Urteil vom 27. Oktober 2015, VIII R 47/12

Tilgung der Kaufpreisverpflichtung eines Neugesellschafters aus künftigen Gewinnen der Gesellschaft

BFH VIII. Senat

EStG § 16 Abs 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2, EStG § 18 Abs 3, BGB § 158, AO § 174 Abs 4, FGO § 110 Abs 2, UmwStG § 24

vorgehend FG Düsseldorf, 10. Oktober 2012, Az: 11 K 4736/07 F

Leitsätze

1. Veräußerungsentgelt für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 2 EStG ist auch eine der Höhe nach feststehende Kaufpreisforderung, die der Neugesellschafter während des Bestehens der Gesellschaft durch Verzicht auf Teile des ihm nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zustehenden Gewinns zugunsten des Altgesellschafters oder bei vorzeitiger Beendigung der Gesellschaft im Rahmen einer Ratenzahlungsverpflichtung zu erfüllen hat.

2. Dem Neugesellschafter sind trotz des Verzichts Gewinne in Höhe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen, da die Zuweisung höherer Gewinnanteile an den Altgesellschafter der unmittelbaren Zahlung der Entgelte außerhalb des Gesellschaftsvermögens gleichsteht.

Tenor

Auf die Revision der Klägerinnen werden der Gerichtsbescheid des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11. Oktober 2012 11 K 4736/07 F und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 30. November 2007 aufgehoben, soweit die Verteilung des Gesamthandsgewinns und die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Feststellungsbeteiligten für die Streitjahre 1993 bis 1995 betroffen sind.

Die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide für 1993 bis 1995, jeweils vom 12. Januar 2001, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. November 2007 werden geändert.

Der Restgewinn nach Quote in den Streitjahren 1993 bis 1995 wird nach folgenden Bruchteilen verteilt:

	J	S	R	E
1993	10 %	30 %	30 %	30 %
1994	10 %	30 %	30 %	30 %
1995	10%	30 %	30 %	30 %

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für 1993 bis 1995 werden wie folgt festgestellt:

...

Hinsichtlich der Klage der Klägerinnen hat der Beklagte die Kosten des gesamten Verfahrens zu tragen. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Im Übrigen bleibt die Kostentscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf im Gerichtsbescheid vom 11. Oktober 2012 11 K 4736/07 F hinsichtlich der Klagen des S und der R zum einen und der Klage des E zum anderen bestehen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist zwischen den Klägerinnen und Revisionsklägerinnen zu 1. bis 3. (Klägerinnen), die Rechtsnachfolgerinnen des im Jahr 1996 verstorbenen J sind und dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) noch, in Höhe welcher Beteiligungsquote dem J und dessen damaligen Mitgesellschaftern (den sonstigen Beteiligten des Revisionsverfahrens) in den Streitjahren 1993 bis 1995 der auf der Gesamthandsebene erzielte Gewinn zuzurechnen ist.

2 Während der Streitjahre 1993 bis 1995 bestand eine Gemeinschaftspraxis als GbR, der J, S, R und E angehörten. Die Gesellschaft ermittelte ab dem Beginn des Streitjahres 1993 ihren Gewinn nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der jeweils anzuwendenden Fassung (EStG) und erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 EStG.

3 Durch ersten Ergänzungsvertrag vom 17. November 1989 wurde S in die damals zwischen J und K bestehende GbR mit Wirkung vom 1. April 1989 an aufgenommen. K war im Innenverhältnis nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Es wurde das Gesellschaftsvermögen für die Zeit bis zum 31. Dezember 1989 dem J allein, für die Zeit ab 1. Januar 1990 zu 70% J und zu 30% S zugeordnet. Die Ergebnisverteilung sah vor, dass K einen Vorabgewinn von 10% beanspruchen konnte und der übrige Jahresgewinn (sog. Restgewinn) zwischen J und S zu verteilen war. Verluste der Gesellschaft waren von K gar nicht, von J zu 70% und von S zu 30% zu tragen.

4 In Tz. 5.2 des ersten Ergänzungsvertrags wurde ein Sockelbetrag in Höhe von X Deutsche Mark (DM) festgeschrieben, bis zu dessen Erreichen S teilweise auf die ihm nach der Beteiligungsquote zustehenden Gewinnanteile zugunsten des J verzichtete. Ab dem 1. Januar 1990 sollte S statt 30% vom Restgewinn nur zwischen 7,5% und 15% (die Hälfte oder ein Viertel seines Gewinnanteils) erhalten. Der für das jeweilige Geschäftsjahr anzuwendende Prozentsatz der Gewinnbeteiligung war für S innerhalb dieser Spanne wählbar. Korrespondierend war J am Restgewinn nicht nur zu 70%, sondern zwischen 85% und 92,5% beteiligt. Diese eingeschränkte Beteiligung des S am Restgewinn sollte solange andauern, bis die Differenz zwischen den S (auf Grundlage seiner Beteiligung in Höhe von 30% des Restgewinns) zustehenden Beträgen und den tatsächlich von S vereinnahmten Gewinnen den Sockelbetrag von X DM erreicht hatte, danach sollten J zu 70% und S zu 30% am Restgewinn beteiligt sein (Tz. 5.1 Buchst. a und b des ersten Ergänzungsvertrags).

