

Urteil vom 25. September 2018, IX R 35/17

Gesellschaftsvertragliche Zuweisung des Einnahmen- oder Werbungskostenüberschusses einer vermögensverwaltenden GbR bei Gesellschafterwechsel während des Geschäftsjahres

ECLI:DE:BFH:2018:U.250918.IXR35.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 2 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG § 8, EStG § 9, EStG § 11, EStG § 21, AO § 157 Abs 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1, BGB § 133, BGB § 157, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 121, FGO § 139 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. October 2017, Az: 3 K 1565/15

Leitsätze

Eine Änderung des bisher gültigen Ergebnisverteilungsschlüssels einer vermögensverwaltenden GbR dahin, dass dem während des Geschäftsjahres der GbR eintretenden Gesellschafter der auf den Geschäftsanteil fallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss für das gesamte Geschäftsjahr zugerechnet werden soll, ist steuerrechtlich anzuerkennen, wenn diese vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebnisverteilung für die Zukunft getroffen worden ist und alle Gesellschafter zustimmen. Die abweichende Ergebnisverteilung muss ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und darf nicht rechtsmissbräuchlich sein.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 24. Oktober 2017 3 K 1565/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die drei Beigeladenen waren im Jahr 1997 Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines ehemaligen Hotels ... in Z erzielte.
- 2 Mit notariellem Vertrag vom 22. Oktober 1997 schlossen die Beigeladenen mit dem Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) folgenden "Kaufvertrag":

"§ 1

Im Grundbuch von Z Blatt ... sind die Herren ... (A --Beigeladener zu 1--), ... (B --Beigeladener zu 3--) und ... (C --Beigeladener zu 2--) - als Gesellschafter des Bürgerlichen Rechts - als Eigentümer des folgenden Grundstücks eingetragen:

...

Das Grundstück ist nach dem vorgelegten und beglaubigten Grundbuchauszug [...] in Abt. II lastenfrei und in Abt. III wie folgt belastet:

Nr. 11: DM 4.500.000 Grundschuld für die X-Bank,

Nr. 12: DM 500.000 desgleichen;

Nr. 13: DM 8.195,54 Zwangssicherungshypothek für die Stadt Z.

Herr A verkauft hiermit alle Rechte und Ansprüche aus

a) seiner vorgenannten Beteiligung als BGB-Gesellschafter, an welcher er im Innenverhältnis zu einem Drittel beteiligt ist,

b) seiner Beteiligung als Mitgesellschafter mit einem Geschäftsanteil von DM 17.000 an der Firma ... Verwaltungsgesellschaft mbH mit Sitz in H - HRB ... -,

an

Herrn ... (Kläger) künftig "der Erwerber" genannt und verpflichtet sich zu deren Übertragung nach Kaufpreiszahlung. [...]

§ 2

Der Kaufpreis beträgt DM 1.850.000 [...]. Er ist zum 1.12.1997 auf Anderkonto des Notars [...] zu überweisen. Von dem Kaufpreis ist die anteilige Schuld des Verkäufers bei der X-Bank abzulösen und der verbleibende Rest sodann an den Verkäufer zu überweisen. [...]

§ 3

Im Übrigen gelten für den Kauf folgende Bestimmungen:

1. Die Übertragung der Gesellschafterrechte sowohl an der GdB als auch an der GmbH erfolgt zum Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung. Mit diesem Zeitpunkt gehen auch alle Nebenrechte auf den Erwerber über. Gewinn und Verlust des Geschäftsjahres 1997 stehen dem Erwerber zu bzw. sind von ihm zu tragen.

2. [...] Die auf dem Grundstück eingetragenen Belastungen bleiben in dinglicher Haftung bestehen. Die X-Bank hat mit Schreiben vom 20.10.1997 erklärt, dass sie Herrn A nach Rückführung seines 1/3 Anteiles (rund DM 1.100.000) an den Darlehen der Gesellschaft aus der persönlichen Haftung für den Darlehensrest entlassen wird. Alle Gesellschafter einschließlich des Erwerbers verpflichten sich darüber hinaus, Herrn A mit seinem Ausscheiden aus jeder Inanspruchnahme für sonstige Gesellschaftsschulden freizustellen.

[...]

6. Für den Fall, dass der Kaufpreis dem in § 2 genannten Anderkonto nicht bis spätestens 31.12.1997 gutgeschrieben worden ist, steht dem Verkäufer ohne weitere Fristsetzung ein Rücktrittsrecht von diesem Kaufvertrag zu, welches per Einschreiben gegenüber dem Erwerber zu erklären ist. [...]"

