BFH v. 16.10.2008 - IV R 82/06

Rechtsfehlerhaft unterlassene Verbindung von Klageverfahren als Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens; einheitliche Entscheidung über die Zurechnung eines Gewinns zum Sonderbetriebsergebnis eines oder aller Mitunternehmer einer Personengesellschaft; Ausgleich für die von einer Personengesellschaft gebildete Pensionsrückstellung durch die Erfassung von Sondervergütungen in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters

Leitsatz

Der Ausgleich für die von einer Personengesellschaft gebildeten Pensionsrückstellungen hat grundsätzlich durch die Erfassung von Sondervergütungen in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu erfolgen. Allerdings könnte auch eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag steuerlich anzuerkennen sein, nach der die Gewinnverteilung hinsichtlich des Rückstellungsaufwands in der Gesamthandsbilanz so erfolgt, dass dieser Aufwand nur auf den begünstigten Gesellschafter entfällt und dadurch ein Ausgleich für die Aktivierung in der Sonderbilanz dieses Gesellschafters geschaffen wird.

Gesetz(e):

FGO § 73 Abs. 2, FGO § 48 Abs. 1, FGO § 60 Abs. 3, EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, AO § 179 Abs. 2 Satz 2, AO § 180 Abs. 1 Nr. 2a

Instanzenzug:

FG Baden-Württemberg Urteil vom 03.03.2005 6 K 232/03 BFH IV R 82/06 (Verfahrensverlauf) BFH - IV R 82/06, Verfahrensverlauf

Gründe

I. Die Beigeladenen und Revisionskläger (Beigeladene) sind Kommanditisten der ebenfalls beigeladenen . KG (KG). An der KG ist auch der Kläger als Kommanditist mit einem festen Kapitalanteil von 1/60 beteiligt. Zuvor war er von 1964 bis 1994 Komplementär der KG. Seit 1995 ist die . GmbH (GmbH) Komplementärin der KG. Sie ist am Festkapital der KG nicht beteiligt.

Nach § 6 des Gesellschaftsvertrags (GV) der KG erhält die GmbH ihre Aufwendungen für die Geschäftsführung, zu denen auch die Vergütungen gehören, die sie an ihre Geschäftsführer zu zahlen hat, ersetzt, sobald diese Aufwendungen entstehen. Nach § 15 GV ist im Verhältnis der Gesellschafter zueinander für die Gewinn- und Verlustaufteilung von dem Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag der Gesellschaft auszugehen, der sich nach Berücksichtigung des der GmbH zu leistenden Aufwendungsersatzes und Verzinsung der Guthaben und Belastungen der Gesellschafter auf Darlehenskonten ergibt. Von dem sich danach ergebenden Jahresüberschuss erhält die GmbH vorab 1 %, maximal 15 % ihres buchmäßigen Eigenkapitals. Der danach verbleibende Überschuss wird unter den Gesellschaftern im Verhältnis der Festkapitaleinlagen aufgeteilt. Nach § 7 GV werden Gesellschafterbeschlüsse —von im Streitfall nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen— mit der einfachen Mehrheit des abstimmenden Festkapitals gefasst; Änderungen des Gesellschaftsvertrages sind nur einstimmig möglich.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Der Kläger schloss mit der KG am 15. November 1994 eine Ruhegehaltsvereinbarung, nach der die KG verpflichtet war, ihm ab dem 1. Januar 1995 ein monatliches Ruhegehalt zu zahlen. Der beigeladene W, der an der KG als Kommanditist beteiligt ist, schloss mit der GmbH, deren Geschäftsführer er war, ebenfalls am 15. November 1994 eine Ruhegehaltsvereinbarung. W standen aus der Ruhegehaltsvereinbarung in den Streitjahren (1995 und 1996) noch keine Ruhegehaltszahlungen zu.

Die KG bildete für die Verpflichtungen aus den vorgenannten Ruhegehaltsvereinbarungen erstmals in ihrer Bilanz zum 31. Dezember 1995 eine Rückstellung in Höhe von insgesamt 1 065 083 DM, die zu 586 502 DM auf den Pensionsanspruch des Klägers und zu 478 581 DM auf die gegenüber W übernommene Pensionsverpflichtung entfiel. Darüber hinaus wurde im Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten ein Betrag in gleicher Höhe aktiviert, der entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf alle Kommanditisten verteilt wurde.

