

Urteil vom 03. Mai 2022, IX R 22/19

AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2022:U.030522.IXR22.19.0

BFH IX. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2012 , FGO § 60, HGB § 255 Abs 1 vorgehend FG Köln, 10. Oktober 2018, Az: 9 K 3049/15

Leitsätze

1. Ist nach dem entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft streitig, in welcher Höhe dem Erwerber auf die (anteilig miterworbenen) abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens AfA zusteht und in welchem Umfang der auf der Gesellschaftsebene ermittelte und ihm zugerechnete Ergebnisanteil deshalb korrigiert werden muss, ist der Erwerber zum Klageverfahren der Gesellschaft gegen den Feststellungsbescheid notwendig beizuladen.
2. Hat der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beanspruchen.
3. Bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Anteilserwerb erhöhen die dem Anteil entsprechenden Gesellschaftsschulden die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens direkt zugeordnet werden können.
4. Die Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind, soweit sie den Buchwert der erworbenen Beteiligung übersteigen, den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen.
5. Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens ist --soweit es um die AfA des Anteilserwerbers geht-- eine erneute Aufteilung der anteiligen Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10.10.2018 - 9 K 3049/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Berechtigung zum Abzug von Absetzungen für Abnutzung (AfA) des Erwerbers nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden GbR.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, verwaltet eigenes Grundvermögen. Sie ist Eigentümerin mehrerer bebauter Grundstücke, die sie vermietet. Ihre Einkünfte ermittelt sie durch

Einnahmenüberschussrechnung.

- 3** An der GbR waren ursprünglich die Brüder ... (A) und ... (B) zu je 50 % beteiligt. Mit privatschriftlichem Vertrag vom 21.07.2011 veräußerte und übertrug A 16 % der Anteile an der GbR auf seinen Bruder B und 34 % der Anteile an der GbR auf dessen Ehefrau ... (C). An der GbR waren danach B mit 66 % und C mit 34 % beteiligt. Gegenstand der Übertragung waren die Anteile mit allen damit verbundenen Gewinnbezugs- und sonstigen Nebenrechten einschließlich sämtlicher sich zum Übergangsstichtag ergebender Guthaben und Negativsalden auf den sonstigen Gesellschafterkonten (Verlustvortrags-, Darlehens- und Privatkonto). Stichtag war der 31.08.2011. Gesellschafterkonten waren gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehen und wurden auch nicht geführt. Zum Gesellschaftsvermögen gehörten neben dem Grundbesitz Bankguthaben (Stand per 31.08.2011: 159.251,22 €) sowie Verbindlichkeiten aus Bankdarlehen (Stand per 31.08.2011: 2.045.362,96 €), welche die GbR im Rahmen ihrer Tätigkeit aufgenommen, mit dem eigenen Grundbesitz besichert und in der Vergangenheit aus den erzielten Mieteinnahmen auch bedient hatte. Die Parteien waren sich einig, dass mit der Zahlung des Kaufpreises alle Ansprüche des Verkäufers im Zusammenhang mit der Beteiligung abgegolten waren und Nachschusspflichten des Verkäufers nicht bestanden. Der Kaufpreis betrug für B 515.520 € und für C 1.095.480 €. Außerdem fielen Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 3.936,34 € an.
- 4** In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr (2012) ermittelte die Klägerin einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben aus ihrer vermietenden Tätigkeit in Höhe von 116.812 €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) wich davon ab und ermittelte einen Gesamtüberschuss von 161.104 € (Feststellungsbescheid vom 02.07.2014).
- 5** Streitig ist, in welcher Höhe AfA auf die entgeltlich (hinzu) erworbenen Anteile zu berücksichtigen sind. Nach Ansicht der Klägerin gehören zu den Anschaffungskosten für die entgeltlich erworbenen Anteile an der GbR nicht nur die gezahlten Kaufpreise und die Anschaffungsnebenkosten, sondern erhöhend auch die gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten aus Bankdarlehen und verringernd die gemeinschaftlichen Bankguthaben, jeweils zum Stichtag. Die Klägerin ermittelt auf diese Weise --im Einzelnen unstrittig-- Anschaffungskosten von 2.557.992,20 €. Nach Auffassung des FA sind dagegen nur Anschaffungskosten in Höhe von 1.614.936,34 € entstanden (Kaufpreise und Anschaffungsnebenkosten).
- 6** Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, wie die Anschaffungskosten bezogen auf die einzelnen Objekte auf Gebäude bzw. Grund und Boden aufzuteilen sind. Die Klägerin ermittelte und erklärte danach im Streitjahr AfA auf die mittelbar erworbenen Gebäudeanteile in Höhe von insgesamt 32.355 €. Daneben erklärte sie jeweils AfA "wie 2011" in Höhe von insgesamt 64.764 €. Die geltend gemachte AfA belief sich danach in Summe auf 97.119 €. Das FA berücksichtigte davon abweichend AfA "wie 2011" nur in Höhe von 50 % mit 32.385 € und AfA auf die erworbenen Gebäudeanteile in Höhe von insgesamt 20.442 €, in Summe mithin AfA von 52.827 €.
- 7** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 30.10.2015) hat die Klägerin Klage erhoben, die das Finanzgericht (FG) abgewiesen hat. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung, § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 8** Die Klägerin beantragt zuletzt nur noch, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 02.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.10.2015 mit der Maßgabe zu ändern, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 149.191 € festgestellt werden.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG hat es rechtsfehlerhaft unterlassen, die Gesellschafter B und C zum Verfahren notwendig