- 3 Die Kaufpreiszahlung erfolgte am 1. Juli 1998. Gesellschafter der GbR waren bis 30. Juni 1998 die drei Beigeladenen und ab 1. Juli 1998 der Kläger und die Beigeladenen zu 2 und 3.
- 4 Für das Streitjahr 1998 wurde der von der GbR erklärte Verlust in Höhe von 1.532.952 DM zunächst --mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) stehendem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18. September 2001-- festgestellt und zu je einem Drittel auf den Kläger, den Beigeladenen zu 2 und den Beigeladenen zu 3 verteilt. Der Beigeladene zu 1 wurde in diesem Bescheid nicht erwähnt.
- 5 Mit Änderungsbescheid vom 26. Oktober 2005 wurde der festgestellte Verlust aus nicht streitgegenständlichen

Gründen auf 517.196 DM reduziert. Der Verlust wurde nunmehr zu je einem Sechstel auf den Kläger und den Beigeladenen zu 1 und zu je einem Drittel auf den Beigeladenen zu 2 und den Beigeladenen zu 3 verteilt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

- 6 Gegen diesen Bescheid legten der Kläger und die Beigeladenen zu 2 und zu 3 Einspruch ein.
- 7 Mit Änderungsbescheid vom 9. Oktober 2008 wurden die Einkünfte aus nicht streitgegenständlichen Gründen auf ./ 675.527 DM festgestellt und unverändert zugerechnet (1/6 Kläger, 1/6 Beigeladener zu 1, je 1/3 Beigeladener zu 2 und 3). Auf den Kläger und den Beigeladenen zu 1 entfiel ein Verlust in Höhe von jeweils 112.587,83 DM.
- 8 Mit Einspruchsentscheidung vom 30. April 2015 wies der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einsprüche als unbegründet zurück.
- 9 Der hiergegen erhobenen Klage, mit der der Kläger die Änderung des Bescheids über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für 1998 vom 9. Oktober 2008 mit der Maßgabe begehrte, dass ihm auch der dem Beigeladenen zu 1 zugerechnete Verlustanteil in Höhe von 112.587 DM zugeteilt wird, gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1927 veröffentlichten Urteil statt. Denn in dem Kaufvertrag vom 22. Oktober 1997 sei eine steuerrechtlich wirksame Verlustzuweisung vereinbart worden, die dazu führe, dass der im angefochtenen Feststellungsbescheid dem Beigeladenen zu 1 zugewiesene Anteil am Werbungskostenüberschuss dem Kläger hätte zugewiesen werden müssen. Dem Vertrag lasse sich im Wege der Auslegung gemäß §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) entnehmen, dass dem Kläger bei Wirksamwerden des Vertrages nicht nur der anteilige und auf den Beigeladenen zu 1 entfallende Ergebnisanteil des Jahres 1997, sondern auch (erst Recht) der des Streitjahres 1998 zugerechnet werden solle. Die im Vertrag vereinbarte und durch ergänzende Vertragsauslegung ermittelte Ergebnisverteilung für das Streitjahr sei auch steuerrechtlich anzuerkennen. Während des Wirtschaftsjahres eintretende Gesellschafter könnten auch an dem vor ihrem Eintritt erwirtschafteten Ergebnis (Gewinn/Verlust bzw. Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss) beteiligt werden, wenn dies vor Beginn des Wirtschaftsjahres mit Zustimmung aller Gesellschafter vereinbart worden sei.
- 10 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Der in Rede stehende Ergebnisanteil sei auf den Kläger und den Beigeladenen zu 1 aufzuteilen. Hierfür sei maßgebend, dass der Tatbestand der Einkünfteerzielung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG durch den Beigeladenen zu 1 bereits erfüllt gewesen sei, als die Gesellschaftsbeteiligung von diesem auf den Kläger überging.
- 11 Das FA beantragt,
das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen und den Streitwert festzustellen.
- 13 Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass in dem Vertrag vom 22. Oktober 1997 eine steuerrechtlich wirksame Zuweisung von künftigen Überschüssen vereinbart worden ist, die dazu führt, dass der in Rede stehende Anteil am Werbungskostenüberschuss für das Streitjahr dem Kläger zuzurechnen ist.
- 15 1. Gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG gesondert und einheitlich festzustellen, wenn daran mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen zuzurechnen sind. Dies ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Fall, wenn mehrere Personen gemeinschaftlich den Tatbestand der Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) verwirklichen und dadurch Einkünfte erzielen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. April 1987 IX R 103/85, BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707, m.w.N.). Dies ist insbesondere --wie im Streitfall-- bei einer vermögensverwaltenden GbR gegeben.