5 Durch zweiten Ergänzungsvertrag vom 29. März 1991 wurde R mit Wirkung ab 1. April 1991 als weitere Gesellschafterin in die GbR aufgenommen. Nunmehr wurde das Gesellschaftsvermögen gehalten für die Zeit bis zum 31. März 1991 zu 70% von J und zu 30% von S, für die Zeit ab dem 1. April 1991 zu 40% von J, zu 30% von S und zu 30% von R. Für den Zeitraum ab Aufnahme der R erhielt J neben seiner Quote von 40% einen zusätzlichen Gewinnanteil in Höhe von jeweils 15% des Restgewinns zu Lasten der Gewinnanteile von S und R (also die Hälfte von deren Gewinnanteilen); diese durften die zusätzlichen Gewinnanteile des J auf jeweils 22,5% des ihnen zustehenden Restgewinns (also auf drei Viertel ihrer Gewinnanteile) erhöhen. Die zusätzlichen Gewinnanteile sollte J solange erhalten, bis die jeweiligen Summen des Gewinnverzichts für S und R den Höchstbetrag von jeweils X DM erreicht haben würden (Tz. 5.2 des zweiten Ergänzungsvertrags).

6 Die zusätzliche Gewinnbeteiligung des J sollte unabhängig von Dauer und Bestand des Gesellschaftsverhältnisses sein und mit Erreichen des jeweiligen Höchstbetrags enden. Für den Fall, dass die Praxis nicht weiter betrieben werde, waren die bis dahin nicht getilgten Restbeträge in gleichmäßigen monatlichen Teilbeträgen zu zahlen, wobei der restliche Höchstbetrag des S bis zum 31. Dezember 1999 und der R bis zum 31. März 2001 getilgt werden musste.

7 Durch dritten Ergänzungsvertrag und einen Änderungsvertrag vom 19. Dezember 1991 wurde E mit Wirkung zum 1. Januar 1992 unter Bezugnahme auf die bisherigen Verträge als weiterer Gesellschafter in die GbR aufgenommen. Das Gesellschaftsvermögen sollte nach der Aufnahme des E wiederum mit den steuerlichen Buchwerten fortgeführt werden. Nunmehr wurde das Gesellschaftsvermögen für die Zeit ab dem 1. Januar 1992 zu 10% von J, zu 30% von S, zu 30% von R und zu 30% von E gehalten. In der geänderten Vereinbarung über die Ergebnisverteilung (Tz. 5.1 Buchst. b aa bis dd des dritten Ergänzungsvertrags) sollte J ab dem 1. Mai 1992 10% des Restgewinns erhalten. Darüber hinaus sollte ihm ein zusätzlicher Gewinnanteil von jeweils 15% des Restgewinns (also die Hälfte der Gewinnanteile) von S, R und E zustehen, jedoch waren diese jeweils berechtigt, den Gewinnanteil des J von 15% auf

22,5% des ihnen zustehenden Restgewinns zu erhöhen (also auf bis zu drei Viertel ihres jeweiligen Gewinnanteils zu verzichten).

8 Diese zusätzlichen Gewinnanteile sollte J solange erhalten, bis die Höchstbeträge (jeweils X DM für S, R und E nach Tz. 5.2 des dritten Ergänzungsvertrags) erreicht sein würden. Nach Erreichen der Höchstbeträge sollten J zu 10%, S zu 30%, R zu 30% und E zu 30% am Restgewinn beteiligt sein. Die zusätzlichen Gewinnbeteiligungen des J sollten unabhängig von Dauer und Bestand des Gesellschaftsverhältnisses sein. Sollten S, R und E oder deren Rechtsnachfolger die Arztpraxis der Gesellschaft nicht weiterbetreiben, waren die bis dahin nicht getilgten Höchstbeträge von S bis zum 31. Dezember 1999, von R bis zum 31. März 2001 und von E bis zum 30. April 2002 in gleichmäßigen monatlichen Teilbeträgen zu tilgen.

9 Ferner wurde in einem Änderungsvertrag vom 19. Dezember 1991 festgelegt, dass für alle Gesellschafter jeweils individuelle --unveränderliche und unverzinsliche-- Kapitalkonten als Festkonten (Tz. 2.5), Verlustvortragskonten (Tz. 2.6) und Sonderkonten (Tz. 2.7) zu führen waren. Auf den Sonderkonten sollten die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergebenden Zahlungen (Entnahmen, Einlagen, Gewinnanteile und Ähnliches) zu Gunsten oder zu Lasten der Gesellschafter verbucht werden. Die Sonderkonten sollten im Soll und Haben mit drei Prozentpunkten über dem jeweiligen Diskontsatz jährlich verzinst werden; die Zinsen sollten zum Ende eines Geschäftsjahres den Sonderkonten der Gesellschafter gutgeschrieben oder belastet und im Verhältnis der Gesellschafter untereinander als Aufwand oder Ertrag zu behandeln sein.

10 K schied mit Ablauf des 31. Dezember 1992 aus der GbR aus. In den Streitjahren 1993 bis 1995 war somit der gesamte Jahresgewinn unter J, S, R und E zu verteilen.

