

# **Thema 4**

## **Unterjährige Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften**

**BFH-Urteil vom 25.09.2018, IX R 35/17**

**(Referent: RA/StB Dr. Stephanie Thomas)**

**(Kommentator: Ministerialrat Thorsten Kontny)**

## Sachverhalt

Die Bernstein Grundbesitz KG (B-KG) ist eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, an der die Gesellschafter Herr Abel (A) und Frau Bertram (B) zu je 50 % am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust beteiligt sind. Gegenstand der Gesellschaft ist das Halten, das Verwalten und die Vermietung von Grundbesitz. Das Geschäftsjahr der Gesellschaft entspricht dem Kalenderjahr. B möchte nun ihre gesamte Beteiligung an der Kommanditgesellschaft an Herrn Casimir (C) verkaufen.

Im Mai 2020 erzielen die beiden Einigkeit über die Bedingungen der Anteilsübertragung und schließen am 29.05.2020 einen Vertrag zum Verkauf und der Übertragung der Beteiligung an der B-KG von B an C. Dinglich wirksam wird die Übertragung am 15.06.2020.

Die vertraglichen Vereinbarungen zwischen B und C sehen eine Zurechnung des Gewinns der B-KG an C und die Ausübung von Gesellschaftsrechten durch C ab dem 01.07.2020, 0.00 Uhr vor. A hat der Übertragung des Kommanditanteils von B auf C, wie im Gesellschaftsvertrag vorgesehen, zugestimmt.

### **Abwandlung 1**

Die Vereinbarung zwischen B und C kommt mit der Zustimmung von A bereits am 29.11.2019 zustande. Die dingliche Übertragung erfolgt am 30.06.2020. Der Gewinn der B-KG soll C ab dem 01.01.2020, 0.00 Uhr zustehen.

### **Abwandlung 2**

Die Vereinbarung zwischen B und C kommt mit der Zustimmung von A am 31.01.2020 zustande. Die dingliche Übertragung erfolgt am 30.06.2020. Der Gewinn der B-KG soll C ab dem 01.02.2020, 0.00 Uhr zustehen.

### **Abwandlung 3**

Die Vereinbarung zwischen B und C kommt mit der Zustimmung von A am 31.01.2020 zustande. Die dingliche Übertragung erfolgt am 30.06.2020. Der Gewinn der B-KG soll C ab dem 01.01.2020, 0.00 Uhr zustehen.

#### **Abwandlung 4**

Die B-KG ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG.

Die Vereinbarung zwischen B und C kommt mit der Zustimmung von A bereits am 29.11.2019 zustande. Die dingliche Übertragung erfolgt am 30.06.2020. Der Gewinn der B-KG soll C ab dem 01.01.2020, 0.00 Uhr zustehen.

#### **Frage:**

Ist die jeweils vorgenommene Gewinnabgrenzung zwischen der Verkäuferin B und dem Käufer C ertragsteuerlich anzuerkennen?

## **A. LÖSUNGSHINWEISE**

### **I. VORBEMERKUNG**

Die Fallgestaltung greift die in dem Urteil des BFH vom 25.09.2018 behandelte Thematik der Gewinnabgrenzung bei der unterjährigen Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften auf.<sup>1</sup>

Die Übertragung von Beteiligungen an Personengesellschaften wird zivilrechtlich wirksam mit der Abtretung der Beteiligung. Diese kann von bestimmten zu erfüllenden Voraussetzungen, wie z. B. Eintragung des Erwerbers im Handelsregister, kartellrechtliche Genehmigung usw. abhängen. Vielfach kann dieser Stichtag daher nicht konkret auf ein gewünschtes Datum terminiert werden. Im Vertrag wird zumeist ein Zeitpunkt festgelegt, zu dem zumindest das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung übergeht.

Dem Wunsch der Parteien entspricht es in der Regel, ein konkretes Datum, insbesondere für die Gewinnabgrenzung zwischen Verkäufer und Käufer, zu bestimmen, an dem eine solche Abgrenzung ohne weiteren Aufwand möglich ist. Dies ist regelmäßig der Bilanzstichtag.

