**Finanzgericht Münster, 2 K 1277/20 E**

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 08.02.2022 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Münster |
| **Spruchkörper:** | 2. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 2 K 1277/20 E |
| **ECLI:** | ECLI:DE:FGMS:2022:0208.2K1277.20E.00 |
| **Sachgebiet:** | Finanz- und Abgaberecht |

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

# Tatbestand

Die Beteiligten streiten über Einkünfte aus Kapitalvermögen im Streitjahr 2018 im Zusammenhang mit einer Übertragung von Aktien aufgrund einer Vereinsauflösung. 1

Die verheirateten Kläger wurden im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger, der im Jahr 2017 aus der … Kirche ausgetreten ist, war im Streitjahr bei dem B V beschäftigt und Mitglied des A e.V. (A) 2

Im Jahr 2000 erwarb mit Aktienkaufvertrag vom 00.00.2000 u.a. der 1. Bevollmächtigte der …, Herr X T (T), als Treuhänder für die Belegschaft des B V 25,1% der Anteile an der B V AG (AG) zu einem symbolischen Kaufpreis von 0,26DM. In Art. I, Präambel, Abs. 3 des Aktienkaufvertrages war festgelegt, dass er nach dem Erwerb die Aktien an eine noch zu gründende, die Belegschaft begünstigende Stiftung o.ä. übertragen würde. 3

Im Jahr 2002 wurde A mit Sitz in V gegründet. Zweck des Vereins war neben der Erhaltung und Sicherung der Arbeitsplätze (§ 2 Nr. 1 Buchst. a) das Halten und Verwalten des 25,1 %igen Anteils an der AG (§ 2 Nr. 1 Buchst. d) und die Verwaltung und Verwendung der 4

Erträgnisse aus dem 25,1 %igen Anteil zu d) (§ 2 Nr. 1 Buchst. g). Für weitere Einzelheiten wird auf die Satzungen des A vom 00.00.2002 bzw. vom 00.00.2009 Bezug genommen.

Ebenfalls im Jahr 2002 wurden die Aktien auf A übertragen. 5

Ausweislich der verbindlichen Auskunft des Finanzamts I vom 03.12.2002 hinsichtlich der Übertragung von Gesellschaftsanteilen der AG an den A erfolgte der Erwerb der Aktien durch den 1. Bevollmächtigten der … treuhänderisch für die Belegschaft bzw. den A. 6

Auf der Mitgliederversammlung des A vom 00.00.2016 wurden der Verkauf der Aktien und die Auflösung des Vereins beschlossen. 7

Der jeweilige Anteil an dem Veräußerungsgewinn wurde nach einem in der Satzung festgelegten Punktesystem errechnet, wobei die Dauer der Betriebszugehörigkeit entscheidend war. Der Kläger erreichte zum 31.12.2008 einen Punktestand von 180 und zum 31.12.2018 einen Punktestand von 303,6; letzteres entspricht 1.471 Aktien. 8

Ausweislich der Steuerbescheinigung des A wurden an den Kläger am 01.02.2018 für das Streitjahr Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a Einkommensteuergesetz in der Fassung des Streitjahres (EStG) i.H.v. 75.323,24€ gezahlt; die Summe der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% betrug 18.416,44€, des Solidaritätszuschlages 1.012,90€ und der Kirchensteuer zur Kapitalertragsteuer 1.657,48€. 9

Am 09.08.2019 erließ der Beklagte den Einkommensteuerbescheid 2018, in dem er auch Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 75.323€, die mit der Abgeltungsteuer besteuert werden, berücksichtigte; Kirchensteuer wurde nicht festgesetzt. 10

Hiergegen legten die Kläger am 04.09.2019 Einspruch ein. Zur Begründung führten sie im Wesentlichen aus, die Veräußerung der Aktien falle unter § 23 EStG. Der Kläger habe im Jahr 2008 bereits 1.397 Aktien besessen. Die Aktien fielen unter den Bestandsschutz nach § 52 Abs. 18 Satz 11 EStG. Es liege kein Verkauf der Aktien durch A vor. Die Aktien seien treuhänderisch vom A gehalten und im Jahr 2018 veräußert worden. T habe die Aktien als Treuhänder erworben; diese Treuhandschaft sei durch A fortgeführt worden. 11