11 Aufgrund der Vereinbarungen waren die Gesellschafter der GbR in den Streitjahren nach der jeweils gewählten Zuweisung ihrer Gewinnanteile an J im Rahmen der Gewinnverteilung wie folgt beteiligt:

12

	J	S	R	E
Beteiligung lt. Gesellschaftsvertrag	10%	30%	30%	30%
1993	70% Mehrgewinn: 60%	10% Verzicht: 20%	10% Verzicht: 20%	10% Verzicht: 20%
1994	62,50% Mehrgewinn: 52,50%	7,50% Verzicht: 22,5%	15% Verzicht: 15%	15% Verzicht: 15%
1995	55% Mehrgewinn: 45%	15% Verzicht: 15%	15% Verzicht: 15%	15% Verzicht: 15%

13 Am 4. Januar 1996 verstarb J und schied damit nach dem Gesellschaftsvertrag der GbR aus dieser aus. Er wurde von den Klägerinnen als Rechtsnachfolgerinnen beerbt.

14 Für das Streitjahr 1993 wurde eine Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 1993 aufgestellt und wegen des Wechsels von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich auf den 1. Januar 1993 eine Übergangsgewinnermittlung durchgeführt.

15 Nach einer Außenprüfung wurden die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre geändert. Hiergegen erhoben die Klägerinnen Einspruch. Sie wandten sich gegen die Zurechnung von Gewinnanteilen bei J, die über dessen Quote von 10% am Gesamthandsvermögen hinausgingen, als Einkünfte. Es habe sich um Kaufpreisraten gehandelt, die S, R und E zur Tilgung ihrer Verpflichtungen aus dem Erwerb jeweils 30%-iger Mitunternehmeranteile an der GbR an J zu zahlen gehabt hätten.

16 Während des Einspruchsverfahrens wurden zwischen den Klägerinnen und S, R und E verschiedene zivilgerichtliche Verfahren geführt. Das Oberlandesgericht Düsseldorf (OLG) entschied mit Urteil vom ... für die Gewinnverteilung der Jahre 1996 und 1997 über eine Zahlungsklage der Klägerinnen gegen S, R und E. Es kam zu dem Ergebnis, die Vereinbarungen zwischen J, S, R und E in den Ergänzungs- und Änderungsverträgen seien so auszulegen, dass die

Vertragsparteien einen anteiligen Verzicht auf den Gewinn des jeweiligen Kalenderjahres vereinbart hätten. Dieser Gewinnverzicht sei von S, R und E im Zuge des Erwerbs des jeweiligen Gesellschaftsanteils eingegangen und auf Ebene der GbR auch so vollzogen worden. Die Ansprüche des J auf Auskehrung der anteiligen Gewinnanteile bestünden --so das OLG-- auch nach dem Tod des J bis zum Erreichen der jeweiligen Höchstbeträge fort. J habe sich lediglich für den Fall einer Verringerung der Einnahmen der GbR auf die damit verbundene niedrigere Tilgung der Höchstbeträge durch die Gewinnverzichte eingelassen.

17 Am 29. September 2006 kam es vor dem OLG zum Abschluss eines Vergleichs zwischen den Klägerinnen einerseits und S und R andererseits. S und R verpflichteten sich, nachdem E zuvor ausgeschieden und von diesen im Innenverhältnis freigestellt worden war, zur Abgeltung aller Ansprüche (für die Jahre 2000 bis 2004 und für künftige Forderungen) insgesamt ... € an die Klägerinnen zu zahlen.

18 Nach Abschluss der zivilgerichtlichen Auseinandersetzungen zwischen den Klägerinnen und S, R und E erließ das FA im Rahmen der Einspruchsentscheidung geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre vom 30. November 2007, die auch Gegenstand des anschließenden Klageverfahrens beim Finanzgericht (FG) waren.

19 Das FG gab der Klage teilweise statt. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 287 veröffentlicht.

20 Das Obsiegen der Klägerinnen beruhte darauf, dass das FG die festgestellten Gesamthandsgewinne der GbR minderte. Es ging --wegen der damals noch streitigen Frage, ob die GbR Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb erzielte-- von einer Verpflichtung der GbR zum Ansatz von Gewerbesteuerrückstellungen in den Streitjahren aus. Zudem machte es die gewinnerhöhende Ausbuchung einer Verbindlichkeit der GbR gegenüber K im Streitjahr 1995 durch das FA rückgängig. Außerdem verringerte das FG den zum 1. Januar 1993 festgestellten Übergangsgewinn und rechnete diesen den Gesellschaftern der GbR ausschließlich im Streitjahr 1993 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu.

21 Der Auffassung der Klägerinnen, es handele sich in Höhe der streitigen Beträge um Kaufpreisraten, die die Mitgesellschafter des J in den Streitjahren zur Tilgung ihrer Verpflichtungen für die Übertragung von Teilmitunternehmeranteilen erbracht hätten, sodass im Rahmen der Gewinnverteilung die dem J aufgrund der Gewinnverzichte zugerechneten Beträge den Mitgesellschaftern als Einkünfte zuzurechnen seien, folgte das FG nicht. Es rechnete auf Grundlage des sog. Gewinnvorabmodells, das im Streitfall umgesetzt worden sei, den Gesamthandsgewinn der GbR in den Streitjahren den Gesellschaftern nach den modifizierten Gewinnverteilungsquoten zu. Ferner folgte es auch nicht dem Hilfsantrag der Klägerinnen, die dem J im Streitjahr 1993 zugewiesenen höheren Gewinnanteile um das Buchkapital zu kürzen, das J vor 1993 zuzurechnen gewesen und auf die GbR übergegangen sei.