- 16** a) Die GbR ist für die Einkommensteuer insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.a; BFH-Urteil vom 18. Mai 2004 IX R 42/01, BFH/NV 2005, 168). Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuss im Rahmen dieser Einkunftsart. Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bedeutet dies, dass zu den Einkünften der Gesellschafter einer Immobilien-GbR die Anteile am Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gehören, welche die GbR erzielt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 21 EStG; vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.a aa (2)). Hinzu kommen Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten der einzelnen Gesellschafter. Grundlage für die Ermittlung dieses Überschusses ist eine Zusammenstellung der Einnahmen und der Werbungskosten, welche bei der GbR zu- und abgeflossen sind (§§ 8, 9, 11 EStG). Das Ergebnis ist den einzelnen Gesellschaftern anteilmäßig zuzurechnen. Für die Besteuerung maßgeblich ist nur die Zurechnung des Ergebnisses aus der steuerrechtlich erheblichen Betätigung der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit. Das ist der sich aus zugeflossenen Einnahmen und abgeflossenen Werbungskosten ergebende Überschuss. Gleiches gilt für den Anteil eines Gesellschafter am Ergebnis in Gestalt eines Überschusses abgeflossener Werbungskosten über zugeflossene Einnahmen.
- 17** b) Für die Verteilung des Einnahmen- und des Werbungskostenüberschusses der GbR, d.h. für die Bestimmung des Teilbetrags vom Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss der Gesellschaft, der dem einzelnen Gesellschafter einkommensteuerrechtlich als Ergebnisanteil zuzurechnen ist, ist grundsätzlich der zivilrechtliche Verteilungsschlüssel maßgeblich, so wie sich dieser für den Einzelfall aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der GbR ergibt. Die Ermittlung des Einnahmen- oder Werbungskostenüberschusses erfolgt danach regelmäßig für das Geschäftsjahr, das im Zweifel das Kalenderjahr darstellt. Dementsprechend ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Ermittlung des Überschusses aus der Zusammenstellung der Einnahmen und der Werbungskosten für das Kalenderjahr vorzunehmen. Der dem einzelnen Gesellschafter einer Immobilien-GbR zuzurechnende Anteil am Überschuss steht daher erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums fest. Soweit der Senat in Rz 52 des Beschlusses vom 19. August 1986 IX S 5/83 (BFHE 147, 453, BStBl II 1987, 212, unter II.3.) eine andere Rechtsauffassung vertreten hat, nämlich dass der Überschuss nur den Personen zugerechnet werden kann, die im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen oder des Abflusses von Ausgaben Gesellschafter waren, hält er daran aus den dargestellten Gründen nicht mehr fest.
- 18** c) Eine Änderung des bisher gültigen Ergebnisverteilungsschlüssels der GbR mit der Maßgabe, dass dem während des Geschäftsjahres der GbR eintretenden Gesellschafter der auf den Geschäftsanteil fallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss für das gesamte Geschäftsjahr, d.h. ohne eine zeitanteilige Berücksichtigung des Anteils des ausgeschiedenen Gesellschafter zugerechnet wird, ist danach steuerrechtlich anzuerkennen, wenn diese vom Beteiligungsverhältnis abweichende Ergebnisverteilung für die Zukunft getroffen worden ist und wenn ihr alle Gesellschafter zustimmen. Die abweichende Ergebnisverteilung muss ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und darf nicht rechtsmissbräuchlich sein.
- 19** d) Die Auslegung der Verträge obliegt dem FG als Tatsacheninstanz; wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist, bindet sie den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 22. Mai 2007 IX R 22/06, BFH/NV 2007, 1836; vom 25. Februar 2009 IX R 76/07, BFH/NV 2009, 1268).
- 20** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht entschieden, dass der in Rede stehende Anteil am Werbungskostenüberschuss dem Kläger zuzurechnen war.
- 21** a) Die Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Es folgert diese Zurechnung aus einem Vergleich der Rechtspositionen in den Fällen des vertragsgerechten Verhaltens des Klägers, d.h. der Kaufpreiszahlung im Jahr 1997 und damit einem Übergang des Gesellschaftsanteils auf den Kläger in diesem Jahr, und des im Streitfall gegebenen vertragswidrigen Verhaltens des Klägers. Bei vertragsgerechtem Verhalten wäre nur dem Kläger und nicht dem Beigeladenen zu 1 für das Streitjahr ein Einnahme- oder Werbungskostenüberschuss zuzuweisen gewesen. Für den Fall des vertragsgerechten Verhaltens mussten die Vertragsparteien im Vertrag vom 22. Oktober 1997 somit keine ausdrückliche Regelung dahin gehend treffen, dass der Einnahme- bzw. Werbungskostenüberschuss des Jahres 1998 dem Kläger zuzurechnen sei. Bei vertragswidrigem Verhalten des Klägers sollte die vorgenannte Ergebnisverteilung nach dem Willen der Vertragsparteien gelten, wenn sich der Kläger zwar vertragswidrig verhalten und erst verspätet zahlen würde, der Vertrag aber dennoch mangels Rücktritt

des Beigeladenen zu 1 (§ 3 Ziffer 6 des Vertrages) vollzogen werden würde. Die Vertragsbeteiligten haben für den Fall der verspäteten Kaufpreiszahlung keine abweichende Regelung für die Ergebnisverteilung getroffen. Dieser Umstand lässt darauf schließen, dass die Ergebnisverteilung wie bei vertragsgerechtem Verhalten erfolgen sollte. Ohne diese Ergebnisverteilung wäre der Kläger nicht bereit gewesen, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen.

