entscheidungen **a l l e i n e** trifft. Das insoweit entscheidende Kriterium ist die Verteilung der Stimmrechte; nur anhand der (internen) Stimmrechtsgewichtung kann beurteilt werden, ob die Stellung des Nießbrauchers der eines Gesellschafters "im Wesentlichen entspricht" (vgl. Senatsurteile in BFHE 163, 517, BStBl II 1991, 809, und in BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679). Da Stimmrechte --anders als der Gewinnanspruch-- nicht teilbar sind, sondern einheitlich --und zwar vom Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung (auch wenn die Zuständigkeit beim Quotennießbrauch intern auf zwei Personen entfällt)-- ausgeübt werden müssen, wird dem Quotennießbraucher eine an die Stellung des Gesellschafters "angenäherte" Position nur eingeräumt, wenn er die wesentlichen Stimm- und Verwaltungsrechte des Gesellschafters nicht nur diesem gegenüber (intern) ausüben, sondern auch durchsetzen kann. Dies erfordert es, dass der Nießbraucher den Gesellschafter zumindest "blockieren" (d.h. in der Gesellschafterversammlung zur Enthaltung zwingen) und mithin verhindern kann, dass der Gesellschafter Entscheidungen mitbeschließen kann, die dem Willen des Nießbrauchers entgegenstehen.
- 37** c) Maßgeblich ist in erster Linie die Vertragslage. Da zivilrechtlich nicht abschließend geklärt ist, welche Stimmrechte der Nießbraucher an einem Personengesellschaftsanteil nach dem gesetzlichen Regelstatut ausüben darf, bedarf es insoweit vertraglicher Regelungen. In zweiter Linie kommt es --insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen-- darauf an, ob das Vereinbarte (soweit wie möglich) dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und auch tatsächlich umgesetzt worden ist.
- 38** d) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze erzielt beim Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft der Nießbraucher --anstelle des Gesellschafters-- die auf den Gesellschaftsanteil entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn und soweit er aufgrund der ihm zur Ausübung überlassenen Stimm- und Verwaltungsrechte grundsätzlich in der Lage ist, auch an sog. "Grundlagengeschäften" der Gesellschaft mitzuwirken. Zwar wird einem Personengesellschafter die Kompetenz, bei Beschlüssen, welche die Grundlagen der Gesellschaft betreffen, selbst abzustimmen, durch die Einräumung eines Nießbrauchs an seinem Gesellschaftsanteil nicht genommen (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 09.11.1998 - II ZR 213/97, Deutsches Steuerrecht 1999, 246). Einkommensteuerrechtlich erfordert eine Einkünftezurechnung gleichwohl zumindest eine gleichberechtigte Teilhabe des Nießbrauchers an der Willensbildung der Gesellschaft. Etwas anderes ergibt sich nicht aus den Besonderheiten eines Quotennießbrauchs. Auch in diesem Fall ist es erforderlich, dass der Nießbraucher in gleicher Weise wie der Gesellschafter an der Willensbildung der Gesellschaft mitwirken kann. Daran ändert der Umstand nichts, dass der Nießbraucher nur einen Teil der laufenden Einkünfte für sich beanspruchen kann. Das nicht teilbare Stimmrecht muss einheitlich ausgeübt werden, auch wenn die (interne) Zuständigkeit zur Willensbildung kraft des Quotennießbrauchs auf zwei Personen entfällt. Eine im Wesentlichen gleichberechtigte Stellung wird dem Nießbraucher in einem solchen Fall nur eingeräumt, wenn die vertraglichen Regelungen über die Bestellung des Quotennießbrauchs sicherstellen, dass der Gesellschafter die Entscheidungen --und zwar auch solche, die die Grundlagen der Gesellschaft betreffen-- nicht alleine und/oder gegen den Willen des Quotennießbrauchers treffen kann.
- 39** 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen.