beizuladen (1.). Es hat außerdem die den Gesellschaftern B und C für ihre entgeltlich (hinzu) erworbenen Gesellschaftsanteile zustehende AfA nicht richtig bestimmt (2.).

- 11** 1. Die Revision ist schon deshalb begründet, weil es das FG unterlassen hat, die Gesellschafter B und C zum Verfahren notwendig beizuladen. Die unterbliebene notwendige Beiladung ist ein von Amts wegen zu beachtender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.04.2017 - IV R 25/15, BFH/NV 2017, 1182, Rz 7 f., m.w.N.).
- 12** a) Sind an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, so sind sie notwendig beizuladen. Das gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 1 und 2 FGO).
- 13** b) Ist nach dem entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft streitig, in welcher Höhe dem Erwerber auf die (anteilig miterworbenen) abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens AfA zustehen und in welchem Umfang der auf der Gesellschaftsebene ermittelte und ihm zugerechnete Ergebnisanteil deshalb korrigiert werden muss, geht es verfahrensrechtlich um die Feststellung eines Korrekturbetrags im Ergänzungsbereich, der eine selbständig anfechtbare Feststellung bildet (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, Rz 26) und auch vorliegend von der Anfechtungsklage mit umfasst ist. Es handelt sich um eine Frage, die den Feststellungsbeteiligten persönlich angeht, denn der Korrekturbetrag bildet die persönlichen Verhältnisse des Gesellschafters ab (Anschaffungskosten) und berührt den Bereich der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung nicht, auch wenn er ihn korrigiert. Der Erwerber des Gesellschaftsanteils ist insoweit nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt (vgl. Senatsurteil vom 29.10.2019 - IX R 38/17, BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 23). Zugleich kann die Entscheidung nur einheitlich ergehen, da sie notwendiger Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist (§ 60 Abs. 3 Satz 1 FGO).
- 14** c) Ob der BFH eine unterbliebene notwendige Beiladung selbst nachholt, steht in seinem Ermessen (§ 123 Abs. 1 Satz 2, § 126 Abs. 3 Satz 2 FGO; Senatsurteil vom 04.12.2018 - IX R 13/17, BFH/NV 2019, 397). Der Senat hat sein Ermessen dahin ausgeübt, die Beiladung nicht selbst vorzunehmen, weil die Sache aus anderen Gründen an das FG zurückverwiesen werden muss.
- 15** 2. Das FG hat auch die AfA-Berechtigung des Erwerbers nach einem entgeltlichen Anteilserwerb fehlerhaft bestimmt. Sie bemisst sich nach seinen Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer der anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Anteilserwerbs. Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft erhöhen anteilig die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den mittelbar erworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einzeln zuzuordnen sind.
- 16** a) Zu den Werbungskosten, die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abgezogen werden, gehören gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die AfA auf die zur Erzielung der Einkünfte eingesetzten abnutzbaren Wirtschaftsgüter, insbesondere das vermietete Gebäude. Bemessungsgrundlage sind insoweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG), soweit sie anteilig auf das entgeltlich zur Nutzung überlassene Gebäude entfallen.
- 17** b) Erwirbt eine GbR ein bebautes Grundstück zu Vermietungszwecken, bemisst sich die bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf der Gesellschaftsebene zu berücksichtigende AfA für das Gebäude nach den hierauf entfallenden Anschaffungskosten der Gesellschaft. Daran ändert sich nichts, wenn nachträglich ein Gesellschaftsanteil übertragen wird. Auf der Gesellschaftsebene, d.h. bei der Ermittlung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte, werden unverändert AfA in bisheriger Höhe erfolgswirksam abgezogen. Das gilt jedenfalls, soweit die Gesellschaft weiterhin die Anschaffungskosten trägt und insbesondere die zur Finanzierung von Anschaffungskosten aufgenommenen Darlehen bedient. Nur das um diese AfA geminderte Gesamtergebnis wird den Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung anteilig zugerechnet, den bisherigen, wie auch dem Anteilserwerber.
- 18** c) Hat ein Gesellschafter seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig ("mittelbar") miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beanspruchen.
- 19** aa) Bei einer an der persönlichen Leistungsfähigkeit ausgerichteten Besteuerung kann der Steuerpflichtige nur die Anschaffungskosten geltend machen, die er auch getragen hat. Bei einem Gründungsgesellschafter ist anzunehmen,