In der Bilanz zum 31. Dezember 1996 passivierte die KG für die aus den Ruhegehaltsvereinbarungen eingegangenen Verpflichtungen insgesamt 1 078 185 DM. Die Differenz von 13 102 DM zwischen der Zuführung zu der Rückstellung und der Auflösung der Rückstellung wurde entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel in den Sonderbilanzen aller Kommanditisten aktiviert.

Für die Gewinnermittlungszeiträume 1997 und 1998 minderte die KG demgegenüber wegen der Auflösung der Pensionsrückstellung nur den entsprechenden Aktivposten in den Sonderbilanzen des Klägers, während sie wegen der Zuführung zu der Pensionsrückstellung eine Aktivierung nur im Sonderbetriebsvermögen des beigeladenen W vornahm.

Die Jahresabschlüsse der KG für die Streitjahre wurden durch mehrheitlich getroffene Gesellschafterbeschlüsse festgestellt. Die Behandlung der Pensionsrückstellungen wurde von den Gesellschaftern dabei nicht beanstandet.

Im Rahmen einer bei der KG durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, der Aufwand der KG für die Pensionsrückstellungen sei nur in den Sonderbilanzen der begünstigten Kommanditisten durch einen entsprechend hohen Aktivposten auszugleichen. Für 1996 habe die KG die Pensionsrückstellung außerdem um 1 683 DM zu niedrig passiviert.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Gegen diese Bescheide legten der Kläger, die KG sowie die Beigeladenen X, Y und W Einsprüche ein, die das FA als unbegründet zurückwies.

Der Kläger und der beigeladene W erhoben daraufhin unabhängig voneinander Klage. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage des Klägers, mit der er begehrte, die Aufwendungen für seine Pension entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel in den Sonderbilanzen aller Kommanditisten auszugleichen, für die Jahre 1995 und 1996 statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 1744 veröffentlicht. Über die Klage des beigeladenen W, die beim FG unter dem Aktenzeichen . anhängig ist, hat das FG bisher nicht entschieden. Mit dieser Klage wendet sich W für die Streitjahre auch gegen die Bilanzierung der ihn betreffenden Pensionszusage in seinen Sonderbilanzen.

Mit der Revision rügen die Beigeladenen (Revisionskläger) die Verletzung materiellen Rechts.

Sie beantragen sinngemäß,

das Urteil der Vorinstanz aufzuheben, soweit der Klage für die Jahre 1995 und 1996 stattgegeben wurde, und die Klage auch insoweit abzuweisen.

Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Das FA beantragt,

der Revision stattzugeben.

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

Die Revision ist wirksam auf die Gewinnfeststellungen 1995 und 1996 beschränkt worden. Der Gegenstand des Revisionsverfahrens wird durch den Revisionsantrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) im Zusammenhang mit dem Revisionsbegehren bestimmt (Urteil des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 25. Juni 2002 IX R 47/98, BFHE 199, 361, BStBl II 2002, 756). Dies gilt auch in einem nach § 116 Abs. 7 Satz 1 FGO fortgesetzten Revisionsverfahren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. September 1992 6 C 2.91, BVerwGE 91, 24). Die Beigeladenen (Revisionskläger) haben gegen die Nichtzulassung der Revision durch das FG unbeschränkt Beschwerde eingelegt. Der BFH hat daraufhin die Revision auch wegen der Gewinnfeststellungen für 1997 und 1998 zugelassen, so dass das Beschwerdeverfahren auch insoweit als Revisionsverfahren fortgesetzt wurde (§ 116 Abs. 7 Satz 1 FGO). In der Revisionsbegründung wurden der Revisionsantrag und das Revisionsbegehren indes auf die Gewinnfeststellungen 1995 und 1996 beschränkt. Hierin ist weder eine teilweise Rücknahme der Revision noch ein teilweiser Verzicht auf diese zu sehen (BFH-Urteil in BFHE 199, 361, BStBl II 2002, 756, m.w.N.). Das Urteil des FG ist vielmehr hinsichtlich des nicht angefochtenen Teils (Gewinnfeststellungen 1997 und 1998) rechtskräftig geworden (vgl. Senatsurteil vom 15. Oktober 1998 IV R 8/98, BFHE 187, 201, BStBl II 1999, 333, unter 3. der Gründe; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 120 Rz 56).