Aus dieser Zusammenschau der Bestimmung von Stichtagen ergibt sich die Thematik der Rückbeziehung der Gewinnabgrenzung, wenn beispielsweise die Übertragung des Personengesellschaftsanteils zivilrechtlich in den ersten zwei bis drei Quartalen vollzogen wird. Die Parteien wünschen dann eine Zuweisung des Gewinns des laufenden Geschäftsjahres an den Erwerber, um eine komplizierte unterjährige Gewinnabgrenzung durch Erstellung einer Zwischenbilanz zu vermeiden.

Zivilrechtlich ist eine solche rückbezügliche Gewinnabgrenzung möglich.

Die finanzgerichtliche Rechtsprechung hingegen erkannte jedoch bislang eine rückbezügliche Gewinnabgrenzung nicht an.<sup>2</sup> Entscheidend war, dass der Erwerber bereits rechtlicher oder zumindest wirtschaftlicher Eigentümer des Personengesellschaftsanteils ist.<sup>3</sup> Der Gesellschafter muss in seiner Person den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllen. Erst ab diesem Zeitpunkt kann ihm ein Gewinn oder Verlust der Gesellschaft zugerechnet werden.<sup>4</sup> Dabei war es grundsätzlich unbeachtlich, wann die Vereinbarung getroffen wurde.

---

<sup>1</sup> BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, DStR 2019, S. 94.

<sup>2</sup> Vgl. Tiede in HHR, § 15 EStG, Rn. 491.

<sup>3</sup> Wacker in Schmidt, § 15 EStG, Rn. 452 f.; Bode in Blümich, § 15 EStG, Rn. 550.

<sup>4</sup> Schallmoser in Blümich, § 21 EStG, Rn. 69.

Eine Ausnahme besteht u. a. dann, wenn zwischen dem Übergang des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Eigentums und dem Zeitpunkt, auf den die Gewinnzuweisung an den Neugesellschafter erfolgen soll, ein kurzer Zeitraum liegt.<sup>5</sup> Vertreten wird hier ein Zeitfenster von zwei bis drei Monaten des Rückbezugs.<sup>6</sup>

## **II. HINWEISE IM EINZELNEN**

### **Fall**

Im Grundfall haben sich B und C entsprechend der Grundsätze der bisherigen Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung verhalten.

Die Parteien haben die Gewinnzuweisung an den neuen Gesellschafter C erst für einen Zeitpunkt nach Übergang des zivilrechtlichen Eigentums vorgesehen. Ab dem 15.06.2020 ist C rechtlicher Eigentümer des Anteils, die Gewinnzurechnung erfolgt ab dem 01.07.2020, mithin ist der Gewinn bis zum 30.06.2020 steuerlich B und ab dem 01.07.2020 C zuzuweisen.

Obwohl C bereits zwischen dem 15.06.2020 und dem 01.07.2020 rechtlicher Eigentümer ist, wird ihm steuerlich der Gewinn erst ab dem 01.07.2020 zugerechnet, da bis zu diesem Zeitpunkt B wirtschaftliche Eigentümerin des Anteils ist.<sup>7</sup> B stehen bis zum 01.07.2020, 0.00 Uhr alle Gesellschaftsrechte und eben auch das Ergebnis aus der Beteiligung zu.

Der Gewinn ist entweder durch eine Zwischenrechnung abzugrenzen oder sachgerecht zu schätzen.<sup>8</sup>

### **Abwandlung 1**

Die Abwandlung 1 entspricht in vereinfachter Form dem Fall des BFH-Urteils vom 25.09.2018.<sup>9</sup>

Der Übertragungsvertrag und mithin auch die Gewinnverteilung zwischen der Alt-Gesellschafterin und dem Neu-Gesellschafter wurden vor Beginn des Geschäftsjahres getroffen, in dem die Beteiligung zivilrechtlich übergegangen ist.

An sich erfüllt C den Tatbestand der Einkünfteerzielung erst ab dem 30.06.2020, sodass ihm nach der bisherigen Rechtsprechung und auch der bisherigen Verwaltungsauffassung auch

---

<sup>5</sup> BFH v. 18.09.1984, VIII R 119/81, BStBl II 1985, 55.

<sup>6</sup> Wacker in Schmidt, § 15 EStG, Rn. 452; Tiede in HHR, § 15 EStG, Rn. 491.

<sup>7</sup> Dazu Kestler/Schoch, DStR 2019, S. 1489.

