

Urteil vom 18. August 2010, X R 8/07

Zurechnung des Gewinns bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr - Besteuerungszeitpunkt des Anteils am laufenden Gewinn - Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO

BFH X. Senat

EStG § 4a Abs 2 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 Nr 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend FG Düsseldorf, 27. Februar 2007, Az: 7 K 5172/04 E

Leitsätze

Bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr ist der Gewinn in dem Kalenderjahr des Ausscheidens bezogen; § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG ist auf den ausscheidenden Mitunternehmer nicht anwendbar .

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war einziger Kommanditist der H-KG mit einem Kapitalanteil von ... DM. Gegenstand des Unternehmens war u.a. der Handel mit Herstellungs- und Vertriebstechiken. Persönlich haftende Gesellschafterin ohne Einlage war die V-GmbH. Auf den weiteren Inhalt des Gesellschaftsvertrags vom 3. März 1995 wird verwiesen. Die H-KG hatte ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. März bis zum 28. Februar des darauffolgenden Jahres.
- 2 Mit Beschluss vom 13. November 2000 vereinbarten die beiden Gesellschafter der H-KG, dass die Firma der Gesellschaft als H-OHG fortgeführt wird. Der Kläger wurde neben der V-GmbH weiterer persönlich haftender Gesellschafter. Am Ergebnis der OHG war der Kläger weiterhin mit 100 % beteiligt. Der Gesellschaftsvertrag vom 3. März 1995 in der Fassung vom 18. Dezember 1995 sollte unverändert fortgelten.
- 3 Nach § 16 Nr. 4 Sätze 3, 4 des Gesellschaftsvertrags der OHG ist der Ausscheidende am Gewinn und Verlust des laufenden Geschäftsjahres noch mit so viel Zwölfteln beteiligt, wie er volle Monate im Laufe des Geschäftsjahres Gesellschafter gewesen ist. Der entsprechende Ergebnisanteil ergibt sich aus dem Jahresabschluss des laufenden Geschäftsjahres.
- 4 Am 28. November 2003 beschlossen die Gesellschafter der OHG u.a., dass das Gesellschafterverrechnungskonto des Klägers, welches unter Berücksichtigung des Ergebnisses zum 2. Dezember 2003 voraussichtlich ... € betrage, an den Kläger bis zum 2. Dezember 2003 ausgezahlt werde.
- 5 In dem Betrag von ... € war ein geschätzter Gewinnanteil für den Zeitraum 1. März 2003 bis 2. Dezember 2003 in Höhe von ... € enthalten. Die Schätzung erfolgte auf der Basis eines Zwischenabschlusses zum 31. Oktober 2003. Dabei wurde das Ergebnis dieses Zwischenabschlusses für den nachfolgenden Zeitraum vom 31. Oktober 2003 bis zum 2. Dezember 2003 zeitanteilig hochgerechnet. Einmaleffekte wurden eliminiert.
- 6 Mit Vertrag vom 15. Dezember 2003 brachte der Kläger mit Wirkung zum 2. Dezember 2003 seine Beteiligung an der OHG zusammen mit der Beteiligung an der V-GmbH in die J-Stiftung ein. Gleichzeitig schied er als Gesellschafter bei der OHG aus. Die Dotierung des Stiftungsvermögens erfolgte schenkungshalber.
- 7 Am 8. März 2004 fertigte der für die OHG zuständige Bezirk des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) eine Mitteilung für 2004 über die Besteuerungsgrundlagen mit folgendem Inhalt:

- 8** "Für den Beteiligten können bei der Festsetzung von Vorauszahlungen die folgenden Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt werden:

Eintritt: 01.03.1988

Austritt: 02.12.2003

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: ... Euro

Die Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:

Laufende Einkünfte (nach Quote verteilt) ... Euro

Anteiliger Gewerbesteuermessbetrag ... Euro

Beginn des Wirtschaftsjahres: 01.03.2003

Ende des Wirtschaftsjahres: 29.02.2004"

- 10** Der für die Einkommensteuerveranlagung des Klägers zuständige Bezirk berücksichtigte die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Festsetzung der Einkommensteuvorauszahlungen für das Jahr 2003 (Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Beteiligung: ... €, davon OHG ... €).

