

GESELLSCHAFTSRECHT

Änderung der Ergebnisverteilung bei Eintritt in eine vermögensverwaltende GbR

von Dr. iur. Dennis Franke, LL.M., Düsseldorf

Einem Gesellschafter, der unterjährig in eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) eintritt, kann der auf ihn entfallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss für das gesamte Geschäftsjahr zuzurechnen sein. Allerdings muss dies mit Zustimmung aller Gesellschafter bereits im Vorjahr vereinbart worden sein (BFH 25.9.18, IX R 35/17, Abruf-Nr. 206571).

Sachverhalt

Im vorliegenden Fall waren drei Gesellschafter an einer vermögensverwaltenden GbR, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte, zu jeweils 1/3 beteiligt. Mit notariellen Kaufvertrag aus Oktober 1997 veräußerte einer der Gesellschafter u. a. seinen Anteil an der Gesellschaft an einen neuen Gesellschafter. Vertraglich wurde vereinbart, dass die Übertragung der Gesellschaftsrechte an die Zahlung des Kaufpreises geknüpft ist und die Zahlung bis Ende des Jahres 1997 erfolgen sollte. Zugleich wurde vereinbart, dass dem neuen Gesellschafter bereits alle Gewinne und Verluste ab dem laufenden Geschäftsjahr 1997 zustehen bzw. diesem zuzurechnen sind. Der Kaufpreis wurde vom Käufer hingegen erst am 30.6.98 gezahlt und damit letztlich auch der Gesellschafterwechsel erst zu diesem Zeitpunkt vollzogen.

Im Rahmen der Veranlagung für das Streitjahr 1998 stellte das FA einen Verlust für die GbR in Höhe von ca. 0,6 Mio. EUR fest und teilte diesen zu jeweils 1/3 auf die verbleibenden Gesellschafter und zu jeweils 1/6 auf den ehemaligen Gesellschafter und den neuen Gesellschafter auf. Mit dem hiergegen vom neuen Gesellschafter eingelegten Einspruch beehrte dieser eine Zurechnung in Höhe von 1/3 vom gesamten Verlust des Geschäftsjahres 1998 auf ihn. Der Einspruch wurde vom FA zurückgewiesen, sodass der Gesellschafter Klage einreichte. Das FG hat der Klage abgeholfen und dem Gesellschafter 1/3 am Verlust des Geschäftsjahres zugerechnet. Die hiergegen vom FA eingelegte Revision hatte keinen Erfolg.

Entscheidungsgründe

Der BFH stellte unter Rekurs auf die bisherige Rechtsprechung zunächst fest, dass sich die Verteilung des Jahresergebnisses grundsätzlich nach dem zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel richte, der sich aus den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags der GbR ergebe. Hiernach wäre der Kläger aufgrund seines unterjährigen Eintritts zum 30.6.98 nur anteilig am Verlust des Geschäftsjahrs, hier nur in Höhe von 1/6, zu beteiligen.

Allerdings, so der BFH, könne diese grundsätzliche Regelung im vorliegenden Fall nicht gelten. Zur Begründung stellte der BFH – ebenso wie das FG – auf die Auslegung der zugrunde liegenden Verträge gem. §§ 133, 157 BGB und einem Vergleich der Rechtspositionen in den Fällen des vertragsgerechten und des vertragswidrigen Verhaltens ab.



IHR PLUS IM NETZ

www.de/bbp

Abruf-Nr. 206571

Gesellschafterwechsel erfolgte unterjährig

BFH billigt dem eintretenden Gesellschafter 1/3 des Verlustes zu

Hiernach ergab sich, dass bei vertragsgerechtem Verhalten nur dem Kläger und nicht dem ehemaligen Gesellschafter der Verlust zuzurechnen sei. Für den Fall des vertragsgerechten Verhaltens bedurfte es daher auch keiner gesonderten Regelung in Bezug auf die Verteilung des Ergebnisses des Geschäftsjahres ab dem Jahr 1998. Die Auslegung des Vertrags für den Fall des vertragswidrigen Verhaltens, wie vorliegenden, ergab keine andere Beurteilung, da die Vertragsparteien für den ehemaligen Gesellschafter zwar ein Rücktrittsrecht bei verspäteter Kaufpreiszahlung aufgenommen, demgegenüber aber keine abweichende Regelung für die Ergebnisverteilung vereinbart haben. Dies lasse nach Ansicht des BFH darauf schließen, dass die Ergebnisverteilung auch in dieser Konstellation wie bei vertragsgerechtem Verhalten erfolgen sollte. Letztlich wäre der Kläger sonst nicht bereit gewesen, den vereinbarten Kaufpreis zu zahlen.

Die steuerliche Anerkennung der Ergebnisverteilung folge daraus, dass diese mit Zustimmung aller Gesellschafter für die Zukunft getroffen worden sei und ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis habe. Ein Verzicht der Altgesellschafter auf die Verlustzuweisung liege zudem im Interesse der vermögensverwaltenden Gesellschaft, um auf diese Weise einen Anreiz für den Beitritt neuer Gesellschafter und damit einen Anreiz zur Zuführung neuen Kapitals zu schaffen.

Letztlich müsse die abweichende Ergebnisverteilung aber immer ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und dürfe nicht rechtsmissbräuchlich sein, was im vorliegenden Fall nach Ansicht des BFH nicht gegeben sei.

Relevanz für die Praxis

Die Entscheidung ist deshalb interessant und neu, weil der BFH hiermit von seiner bisherigen Rechtsauffassung in Teilbereichen abweicht. Bisher war der BFH der Auffassung, dass der Überschuss nur den Personen zugerechnet werden kann, die im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen oder des Abflusses von Ausgaben Gesellschafter waren (vgl. BFH 19.8.86, IX S 5/83, BFHE 147, 453). Nunmehr ist nach Ansicht des BFH auch eine vollständige Zurechnung auf einen unterjährig eingetretenen Gesellschafter möglich. Der BFH stellt dies jedoch unter die Voraussetzung, dass dem eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegen muss, die eine für die Zukunft getroffene Ergebnisverteilung beinhaltet und dieser alle Gesellschafter zugestimmt haben. Zudem darf es sich nicht um eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung handeln.

FAZIT | Der BFH hat eine in der Literatur und Rechtsprechung lange Zeit umstrittene Frage zumindest in einzelnen Konstellationen zutreffend beantwortet.

Den vom BFH aufgestellten Voraussetzungen sollten beim Eintritt eines neuen Gesellschafters besondere Aufmerksamkeit geschenkt werden. Je nachdem welches steuerliche Ergebnis gewünscht ist, muss die Gestaltung an die neue Rechtsprechung angepasst werden.

Keine vertraglich
abweichende
Regelung der
Ergebnisverteilung

Grund muss im
Gesellschafts-
verhältnis liegen

Gestaltung an die
neue Rechtspre-
chung anpassen