dass er die anteilig auf ihn entfallenden Anschaffungskosten der Gesellschaft letztlich tragen wird, da sie bis zu ihrer vollständigen Abschreibung seinen Gewinnanteil mindern. Beim derivativen Anteilerwerb ist die Situation anders. Zwar muss auch der Anteilskäufer die von der Gesellschaft noch nicht getilgten Darlehen "bezahlen". Seine Anschaffungskosten werden aber in der Regel von denjenigen des Gründungsgesellschafters abweichen. Auf die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gesellschaft kommt es dann nicht mehr an. Der derivative, entgeltliche Anteilerwerb überlagert den in der Gesellschaftsbilanz abgebildeten Vorgang und bildet eine Zäsur (zutreffend Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 505).

- 20** bb) Selbst wenn der entgeltliche Anteilerwerber genau die Anschaffungskosten des Gründungsgesellschafters aufwendet, kann er dessen AfA nicht einfach fortsetzen, denn für ihn beginnt mit dem entgeltlichen Erwerb eine neue AfA-Reihe, die sich nach der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilerwerbs bemisst (BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, zum Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft). Das ergibt sich daraus, dass der Anteilerwerber soweit wie möglich dem Erwerber eines Einzelunternehmens bzw. einem Direkterwerber gleich zu stellen ist (a.A. Blischke/Desens in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 15 Rz F 239). Der Senat schließt sich insoweit den Ausführungen des IV. Senats an (BFH-Urteil in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34). Zwar leitet der IV. Senat seine Auffassung maßgeblich aus der Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer und mithin aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ab. Der Senat hat aber bereits entschieden, dass die für die Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft geltenden Grundsätze beim entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft entsprechend anzuwenden sind (Senatsurteil in BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 30 ff.). Nichts anderes gilt für die diese Rechtsprechung tragenden Erwägungen. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, weshalb die AfA-Berechtigung nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft anders ermittelt werden sollte als nach dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils.
- 21** cc) Für die Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Anteilerwerb muss folglich auf die anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens abgestellt werden. Zwar vermittelt der Gesellschaftsanteil kein Bruchteilseigentum an den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens. Eine Bruchteilsbetrachtung ist aber schon deshalb erforderlich, weil der (erworbene) Gesellschaftsanteil nach ständiger Rechtsprechung des BFH kein Wirtschaftsgut ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691; BFH-Urteil vom 06.05.2010 - IV R 52/08, BFHE 229, 279, BStBl II 2011, 261; BFH-Beschluss vom 26.07.2011 - X B 208/10, BFH/NV 2011, 1868).
- 22** dd) Der Anteilskäufer kann danach regelmäßig die in seinem Ergebnisanteil quotale enthaltene AfA auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens ertragsteuerlich nicht beanspruchen. Er muss vielmehr seinen Ergebnisanteil insoweit korrigieren, als die darin enthaltene AfA von der ihm zustehenden AfA abweicht. Das ist die AfA, die er geltend machen könnte, wenn er die Wirtschaftsgüter direkt erworben hätte.
- 23** ee) Die Fortsetzung der AfA des Rechtsvorgängers kann ein neuer Gesellschafter allerdings beanspruchen, wenn er den Anteil unentgeltlich erworben hat. Dann bedarf es keiner Ergebniskorrektur. Im Fall eines unentgeltlichen Direkterwerbs hat der Rechtsnachfolger die Rechtsvorgänger-AfA fortzuführen (§ 11d Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung). Entsprechendes muss aus Gründen der Gleichbehandlung auch gelten, wenn der Steuerpflichtige einen Gesellschaftsanteil und mittelbar zu Vermietungszwecken genutzte Wirtschaftsgüter unentgeltlich erwirbt. Dem entspricht die Rechtslage bei § 23 EStG. Nach § 23 Abs. 1 Satz 3 EStG wird dem unentgeltlichen Rechtsnachfolger die Anschaffung des Rechtsvorgängers zugerechnet. Nach § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt der (entgeltliche) Erwerb eines Gesellschaftsanteils für Zwecke der Veräußerungsgewinnbesteuerung als Anschaffung der anteiligen Wirtschaftsgüter. Beim unentgeltlichen Erwerb einer Beteiligung wird dem Rechtsnachfolger die Anschaffung der anteiligen Wirtschaftsgüter durch den Rechtsvorgänger zugerechnet.
- 24** ff) Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die Rechtsprechung die individuelle AfA-Berechtigung des Gesellschafters nach entgeltlichem Anteilerwerb bisher --soweit ersichtlich-- nur unter dem Gesichtspunkt der Auflösung oder Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen und -rechnungen thematisiert hat (vgl. insbesondere BFH-Urteil in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34; Senatsurteil in BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 29 ff.; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.11.2018 - 3 K 1280/18, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 358). Der Senat weicht insbesondere nicht von dem Urteil des IV. Senats in BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34 ab.
- 25** aaa) Der IV. Senat hat nicht entschieden, ob sich die von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz (z.B. hinsichtlich der Restnutzungsdauer) abweichende Auflösung oder Fortschreibung von Mehr- oder