- 11** Gegen den Vorauszahlungsbescheid für 2003 legte der Kläger Einspruch ein. Zur Begründung führte er u.a. aus: Bei dem angesetzten Gewinnanteil in Höhe von ... € handele es sich um das anteilige laufende Ergebnis für den Zeitraum 1. März 2003 bis 2. Dezember 2003. Die OHG bestehe aber weiterhin fort und habe weiterhin das abweichende Wirtschaftsjahr bis zum 29. Februar 2004. Die Einkünfte seien daher im Veranlagungszeitraum 2004 zu versteuern. Die Berücksichtigung im Veranlagungszeitraum 2003 verstoße gegen den eindeutigen Gesetzeswortlaut von § 4a Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Mit Einspruchsentscheidung vom 6. August 2004 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Im Verlauf des Klageverfahrens erging unter dem 3. Juni 2005 ein Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Darin wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die OHG in Höhe von insgesamt ... € festgestellt. In dem Bescheid heißt es ferner:

- 12** "Die Besteuerungsgrundlagen werden für die an der vorbezeichneten Gesellschaft/Gemeinschaft Beteiligten wie folgt aufgeteilt:

13

Herr V

Austritt: 02.12.2003

Verteilungsquote ab 01.03.2003 (277 Tage) 1.000/1.000

Einkünfte aus Gewerbebetrieb EUR ..."

- 14** Unter dem 22. Juni 2005 erließ das FA erstmalig einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € war der Gewinn in Höhe von ... € aus der Beteiligung an der OHG enthalten. Unter dem 15. Februar 2006 erging ein Änderungsbescheid.

- 15** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 824 veröffentlicht. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (vgl. Urteil vom 20. Januar 1965 I 12/62 U, BFHE 82, 139, BStBl III 1965, 296) sei es eine außerhalb des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens liegende Frage, wann bzw. für welchen Veranlagungszeitraum der festgestellte Gewinn bei den einzelnen Mitunternehmern

der Personengesellschaft besteuert werde. Hierüber sei erst in dem Veranlagungsverfahren, in das die festgestellten Gewinnanteile einmündeten, zu entscheiden.

- 16** Nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG sei bei Gewerbetreibenden, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweiche, der Gewinn bei der Ermittlung des Einkommens in folgender Weise zu berücksichtigen: Der Gewinn des Wirtschaftsjahres gelte als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr ende. Das Wirtschaftsjahr 2003/04 der OHG habe am 29. Februar 2004 geendet. Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer nach seinem Ausscheiden weiterbestehenden Personengesellschaft zwingt nicht zur Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres (vgl. BFH-Urteil vom 19. April 1994 VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84).
- 17** Aus dem Wortlaut des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG und aus der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 2/3509, S. 3; 2/3510, S. 7 ff., und 7/2180, S. 17) ergäben sich keine Hinweise, die die Auffassung des FA stützten, dass § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG im Streitfall nicht anzuwenden sei. Auch nach dem Zweck der Norm, die Vorschriften hinsichtlich der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage zu vereinfachen und Schwierigkeiten abzubauen (vgl. BTDrucks 2/3510, S. 7 ff.), erscheine es sinnvoll, die Vorschrift des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG auf alle "Gewerbetreibende" mit abweichendem Wirtschaftsjahr anzuwenden und aus Vereinfachungsgründen keine Ausnahmen zuzulassen.
- 18** Mit der Revision macht das FA geltend:
- 19** Die Auslegung des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG durch das FG führe zu einem wirtschaftlich unvernünftigen und nicht gewollten Ergebnis (ebenso FG Nürnberg, Urteil vom 26. März 2003 V 10/2003, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2003, 1063, bei Beendigung der Beteiligung durch Tod eines Gesellschafters).
- 20** Der zum 2. Dezember 2003 ermittelte Gewinn sei zu diesem Zeitpunkt realisiert gewesen. Auch das Prinzip der Abschnittsbesteuerung spreche für eine Besteuerung im Veranlagungszeitraum 2003; der Gewinnanteil des Klägers sei im Jahr 2003 erwirtschaftet worden; er habe auch die Möglichkeit gehabt, über seine Erträge zu verfügen.
- 21** Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 22** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 23** Die Aussage des FA, dass der Gewinnanteil entgegen den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags (durch einen Zwischenabschluss) ermittelt worden sei, sei falsch; das Wirtschaftsjahr der Personengesellschaft laufe vom 1. März bis zum 28. Februar des Folgejahres.
- 24** Der voraussichtliche Gewinnanteil sei zunächst geschätzt worden; dabei habe man es belassen, da eine zeitanteilige Aufteilung des handelsrechtlichen Ergebnisses zu keinen wesentlichen Änderungen geführt hätte.
- 25** Das FA hat während des Revisionsverfahrens den Einkommensteuerbescheid geändert, zuletzt mit Bescheid vom 15. Juni 2009.