22 Mit der Revision verfolgen die Klägerinnen ihr Begehren weiter. Das Urteil des FG verletze materielles Bundesrecht.

23 J habe bei Eintritt der Neugesellschafter jeweils Bruchteile seines Mitunternehmeranteils gemäß § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG an diese veräußert. Die Veräußerungsgewinne aus der Übertragung der Teilmitunternehmeranteile seien in den Jahren 1990 bis 1992 realisiert worden. Es handele sich bei den dem J im Rahmen der Gewinnverteilung zugewiesenen höheren Gewinnen somit um Einkünfte, die S, R und E zuzurechnen und als Tilgungsleistungen an J weitergeleitet worden seien.

24 Die Klägerinnen beantragen,
die Vorentscheidung aufzuheben und die gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheide für die Streitjahre 1993 bis 1995, jeweils in Gestalt der Feststellungen in der Einspruchsentscheidung vom 30. November 2007, dergestalt zu ändern, dass für den verstorbenen Gesellschafter J

- für das Streitjahr 1993 der Anteil an den freiberuflichen Einkünften der Gemeinschaftspraxis von insgesamt ... DM um ... DM auf ... DM reduziert wird, hilfsweise, den Anteil des J an den freiberuflichen Einkünften für 1993 um ... DM zu reduzieren;

- für das Streitjahr 1994 der Anteil an den freiberuflichen Einkünften der Gemeinschaftspraxis von insgesamt ... DM um ... DM auf ... DM reduziert wird;

- für das Streitjahr 1995 der Anteil an den freiberuflichen Einkünften der Gemeinschaftspraxis von insgesamt ... DM um ... DM auf ... DM reduziert wird.

25 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

26 Es hält an seiner Auffassung fest, dass die zusätzlichen Gewinnanteile des J, die anlässlich des Eintritts der Gesellschafter S, R und E vereinbart wurden, diesem als laufende Gewinnanteile zuzurechnen seien. Eine Veräußerung von Teilmitunternehmeranteilen in früheren Veranlagungszeiträumen liege auf Grundlage des im Streitfall vereinbarten Gewinnvorabmodells nicht vor.

27 Die sonstigen Beteiligten des Revisionsverfahrens haben keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

28 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung wird aufgehoben, soweit sie die Verteilung des Gesamthandsgewinns und die Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Feststellungsbeteiligten für die Streitjahre 1993 bis 1995 betrifft. Die Sache ist auch spruchreif. Die Verteilung des Gesamthandsgewinns und die Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden für die Streitjahre wird wie im Tenor erkannt (s. unten unter 3.) geändert (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

29 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die Feststellung, wie der Gesamthandsgewinn unter den Feststellungsbeteiligten zu verteilen ist.

30 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) enthält ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die im Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 IV R 19/10, BFHE 244, 379, BStBl II 2014, 522, m.w.N.).

31 Im Streitfall enthielten die angefochtenen Gewinnfeststellungen in Gestalt der Einspruchsentscheidung unter Bezugnahme auf den geänderten Betriebsprüfungsbericht vom 27. September 2007 selbständige Feststellungen zur Höhe und Verteilung des Gesamthandsgewinns (sog. Restgewinn), außerbilanzieller Zu- und Abrechnungen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, zur Höhe und Verteilung des Übergangsgewinns im Streitjahr 1993 sowie zur Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit der Gesellschafter.

32 Das FG hat für die Streitjahre die festgestellten Gesamthandsgewinne der GbR (die sog. Restgewinne nach Quote) und die festgestellten Übergangsgewinne und deren Verteilung herabgesetzt. Unverändert blieben die festgestellten außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen sowie die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben. Hieraus hat es geänderte Gesamtgewinne und Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Beteiligten ermittelt.

33 Die Klägerinnen haben mit der Revision die durch das FG geänderten Gewinnfeststellungsbescheide nur noch im Hinblick auf die Verteilung des Gesamthandsgewinns (Restgewinne nach Quote) angefochten. Im Umfang der nicht angefochtenen selbständigen Feststellungen, insbesondere zur Höhe des Gesamthandsgewinns, Höhe und Verteilung des Übergangsgewinns, Höhe des Gesamtgewinns, ist die Vorentscheidung rechtskräftig und bindend geworden (§ 110 FGO), da insoweit auch seitens der sonstigen Beteiligten des Revisionsverfahrens und des FA keine Revisionen eingelegt worden sind.

34 2. Das FG hat im Streitfall zu Unrecht die in den Ergänzungs- und Änderungsverträgen der Jahre 1989 bis 1991 getroffenen Vereinbarungen nicht als Veräußerung von Teilmitunternehmeranteilen des J an S, R und E gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG angesehen und auf dieser Grundlage in der Ergebnisverteilung der GbR dem J über seine Beteiligung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel hinaus laufende Einkünfte in den Streitjahren zugerechnet. Die dem J zugewiesenen höheren Anteile am Ergebnis der GbR stellten Tilgungsleistungen der Anteilserwerber S, R und E dar, die diesen im Rahmen der Ergebnisverteilung als Einkünfte in den Streitjahren zuzurechnen sind.