Minderanschaffungskosten nur auf den in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Mehrbetrag (vgl. Blischke/Desens in KSM, EStG, § 15 Rz F 239; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 15 Rz 251) oder auf die gesamten Anschaffungskosten des Erwerbers bezieht (vgl. HHR/Tiede, § 15 EStG Rz 505; Schmidt/Wacker, EStG, 40. Aufl., § 15 Rz 465; Bolk, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2015, 472, 474; Freikamp, Der Betrieb 2015, 1063; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.12.2016, BStBl I 2017, 34, "Beispiel 1", zur Ergänzungsbilanz bei einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft.

- 26** bbb) Zu dieser Frage hat indes der erkennende Senat bereits entschieden, dass die gesamten Anschaffungskosten des Erwerbers nach individuellen Merkmalen abgeschrieben werden müssen und nicht nur das in der Ergänzungsrechnung ausgewiesene Mehr- oder Minderkapital (Senatsurteil in BFHE 267, 18, BStBl II 2021, 202, Rz 36).
- 27** ccc) Dies zugrunde gelegt, ergibt sich nichts anderes, wenn man bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers vom Buchwert des anteilig miterworbenen Wirtschaftsguts ausgeht und die in der Ergänzungsbilanz oder -rechnung ausgewiesenen Mehr- oder Minder-Anschaffungskosten hinzuaddiert (vgl. Bolk, DStZ 2015, 472, 474). Auch auf diesem Weg werden sämtliche anteiligen Anschaffungskosten der Ermittlung der AfA-Berechtigung zugrunde gelegt.
- 28** d) Bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Anteilserwerb erhöhen die dem Anteil entsprechenden Gesellschaftsschulden die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens direkt zugeordnet werden können.
- 29** aa) Welche Aufwendungen zu den Anschaffungskosten zählen, bestimmt sich allgemein und mithin auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 255 Abs. 1 HGB (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990 - GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830). Danach sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, ferner die Anschaffungsnebenkosten und nachträglichen Anschaffungskosten.
- 30** bb) Wegen der Verweisung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auf die Gewinnermittlungsvorschrift des § 7 EStG, sind auch bei der Ermittlung der Überschusseinkünfte für den Abzug der AfA bilanzsteuerrechtliche Grundsätze maßgebend (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.11.1973 - GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132). Für den Bilanzansatz eines erworbenen Wirtschaftsguts mit den Anschaffungskosten ist es aber unerheblich, ob die Anschaffungskosten bezahlt sind. Dementsprechend kommt es auch für die AfA-Berechtigung nicht darauf an, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Zeitpunkt der Vornahme von AfA bereits bezahlt sind (Senatsurteil vom 16.04.2002 - IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152, m.w.N.). Insbesondere kommt es nicht darauf an, ob die zur Finanzierung der Anschaffungskosten aufgenommenen Darlehen bereits zurückgezahlt worden sind.