Entscheidungsgründe

II.

- 26** Die Revision des FA ist gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) begründet; das angefochtene Urteil wird aufgehoben. Die Klage wird abgewiesen.
- 27** 1. Gemäß § 4a Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln; gemäß § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG ist bei Gewerbetreibenden, deren Firma im Handelsregister eingetragen ist, Wirtschaftsjahr der Zeitraum, für den sie regelmäßig Abschlüsse machen. Gemäß § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt bei Gewerbetreibenden der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.
- 28** 2. Im Fall von Mitunternehmerschaften gelten Besonderheiten, die sich aus der Rechtsnatur der Mitunternehmerschaft ergeben.

- 29 a) § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG trifft keine Zuweisungsentscheidung für Gewinne von Mitunternehmern, die während des abweichenden Wirtschaftsjahres aus der Mitunternehmerschaft ausscheiden; deren Gewinne sind daher im Jahr des Ausscheidens zu erfassen (Blümich/Wittwer, § 4a EStG Rz 52; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz 441; a.A. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4a Rz 23; Fink in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4a EStG Rz 8; Jahndorf, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4a Rz C 51; Heinicke/Heuser, Der Betrieb 2004, 2655).
- 30 b) Für die Mitunternehmerschaft als solche gelten die allgemeinen Regeln. Bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft bleibt deren Wirtschaftsjahr unberührt (BFH-Urteil vom 28. November 1989 VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561); in diesem Fall entsteht kein Rumpfwirtschaftsjahr. Etwas anderes gilt nur bei Auflösung der Mitunternehmerschaft, die zur Entstehung eines Rumpfwirtschaftsjahres führt (BFH-Beschluss vom 3. Juni 1997 VIII B 73/96, BFH/NV 1997, 838).
- 31 c) Der "Gewinnermittlungszeitraum" für den einzelnen Mitunternehmer wird hingegen durch den "Einkunftserzielungszeitraum" bestimmt, der durch die Dauer der Beteiligung begrenzt ist und der für den im Lauf des Wirtschaftsjahres ausscheidenden Mitunternehmer mit dessen Ausscheiden endet. In ähnlicher Weise kann die Veranlagung sofort durchgeführt werden, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf des Kalenderjahres stirbt (Schmidt/Seeger, a.a.O., § 25 Rz 16). Beendet der Mitunternehmer seine Beteiligung bei abweichendem Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft im ersten Kalenderjahr, ist sein Gewinn in diesem Kalenderjahr zu erfassen, ungeachtet des Umstandes, dass in Bezug auf die Mitunternehmerschaft und die verbleibenden Mitunternehmer kein Rumpfwirtschaftsjahr entsteht (s.o. unter II.1.). Für ausscheidende Mitunternehmer ist § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG nicht anzuwenden, da diese Norm von dem Fortbestand der "Einkunftsquelle" ausgeht; der Gewinnbezug endet spätestens mit dem Wegfall der "Einkunftsquelle".
- 32 d) In vergleichbarer Weise entsteht bei Betriebsveräußerung ein Rumpfwirtschaftsjahr (vgl. Schmieszek, in Bordewin/Brandt, § 4a EStG Rz 50), so dass der Gewinn im Kalenderjahr der Veräußerung zu erfassen ist.
- 33 e) Die unter a bis c dargelegte Auffassung entspricht der Position des IV. Senats des BFH. So hat der IV. Senat zuletzt im Beschluss vom 22. September 1997 IV B 113/96 (BFH/NV 1998, 454) ausgeführt:
- 34 "Allerdings hat der Senat in seinem Urteil in BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312, 314 (unter 3.) unter Bezug auf das Senatsurteil vom 14. September 1978 IV R 49/74 (BFHE 126, 262, BStBl II 1979, 159) ausgeführt, der Feststellungsbescheid müsse für einen ausgeschiedenen Gesellschafter eine Feststellung über die Höhe seines Anteils am laufenden Gewinn und seines Veräußerungsgewinns sowie über die Dauer seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft enthalten, damit das Veranlagungsfinanzamt erkennen kann, welchem Veranlagungszeitraum der festgestellte Gewinn zuzurechnen ist."
- 35 Diese Ausführungen setzen unausgesprochen voraus, dass der Gewinn ggf. im ersten Veranlagungszeitraum zu erfassen ist. Anderenfalls --bei Zuordnung zum Veranlagungszeitraum, in dem das Wirtschaftsjahr endet-- wäre dieser Hinweis nicht notwendig.
- 36 Ähnlich heißt es in der Entscheidung vom 24. November 1988 IV R 252/84 (BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312):
- 37 "Um den auf den ausgeschiedenen Gesellschafter, nämlich den Kläger, entfallenden Anteil am laufenden Gewinn sowie seinen Veräußerungsgewinn zutreffend zu ermitteln, mußte in dem das ganze Wirtschaftsjahr betreffenden Feststellungsbescheid eine Feststellung über die Höhe seines Anteils am laufenden Gewinn und seines Veräußerungsgewinns sowie über die Dauer seiner Zugehörigkeit zur Gesellschaft aufgenommen werden, damit das Veranlagungs-FA erkennen konnte, welchem Veranlagungszeitraum der festgestellte Gewinn zuzurechnen ist (Urteil in BFHE 126, 262, BStBl II 1979, 159)."
- 38 Auch hier geht der IV. Senat davon aus, dass eine Entscheidung über die Zurechnung des Veräußerungsgewinns zum jeweiligen Veranlagungszeitraum vorzunehmen ist.
- 39 3. Die Feststellung des Zeitpunkts, bis zu dem der ausgeschiedene Mitunternehmer beteiligt war, ist eine mit den Einkünften in Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlage i.S. von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung, die einheitlich und gesondert festzustellen ist. Der Zeitpunkt des Ausscheidens ist neben der Höhe des anteiligen Gewinns im Feststellungsbescheid mit Bindungswirkung für das nachfolgende Festsetzungsverfahren festzustellen (BFH-Urteil in BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312; Blümich/Wittwer, § 4a EStG Rz 52).
- 40 Diese Beurteilung bedeutet keine Abweichung von dem Urteil in BFHE 82, 139, BStBl III 1965, 296. Dort war der