Mit Einspruchsentscheidung vom 01.04.2020 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, der Gewinn aus der Veräußerung der Aktien sei dem Kläger zu Recht als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet worden. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG seien erfüllt. Die Leistungen des körperschaftsteuerpflichtigen A seien mit regulären Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar. Wesentlicher Zweck des A sei gewesen, Gewinn zu erwirtschaften und die Mitglieder an diesem partizipieren zu lassen. Es mache dabei keinen Unterschied, ob der Gewinn aus den Dividenden der AG oder dem Verkauf des Aktienpakets resultiere. Die Übertragung des Vereinsvermögens auf die Vereinsmitglieder stelle bei diesen folglich einen Kapitalertrag dar. Entgegen der Auffassung der Kläger handele es sich nicht um den Verkauf bestandsgeschützter Aktien. § 20 Abs. 2 EStG sei nach § 52a Abs. 10 EStG in der Fassung des Jahres 2009 (EStG 2009) anzuwenden. Die veräußerten Aktien hätten dem Kläger am 31.12.2008 nicht gehört. Aufgrund seiner Zugehörigkeit zur Belegschaft und seiner Vereinsmitgliedschaft habe der Kläger keine bestimmten Aktien, sondern lediglich Ansprüche auf anteilige Gewinne erworben. Auch habe kein Treuhandverhältnis zwischen A und den einzelnen Vereinsmitgliedern vorgelegen. Die verbindliche Auskunft des Finanzamts I beziehe sich auf das Verhältnis zwischen 1. Bevollmächtigten der … und der Belegschaft. Ein 12

Trauhandvertrag liege nicht vor. Auch sei der Kläger nie Eigentümer der Aktien gewesen.

Hiergegen haben die Kläger am 30.04.2020 Klage erhoben. 13

Die Kläger sind im Wesentlichen der Auffassung, mit der Auskehrung des Veräußerungserlöses habe A keine Gewinnausschüttung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vorgenommen. Es habe ein Treuhandverhältnis vorgelegen; der Kläger sei Eigentümer der Aktien gewesen. A habe nur treuhänderisch die Aktien für die Mitarbeiter gehalten; dies sei bereits bei Erwerb der Aktien vereinbart gewesen. Herr T habe als Treuhänder fungiert. Die Treuhandstellung folge zumindest aus der Auslegung des Aktienkaufvertrages und der Vereinssatzung und der verbindlichen Auskunft. Aufgrund des Erwerbszeitpunktes habe es sich um bestandsgeschützte Aktien gehandelt. Es sei nicht ersichtlich, wann eine Veränderung der Besitzverhältnisse eingetreten sei. 14

Die Kläger beantragen, 15

den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 09.08.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.04.2020 nach Maßgabe der Klagebegründung zu ändern; 16

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen; 19

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Der Beklagte ist im Wesentlichen der Auffassung, der Verkauf der Aktien im Streitjahr sei steuerpflichtig. Der Kläger sei erst im Zeitpunkt der Auflösung des Vereins Eigentümer der Aktien geworden. Es liege kein Treuhandverhältnis vor. Bei der verbindlichen Auskunft gehe es um die steuerlichen Konsequenzen für Herrn T. 21

Für die weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze und die Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 22

Der Senat hat am 08.02.2022 eine mündliche Verhandlung durchgeführt, auf deren Protokoll Bezug genommen wird. 23

# Entscheidungsgründe

Die Klage hat keinen Erfolg. 24

I. Der Einkommensteuerbescheid 2018 vom 09.08.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.04.2020 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung, FGO). Der Beklagte hat zu Recht Einkünfte aus Kapitalvermögen im Streitjahr 2018 im Zusammenhang mit einer Übertragung von Aktien aufgrund einer Vereinsauflösung berücksichtigt. Die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG liegen vor. Die Voraussetzungen der § 52 Abs. 28 Satz 11 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG liegen nicht vor. Ein Treuhandverhältnis zwischen dem Kläger und A hat nicht vorgelegen. 25

26

1. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 Körperschaftsteuergesetzes (KStG), die Gewinnausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG wirtschaftlich vergleichbar sind, soweit sie nicht bereits zu den Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1 gehören.

Damit die Leistung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG mit einer Gewinnausschüttung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar ist, muss sie sich bei der leistenden Körperschaft als Gewinnverwendung darstellen, während dem Empfänger die Einnahmen im Rahmen seiner Beteiligung zufließen. Eine Leistung ist nicht mit einer Gewinnausschüttung vergleichbar, wenn sie auf einer schuldrechtlichen Beziehung beruht (BFH, Urteil vom 03.11.2010 I R 98/09, juris). 27

Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, d.h. auch einer Aktiengesellschaft wie der AG. 28

Die Einkommensteuer auf den „Gewinn“ aus der Veräußerung der in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Kapitalanlagen wird gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a, Abs. 5 EStG durch den Abzug der Kapitalertragsteuer (Abgeltungsteuer i.H.v. 25 %) mit Abgeltungswirkung erhoben, soweit die Anteile nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden (§ 52 Abs. 28 Satz 11 EStG). Gemäß § 52 Abs. 28 Satz 11 EStG ist § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden. 29