- 31** cc) Anschaffungskosten können auch vorliegen, soweit der Erwerber Verbindlichkeiten des Veräußerers übernimmt. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Anteilserwerber den Veräußerer von privaten Schulden unter Anrechnung auf den Kaufpreis freistellt (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.1994 - IV R 61/93, BFHE 176, 350, BStBl II 1995, 367: Übernahme außerbetrieblicher Verbindlichkeiten des Übergebers aus Anlass einer ansonsten unentgeltlichen Betriebsübertragung). Ob das auch für die Übernahme von Gesellschaftsschulden oder den Eintritt in die persönliche Haftung für bestehende Verbindlichkeiten der Gesellschaft gilt, ist nicht abschließend geklärt.
- 32** aaa) Für die Entgeltlichkeit des Anteilserwerbs kommt es darauf an, ob die "übernommene" Verbindlichkeit Teil der geschuldeten Gegenleistung ist (vgl. nur Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 272 ff.). Welche Voraussetzungen dafür erfüllt sein müssen, bedarf hier keiner Entscheidung. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die Gesellschafter B und C die von A übernommenen Teilanteile entgeltlich erworben haben. Das ergibt sich bereits daraus, dass sie im Zuge der Anteilsübertragung nicht nur in die persönliche Haftung für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft eingetreten sind, sondern darüber hinaus auch Barzahlungen geleistet haben. Der Senat hat insofern keinen Zweifel an der Entgeltlichkeit der Anteilserwerbe.
- 33** bbb) Für die AfA-Berechtigung des eintretenden Gesellschafters kommt es hingegen darauf an, ob die Gesellschaftsschulden (teilweise) den abnutzbaren Wirtschaftsgütern einzeln zugeordnet werden können. Soweit es sich auf Gesellschaftsebene um Anschaffungskosten der GbR für bestimmte abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt, erhöht die noch bestehende Verbindlichkeit der GbR bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des eintretenden Gesellschafters auch dessen Anschaffungskosten. Wirtschaftlich finanziert der eintretende Gesellschafter dann (wie auch der Gründungsgesellschafter) einen Teil der Anschaffungskosten für die anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter "über die Gesellschaft". Beim Erwerb eines Einzelunternehmens oder -wirtschaftsguts macht es

keinen Unterschied, ob der Erwerber die bestehenden Verpflichtungen übernimmt oder dem Veräußerer die zur Rückführung der Schulden erforderlichen Mittel zusätzlich entgelt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.II.3.; ständige Rechtsprechung vgl. nur Senatsurteil vom 06.09.2006 - IX R 25/06, BFHE 215, 465, BStBl II 2007, 265). Nichts anderes kann aus Gleichbehandlungsgründen für die Ermittlung der AfA-Berechtigung nach einem entgeltlichem Anteilserwerb gelten.