- 40** a) Die persönliche Zurechnung der Einkünfte zum Nießbraucher scheitert im Streitfall zwar nicht daran, dass er im Außenverhältnis nicht als Vermieter in Erscheinung getreten ist. Darauf kommt es schon deshalb nicht an, weil der Gesellschafter nicht mehr Rechte übertragen (einräumen) kann, als ihm selbst zustehen. Da im Streitfall die Beigeladene zu 1. Eigentümerin des Grundstücks ist und die entgeltliche Nutzungsüberlassung im eigenen Namen ins Werk gesetzt hat (Erbaurechtsbestellung), muss auch ein Nießbraucher am Gesellschaftsanteil nicht nach

außen in die Leistungsbeziehung eintreten. Es genügt vielmehr, wenn er die wesentlichen (internen) Mitbestimmungsrechte, die dem Gesellschafter zustehen, jedenfalls zusammen mit dem Gesellschafter gleichberechtigt ausüben kann.

- 41** b) Das Urteil des FG stellt sich indes im Ergebnis aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 42** Denn im Streitfall fehlt es an der Berechtigung des Quotennießbrauchers, auch in Bezug auf die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft mitzuwirken. Nach der Vertragslage sollten die Stimmrechte in laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft gemeinschaftlich ausgeübt werden. Bei einem Dissens musste sich der Gesellschafter der Stimme enthalten. Bei Fragen, welche die Grundlage der Gesellschaft oder den Kernbereich der Mitwirkungsrechte (z.B. Änderung der Gewinnbeteiligung oder des Auseinandersetzungsguthabens) betreffen, sollte dagegen das Stimmrecht unter Beachtung des Zustimmungsvorbehalts gemäß § 1071 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) allein vom Gesellschafter ausgeübt werden. Jedenfalls die letztgenannte Klausel vermittelt dem Nießbraucher keine Position, die ihn in die Lage versetzt, anstelle des Gesellschafters die diesem in der Gesellschaft zustehenden wesentlichen Mitbestimmungsrechte effektiv ausüben (und ihn gegebenenfalls bei der Stimmabgabe zur Enthaltung zu zwingen), so dass die (dem Quotennießbrauch anteilig unterfallenden) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr dem Gesellschafter, sondern ihm zugerechnet werden könnten. Vielmehr haben die Vertragspartner damit zum Ausdruck gebracht, dass es nach ihrer Vorstellung Entscheidungen --jenseits des Anwendungsbereichs des § 1071 Abs. 2 BGB-- geben könne, bei denen der Gesellschafter ohne Rücksicht auf den Nießbraucher allein mitwirken sollte. Es bedarf insoweit keiner Entscheidung, ob eine Klausel, die den Beigeladenen zu 2. zwar nicht bei den Grundlagengeschäften (als das Organisationsrecht des Unternehmens), wohl aber im "Kernbereich der gesellschafterlichen Mitwirkungspflichten" oder in "Angelegenheiten, die unentziehbare Rechte einer Minderheit" betreffen (vgl. BGH-Urteil vom 24.11.2008 - II ZR 116/08, BGHZ 179, 13) von der Mitwirkung ausgeschlossen hätte, den Voraussetzungen einer Zurechnung von Einkünften beim Quotennießbraucher genügt hätte; denn im Streitfall betrifft der Ausschluss sämtliche Grundlagengeschäfte, deren begriffliche Reichweite in Schrifttum (vgl. allgemein Schmitz, Das Grundlagengeschäft in der Personengesellschaft, Hamburg 2001) und Rechtsprechung (vgl. etwa Landgericht Düsseldorf vom 04.04.2016 - 25 T 697/14, zur Veräußerung eines Grundstücks als einziges Vermögen der KG; Oberlandesgericht Düsseldorf vom 16.03.2012 - I-3 Wx 296/11, GmbH-Rundschau 2012, 690, zum Ausscheiden eines Geschäftsführers) relativ weit gezogen wird.
- 43** Danach hat das FG die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen.
- 44** c) Der Senat weicht nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 241, 49, BStBl II 2013, 635 ab. Zwar hat der II. Senat dort offenbar eine quotale Stimmrechtsteilung zwischen Gesellschafter und Quotennießbraucher für möglich gehalten. Eine Abweichung i.S. von § 11 Abs. 2 FGO liegt gleichwohl nicht vor. Die Entscheidung ist zu einer gänzlich anderen Vorschrift ergangen und betrifft mit der Mitunternehmerschaft auch ein Rechtsinstitut, auf das es im vorliegenden Kontext nicht ankommt (s. oben II.3.a). Es bedurfte deshalb auch keiner Anfrage beim II. Senat.
- 45** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de