umgekehrte Fall streitig. Danach ist es --bei abweichendem Wirtschaftsjahr des Mitunternehmers, im dortigen Fall einer Kapitalgesellschaft-- eine außerhalb des einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahrens liegende Frage, wann bzw. für welchen Veranlagungszeitraum der festgestellte Gewinn bei den einzelnen Mitunternehmern der Mitunternehmerschaft besteuert wird.

- 41** 4. Nach Maßgabe der vorstehenden Rechtsausführungen ist im Streitfall der bis zum Ausscheiden des Klägers entstandene Gewinn im Veranlagungszeitraum 2003 zu erfassen.
- 42** a) In dem Feststellungsbescheid vom 3. Juni 2005, der das Wirtschaftsjahr 1. März 2003 bis 29. Februar 2004 umfasst, wird festgestellt, dass der Kläger zum 2. Dezember 2003 aus der Mitunternehmerschaft ausgetreten ist und dass seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei einer Verteilungsquote ab 01.03.2003 (277 Tage) ... € betragen.
- 43** b) Diese Einkünfte sind auf der Ebene des Klägers im Veranlagungszeitraum 2003 zu erfassen, da --wie dargelegt-- die Regelung des § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG auf einen ausgeschiedenen Mitunternehmer nicht anwendbar ist.
- 44** Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass nach § 16 Nr. 4 Sätze 3, 4 des Gesellschaftsvertrags der OHG der Ausscheidende am Gewinn und Verlust des laufenden Geschäftsjahres noch mit so viel Zwölfteln beteiligt ist, wie er volle Monate im Laufe des Geschäftsjahres Gesellschafter gewesen ist, und dass der Gewinn auch des ausscheidenden Gesellschafters danach aus seinem zeitlichen Anteil am Gesamtgewinn besteht. Diese Regelung bestimmt nur die Höhe des Gewinns, verhindert aber nicht, dass der Gewinn des ausscheidenden Mitunternehmers spätestens zum Zeitpunkt seines Ausscheidens zu erfassen ist.
- 45** Daher kommt bei Ausscheiden eines Mitunternehmers § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG auch dann nicht zur Anwendung, wenn sich der Gewinnanteil erst aus Umständen berechnen lässt, die erst im zweiten (von dem abweichenden Wirtschaftsjahr berührten) Kalenderjahr entstehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de