35 a) Ein Altgesellschafter überträgt einen Teilmitunternehmeranteil an einen Neugesellschafter gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 18 Abs. 3 EStG, wenn der Neugesellschafter gegen (Zu-)Zahlung eines Entgelts an diesen Altgesellschafter in eine Personengesellschaft eintritt. Es ist ohne Belang, ob die Gegenleistung in das Privatvermögen oder in ein Betriebsvermögen des Altgesellschafters gelangt. § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) ist auf diesen Veräußerungsvorgang nicht anwendbar (s. zum Ganzen BFH-Urteil vom 17. September 2014 IV R 33/11, BFHE 248, 121, BStBl II 2015, 717, m.w.N.).

36 b) Zum Veräußerungspreis i.S. des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG gehören alle Leistungen, die der Veräußerer vom Erwerber für die Übertragung erhält, sowie Leistungen, die der Veräußerer in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung vom Erwerber oder --ohne dass dies der Erwerber veranlasst hat-- von einem Dritten erlangt (ständige Rechtsprechung, s. BFH-Urteile in BFHE 248, 121, BStBl II 2015, 717; vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182). Bei Übertragungen zwischen Fremden spricht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass entgeltlich veräußert wird; dies gilt auch bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils gegen wiederkehrende (wagnisbehaftete) Bezüge, deren Höhe ungewiss ist (s. zu den verschiedenen Fallgruppen Schmidt/ Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz 71; Geissler in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 71, m.w.N.).

37 c) Veräußerungsentgelt gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ist auch eine ausschließlich oder teilweise gewinnabhängige (partiarische) Kaufpreisforderung, die auf einer Abtretung von künftigen Gewinnanteilen aus dem Gewinnbezugsrecht des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils beruht und dem Grunde und der Höhe nach ungewiss ist (s. BFH-Urteile vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter Rz 18, 31; vom 17. Juli 2013 X R 40/10, BFHE 242, 58, BStBl II 2013, 883, unter Rz 30, 42; zutreffend Schulze zur Wiesche, Die Steuerberatung 2004, 280). Bei gewinnabhängigen Kaufpreisforderungen in diesem Sinne handelt es sich um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), da im Zeitpunkt der Veräußerung weder feststeht, ob rechtlich in einem der Folgejahre eine Kaufpreisforderung entsteht, noch wie hoch diese sein wird, noch wie lange angesichts der an die Lebenserwartung des Veräußerers anknüpfenden Verpflichtung Kaufpreiszahlungen zu erbringen sind (BFH-Urteil in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter Rz 30).

38 d) Von der Frage, ob eine Übertragung gegen ein Veräußerungsentgelt und damit entgeltlich erfolgt, ist die Frage abzugrenzen, ob der Veräußerungsgewinn aus einem Veräußerungsgeschäft sofort oder erst mit Zufluss der Kaufpreiszahlungen realisiert wird. Der Tatbestand der Veräußerung ist mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber verwirklicht. In diesem Zeitpunkt entsteht der Veräußerungsgewinn, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt die Realisation des Veräußerungsentgelts bei gewinnabhängigen Kaufpreisforderungen (s. vorstehend unter II.2.c) dar, die vom Veräußerer erst im Zuflusszeitpunkt erzielt werden (s. BFH-Urteile in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532; vom 6. Mai 2010 IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261, unter Rz 29; in BFHE 242, 58, BStBl II 2013, 883, unter Rz 30).

39 e) Die Auslegung und Würdigung der in den Ergänzungs- und Änderungsverträgen getroffenen Vereinbarungen durch das FG, J habe in den Vorjahren der Streitjahre keine Teilmitunternehmeranteile an S, R und E veräußert und keine Veräußerungsentgelte realisiert, hält auf dieser Grundlage der revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

40 aa) Der Senat ist im Streitfall selbst zur Auslegung der Abreden in den Ergänzungs- und Änderungsverträgen befugt, da das FG bei seiner Auslegung der Vereinbarungen nicht alle wesentlichen Begleitumstände in die Auslegung einbezogen hat. Die --ansonsten gemäß § 118 Abs. 2 FGO bestehende-- Bindung des Senats an eine Vertragsauslegung des FG entfällt insbesondere dann, wenn dessen Auslegung lückenhaft ist, weil die für die Interessenlage der Beteiligten bedeutsamen Begleitumstände nicht erforscht und/oder nicht zutreffend gewürdigt worden sind (s. z.B. BFH-Urteil vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407). Hat das FG eine (präzise) Auslegung eines entscheidungserheblichen Vertrags unterlassen, so kann sie das Revisionsgericht auf der Grundlage der dafür ausreichenden Tatsachenfeststellungen selbst vornehmen (BFH-Urteile vom 22. Januar 2004 IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092, m.w.N.; vom 6. Juni 2013 IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810). Dies ist hier der Fall.

