Urteil vom 15. November 2011, VIII R 12/09

Personengesellschaft - Auseinandersetzung - Gewinnzurechnung

BFH VIII. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 4 Abs 3, EStG § 11 Abs 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, AO § 165 Abs 2 S 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend FG München, 22. Januar 2009, Az: 1 K 561/04

Leitsätze

1. Dem aus einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft ausgeschiedenen Gesellschafter ist der gemeinschaftlich erzielte laufende Gewinn auch dann anteilig persönlich zuzurechnen, wenn die verbleibenden Gesellschafter die Auszahlung verweigern, weil der ausgeschiedene Gesellschafter ihnen Schadenersatz in übersteigender Höhe schulde.

2. Etwas anderes gilt auch dann nicht, wenn der Anspruch des ausgeschiedenen Gesellschafters nach der Rechtsprechung des BGH der sog. Durchsetzungssperre unterliegt und deshalb nicht mehr isoliert, sondern nur noch als Abrechnungsposten im Rahmen des Rechtsstreits um den Auseinandersetzungsanspruch geltend gemacht werden kann.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war bis 1999 mit den Beigeladenen an einer GbR beteiligt. Am nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelten laufenden Gewinn der Gesellschaft war der Kläger nach Abzug eines als Gehalt bezeichneten Gewinnvorabs zu 15 % beteiligt. Am 19. Oktober 1999 schied der Kläger aus der GbR im Streit aus. Die Beigeladenen verweigern seitdem die Auszahlung des dem Kläger zustehenden laufenden Gewinns der Veranlagungszeiträume 1998 und 1999 (bis zum 30. September 1999) mit der Begründung, der Kläger schulde im Gegenzug Schadenersatz in übersteigender Höhe. Darüber ist zwischen den Beteiligten ein Rechtsstreit anhängig. Nachdem das Landgericht (LG) die auf Auszahlung des Gewinnanteils gerichtete Klage des Klägers abgewiesen hat, weil der Abfindungsanspruch nicht mehr isoliert und nicht vor Aufstellung einer Auseinandersetzungsbilanz geltend gemacht werden könne, streiten der Kläger und die Beigeladenen nun in einem weiteren zivilrechtlichen Rechtsstreit vor Gericht um den Auseinandersetzungsanspruch. Unstreitig steht dem Kläger im Rahmen der Auseinandersetzung laufender Gewinn für 1998 in Höhe von 70.353,40 DM und für 1999 von 65.376,46 DM zu (vgl. Tatbestandsberichtigungsbeschluss vom 16. März 2009).

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) rechnete dem Kläger (erklärungsgemäß) die laufenden Gewinne zu und erließ entsprechende Gewinnfeststellungsbescheide. Die geänderten Bescheide sind gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) vorläufig "bis zur endgültigen Klärung der Gewinnverteilung aufgrund der derzeitigen Gerichtsverfahren". Nach Ablauf der Einspruchsfrist beantragte der Kläger, die Feststellungsbescheide mit der Maßgabe (nach § 165 AO) zu ändern, dass der ihm zuzurechnende Gewinn um die bisher nicht an ihn ausgezahlten Gewinnanteile gekürzt werde. Das FA lehnte den Antrag ab.

3 Die dagegen gerichtete Sprungklage, der das FA zugestimmt hat, hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 929 veröffentlichten Urteil vom 23. Januar 2009 1 K 561/04 das FA verpflichtet, die Feststellungsbescheide antragsgemäß zu ändern. Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der die Verletzung materiellen Rechts (§ 5, § 165 Abs. 2 Satz 1 AO) gerügt wird.

4 Das FA beantragt,

das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

5 Der Kläger beantragt,

die Revision des FA zurückzuweisen.

6 Der Beigeladene zu 1. hat sich in der mündlichen Verhandlung zur Sache geäußert, aber keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat das FA zu Unrecht verpflichtet, die Feststellungsbescheide vorläufig entsprechend dem Antrag des Klägers zu ändern.