1. Das angefochtene Urteil hätte ohne vorherige Verbindung des Verfahrens mit dem vom beigeladenen W anhängig gemachten Klageverfahren . nicht ergehen dürfen.

a) Gemäß § 73 Abs. 2 FGO müssen Verfahren zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbunden werden, wenn die Klage von jemandem erhoben ist, der wegen dieses Klagegegenstandes nach § 60 Abs. 3 FGO zu einem anderen Verfahren notwendig beizuladen wäre, wenn also mehrere Klagen von mehreren Klägern erhoben worden sind und über die anhängigen Rechtsstreitigkeiten einheitlich zu entscheiden ist (BFH-Beschluss vom 1. Oktober 1981 I B 31-32/81, BFHE 134, 227, BStBl II 1982, 130).

Sind —wie vorliegend— Rechtsfragen im Streit, die i.S. von

§ 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO die Beteiligten als Mitunternehmer einer Personengesellschaft persönlich angehen, sind die betroffenen Gesellschafter nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig zum Verfahren beizuladen (vgl. aus neuerer Zeit z.B. BFH-Urteil vom 24. April 2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550, m.w.N.). Damit war W grundsätzlich —wie auch das FG zutreffend erkannt hat— zu dem vorliegenden Verfahren notwendig beizuladen. Ebenso wären der Kläger und die übrigen Gesellschafter (§§ 60 Abs. 3, 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO) sowie die KG (§§ 60 Abs. 3, 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) zum Klageverfahren des W notwendig beizuladen, da es auch in diesem Verfahren —jedenfalls hinsichtlich der Gewinnfeststellungen für die Streitjahre— um Fragen geht, die alle Mitunternehmer persönlich angehen.

Bei einem Rechtsstreit darüber, ob ein Gewinn dem Sonderbetriebsergebnis eines oder aller Mitunternehmer einer Personengesellschaft zuzurechnen ist, darf gegenüber der Gesellschaft, den Mitunternehmern und dem FA nur eine einheitliche Entscheidung ergehen. Eine Aufspaltung des Streitgegenstandes entsprechend den einzelnen Geschäftsvorfällen —hier z.B. hinsichtlich der dem Kläger und W erteilten Pensionszusagen— kommt nicht in Betracht. Sie würde auch der in § 179 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) angeordneten (materiell-rechtlichen) Einheitlichkeit der gesonderten Feststellung nicht entsprechen, deren Zweck es ist, eine in sich widerspruchsfreie Entscheidung für die verschiedenen Beteiligten zu gewährleisten (Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 179 AO Rz 4). Denn so-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

wohl das Verfahren des hiesigen Klägers als auch das Klageverfahren von W betreffen nicht nur das Sonderbetriebsergebnis des Klägers des jeweiligen Verfahrens, sondern auch das Sonderbetriebsergebnis aller übrigen Gesellschafter der KG einschließlich des Klägers des jeweils anderen Klageverfahrens.

Nur aufgrund der Verbindung der Verfahren, die durch die Klagen des Klägers und W in Gang gebracht worden sind, wird die Grundlage für eine hiernach rechtsnotwendig einheitliche Entscheidung des streitigen Rechtsverhältnisses geschaffen. Die Beiladung des W zu dem vorliegenden Verfahren einerseits und die Beiladung des Klägers und der weiteren notwendig Beizuladenden zum Klageverfahren des W andererseits bieten keine ausreichende Grundlage für eine einheitliche Entscheidung.

b) Die Verbindung der Verfahren konnte auch nicht deshalb unterbleiben, weil die vom FG für richtig gehaltene anteilige Aktivierung beider Pensionszusagen für den Kläger und W gegenläufige, insgesamt aber günstige Auswirkungen hatte. Ebenso wie die notwendige Beiladung kann auch die Verbindung der Verfahren nach § 73 Abs. 2 FGO nicht von ihrem Ausgang abhängig gemacht werden (vgl. für die notwendige Beiladung BFH-Urteil vom 24. Juni 1971 IV R 219/68, BFHE 102, 460, BStBl II 1971, 714).