41 Das FG hat im Streitfall die getroffenen Abreden durch Bezugnahme auf die in den Akten enthaltenen Ergänzungs- und Änderungsverträge zwar inhaltlich vollständig festgestellt, diese im Rahmen der Auslegung jedoch unvollständig erfasst und gewürdigt. S, R und E hatten sich gegenüber J jeweils verpflichtet, diesem für die Übertragung der Teilmitunternehmeranteile einen Betrag in Höhe von X DM als Gegenleistung zu erbringen und

diese Verpflichtungen zu tilgen, indem sie während des Bestehens der Gesellschaft teilweise auf die ihnen quotal zustehenden Gewinne verzichteten.

42 Dies hat auch das FG im Wege seiner Auslegung so gesehen. Nicht einbezogen hat das FG aber den wesentlichen Aspekt, dass die Kaufpreisforderungen des J gegen die Erwerber --wie die zivilrechtlichen Auseinandersetzungen und die Entscheidung des OLG vom ... und der später geschlossene Vergleich zwischen den Klägerinnen und S und R zeigen-- auch nach Ausscheiden des J aus der fortbestehenden Gesellschaft weiter zu zahlen waren und J bei Beendigung der Gesellschaft den nicht getilgten Restkaufpreis in voller Höhe verlangen und einklagen konnte.

43 Bei einer Gesamtbetrachtung der Vereinbarungen hatte J mit S, R und E somit bestimmbare und zivilrechtlich einklagbare Kaufpreise in Höhe von jeweils X DM für die Übertragung der Mitunternehmeranteile vereinbart und nicht --wie das FG meint-- unbestimmbare Gegenleistungen. Ungewiss war während des Bestehens der Gesellschaft nur, in welcher Höhe die Erwerber Tilgungsleistungen erbringen und bis wann die Kaufpreisforderungen erfüllt sein würden.

44 bb) Diese Kaufpreisforderungen stellten auch jeweils realisierte Veräußerungsentgelte des J gemäß § 16 Abs. 2 EStG dar.

45 Selbst eine Forderung, deren Entstehung rechtlich aufschiebend bedingt ist und deren absolute Höhe daher im Veräußerungszeitpunkt unbestimmbar ist, ist ein Veräußerungsentgelt gemäß § 16 Abs. 2 EStG (s. unter II.2.c). Gleiches gilt für eine Kaufpreisforderung wie im Streitfall, deren Höhe im Zeitpunkt der Übertragung des Mitunternehmeranteils feststeht und die vollständig zu erfüllen ist, bei der aber wegen der Anbindung der Tilgung an die künftigen Gewinne der GbR der Tilgungszeitraum ungewiss ist.

46 cc) Das FG hat die fehlende Entgeltlichkeit der Teilmitunternehmeranteilsübertragungen zu Unrecht auf der Grundlage des sog. Gewinnvorabmodells oder Gewinnverzichtsmodells bejaht. Zwar wird nach einer im Schrifttum verbreiteten Auffassung vertreten, dass eine Forderung kein (realisiertes) Veräußerungsentgelt darstellt, wenn der Neugesellschafter an den Altgesellschafter für die Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils Teile seines Gewinnanteils abtritt und diese Gegenleistung im Veräußerungszeitpunkt nicht bestimmbar ist (zu den verschiedenen Ausprägungen und Gestaltungsformen s. Heller, Praxis Freiberufler-Beratung --PFB-- 2005, 35 ff.; Klaas, Die Wirtschaftsprüfung 1991, 208 ff.; zur fehlenden Entgeltlichkeit der Übertragung s. Treyde, PFB 2009, 178, 183, 186; Gluth, Gestaltende Steuerberatung 2002, 254, 261; Korn/ Strahl, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- Fach 3, 13417, 13442; Klaßmann, Lewejohann, Offermanns, Wagner, Besteuerung der Ärzte/Zahnärzte und sonstiger Heilberufe, 8. Aufl., Kapitel V, Rz 675; Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht § 24 Rz 420, 497; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl., § 24 UmwStG Rz 139, 237; Schlößer in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 24 Rz 151; differenzierend Schwamberger, PFB 2004, 140, 143 f.; für eine entgeltliche Übertragung gemäß § 24 UmwStG plädiert Ehlers, NWB Fach 3, 12201, 12216 f.). Der fehlende Gegenleistungscharakter der Verpflichtung des Neugesellschafters, dem übertragenden Gesellschafter zum Ausgleich der übergegangenen stillen Reserven höhere Gewinnanteile aus den künftigen Gewinnen zuzuweisen, wird zudem darauf gestützt, eine Kaufpreisforderung, die nur aus künftigen Gewinnanteilen zu tilgen sei, führe nicht zur Realisierung des Veräußerungsentgelts (Fuhrmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 24 Rz 420).