8 1. Zur Begründung seines Urteils hat das FG u.a. ausgeführt, die laufenden Gewinnanteile der Veranlagungszeiträume 1998 und 1999 könnten vorübergehend nicht dem Kläger zugerechnet werden, weil und solange sie ihm nicht zugeflossen seien. Die Zurechnung von Gewinnanteilen nach (streitiger) Auflösung einer Gesellschaft müsse berücksichtigen, wer die Gewinne tatsächlich vereinnahmt habe und darüber verfügen könne. Da sich der Gewinnanspruch des Klägers in einen einheitlichen Abfindungsanspruch gewandelt habe, könnten die Gewinnanteile bis zum Abschluss des Zivilrechtsstreits nicht bei ihm, sondern allenfalls bei den Beigeladenen besteuert werden, die die Auszahlung verweigern. Das FA hätte dies bei der Ausübung seines Ermessens im Rahmen des § 165 AO berücksichtigen müssen. Das Ermessen sei unter den Umständen des Falles auf Null reduziert mit der Folge, dass die begehrte Änderung vorgenommen werden müsse.

9 2. Diese Ausführungen halten revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand. Entgegen der Auffassung des FG ist der laufende Gewinn, soweit er dem Kläger unstreitig zusteht, steuerlich dem Kläger und nicht, auch nicht vorübergehend, den Beigeladenen zuzurechnen. Eine vom grundsätzlich maßgeblichen Gewinnverteilungsmaßstab (vorübergehend) abweichende persönliche steuerliche Zurechnung kommt unter den Umständen des Falles nicht schon deshalb in Betracht, weil der Schuldner die Auszahlung verweigert und auch nicht deshalb, weil die gerichtliche Durchsetzung des Anspruchs nach Maßgabe der sog. Durchsetzungssperre im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) beschränkt ist.

10 a) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) werden den Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die als Mitunternehmer anzusehen sind, die Ergebnisse, Gewinn und Verlust, der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616). Die Mitunternehmer sind insoweit einem Einzelunternehmer gleichrangig; der Mitunternehmer unterscheidet sich von diesem nur dadurch, dass er seine unternehmerische Tätigkeit nicht alleine, sondern zusammen mit anderen (Mit-)Unternehmern in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausübt (grundlegend Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616). Demgemäß werden die Einkünfte nicht von der Personengesellschaft, sondern originär von den Mitunternehmern erzielt. Nur der Mitunternehmer ist Subjekt der Einkünfteerzielung (BFH-Urteile vom 3. Februar 2010 IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, und IV R 59/07, BFH/NV 2010, 1492). Das gilt gleichermaßen für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wie für die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

11 b) Der Gewinn ist den Mitunternehmern in dem Zeitpunkt zuzurechnen, in dem er entsteht. Es bedarf im vorliegenden Zusammenhang keiner Entscheidung, ob dabei auf den einzelnen Geschäftsvorfall oder auf den Schluss des Gewinnermittlungszeitraums abzustellen ist (vgl. dafür Schmidt/Wacker, EStG, 30. Aufl., § 15 Rz 441; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 495). Soweit allerdings im Schrifttum die Auffassung vertreten wird, dass der gemeinschaftlich erzielte Gewinn den Mitunternehmern frühestens im Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses zugerechnet werden könne (Bauschatz, Finanz-Rundschau --FR-- 2005, 1230), vermag der Senat dem nicht zu folgen. Dies hätte --wie der Streitfall zeigt-- eine nicht gerechtfertigte Besserstellung von Mitunternehmern gegenüber Einzelunternehmern zur Folge. Mitunternehmer hätten es in der Hand, den Zeitpunkt der Gewinnzurechnung selbst zu bestimmen. Bis zur Feststellung des Jahresabschlusses wäre der Gewinn niemand zurechenbar, weil die Personengesellschaft insoweit nicht selbst Subjekt der Besteuerung ist. Bei Streitigkeiten zwischen den Gesellschaftern über die Feststellung (z.B. einer Auseinandersetzungsbilanz) könnte die Besteuerung nicht zeitnah durchgeführt werden. Das alles ist mit Grundprinzipien der Besteuerung unvereinbar. Dem kann auch nicht mit § 42 AO begegnet werden (a.A. Bauschatz, FR 2005, 1230).

12 c) Die in gemeinschaftlicher Verbundenheit erzielten Einkünfte sind den Mitunternehmern grundsätzlich nach dem vertraglichen oder dem gesetzlichen Verteilungsschlüssel, also nach einem normativen Maßstab zuzurechnen (vgl. nur Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 443 ff.).