- 22** Ohne Erfolg weist der Beigeladene zu 1 darauf hin, dass er im April 1998 als Gesamtschuldner die Forderung einer Gläubigerin gegen die GbR in Höhe von 429,06 DM beglichen hat. Denn der Kläger und die Beigeladenen zu 2 und 3 haben sich in § 3 Ziffer 2 des Vertrages vom 22. Oktober 1997 ausdrücklich verpflichtet, den Beigeladenen zu 1 "aus jeder Inanspruchnahme für sonstige Gesellschaftsschulden freizustellen". Daran ist zu erkennen, dass auch eine Inanspruchnahme des Beigeladenen zu 1 als Gesamtschuldner oder wegen einer Nachhaftung nicht zu einer Änderung der Ergebnisverteilung, sondern nur zu einem schuldrechtlichen Freistellungsanspruch gegen die anderen Vertragsbeteiligten führen sollte. Der Kläger und die Beigeladenen zu 2 und 3 trugen daher wirtschaftlich im Streitjahr die Belastung.
- 23** Vor diesem Hintergrund ist die vom FG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen aus einer Gesamtschau aller maßgeblichen Sachverhaltsumstände vorgenommene Vertragsauslegung jedenfalls möglich. Das FG verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze.
- 24** b) Anders als das FA und der Beigeladene zu 1 meinen, ist die am 22. Oktober 1997 vereinbarte Ergebnisverteilung auch steuerrechtlich anzuerkennen, weil diese mit Zustimmung aller Gesellschafter für die Zukunft getroffen worden ist und ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis hat. Es liegt im Interesse der vermögensverwaltenden Gesellschaft, dass Altgesellschafter auf Verlustzuweisungen zugunsten neuer Gesellschafter verzichten, um hierdurch einen Anreiz für den Beitritt neuer Gesellschafter und damit einen Anreiz zur Zuführung neuen Kapitals zu schaffen (vgl. BFH-Urteil vom 17. März 1987 VIII R 293/82, BFHE 149, 454, BStBl II 1987, 558, unter II.4.d, zur GmbH & Co KG mit Einkünften aus Gewerbebetrieb).
- 25** Der Senat kann mangels Entscheidungserheblichkeit im Streitfall offenlassen, ob bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch eine Änderung der Ergebnisverteilung während des Geschäftsjahres mit schuldrechtlicher Rückbeziehung auf den Beginn des Geschäftsjahres steuerlich anzuerkennen wäre (für gewerblich tätige Personengesellschaften verneinend BFH-Urteil vom 7. Juli 1983 IV R 209/80, BFHE 139, 60, BStBl II 1984, 53).
- 26** c) Die Höhe des anteiligen Werbungkostenüberschusses steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Der Kläger hat nämlich nicht den in dem Feststellungsbescheid ausgewiesenen Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, sondern lediglich dessen anteilige Verteilung auf ihn und den Beigeladenen zu 1 angefochten. Aufgrund des eingeschränkten Klagebegehrens, an das der Senat gebunden ist (§§ 121, 96 Abs. 1 Satz 2 FGO; vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1987 IX R 170/83, BFHE 152, 101, dort unter 7., juris, Rz 37), ist der festgestellte Gesamtüberschuss, der eine selbständige Besteuerungsgrundlage i.S. von § 157 Abs. 2, § 182 Abs. 1 AO darstellt, in Bestandskraft erwachsen (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 1992 IX R 245/87, BFHE 168, 248, BStBl II 1992, 890, m.w.N.).
- 27** 3. Der Antrag des Klägers auf Streitwertfestsetzung ist mangels Rechtsschutzbedürfnisses als unzulässig zu verwerfen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH muss für einen solchen Antrag ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis vorliegen. Dieses fehlt u.a. dann, wenn sich die Höhe des Streitwerts aus den Anträgen der Beteiligten eindeutig ermitteln lässt (z.B. BFH-Beschluss vom 15. Oktober 2010 V R 20/09, BFH/NV 2011, 280, Rz 11, m.w.N.). Der Streitwert einer Klage gegen die Einkünfteverteilung im Verlustfeststellungsbescheid ist grundsätzlich typisiert mit 25 % des streitigen Verlustes zu bemessen (vgl. BFH-Beschluss vom 6. September 2001 VIII S 6/01, BFH/NV 2002, 207).
- 28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert. Der unzulässige Antrag auf Streitwertfestsetzung ist gerichtsgebührenfrei.