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG sonstige juristische Personen des privaten Rechts, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG erfasst vorrangig rechtsfähige Vereine (BFH, Urteil vom 15.03.2021 I R 1/18, juris). 30

2. Die Zahlung i.H.v. 75.323€ von A an den Kläger im Streitjahr erfüllt die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG. 31

Bei der Zahlung handelt es sich um eine Leistung, d.h. einen Vermögenstransfer von A als Körperschaftsteuersubjekt auf die dahinter stehenden Personen in Form einer Geldleistung. 32

Diese Leistung ist auch mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vergleichbar. Während sich die Zahlung für A als Gewinnverwendung darstellt, fließt die Zahlung dem Kläger aufgrund seiner Vereinsmitgliedschaft und gerade nicht aufgrund einer sonstigen schuldrechtlichen Beziehung zu. Auf der Mitgliederversammlung des A vom 00.00.2016 ist der Verkauf der Aktien beschlossen worden. 33

A ist als rechtsfähiger Verein, der seinen Sitz i.S.d. § 11 AO in V hat und nicht von der Körperschaftsteuer befreit ist, eine Körperschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG. 34

Diese Einnahmen sind nicht bereits von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG 1 erfasst. 35

3. Entgegen der klägerischen Auffassung sind nicht die Voraussetzungen des § 52 Abs. 28 Satz 11 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Unabhängig davon, ob der Kläger die Aktien erst nach dem 31.12.2008 i.S.d. § 52 Abs. 28 Satz 11 EStG erworben hat, liegt im Streitjahr keine von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG erfasste Veräußerung der Aktien durch den Kläger vor. Nicht der Kläger, sondern A hat die Aktien im Streitjahr veräußert und 36

hierdurch Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, die A wiederum an den Kläger ausgezahlt hat, so dass dieser wiederum Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielt hat. Ein Treuhandverhältnis zwischen dem Kläger und A hinsichtlich der Aktien der AG hat nicht vorgelegen.

Einkünfte sind gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG demjenigen zuzurechnen, der sie erzielt. Dies ist derjenige, der den Tatbestand der Erzielung der Einkünfte (vgl. auch § 38 Abgabenordnung, AO) erfüllt (BFH, Beschluss vom 29.11.1982 GrS 1/81, juris). Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt derjenige, der nach § 39 AO (wirtschaftlicher) Eigentümer des Kapitalvermögens, im Streitfall der Anteile an der AG ist, und dieses veräußert, d.h. entgeltlich auf einen anderen Rechtsträger überträgt (BFH, Urteil vom 24.11.2009 I R 12/09, juris). 37

Nach § 39 Abs. 1 AO sind Anteile dem Eigentümer zuzurechnen. „Eigentümer“ im Sinne dieser Regelung ist der zivilrechtliche Eigentümer bzw. Inhaber der Anteile (dazu und zum Folgenden BFH, Urteil vom 24.11.2009 I R 12/09, juris). Abweichend von § 39 Abs. 1 AO bestimmt § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO, dass bei Treuhandverhältnissen die Anteile dem Treugeber zuzurechnen sind. Das gesetzliche Beispiel der Treuhand ist gekennzeichnet durch das Auseinanderfallen von zivilrechtlicher Zurechnung und wirtschaftlicher „Beherrschung“, wobei die „nach außen“ bestehende formale Rechtsmacht durch das Innenverhältnis begrenzt wird (BFH, Urteil vom 07.09.2005 VIII R 80/99, juris). Diese Vorschrift greift jedoch nur dann ein, wenn im konkreten Einzelfall ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis besteht. Daran fehlt es im Streitfall. 38

Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sind weder im Zivilrecht noch für das Steuerrecht gesetzlich bestimmt (dazu und zum Folgenden BFH, Urteil vom 24.11.2009 I R 12/09 juris, m.w.N.). Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung führt jedoch nicht jede als „Treuhandvertrag“ bezeichnete Vereinbarung zum Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses. Ein solches ist vielmehr nur dann gegeben, wenn die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als „leere Hülle“ erscheint. Der Treugeber muss das Treuhandverhältnis beherrschen, und zwar nicht nur nach den mit dem Treuhänder getroffenen Absprachen, sondern auch bei deren tatsächlichem Vollzug. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt. Wesentliches und im Grundsatz unverzichtbares Merkmal einer solchen Beherrschung ist eine Weisungsbefugnis des Treugebers, und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders, in Bezug auf die Behandlung des Treuguts, im Streitfall die Anteile an der AG. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist. Die Vereinbarung eines Treuhandentgelts ist nicht notwendige Bedingung, kann aber ein Anzeichen für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sein. 39