- 34** Im Streitfall steht fest, dass die von der GbR aufgenommenen Darlehen tatsächlich dazu verwendet worden sind, um die Anschaffungskosten der im Gesamthandsvermögen liegenden bebauten Grundstücke zu bezahlen. Die Darlehensverbindlichkeiten der Gesellschaft sind danach den Grundstückserwerben zuzuordnen. Einer weitergehenden Aufteilung bedarf es insoweit nicht.
- 35** ccc) Zu Unrecht verweist die Vorinstanz in diesem Zusammenhang auf die sog. Nettobetrachtung. Eine Gleichstellung "vermögensverwaltender Einheiten" mit betrieblichen Einheiten (Betriebe, Teilbetriebe bzw. Mitunternehmeranteile) ist schon deshalb nicht geboten, weil es im Hinblick auf Anteile an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer § 6 Abs. 3 EStG vergleichbaren Rechtsgrundlage fehlt.
- 36** e) Die Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind, soweit sie den Buchwert der erworbenen Beteiligung übersteigen, den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen.
- 37** aa) Nach der Rechtsprechung besteht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass der Anteilserwerber einen über dem Kapitalanteil liegenden Kaufpreis nur akzeptieren wird, wenn stille Reserven u.a. vorhanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 18.02.1993 - IV R 40/92, BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224). Dies rechtfertigt es, die Mehranschaffungskosten des Anteilserwerbers den stillen Reserven der anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter direkt zuzuordnen.
- 38** bb) Danach sind die Anschaffungskosten den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens in einem ersten Schritt nach dem Verhältnis ihrer Buchwerte zuzuordnen. Verbleiben danach keine weiteren Anschaffungskosten, hat der Erwerber also zum Buchwert oder darunter erworben, ist die AfA-Berechtigung des Erwerbers nach Maßgabe dieser Aufteilung der Anschaffungskosten auf die abnutzbaren Wirtschaftsgüter und der jeweils anzusetzenden Restnutzungsdauer(n) zu bestimmen.
- 39** cc) Übersteigen die Anschaffungskosten des Erwerbers die anteilig erworbenen Buchwerte des Gesamthandsvermögens (Mehranschaffungskosten), sind sie (nur noch) auf diejenigen Wirtschaftsgüter zu verteilen, in denen stille Reserven ruhen. Maßstab ist insoweit das Verhältnis der stillen Reserven zueinander. Die stillen Reserven ergeben sich als Differenz zwischen dem Verkehrswert des Wirtschaftsguts und seinem Buchwert im Zeitpunkt des Anteilserwerbs. Die Aufteilung erfordert eine Einzelbewertung jedes in Betracht kommenden Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs. Welche stillen Reserven bestehen, kann nur im Einzelfall nach entsprechender Sachaufklärung beurteilt werden.
- 40** dd) Eine (einheitliche) Aufteilung nach dem Verhältnis der Buchwerte würde der Vermutung nicht gerecht, wonach die Mehranschaffungskosten auf die stillen Reserven geleistet werden. Auch eine einheitliche Aufteilung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte kommt deshalb nicht in Betracht. Sie würde zudem unterstellen, dass der Erwerber seine gesamten Anschaffungskosten für die Wirtschaftsgüter aufwendet, in denen stille Reserven ruhen, und entspräche ersichtlich nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten.
- 41** Die für die AfA-Berechtigung des Erwerbers maßgeblichen anteiligen Anschaffungskosten des einzelnen miterworbenen Wirtschaftsguts ergeben sich danach als Summe aus dem anteiligen Buchwert des Wirtschaftsguts zuzüglich der dem Wirtschaftsgut einzeln zuzuordnenden Mehranschaffungskosten.
- 42** ee) Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens ist --soweit es um die AfA des Anteilserwerbers geht-- eine erneute Aufteilung der anteiligen Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich. Die ursprüngliche Aufteilung, die der AfA-Ermittlung auf Gesellschaftsebene zugrunde liegt, kann vom Anteilserwerber nicht übernommen werden. In die neue Aufteilung gehen die aktuellen Bodenrichtwerte ein. Damit wird sichergestellt, dass eventuell im nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut Grund und Boden durch Wertsteigerung entstandene stille Reserven zutreffend erfasst werden.
- 43** Im Streitfall kann die von den Beteiligten nicht streitig gestellte Aufteilung der Anschaffungskosten auf Gebäude und Grund und Boden aus diesem Grund nicht akzeptiert werden.

- 44** ff) Hinsichtlich des anteilig miterworbenen Gebäudes ist die verbleibende Restnutzungsdauer grundsätzlich gemäß § 7 Abs. 4 EStG zu bestimmen (ebenso Urteil des FG Rheinland-Pfalz in EFG 2019, 358). Das ergibt sich aus der gebotenen Gleichstellung des Anteilskäufers mit einem Direkterwerber. Eine geringere Restnutzungsdauer kann nach Maßgabe des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG aber im Einzelfall geltend gemacht werden (vgl. dazu Senatsurteil vom 28.07.2021 - IX R 25/19, BFH/NV 2022, 108).
- 45** 3. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann auch deshalb keinen Bestand haben.
- 46** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Zwar hat das FG die Anschaffungskosten, die B und C für die erworbenen Teile aufgewendet haben, festgestellt. Es hat aber keine Feststellungen dazu getroffen, wie diese auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen sind. Dies wird es unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats (§ 126 Abs. 5 FGO) im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 47** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de