13 aa) Ohne Bedeutung ist danach, ob der Gewinn entnahmefähig ist, ob und gegebenenfalls wann die Gesellschafter eine Gewinnausschüttung beschließen und wann diese den einzelnen Gesellschaftern zufließt (BFH-Urteil vom 24. Februar 1988 I R 95/84, BFHE 153, 101, BStBl II 1988, 663). Anders als der Kläger meint, ist der Zufluss des Gewinns bei dem einzelnen Mitunternehmer danach keine Voraussetzung für die anteilige steuerliche Zurechnung des gemeinschaftlich erzielten Gewinns. Voraussetzung dafür ist lediglich, dass die Gesellschafter den Gewinn in gemeinschaftlicher Verbundenheit "erzielt" haben (vgl. § 2 Abs. 1 EStG). Das ist grundsätzlich der Fall, sobald er bei der Gesellschaft nach Maßgabe der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften entstanden ist.

14 bb) Ermittelt die Gesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, kommt es für den Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) allein auf die Gesellschaft an. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist die Personengesellschaft für die Einkommensteuer u.a. Subjekt der Gewinnermittlung (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, 622). Das bedeutet, dass sie und nicht der einzelne Gesellschafter den Gewinn nach Maßgabe der dafür anwendbaren Vorschriften zu ermitteln hat. Der Gewinn ist folglich entstanden, sobald er bei der Gesellschaft zu erfassen ist. Dem kann der Kläger nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass eine Besteuerung des Mitunternehmers vor dem Zufluss von Liquidität bei diesem wegen Verstoßes gegen grundlegende Besteuerungsprinzipien unzulässig sei. Der die Besteuerung rechtfertigende Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit liegt hier --unabhängig vom Zufluss verfügbarer Zahlungsmittel-- bereits in der rechtlichen Zuweisung des anteiligen Gewinns.

15 cc) Von der Aufteilung und anteiligen Zurechnung des Gewinns nach normativen Maßstäben hat die Rechtsprechung bisher nur dann eine Ausnahme gemacht, wenn ein Gesellschafter durch strafbare Handlungen (z.B. Unterschlagung oder Untreue) die tatsächliche Verteilung des Gewinns, abweichend vom Vereinbarten, zu seinen Gunsten und zum Schaden der anderen Gesellschafter beeinflusst hat (vgl. dazu BFH-Urteile vom 8. Juni 2000 IV R 39/99, BFHE 192, 494, BStBl II 2000, 670, und vom 14. Dezember 2000 IV R 16/00, BFHE 194, 151, BStBl II 2001, 238 betr. unberechtigte Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen). Hintergrund dieser Rechtsprechung ist der Grundsatz, dass kein Steuerpflichtiger ein Einkommen versteuern muss, das tatsächlich einem anderen zugeflossen ist, sofern es dort endgültig verbleibt.

16 d) Bei Anwendung der vorstehend beschriebenen Grundsätze ist der laufende Gewinn der Jahre 1998 und 1999 dem Kläger zuzurechnen, soweit er auf ihn entfällt.

17 aa) Unstreitig war der Kläger bis zu seinem Ausscheiden aus der Gesellschaft als Mitunternehmer anzusehen. Auf ihn entfällt deshalb der laufende Gewinn entsprechend seinem Anteil an der Gesellschaft und der Zeit seiner Zugehörigkeit zu der Gesellschaft. Darüber besteht zwischen den Beteiligten im Grundsatz auch kein Streit. Steuerlich unerheblich ist, dass der Anteil des Klägers am Gesellschaftsvermögen mit seinem Ausscheiden den übrigen Gesellschaftern zuwächst (§ 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Dieser Vorgang hat keine Bedeutung für die anteilige persönliche Zurechnung des in der Vergangenheit gemeinschaftlich erzielten Ergebnisses.

18 Zu berücksichtigen ist außerdem, dass der Gewinnanspruch des Klägers sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zwischen den ehemaligen Gesellschaftern unstreitig ist. An den insofern berichtigten Tatbestand des FG-Urteils ist der Senat in tatsächlicher Hinsicht gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Entsprechendes ergibt sich ebenfalls aus der vom Beigeladenen zu 1. aufgestellten Auseinandersetzungsbilanz, die zwar noch nicht von den Gesellschaftern festgestellt ist, in der die Ansprüche des Klägers jedoch in zutreffender Höhe aufgeführt sind. Danach steht fest, dass der Kläger gegen die Gesellschaft restliche Gewinnansprüche in bestimmter Höhe hat.