c) Das FG verstieß gegen die Grundordnung des Verfahrens, als es die Verbindung des vorliegenden Verfahrens mit dem Verfahren . —soweit die Gewinnfeststellungen für die Streitjahre betroffen sind— unterließ. Dieser Verstoß ist von Amts wegen zu berücksichtigen; er muss zur Aufhebung der Vorentscheidung führen (vgl. BFH-Urteile vom 29. Oktober 1987 X R 33-34/81, BFHE 151, 237, BStBl II 1988, 92, und vom 3. August 1966 IV 51/63, BFHE 87, 434, BStBl III 1967, 198 zu der § 73 Abs. 2 FGO vergleichbaren Vorschrift in § 233 Abs. 1 Nr. 3 der Reichsabgabenordnung; Thürmer in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 73 FGO Rz 43; Ziemer/Haarmann/Lohse/Beermann, Rechtsschutz in Steuersachen, Stand Juni 1977, § 73 FGO Rz 8101).

d) Eine Heilung dieses Verstoßes durch den Senat kommt nicht in Betracht. Es besteht insbesondere keine Möglichkeit, das vorliegende Verfahren in der Revisionsinstanz mit dem beim FG noch anhängigen Klageverfahren des W zu verbinden (zur Heilung einer vom FG zu Unrecht unterlassenen Verbindung durch Verbindung im Revisionsverfahren vgl. BFH-Urteil in BFHE 151, 237, BStBl II 1988, 92).

2. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat —ohne Bindungswirkung für das FG— darauf hin, dass nach der neueren Rechtsprechung des BFH der Ausgleich für die von einer Personengesellschaft gebildeten Pensionsrückstellungen durch die Erfassung von Sondervergütungen in den Sonderbilanzen der begünstigten Gesellschafter zu erfolgen hat (BFH-Urteile vom 30. März 2006 IV R 25/04, BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171, unter II.1.c der Gründe, und vom 14. Februar 2006 VIII R 40/03, BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182, unter II.B.2.b bb der Gründe).

a) Die vom Kläger —auch im Anschluss an kritische Stellungnahmen im Schrifttum— gegen diese Rechtsprechung vorgetragenen Argumente beinhalten keine grundsätzlich neuen Gesichtspunkte, die der BFH bisher noch nicht erwogen hat. Entgegen der Auffassung des Klägers ist für die Aktivierung in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters insbesondere dessen Lebensalter bei Erteilung der Pensionszusage ohne Bedeutung.

b) Der Kläger macht allerdings zu Recht geltend, dass sich die BFH-Urteile in BFHE 213, 315, BStBl II 2008, 171 und in BFHE 212, 270, BStBl II 2008, 182 nicht —zumindest nicht ausdrücklich— mit der Frage auseinandergesetzt haben, ob und unter welchen Voraussetzungen ggf. eine abweichende Zuordnung aufgrund einer Abrede zwischen den Gesellschaftern in Betracht kommt.

Der erkennende Senat ist bereits in seinem Urteil vom 21. Dezember 1972 IV R 53/72 (BFHE 107, 564, BStBl II 1973, 298, unter III. der Gründe) davon ausgegangen, dass es den Gesellschaftern unbenommen bleibt, im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich zu vereinbaren, dass die für eventuelle

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

spätere Pensionszahlungen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zurückgelegten Gewinnanteile nicht allen Gesellschaftern nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, sondern allein dem durch die Pensionszusage begünstigten Gesellschafter zur Besteuerung zuzurechnen sind. Entsprechend könnte auf der Grundlage der neueren —hinsichtlich der Gewinnverteilung geänderten— Rechtsprechung eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag steuerlich anzuerkennen sein, nach der die Gewinnverteilung hinsichtlich des Rückstellungsaufwands in der Gesamthandsbilanz so erfolgt, dass dieser Aufwand nur auf den begünstigten Gesellschafter entfällt und dadurch ein Ausgleich für die Aktivierung in der Sonderbilanz dieses Gesellschafters geschaffen wird. Einer solchen Abrede würde auch die von der BFH-Rechtsprechung geforderte korrespondierende Aktivierung beim begünstigten Gesellschafter und die Gleichstellung von bezogener Pension und Pensionszusage im Rahmen von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. Januar 2005 IV R 22/03, BFHE 209, 108, BStBl II 2005, 559, unter II.1. der Gründe) nicht entgegenstehen. Im Schrifttum wird insoweit ebenfalls eine von der regelmäßigen Gewinnverteilung abweichende Regelung im Gesellschaftsvertrag für möglich gehalten (z.B. Gschwendtner, Deutsche Steuer-Zeitung —DStZ— 1998, 777, 785; Raupach, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht —JbFSt— 1998/99, 311, 312; Weber-Grellet, Steuern und Bilanzen —StuB— 2006, 670, 674; Wacker, Finanz-Rundschau —FR— 2008, 801).