<sup>8</sup> Tiede in HHR, § 15 EStG, Rn. 492.

<sup>9</sup> BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, DStR 2019, S. 94; dazu auch Scheidle, GWR 2019, S. 40.

frühestens ab diesem Zeitpunkt (bzw. aufgrund der anerkannten Ausnahme des zeitnahen Rückbezugs ab dem 30.04.2020 bzw. 30.03.2020) der Gewinn des Geschäftsjahres 2020 zugerechnet werden könnte. Nach der bisherigen Auffassung erfolgte eine Zurechnung nur an die Personen, die im Zeitpunkt des jeweiligen Zuflusses von Einnahmen und Abflusses von Ausgaben Gesellschafter sind.<sup>10</sup> Dies galt unabhängig davon, wann die Vereinbarung über den Anteilsübergang und mithin die Gewinnzurechnung getroffen worden ist.

Das genannte Urteil des BFH nimmt hiervon Abstand. Eine Änderung des Ergebnisverteilungsschlüssels der Gestalt, dass einem während des Geschäftsjahres eintretenden Gesellschafter der Gewinn des gesamten Jahres zuzurechnen ist, ist steuerlich anzuerkennen, wenn die Vereinbarung für die Zukunft getroffen wurde, ihr alle Gesellschafter zugestimmt haben und die abweichende Verteilung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis hat, ohne rechtsmissbräuchlich zu sein.<sup>11</sup> Die Einkommensteuerrichtlinien 2012 erhalten in einer Fußnote einen Hinweis auf das zitierte Urteil.<sup>12</sup>

Vorliegend wurde die Vereinbarung vor Beginn des relevanten Geschäftsjahres getroffen.

Auch haben dieser alle Gesellschafter, einschließlich des Gesellschafters A, zugestimmt. Hier wird es wohl nicht als ausreichend anzusehen sein, wenn der weitere, nicht am Übertragungsvorgang beteiligte Gesellschafter, seine Zustimmung zur Anteilsübertragung erteilt, wie dies regelmäßig in Gesellschaftsverträgen von Personengesellschaften vorgesehen ist. Vielmehr muss der Gesellschafter der Vereinbarung über die Gewinnzurechnung zustimmen. Dies kann entweder durch eine ausdrückliche Zustimmung zu der Vereinbarung über die Gewinnverteilung neben der Zustimmung zur Anteilsübertragung oder durch eine Zustimmung zum gesamten Vertrag sowie durch eine Beteiligung als Vertragspartei an dem Vertrag erfolgen.<sup>13</sup>

Mithin ist der Gewinn des Geschäftsjahres 2020 ab dem 01.01.2020 C und nicht mehr B zuzurechnen, obwohl dieser erst ab dem 30.06.2020 Gesellschafter der B-KG ist.

## **Abwandlung 2**

Im Fall der Abwandlung 2 erfolgt ebenfalls ein unterjähriger Übergang der Beteiligung (30.06.2020). Die Gewinnzurechnung soll auf den 01.02.2020, 0.00 Uhr erfolgen. Allerdings

---

<sup>10</sup> Schallmoser in Blümich, § 21 EStG, Rn. 69.

<sup>11</sup> BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, DStR 2019, S. 94.

<sup>12</sup> H 21.6 „abweichende Zurechnung“ EStH.

<sup>13</sup> Tiede, StuB 2019, S. 233.

wurde die Vereinbarung mit der erforderlichen Zustimmung des weiteren Gesellschafters erst nach Beginn des Geschäftsjahres, am 31.01.2020, jedoch vor dem Beginn der Zurechnung geschlossen.

Eine Gewinnabgrenzung auf den 01.02.2020 kann nicht mit der Ausnahme des kurzen Zeitraums des Rückbezugs erfolgen. Dieser kann nur zwei bis drei Monate umfassen, also frühestens das Ergebnis ab dem 30.03.2020 erfassen.

Allerdings scheint es nach dem jüngsten Urteil des BFH nur erforderlich zu sein, dass die Vereinbarung unter Beteiligung aller Gesellschafter für einen in der Zukunft liegenden Zeitpunkt getroffen wird, nicht jedoch, dass die Vereinbarung vor Beginn des Geschäftsjahres erfolgt.<sup>14</sup>

Mithin ist der Gewinn ab dem 01.02.2020, 0.00 Uhr dem neu eintretenden Gesellschafter C zuzurechnen, der erst ab dem 30.06.2020 Gesellschafter der B-KG sein wird.