47 Dem vermag der Senat indes nicht zu folgen. Selbst eine gewinnabhängig entstehende Kaufpreisforderung ist ein Veräußerungsentgelt für die Übertragung des Teilmitunternehmeranteils (s. oben unter II.2.b und c sowie vorstehend unter bb). Die mangelnde Bestimmbarkeit der Gegenleistung im Veräußerungszeitpunkt stellt bei gewinnabhängigen langfristigen Bezügen des Veräußerers nicht in Frage, dass es sich um ein Veräußerungsentgelt handelt, sondern wirft nur die Frage auf, ob der Veräußerer das Veräußerungsentgelt zwingend erst bei Zufluss der einzelnen Teilbeträge realisiert (s. hierzu unter II.2.d). Gleiches gilt, wenn wie im Streitfall der Gewinnverzicht lediglich den Tilgungszeitraum beeinflusst. Der Neugesellschafter als Erwerber tilgt somit im Rahmen des Gewinnverzichts seine Kaufpreisverpflichtung gegenüber dem Altgesellschafter. Der Gewinnverzicht lässt sich nicht als reiner Transfer laufender Gewinnanteile ohne eine vorgeschaltete Veräußerung und Anschaffung würdigen (s. dazu nachfolgend unter f).

48 dd) Zu Unrecht hat das FG auch aus dem BFH-Urteil vom 21. August 1961 I 32/61 U (BFHE 73, 643, BStBl III 1961, 500) abgeleitet, die Aufnahme von S, R und E könne als Übertragung der Teilmitunternehmeranteile ohne Gegenleistung behandelt werden. Das BFH-Urteil in BFHE 73, 643, BStBl III 1961, 500 betraf die entgeltliche Änderung der Beteiligungsquoten --ohne eine Erweiterung des Gesellschafterkreises-- zwischen den Mitunternehmern einer Gesellschaft. Im dortigen Streitfall erbrachte einer der Gesellschafter eine zusätzliche

Einlage, indem er Gesellschaftsschulden tilgte. Die Grundsätze dieser Entscheidung sind überholt. Der BFH behandelt mittlerweile die Änderung der Beteiligungsquoten unter den Gesellschaftern aufgrund einer (disquotalen) Einlage als Veräußerung eines Teilmitunternehmeranteils und Einbringung gemäß § 24 UmwStG (BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847).

49 f) Die dem J über den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel hinaus zugewiesenen Gewinnanteile sind somit Tilgungsleistungen der Erwerber S, R und E auf die Kaufpreisforderungen. Sie wurden dessen Sonderkonto gutgeschrieben und waren entnahmefähig. Die Gewinnverteilungsabrede ist nicht anders zu würdigen, als wenn S, R und E die ihnen nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechneten Gewinnanteile entnommen und unmittelbar an J gezahlt hätten (s.a. zu einer anderen Gestaltung das BFH-Urteil vom 8. Dezember 1994 IV R 82/92, BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599). Die dem J oberhalb seiner Beteiligung von 10% in den Streitjahren zugewiesenen Gewinnanteile sind damit im Rahmen der hier allein streitigen Ergebnisverteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen und S, R und E als Einkünfte zuzurechnen.

50 3. Die Sache ist auch spruchreif. Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerinnen in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

51 a) Der Senat kann auf Grundlage der bestandskräftig und durch das insoweit teilweise rechtskräftig gewordene Urteil des FG und der nunmehr feststehenden Verteilung des Gesamthandsgewinns die Einkünfte der Feststellungsbeteiligten aus selbständiger Arbeit in den Streitjahren selbst feststellen.

52 b) Das FG hat in dem Posten "Vorabzuweisung" die Zinsansprüche der GbR gegen die Gesellschafter aus den Sonderkonten und die nach dem FG-Urteil anzusetzenden Gewerbesteuerrückstellungen sowie die Korrektur einer gewinnerhöhenden Ausbuchung einer Verbindlichkeit der GbR gegenüber K im Streitjahr 1995 erfasst. Es hat hieraus in den Streitjahren die nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilenden Gesamthandsgewinne in Höhe von ... DM (1993), ... DM (1994) und ... DM (1995) ermittelt. Diese Feststellungen sind aufgrund des insoweit nicht angefochtenen FG-Urteils bestands- und rechtskräftig festgestellt.

53 c) In einem zweiten Ermittlungsschritt hat das FG auf der Grundlage, dass im Streitfall der modifizierte Gewinnverteilungsschlüssel anzuwenden ist, bei allen Gesellschaftern die Vorabzuweisungen wieder in Abzug gebracht (sog. "Gewinn inkl. Vorabzuweisung"). Hierdurch wurden den Gesellschaftern nach dem modifizierten Gewinnverteilungsschlüssel unter anderem erhöhte Anteile an den Betriebsausgaben für die Bildung der Gewerbesteuerrückstellungen der Streitjahre zugewiesen. Da nach der Entscheidung des Senats für die Verteilung des Gesamthandsgewinns der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel heranzuziehen ist, müssen auch diese Betriebsausgaben hiernach verteilt werden. Die im zweiten Ermittlungsschritt berücksichtigten Vorabzuweisungen sind für die Ermittlung des "Gewinns inkl. Vorabzuweisung" entsprechend zu korrigieren.

54 d) Es ergeben sich hieraus folgende Korrekturen der Vorabzuweisungen für die Ermittlung des "Gewinns inkl. Vorabzuweisungen":

...