c) Im Streitfall enthält der Gesellschaftsvertrag der KG aber keine derartigen Regelungen. Der vom FG bisher festgestellte Sachverhalt rechtfertigt auch nicht die Annahme, der Gesellschaftsvertrag sei hinsichtlich der Gewinnverteilung wegen der dem Kläger (und W) erteilten Pensionszusagen in dem vorgenannten Sinne (konkludent) geändert worden. Insbesondere kann eine solche Änderung nicht darin erblickt werden, dass die KG die Aktivierung des Anspruchs zum Ausgleich der Pensionsrückstellungen für die Streitjahre in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter vorgenommen hat. Eine konkludente Änderung des Gesellschaftsvertrags kommt insoweit nur in Betracht, wenn die Gesellschafter vorbehaltlos und widerspruchslos über viele Jahre hinweg den Gewinn nach einem bestimmten, vom Gesellschaftsvertrag abweichenden Schlüssel verteilt haben (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Januar 1966 II ZR 8/64, Neue Juristische Wochenschrift 1966, 826). Dies ist nach den Feststellungen des FG aber nicht der Fall.

Soweit sich die Vorinstanz auf das BFH-Urteil vom 7. Juli 1983 IV R 209/80 (BFHE 139, 60, BStBl II 1984, 53) berufen hat, hat sie übersehen, dass dieses BFH-Urteil in dem hier interessierenden Zusammenhang (nur) die Frage betrifft, ob und ab welchem Zeitpunkt eine Änderung der bisher gültigen Gewinnverteilung der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Im Streitfall rechtfertigen die (bisherigen) Feststellungen des FG aber schon nicht die Annahme einer geänderten Gewinnverteilung.

d) Ob die Voraussetzungen, unter denen die Finanzverwaltung für Pensionszusagen, die vor dem 31. Dezember 2007 erteilt worden sind, eine von der neueren BFH-Rechtsprechung abweichende Behandlung bei der Aktivierung zulässt (vgl. dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 29. Januar 2008 IV B 2 – S 2176/07/0001, BStBl I 2008, 317), hat der Senat nicht zu entscheiden.

e) Ferner weist der Senat darauf hin, dass das FG —auch auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung— der Klage für die Streitjahre nicht wie geschehen hätte stattgeben dürfen. Denn die Vorinstanz hat übersehen, dass der Kläger auch im Falle der vom FG für richtig gehaltenen nur anteiligen Aktivierung der Pensionsanwartschaft mit Eintritt des Versorgungsfalls im Streitjahr 1995 in seiner Sonderbilanz —als Folge der Qualifizierung seiner Vergütungen als gewerbliche Einkünfte— den Pensionsanspruch auszuweisen hatte (vgl. Gschwendtner, DStZ 1998, 777, 784). Zudem geht der Tenor des angefochtenen Urteils über den im Tatbestand zutreffend wiedergegebenen Klageantrag hinaus.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

FG München 17.11.2020 - 12 K 2334/18
BFH 11.12.2013 - II R 53/11
BFH 19.9.2012 - IX B 65/12
FG Baden-Württemberg 3.3.2005 - 6 K 232/03

Fundstelle(n):
BB 2010 S. 755 Nr. 13
BFH/NV 2009 S. 581 Nr. 4
EStB 2009 S. 130 Nr. 4
GmbHR 2009 S. 388 Nr. 7
KÖSDI 2009 S. 16433 Nr. 4
StBW 2009 S. 5 Nr. 9
NWB XAAAD-08067

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.