### **Abwandlung 3**

In der Abwandlung 3 gehen die Anteile ebenfalls unterjährig im Geschäftsjahr 2020 über, auch wird die Vereinbarung im laufenden Geschäftsjahr, am 31.01.2020 geschlossen, jedoch soll eine Gewinnzurechnung an den Gesellschafter C ab dem Beginn des Geschäftsjahres, also dem 01.01.2020 erreicht werden.

Das zitierte Urteil des BFH vom 25.09.2018 fordert eine Veränderung des Gewinnverteilungsschlüssels durch alle Gesellschafter für einen in der Zukunft liegenden Zeitpunkt.<sup>15</sup>

Vorliegend nimmt die Vereinbarung des veränderten Gewinnverteilungsschlüssels aber auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt, den Beginn des Geschäftsjahres, Bezug. Über die steuerliche Anerkennung dieses Rückbezugs der Vereinbarung hatte das Gericht mangels Entscheidungserheblichkeit ausdrücklich nicht zu entscheiden.<sup>16</sup>

Bislang ist als Ausnahme ein kurzzeitiger Rückbezug, bezogen auf den Übergang der Beteiligung an der Personengesellschaft, anerkannt. Entscheidend ist, dass sich der Rückbezug nur über einen kurzen Zeitraum erstreckt, nach den Umständen des Falles vertretbar erscheint,

---

<sup>14</sup> BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, DStR 2019, S. 94; Tiede, StuB 2019, S. 233; möglicherweise a.A. OFD Frankfurt/M., v. 10. 11. 2011 – S 2253 A– 55 – St 213, DB 2012, S. 145.

<sup>15</sup> BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, DStR 2019, S. 94.

<sup>16</sup> BFH v. 25.09.2018, IX R 35/17, DStR 2019, S. 94.

kein steuerlicher Vorteil erstrebt wird und mithin der technischen Vereinfachung der Besteuerung dient.<sup>17</sup>

Vorliegend liegt zwischen dem Zeitpunkt der Vereinbarung (31.01.2020) und dem in Bezug genommenen Zeitpunkt der Gewinnabgrenzung (01.01.2020) ein kurzer Zeitraum von weniger als einem Monat, nicht jedoch zwischen dem Zeitpunkt des Übergangs der Beteiligung (30.06.2020) und dem Zeitpunkt der Gewinnabgrenzung (01.01.2020).

Die genannten Aussagen zu den Voraussetzungen des Rückbezugs lassen sich auch auf das Verhältnis zwischen Vereinbarung und Rückbezugszeitpunkt übertragen. Ist für den BFH nun entscheidend auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem die Vereinbarung über die abweichende Gewinnverteilung getroffen wird und nicht mehr auf den Zeitpunkt des Übergangs der Kommanditbeteiligung, so ist auch die Aussage des zulässigen Rückbezugs auf den geänderten, nach der Rechtsprechung entscheidenden Zeitpunkt zu beziehen. Liegt also zwischen der Vereinbarung zur abweichenden Gewinnverteilung und dem in Bezug genommenen Zeitpunkt in der Vergangenheit nur ein kurzes Zeitfenster, so ist dieser Rückbezug anzuerkennen.

Mithin ist im Fall der Abwandlung 3 der Gewinn des Geschäftsjahres 2020 steuerlich vollständig dem Gesellschafter C zuzurechnen.

#### **Abwandlung 4**

Der Fall der Abwandlung 4 entspricht dem Abwandlungsfall 1 und somit auch vereinfacht dem Fall des BFH-Urteils vom 25.09.2018, mit der Ausnahme, dass es sich nicht um eine vermögensverwaltende, sondern um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft handelt.

Für die gewerbliche und gewerblich geprägte Personengesellschaft hat der BFH entschieden, dass ein Rückbezug auf einen Zeitpunkt vor Eintritt des Gesellschafters nicht möglich ist. Dem Gesellschafter kann nur der nach seinem Eintritt entstehende Gewinn und Verlust zugerechnet werden. Die Begründung dafür ist, dass der Tatbestand der Einkünfteerzielung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb bereits mit den einzelnen im Rahmen des Gewerbebetriebs anfallenden Geschäftsvorfällen verwirklicht ist.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> BFH v. 18.09.1984, VIII R 119/81, BStBl II 1985, 55.