19 bb) Entgegen der Auffassung des Klägers kann der laufende Gewinn auch nicht vorübergehend den Beigeladenen zugerechnet werden. Eine der Veruntreuung oder Unterschlagung von Einnahmen durch einen Gesellschafter vergleichbare Situation liegt ersichtlich nicht vor. Zum einen ist nicht zu befürchten, dass der Kläger den Gewinn endgültig nicht erhalten wird. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der unstreitige Anspruch des Klägers bei der Ermittlung des Auseinandersetzungsanspruchs erfüllt werden wird oder bereits im Wege der Aufrechnung erfüllt worden ist. Zum anderen fehlt es im Hinblick auf die Zahlungsverweigerung der Beigeladenen an einer kriminellen Handlung. Die Ausübung eines Zurückbehaltungsrechts entspricht in ihrem Gewicht auch dann nicht einer verbotenen Eigenmacht, wenn das Zurückbehaltungsrecht nicht bestehen sollte.

20 cc) Nichts anderes ergibt sich daraus, dass der Kläger als ausgeschiedener Gesellschafter seinen Gewinnanspruch nicht mehr isoliert gerichtlich durchsetzen kann. Die dadurch bewirkte längere Vorenthaltung des dem Kläger zustehenden Geldbetrags rechtfertigt ebenfalls keine (vorübergehende) abweichende steuerliche Zurechnung.

21 Nach der ständigen, wenn auch durch zahlreiche Ausnahmen durchbrochenen Rechtsprechung des BGH führt die Auflösung einer GbR dazu, dass die Gesellschafter die ihnen gegen die gesamte Hand (und gegen die Mitgesellschafter) zustehenden Ansprüche nicht mehr selbständig auf dem Wege der Leistungsklage durchsetzen können (sog. Durchsetzungssperre). Diese sind vielmehr als unselbständige Rechnungsposten in die Schlussrechnung (Auseinandersetzungsbilanz) aufzunehmen, deren Saldo dann ergibt, wer von wem noch etwas zu fordern hat (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BGH-Urteil vom 3. April 2006 II ZR 40/05, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 1238, m.w.N.). Der wesentliche rechtfertigende Grund hierfür ist, dass der Gefahr von Hin- und Herzahlungen begegnet werden soll (BGH-Urteile vom 2. Juli 1962 II ZR 204/60, BGHZ 37, 299, und vom 24. Oktober 1994 II ZR 231/93, DStR 1994, 1858). Unter Bezugnahme auf diese Rechtsprechung hat das LG im Streitfall die Leistungsklage des Klägers auf Auszahlung der Gewinnanteile für 1998 und 1999 rechtskräftig abgewiesen.

22 Es kann dahinstehen, ob der Gewinnanspruch, wie der Kläger meint, infolge der zivilrechtlichen Durchsetzungssperre als Anspruch untergeht und durch einen anderen, einheitlichen Auseinandersetzungsanspruch ersetzt wird. Dies ändert nichts daran, dass der im Auseinandersetzungsanspruch enthaltene laufende Gewinn dem Kläger steuerlich zugerechnet wird, weil der Kläger insofern den Besteuerungstatbestand verwirklicht hat. Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass der streitige Geldbetrag dem Kläger nicht endgültig vorenthalten bleibt, sondern lediglich bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Auseinandersetzungsanspruch. Die vorübergehende Berücksichtigung der Besitzverhältnisse kann auch deshalb bei der steuerlichen Zurechnung nicht berücksichtigt werden, weil sie einen unverhältnismäßigen administrativen Aufwand verursachen würde.

23 Besondere persönliche Härten, die sich im Einzelfall bei einer Besteuerung ohne vorangegangenen Zufluss an Liquidität ergeben können, sind erforderlichenfalls im Billigkeitswege zu mildern. Durch die Gewinnzurechnung entsteht dem Kläger auch kein endgültiger Nachteil. Nachträgliche Änderungen in den tatsächlichen Verhältnissen, die sich z.B. aufgrund eines gerichtlichen Vergleichs ergeben können, werden gegebenenfalls als rückwirkendes Ereignis zur Änderung der Feststellungsbescheide und der Einkommensteuerbescheide führen.

24 3. Welche Anforderungen an die Ausübung des Ermessens bei der Entscheidung über einen auf § 165 AO gestützten Änderungsantrag gestellt werden müssen, kann bei dieser Sachlage offenbleiben. Das FA hat das auf § 165 AO gestützte Änderungsbegehren des Klägers im Ergebnis schon deshalb zu Recht als unbegründet abgelehnt, weil die bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheide, deren Änderung begehrt wird, im Hinblick auf die Zurechnung des Gewinns zum Kläger nach den vorstehenden Ausführungen rechtmäßig sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de