55 e) Unter Berücksichtigung der zu verteilenden Gesamthandsgewinne (sog. Restgewinne nach Quote), der korrigierten "Gewinne inkl. Vorabzuweisungen" und der nicht angefochtenen weiteren Feststellungen der Vorentscheidung (Anteil am Übergangsgewinn, außerbilanzielle Zu- und Abrechnungen, sowie Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben) führt dies zu folgenden Einkünften der Feststellungsbeteiligten aus selbständiger Arbeit in den Streitjahren:

...

56 4. Der Senat sieht sich aufgrund des in der mündlichen Verhandlung mit den Beteiligten geführten Rechtsgesprächs zu folgendem Hinweis veranlasst.

57 a) Ein Abzug von Gewinnminderungen aus in den Streitjahren fortzuführenden (positiven) Ergänzungsbilanzen der Erwerber S, R und E, die im Erwerbszeitpunkt zu bilden wären (BFH-Urteil vom 20. November 2014 IV R 1/11, BFHE 248, 28), ist bei den Einkünften der Feststellungsbeteiligten aus selbständiger Arbeit bislang nicht berücksichtigt worden, da das FA und die sonstigen Beteiligten des Revisionsverfahrens davon ausgingen, es habe kein Erwerb von Teilmitunternehmeranteilen stattgefunden.

58 b) Beantragen die sonstigen Beteiligten des Revisionsverfahrens nach Erlass dieses Urteils die Änderung der angefochtenen Bescheide der Streitjahre gemäß § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO), um Gewinnminderungen aus fortgeführten positiven Ergänzungsbilanzen nachträglich abzuziehen, ist Folgendes zu berücksichtigen:

59 aa) Die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre können auch nach Eintritt der Rechtskraft dieses Revisionsurteils nochmals geändert werden (§ 110 Abs. 2 FGO i.V.m. § 174 Abs. 4 AO; BFH-Urteil vom 8. Juni 2000 IV R 65/99, BFHE 192, 207, BStBl II 2001, 89; s.a. Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 51).

60 bb) Das Merkmal des "bestimmten Sachverhalts" umfasst nicht nur eine einzelne steuererhebliche Tatsache oder ein einzelnes Merkmal, sondern den einheitlichen, für die Besteuerung maßgeblichen Sachverhaltskomplex (BFH-Urteile vom 2. Mai 2001 VIII R 44/00, BFHE 195, 14, BStBl II 2001, 562, und vom 21. August 2007 I R 74/06, BFHE 218, 487, BStBl II 2008, 277, jeweils m.w.N.; vom 10. Mai 2012 IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471). Bestandteil des im Streitfall umfassten Sachverhaltskomplexes ist damit sowohl, ob eine Veräußerung/ Anschaffung der Teilmitunternehmeranteile des J in Veranlagungszeiträumen vor den Streitjahren verwirklicht wurde, als auch, ob bei Annahme einer Veräußerung/Anschaffung in den Vorjahren nunmehr in den Streitjahren Abschreibungen aus den Anschaffungskosten der Erwerber in fortgeführten Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen sind. Denn nur auf Grundlage dieser Vorfrage konnte die im Streitfall erhebliche Frage, ob der Gesamthandsgewinn in den Streitjahren aufgrund der modifizierten Gewinnverteilungsabrede oder nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen war, entschieden werden. Da aufgrund der Revisionsentscheidung feststeht, dass Teilmitunternehmeranteilsveräußerungen und -erwerbe in den Vorjahren der Streitjahre verwirklicht wurden, können hieraus in diesen Jahren und in den Streitjahren die richtigen steuerlichen Folgerungen beim Veräußerer und den Erwerbern gezogen werden.

61 cc) Dem Erlass geänderter Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre, um Gewinnminderungen aus Ergänzungsbilanzen festzustellen, stünde auch die Rechtskraftwirkung des Revisionsurteils nicht entgegen. Maßgeblich ist, ob die gerichtliche Entscheidung denselben Streitgegenstand wie die gemäß § 174 Abs. 4 AO begehrte Änderung betrifft (s. zum Ganzen BFH-Urteile vom 7. Februar 1990 I R 145/87, BFHE 161, 387, BStBl II 1990, 1032, unter II.1.a der Gründe; vom 26. November 1998 IV R 66/97, BFH/NV 1999, 788, unter II.1.b der Gründe, und vom 19. Dezember 2006 VI R 63/02, BFH/NV 2007, 924, unter II.2.a der Gründe; vom 14. Januar 2010 IV R 55/07, BFH/NV 2010, 1075; vom 12. Januar 2012 IV R 3/11, BFH/NV 2012, 779). Dies wäre zu verneinen. Die Höhe der Betriebsvermögensmehrungen oder -minderungen aus einer fortgeführten Ergänzungsbilanz ist eine selbständig anfechtbare Feststellung (s. BFH-Urteil vom 31. Juli 1974 I R 226/70, BFHE 113, 428, BStBl II 1975, 236), die in den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheiden der Streitjahre bislang nicht enthalten ist. Ihr Ansatz oder Nichtansatz war weder Streitgegenstand des Revisionsverfahrens noch Gegenstand der Vorentscheidung.

62 5. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Kostenentscheidung der Vorentscheidung bleibt für die rechtskräftig durch das FG beschiedenen Klagen der sonstigen Beteiligten des Revisionsverfahrens trotz Aufhebung der Vorentscheidung bestehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de