<sup>18</sup> BFH v. 07.07.1983, IV R 209/80, BStBl II 1984, 53; Wacker in Schmidt, § 15 EStG, Rn. 452 f.; Tiede in HHR, § 15 EStG, Rn. 491 f.; Bode in Blümich, § 15 EStG, Rn. 543.



Änderungen der Gewinnverteilungsabrede werden bei der gewerblichen und gewerblich geprägten Personengesellschaft nur anerkannt, soweit sie sich auf künftige Gewinne und Verluste beziehen.<sup>19</sup>

Die Argumentation bei der vermögensverwaltenden und der gewerblichen/gewerblich geprägten Personengesellschaft zur Ablehnung des Rückbezugs auf einen Zeitpunkt vor Eintritt ist vergleichbar, nur, dass einmal Einnahmen und Ausgaben und das andere Mal Gewinne und Verluste aufgrund von Geschäftsvorfällen als Ergebnis der Einkünfteerzielung herangezogen werden. Auch ist, ebenso wie bei vermögensverwaltenden Gesellschaften, bei gewerblichen/gewerblich geprägten Personengesellschaften anerkannt, dass die Änderung einer Gewinnverteilungsabrede für die Zukunft steuerlich möglich ist. Bereits aus diesem Grund erscheint eine Übertragung der Entscheidung auf den Fall einer gewerblichen/gewerblich geprägten Personengesellschaft angezeigt.

Zudem ergibt sich dies auch noch im Wege eines „erst-recht-Schlusses“.<sup>20</sup> Im Gegensatz zur gewerblichen/gewerblich geprägten Personengesellschaft erfolgt bei der vermögensverwaltenden Gesellschaft eine anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zum Gesellschafter. Die Transparenz einer vermögensverwaltenden Personengesellschaften ist stärker ausgeprägt als bei der gewerblich/gewerblich geprägten Personengesellschaft, bei der zwar auch die Gesellschafter den Einkünfteerzielungsbestand erfüllen, das Vermögen der Gesellschaft jedoch als steuerliches Betriebsvermögen stärker von den Gesellschaftern verselbständigt ist. Mithin ist ein „erst-recht-Schluss“ der Gestalt zulässig, dass eine Anerkennung der Zurechnung des Überschusses aus einer Zeit, in der noch keine Gesellschafterstellung vorlag, bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft erst recht zu einer Anerkennung dieses Vorgehens bei der gewerblichen/gewerblich geprägten Personengesellschaft führen muss. Bei dieser ist eine größere Verselbständigung der Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern anzunehmen als bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft.

Wird diese Aussage kombiniert mit der Tatsache, dass eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede für die Zukunft bei der gewerblichen/gewerblich geprägten Personengesellschaft steuerlich anzuerkennen ist, so kann die Abwandlung 4 nur genauso

---

<sup>19</sup> Tiede in HRR, § 15 EStG, Rn. 491; Wacker in Schmidt, § 15 EStG, Rn. 452; Bode in Blümich, § 15 EStG, Rn. 543.

<sup>20</sup> Vgl. dazu auch Tiede, StuB 2019, S. 233

entschieden werden wie der Fall der Abwandlung 1.<sup>21</sup> Mithin ist C der gesamte Gewinn des Geschäftsjahres 2020 zuzurechnen.

---

<sup>21</sup> Vgl. Tiede, StuB 2019, S. 233.

## **B. LITERATURHINWEISE**

- Kestler, Achim / Schoch, Oliver, Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Personengesellschaftsanteilen - Bestandsaufnahme und Diskussion ausgewählter Problembereiche im steuerlichen M & A-Kontext, DStR 2019, S. 1489.
- Scheidle, Andreas, Gesellschaftsvertragliche Zuweisung des Einnahmen- oder Werbungskostenüberschusses einer vermögensverwaltenden GbR bei Gesellschafterwechsel während eines Geschäftsjahres, GWR 2019, S. 40.
- Tiede, Kai, Zurechnung von Einkünften bei unterjährigen Gesellschafterwechseln einer Personengesellschaft - Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 25.9.2018 - IX R 35/17, StuB 2019, S. 233.