Ein derartiger Sachverhalt liegt im Streitfall nicht vor. Im Streitfall hat im Streitjahr der A die Anteile an der AG veräußert und nicht der Kläger. Der Kläger ist nicht (wirtschaftlicher) Eigentümer der Anteile der AG gewesen, insbesondere hat hinsichtlich der Anteile der AG kein Treuhandverhältnis zwischen A und dem Kläger vorgelegen. 40

Ein ausdrücklicher Treuhandvertrag diesbezüglich hat nicht vorgelegen. Ein solcher ist weder von dem insoweit nach allgemeinen Grundsätzen darlegungs- und beweisbelasteten Kläger vorgetragen worden noch aus den dem Gericht vorliegenden Akten ersichtlich. 41

Ein Treuhandverhältnis folgt auch nicht (im Wege der Auslegung) aus dem Aktienkaufvertrag vom 00.00.2000 oder der Satzung des A vom 00.00.2002 bzw. vom 00.00.2009. Allein die Verwendung der Wörter Treuhänder in der Satzung des A, insbesondere in § 3 Nr. 1 Buchst. d) der Satzung vom 00.00.2002, begründet kein Treuhandverhältnis. Aus diesen Vereinbarungen folgt bereits weder eine Weisungsbefugnis des Klägers gegenüber dem A noch eine Weisungsgebundenheit des A gegenüber dem Kläger. Auch hat der Kläger nicht über das Treugut, d.h. die Anteile an der AG, allein disponieren können. Vielmehr spricht dagegen, dass nach § 9 der Satzung vom 00.00.2002 bzw. § 12 der Satzung vom 00.00.2009 dieser eigenes Vermögen hat bzw. bilden kann. Es ist nicht ersichtlich, dass die Verfügungsmacht des A so zu Gunsten des Klägers eingeschränkt gewesen ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft des A hinsichtlich der Aktien der AG als „leere Hülle“ erscheint. Dies hat allein dem Verein bzw. seinen Mitgliedern zugestanden, wie schon aus dem Beschluss auf der Mitgliederversammlung des A vom 00.00.2016 folgt, in dem der Verkauf der Aktien und die Auflösung des Vereins beschlossen worden ist; dabei folgt auch aus diesem Umstand kein Treuhandverhältnis des A gegenüber seinen Mitgliedern. Der Kläger hatte keine über seine vereinsmitgliedschaftlichen Rechte hinsichtlich A hinausgehenden Einfluss- oder Verfügungsmöglichkeiten hinsichtlich der Aktien. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Kläger die vorstehenden Vereinbarungen selbst nicht getroffen bzw. abgeschlossen hat. Der Kläger ist nicht Vertragspartei oder ähnliches gewesen. Ebenso wenig ist der Kläger, oder auch ein anderes Vereinsmitglied, in der Lage gewesen, gegenüber dem Verein jederzeit die Rückgabe der auf ihn entfallenden Anteile der AG zu verlangen; dies hat nur durch Beschluss der Mitgliederversammlung erfolgen können. 42

Vielmehr hat ein (im Streitfall für die Einkommensbesteuerung der Kläger unmaßgebliches) Treuhandverhältnis allein zwischen dem 1. Bevollmächtigte der …, Herrn T, und der Belegschaft des B V hinsichtlich des Erwerbs und der Übertragung der Aktien der AG vorgelegen. Herr T hat die Aktien als Treuhänder für die Belegschaft des B V im Jahr 2000 erworben und im Jahr 2002, nach der Gründung des A, auf diesen übertragen. Dies ist in Art. I, Präambel, Abs. 3 des Aktienkaufvertrages vom 00.00.2000 festgelegt gewesen. Mit der Übertragung von Herrn T auf den A im Jahr 2002 hat dieses Treuhandverhältnis geendet. Ein Übergang dieses Treuhandverhältnisses auf den Kläger oder die Belegschaft des B V im Verhältnis zum A scheitert bereits daran, dass keine Weisungsgebundenheit bzw. Weisungsbefugnis vorliegt. In den Satzungen des A vom 00.00.2002 bzw. 00.00.2009 sind keine entsprechenden Regelungen vorhanden. Auch hat kein Mitglied seine Interessen im Verein allein (einseitig) durchsetzen können. Vielmehr sind die einzelnen Mitglieder insoweit der Mehrheitsentscheidung unterworfen gewesen. 43

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 44

III. Die Revision war mangels Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen. Es handelt sich um die Anwendung feststehender Rechtsgrundsätze auf den Einzelfall und die Bedeutung der Rechtssache erschöpft sich in der Entscheidung des vorliegenden Einzelfalls. 45

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE