

Urteil vom 29. Oktober 2019, IX R 39/17

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 29.10.2019 IX R 38/17 - Bewertung der Angemessenheit des Kaufpreises von Mietwohngrundstücken im Privatvermögen - Anschaffungskosten eines Gesellschafters für den Erwerb seiner Gesellschafterstellung - Ergänzungsrechnung

ECLI:DE:BFH:2019:U.291019.IXR39.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 9, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 4 Abs 3, HGB § 255, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 60 Abs 3, FGO § 123 Abs 1 S 2, EStG § 7, AO § 39 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2007, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Februar 2017, Az: 7 K 2052/14 F

Leitsätze

1. NV: Eine GbR ist für die Einkommensteuer insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind.
2. NV: Entsteht einem Gesellschafter einer vermögensverwaltend tätigen GbR Aufwand für den Erwerb seiner Gesellschafterstellung, sind diese Anschaffungskosten in einer separaten Ergänzungsrechnung zur Überschussrechnung der Gesellschaft zu erfassen und auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen. Die steuerrechtliche Bewertung der in einer solchen Ergänzungsrechnung ausgewiesenen Rechnungsposten ist grundsätzlich nicht von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz abhängig.
3. NV: Ist für die Anschaffung (von Bruchteilen) eines zum Gesamthandsvermögen zählenden Grundstücks mit aufstehendem Gebäude ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA in Boden- und Gebäudewert aufzuteilen und ggf. auf seine Angemessenheit zu überprüfen. Ein von den Vertragsbeteiligten vereinbarter und bezahlter Kaufpreis ist grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen, sofern er zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt und zum anderen das FG auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertragliche Kaufpreishöhe oder -aufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 01.03.2017 - 7 K 2052/14 F und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 28.05.2014 aufgehoben.

Die Bescheide für 2007 und für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, jeweils vom 27.05.2013, werden mit der Maßgabe geändert, dass bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte der Gesellschafterin F eine Ergänzungs-AfA von 15.813 € für 2007 und von 31.625 € für 2008 berücksichtigt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR; sie wurde 1996 durch die jeweils zu gleichen Teilen

(1/3) beteiligten Gesellschafter M, A und P errichtet. Zweck der Klägerin ist es, ein in X belegenes, denkmalgeschütztes Immobilienobjekt zu sanieren und zu bewirtschaften.

- 2 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 03.12.1996 erwarb die Klägerin das Immobilienobjekt in X, das entsprechend einer von der Verkäuferin vertraglich übernommenen Verpflichtung saniert wurde. Der Gesamtkaufpreis betrug 3.660.000 DM (= 1.871.328,29 €); hiervon entfielen auf

| | | | |
|----------------------|--------------|------------------|---------|
| Grund und Boden: | 565.500 DM | (289.135,56 €) | 15,45 % |
| Gebäude: | 734.500 DM | (375.543,89 €) | 20,07 % |
| Umbau und Sanierung: | 2.360.000 DM | (1.206.648,84 €) | 64,48 % |

- 3 Mit nicht datiertem privatschriftlichen Anteilskaufvertrag veräußerten die Gesellschafter mit Wirkung zum 01.07.2007 insgesamt 94 % ihrer GbR-Gesellschaftsanteile an eine Familienstiftung (F), zu deren Destinatären sie selbst zählen. M veräußerte seinen gesamten Gesellschaftsanteil von 1/3, A und P jeweils 30 1/3 %. Damit bleiben Letztere zu jeweils 3 % an der Klägerin beteiligt. Als Gesamtkaufpreis wurde ein Betrag von 1.842.675,49 € vereinbart (Ziff. 4.1 des Anteilskaufvertrags).
- 4 Der Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile wurde auf der Basis des von den Gesellschaftern angenommenen Werts des Immobilienobjekts in Höhe von 1.960.293,07 € berechnet; danach ermittelt sich der Kaufpreis für die im Umfang von 94 % veräußerten Anteile mit 1.842.675,49 €. Von dem Veräußerungserlös entfielen auf M 653.431,03 € und auf die beiden weiteren Gesellschafter jeweils 594.622,23 €. Angerechnet auf den Kaufpreis wurden die anteiligen Darlehensverbindlichkeiten der Klägerin (348.740 € bezogen auf 94 %), da die F die Gesellschafter M, A und P nach Ziff. 5 des Anteilskaufvertrags anteilig von ihren Verbindlichkeiten auf Grund der Finanzierungsverträge für das Immobilienobjekt freizustellen hatte. Der nach Abzug der Darlehensverbindlichkeiten verbleibende Betrag von 1.493.935,49 € wurde als Barkaufpreis an die Gesellschafter ausgezahlt.
- 5 Bis zur Anteilsveräußerung nahm die Klägerin für das Immobilienobjekt Sonderabschreibungen auf begünstigte Investitionen (Sanierungsmaßnahmen) nach §§ 3, 4 des Fördergebietsgesetzes im Umfang von 1.250.279,93 € und (lineare) Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach § 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf die Gebäudealtsubstanz im Umfang von 92.122,66 € in Anspruch. Der Buchwert des Immobilienobjekts zum 30.06.2007 betrug 588.935,06 €. Auf die Anteilsveräußerung von 94 % entfiel ein Buchwert zum Übertragungstichtag in Höhe von 553.599 €.
- 6 Die Gesellschaft brachte von dem vereinbarten Kaufpreis von 1.842.675,49 € das anteilig übernommene Finanzierungsdarlehen von 348.740 € in Abzug. Die sich hieraus ergebende Summe von 1.493.935,49 € abzüglich des übernommenen Kapitals (357.897,76 €) erfasste die Gesellschaft als zusätzliche Anschaffungskosten der Neugesellschafterin F in einer Ergänzungsrechnung und teilte den Betrag wie folgt auf:

| | | |
|------------------|--------------|---------|
| Grund und Boden: | 174.133,00 € | 15,33 % |
| Gebäude: | 961.904,73 € | 84,67 % |

- 7 Die zusätzlichen Anschaffungskosten werden auf eine Restnutzungsdauer von 365 Monaten abgeschrieben.
- 8 Für das Streitjahr 2007 erklärte die Klägerin laufende, zu verteilende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 550 € und Verluste aus der Ergänzungsrechnung in Höhe von ./ 15.813 € (insgesamt ./ 16.363 €). Für das Streitjahr 2008 erklärte die Klägerin laufende, zu verteilende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.822 € und Verluste aus der Ergänzungsrechnung in Höhe von ./ 31.625 €, insgesamt ./ 29.803 €. Unter dem 13.04.2010 (betreffend 2007) und 10.05.2010 (betreffend 2008) erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in denen die von der Klägerin erklärten Einkünfte antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) festgestellt wurden.
- 9 Im Rahmen einer im Jahr 2013 bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung kam die Prüferin des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass die Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der Klägerin zu unangemessen hohen Kaufpreisen erfolgt sei. Die historischen Anschaffungskosten aus 1996, anhand derer die

Kaufpreise festgesetzt worden seien, entsprächen nicht (mehr) dem marktüblichen Wert zum 01.07.2007. Die Klägerin habe in ihrer eigenen Wirtschaftlichkeitsberechnung als Anlage 8 zum Jahresabschluss 2010 den aktuell erzielbaren Verkaufserlös für die seinerzeit (im Umfang von 94 %) veräußerten Anteile mit nur noch 1.200.000 € beziffert.

- 10 Nach dem Marktbericht 2011 des Gutachterausschusses der Stadt X habe der durchschnittliche Kaufpreis für sanierte und unsanierte Mehrfamilienhäuser im Jahr 2007 bei 613 € pro qm Wohnfläche gelegen. Bei der hier maßgebenden Wohnfläche von 851 qm ergäbe sich für den Anteil von 94 % ein Kaufpreis von 490.363 €. Selbst bei einem maximalen Kaufpreis für sanierte Mehrfamilienhäuser 2011 von 1.343 € pro qm Wohnfläche ergäbe sich nur ein Marktwert in Höhe von 1.074.319 €, der noch erheblich unter dem hier vereinbarten Kaufpreis liege. Die finanzierende Bank habe in dem Kreditvertrag vom 15.01.2009 ihren 80 %-igen Beleihungswert für das Objekt mit 501.152 € berücksichtigt. Umgerechnet auf die Veräußerung von 94 % ergebe sich ein Wert von 588.854 €. Vergleichbare Objekte seien 2012 bei Immobilienscout24 zu Preisen von 767 € und 1.170 € je qm Wohnfläche angeboten worden. Den Verkehrs-/Marktwert der Immobilie habe der Bausachverständige mit 900.000 € eingeschätzt. Nur dieser sei --bezogen auf 94 % erworbene Anteile-- als angemessen für die Anteilsveräußerung zu berücksichtigen.
- 11 Soweit die Gesellschaftsanteile an der Klägerin zu einem unangemessen hohen Kaufpreis an die Neugesellschafterin F übertragen worden seien, seien die Wertansätze in der Ergänzungsrechnung der F zu korrigieren. Überdies liege in der Zahlung eines überhöhten Kaufpreises eine unentgeltliche Zuwendung der F an die Gesellschafter M, A und P vor, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen sei.
- 12 Das FA folgte der Auffassung der Außenprüferin und änderte unter dem 27.05.2013 die Feststellungsbescheide für die Streitjahre entsprechend den Feststellungen im Betriebsprüfungs-Bericht.
- 13 Die hiergegen gerichteten Einsprüche der Klägerin hatten keinen Erfolg. Im Einspruchsverfahren legte die Klägerin ein nach Maßgabe der Bestimmungen der Wertermittlungsverordnung (WertV) vom 06.12.1988 (BGBl I 1988, 2209) von einem Sachverständigen für die Bewertung bebauter und unbebauter Grundstücke erstelltes Gutachten vor, in dem der Sachwert des Immobilienobjekts zum 01.07.2007 mit 1.840.000 € beziffert wurde. Das FA folgte den Ausführungen des Sachverständigen in seinem Gutachten nicht und ging weiter davon aus, dass der vereinbarte Kaufpreis nicht dem Verkehrs- und Marktwert zum 01.07.2007 entspreche.
- 14 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab. Im Streitfall sei der Verkehrswert des Objekts gemäß § 9 Abs. 2 Satz 1 des Bewertungsgesetzes (BewG) --unter Außerachtlassung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse-- auf der Grundlage der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 19.05.2010 (BGBl I 2010, 639) zu schätzen. Die Wertermittlung habe nicht nach dem Sachwertverfahren, sondern nach dem Ertragswertverfahren (§ 76 Abs. 1 Nr. 1 BewG i.V.m. §§ 78 bis 82 BewG, §§ 17 bis 20 ImmoWertV) zu erfolgen, da der aus dem Objekt erzielbare Ertrag --wie dies bei Mietwohngrundstücken üblicherweise der Fall sei-- von vorrangiger Bedeutung sei. Vor diesem Hintergrund folgte das FG hinsichtlich der Wertermittlung des Immobilienobjekts den Ausführungen eines im Zuge der Beweiserhebung nach Maßgabe der ImmoWertV erhobenen Gutachtens des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in der Stadt X vom 23.06.2016, mit dem der Verkehrswert zum Wertermittlungsstichtag 01.07.2007 --unter Zugrundelegung des Vergleichswert- und des Ertragswertverfahrens-- mit 700.000 € festgestellt wurde. Auf der Grundlage dieses Verkehrswerts habe, so das FG, das FA im Streitfall die AfA-Bemessungsgrundlage zutreffend ermittelt.
- 15 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. In der Sache unzutreffend habe das FG im Streitfall die Angemessenheit des Veräußerungspreises mithilfe eines auf dem Ertragswertverfahren basierenden Gutachtens des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in der Stadt X unter Zugrundelegung von Vorschriften über die Einheitsbewertung geschätzt; denn im Streitfall gehe es im Kern um die Überprüfung der Fremdüblichkeit des Veräußerungsvorgangs zum Zwecke der Bestimmung der Höhe einer verdeckten Destinatärsvergütung (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG), welche allenfalls auf der Basis des § 9 Abs. 1 BewG unter Heranziehung von Sachwertgesichtspunkten durchgeführt werden dürfe. Dies habe das FG aber ebenso wenig berücksichtigt wie die Interessen der Neugesellschafterin F, welcher neben Ertragsgesichtspunkten auch an einer sicheren Kapitalanlage mit steuerfreiem Wertzuwachs gelegen war. Unter Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht berücksichtigt habe das FG ferner den Vortrag der Klägerin, wonach sanierte Altbauwohnungen in der Nähe des maßgeblichen Immobilienobjekts in den Jahren 2014 und 2016 zu Preisen zwischen 2.200 € und 3.000 € pro Quadratmeter angeboten worden seien.
- 16 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das angefochtene FG-Urteil vom 01.03.2017 - 7 K 2052/14 F aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für 2007 und 2008 vom 27.05.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.05.2014 dahin zu ändern, dass bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte der Gesellschafterin F eine Ergänzungs-AfA von 15.813 € für 2007 und von 31.625 € für 2008 berücksichtigt wird, hilfsweise,
das angefochtene FG-Urteil vom 01.03.2017 - 7 K 2052/14 F aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

- 17** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Es vertritt die Auffassung, dass das FG den Verkehrswert des Immobilienobjekts zutreffend und in sachgerechter Weise auf der Basis des Gutachtens des Gutachterausschusses ermittelt habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage.
- 20** Das FG hat verfahrensfehlerhaft die Gesellschafter M, A, P und F nicht gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO zum Rechtsstreit beigeladen. Ferner hat das FG zu Unrecht die zugunsten der Klägerin im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung für die Gesellschafterin F zu berücksichtigende AfA im Ergänzungsvermögen anteilig nicht als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt; denn die Annahme, dass die Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der Klägerin zu unangemessen hohen Kaufpreisen erfolgt sei, wird von den Feststellungen des FG nicht gedeckt.
- 21** 1. Die Gesellschafter M, A, P und F waren gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO notwendig beizuladen.
- 22** a) Im vorliegenden Rechtsstreit geht es um den Ansatz von Verlusten im Ergänzungsvermögen, um die Berücksichtigung von Schuldzinsen, die anteilig auf die Gesellschafterin F entfallen und um die Bemessungsgrundlage für Absetzungen, die die F vorgenommen hat. Vor diesem Hintergrund ist die Gesellschafterin F gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung klagebefugt und mithin notwendig beizuladen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.04.2017 - IV R 25/15, BFH/NV 2017, 1182; Leipold in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 60 FGO Rz 70, m.w.N.).
- 23** Die Gesellschafter A und P waren gemäß § 60 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO notwendig beizuladen, da die streitigen Feststellungen betreffend die Angemessenheit des Kaufpreises für das Immobilienobjekt sie i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich angehen (vgl. Leipold in HHSp, § 60 FGO Rz 70, m.w.N.). Auch der (ehemalige) Gesellschafter M war notwendig beizuladen; seine Klagebefugnis folgt aus § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO sowie aus § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO (Leipold in HHSp, § 60 FGO Rz 70, 71, m.w.N.).
- 24** b) Das Unterlassen der notwendigen Beiladung durch das FG begründet einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist; das angefochtene Urteil ist schon deshalb aufzuheben. Die Beiladung selbst kann indes in der Revisionsinstanz nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nachgeholt werden. Der Senat hat sein ihm in dieser Vorschrift eingeräumtes Ermessen dahin gehend ausgeübt, dass er von einer Zurückverweisung der Sache an das FG aus verfahrensrechtlichen Gründen abgesehen und die Beiladung durch Beschluss vom 31.07.2019 selbst vorgenommen hat.
- 25** 2. Nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7 EStG gesondert und einheitlich festzustellen, wenn daran mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen zuzurechnen sind. Dies ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Fall, wenn mehrere Personen gemeinschaftlich --in der Form einer Gesamthandsgemeinschaft-- den Tatbestand der Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklichen und dadurch Einkünfte erzielen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11.04.2005 - GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.1. der Gründe, m.w.N.). Dies ist insbesondere --wie im Streitfall-- bei einer vermögensverwaltenden

GbR gegeben (BFH-Urteile vom 07.04.1987 - IX R 103/85, BFHE 150, 124, BStBl II 1987, 707; vom 25.09.2018 - IX R 35/17, BFHE 262, 418, BStBl II 2019, 167, m.w.N.).

- 26** a) Die GbR ist für die Einkommensteuer insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der gesamthänderischen Verbundenheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.a; BFH-Urteil vom 18.05.2004 - IX R 42/01, BFH/NV 2005, 168). Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuss im Rahmen dieser Einkunftsart. Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bedeutet dies, dass zu den Einkünften der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Immobilien-GbR --unbeschadet eventueller zusätzlicher Sondereinnahmen und Sonderwerbungskosten des einzelnen Gesellschafters-- die Anteile am Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gehören, welche die GbR erzielt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, § 21 EStG); denn die Einkünfte einer vermögensverwaltenden GbR aus Vermietung und Verpachtung sind durch Überschussrechnung zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.2014 - IX R 52/13, BFHE 247, 209, BStBl II 2015, 263).
- 27** b) Entsteht einem Gesellschafter einer vermögensverwaltend tätigen GbR Aufwand für den Erwerb seiner Gesellschafterstellung, sind diese Anschaffungskosten in einer separaten Ergänzungsrechnung zur Überschussrechnung der Gesellschaft zu erfassen und auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen. Die steuerrechtliche Bewertung der in einer solchen Ergänzungsrechnung ausgewiesenen Rechnungsposten --wie etwa der in der Ergänzungsrechnung zu berücksichtigenden AfA des betreffenden Gesellschafters-- ist grundsätzlich nicht von der Handhabung in der Gesamthandsbilanz abhängig (so zutreffend FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 19.11.2018 - 3 K 1280/18, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 358, rechtskräftig).
- 28** aa) Im Bereich der Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft werden Ergänzungsbilanzen gebildet, um Wertansätze in der Steuerbilanz (= Gesamthandsbilanz) der Mitunternehmerschaft für den einzelnen Mitunternehmer zu korrigieren. Bezugsgrößen hierfür sind einerseits das anteilige Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft und andererseits die Anschaffungskosten bzw. die Tauschwerte der in die Mitunternehmerschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter (BFH-Urteil vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, m.w.N.). Im Falle des entgeltlichen Erwerbs eines Gesellschaftersanteils ist in der Ergänzungsbilanz das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis zu berichtigen (BFH-Urteile vom 19.02.1981 - IV R 41/78, BFHE 133, 510, BStBl II 1981, 730; vom 30.03.1993 - VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706); so sind insbesondere die Erwerbsaufwendungen des neuen Gesellschafters, soweit diese den Buchwert seines Kapitalkontos in der Bilanz der Gesellschaft übersteigen, in einer Ergänzungsbilanz als Anschaffungskosten für die erworbenen Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens zu aktivieren (BFH-Urteil vom 25.04.1985 - IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350).
- 29** bb) Die im Bereich der Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft geltenden Grundsätze sind im Fall des Erwerbs eines Anteils an einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft entsprechend anzuwenden.
- 30** aaa) Die höchstrichterliche Rechtsprechung wendet die aufgezeigten Grundsätze auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG an; in diesen Fällen sind die Anschaffungskosten des Gesellschafters für den Erwerb seiner mitunternehmerischen Beteiligung in einer steuerlichen Ergänzungsrechnung nach Maßgabe der Grundsätze über die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zu erfassen, soweit sie in der betrieblichen Einnahmen-Überschussrechnung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können (BFH-Urteil vom 24.06.2009 - VIII R 13/07, BFHE 225, 402, BStBl II 2009, 993, m.w.N.; Desens/Blischke, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz F 36; s.a. H 4.5 (1) des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2016, Stichwort "Ergänzungsrechnung"). Für die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden, den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelnden GbR kann nichts anderes gelten; auch bei dieser Gesellschaftsform sind die Anschaffungskosten für einen entgeltlich erworbenen Gesellschaftersanteil in einer steuerlichen Ergänzungsrechnung zu erfassen, soweit sie in der Überschussrechnung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können.
- 31** bbb) Zwar fehlt es bei der vermögensverwaltenden GbR --ebenso wie bei einer Personengesellschaft, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung i.S. des § 4 Abs. 3 EStG ermittelt-- an einer Verpflichtung, Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen und mithin in der Regel auch an einem Rechenwerk, aus dem sich die erforderlichen Korrekturen für den Wert der Beteiligung ergeben könnten. Doch auch insoweit besteht --im Interesse einer zutreffenden, einzelfallbezogenen Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip-- die

Notwendigkeit, eine vorübergehende Modifikation der steuerlichen Gewinnverteilung hinsichtlich derjenigen Werte, die allein dem neuen Gesellschafter zuzuordnen sind, vorzunehmen (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.1991 - VIII R 148/85, BFHE 167, 309, BStBl II 1992, 647, und in BFHE 225, 402, BStBl II 2009, 993; FG Rheinland-Pfalz in EFG 2019, 358). Dies gilt insbesondere für die Besteuerung von stillen Reserven, die nur bei dem Steuersubjekt, bei dem sich diese zuvor gebildet haben, erfasst werden dürfen (vgl. Desens/Blischke, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 15 Rz F 42). Nach Auffassung des Senats sind daher auch im Bereich der Überschuss ermittelnden vermögensverwaltenden GbR die Anschaffungskosten des neuen Gesellschafter in einer steuerlichen Ergänzungsrechnung zu erfassen und fortzuschreiben, soweit sie den Betrag des auf den neuen Gesellschafter übergehenden Kapitalkontos übersteigen.

- 32** Die Notwendigkeit zur Berücksichtigung von AfA hinsichtlich der in einer Ergänzungsrechnung des an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter zu erfassenden Anschaffungskosten folgt insoweit schon aus der gesetzlichen Bestimmung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG, wonach für die Überschusseinkünfte auf die Anwendung des § 7 EStG verwiesen wird. Die Fortschreibung der so ausgewiesenen Anschaffungskosten geschieht dabei unabhängig von der Handhabung bei der Gesamthand (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34; s. ferner FG Rheinland-Pfalz in EFG 2019, 358; Tiede in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 505).
- 33** c) Durch eine Ergänzungsrechnung wird der in der Gesamtrechnungslegung der Gesellschaft ermittelte Überschussanteil des neuen Gesellschafter mit seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen, wie er sich buchmäßig aus dem Kapitalkonto ergibt, außerhalb der Gesamtrechnungslegung abgeglichen und ggf. modifiziert; eine darin liegende Durchbrechung der Einheitsbetrachtung ist im Hinblick auf die Regelung in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (sog. Bruchteilsbetrachtung) hinsichtlich der Anschaffungskosten des Gesellschafter gerechtfertigt, um die daraus resultierenden stillen Reserven zutreffend bei dem maßgeblichen Gesellschafter zu erfassen (in diesem Sinne auch Desens/Blischke, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 15 Rz F 42). Nach diesen Grundsätzen führt die Regelung in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO bei der Personengesellschaft dazu, dass in der Ergänzungsrechnung die Anschaffungskosten des eintretenden Gesellschafter auf die Aktiva der Gesellschaft zu verteilen sind.
- 34** aa) Bei einer Mitunternehmerschaft ist umstritten, ob in einer Ergänzungsbilanz lediglich der Teil der Anschaffungskosten für die Anteile an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter zu aktivieren ist, der über die in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen und anteilig auf die Gesellschafter entfallenden Anschaffungskosten der Gesellschaft hinausgeht (Desens/Blischke, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 15 Rz F 42 --zu Anschaffungskosten sowie F 239-- zu Herstellungskosten; Krumm in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 15 Rz 251) oder ob die gesamten Anschaffungskosten auf die Aktiva der Gesellschaft zu verteilen, davon ausgehend die Absatzbeträge zu berechnen und im Anschluss von dieser Summe die sich im Rahmen der Einkünfteermittlung der Gesamthand ergebenden AfA-Beträge abzuziehen sind, soweit sie auf den eingetretenen Mitunternehmer entfallen (HHR/Tiede, § 15 EStG Rz 505; Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 15 Rz 465; Freikamp, Der Betrieb 2015, 1063; Bolk, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2015, 472; s.a. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19.12.2016 - IV C 6 - S 2241/15/10005, BStBl I 2017, 34).
- 35** bb) Bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft beziehen sich die Anschaffungskosten eines neu eintretenden Gesellschafter indes nicht nur auf die nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung der Gesellschaft ausgewiesenen Werte (stille Reserven), sondern auf den gesamten von ihm erworbenen Bruchteil an den gesamthänderisch gehaltenen Wirtschaftsgütern. Vor diesem Hintergrund sind in der Ergänzungsrechnung eines neu eintretenden Gesellschafter auch seine gesamten Anschaffungskosten --und nicht lediglich seine "Mehr"-Anschaffungskosten-- auszuweisen und nach den für ihn maßgeblichen Restnutzungsdauern abzuschreiben. Nach diesen Grundsätzen ist die auf den neu eintretenden Gesellschafter entfallende AfA der Gesamthand auch nicht von der für die Ergänzungsrechnung errechneten AfA abzuziehen (FG Rheinland-Pfalz in EFG 2019, 358; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 465; Bolk, DStZ 2015, 474; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 34, "Beispiel 1", zur Ergänzungsbilanz bei einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft).
- 36** 3. Werbungskosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind.
- 37** a) Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbaren Werbungskosten gehört gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die AfA für ein zur Einkünfterzielung genutztes Gebäude. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG). Welche Aufwendungen hierzu zählen, ist unter

Rückgriff auf § 255 des Handelsgesetzbuches (HGB) zu bestimmen. Danach sind Anschaffungskosten u.a. die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (z.B. BFH-Urteile vom 06.10.2004 - IX R 68/01, BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324; vom 09.05.2017 - IX R 24/16, BFHE 257, 429, BStBl II 2018, 168, jeweils m.w.N.).

- 38** b) Ist für die Anschaffung (von Bruchteilen) eines zum Gesamthandsvermögen zählenden Grundstücks mit aufstehendem Gebäude ein Gesamtkaufpreis gezahlt worden, ist der Kaufpreis zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA aufzuteilen. Zunächst sind Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile in Anschaffungskosten für den Grund- und Boden- und den Gebäudeanteil aufzuteilen. Die Ermittlung von Boden- und Gebäudewert schließt dabei die Prüfung der Angemessenheit des Kaufpreises mit ein.
- 39** aa) Im Rahmen der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage anhand einer vertraglichen Kaufpreisabrede ist ggf. zu prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Absprache bestehen. Ein von den Vertragsbeteiligten vereinbarter und bezahlter Kaufpreis ist dabei grundsätzlich auch der Besteuerung zugrunde zu legen, sofern er zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt und zum anderen das FG auf der Grundlage einer Gesamtwürdigung von den das Grundstück und das Gebäude betreffenden Einzelumständen nicht zu dem Ergebnis gelangt, dass die vertraglich vereinbarte Kaufpreishöhe oder eine sich daran anschließende Kaufpreisaufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Besteht eine Diskrepanz zwischen dem von den Vertragsbeteiligten vereinbarten und bezahlten Kaufpreis und den objektiv am Markt erzielbaren Preisen bzw. Verkehrswerten, rechtfertigt es dies mithin nicht ohne weiteres, diese an die Stelle der vereinbarten Werte zu setzen oder die auf Grund und Gebäude entfallenden Anschaffungskosten zu schätzen. Es handelt sich lediglich um ein Indiz dafür, dass die vertragliche Preisabsprache ggf. nicht die realen Werte wiedergibt (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015 - IX R 12/14, BFHE 251, 214, BStBl II 2016, 397).
- 40** bb) Für eine in diesem Zusammenhang erforderliche Schätzung des Werts des gesamten Objekts sowie des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils in den maßgeblichen Streitjahren kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH die WertV bzw. die ImmoWertV herangezogen werden (vgl. etwa BFH-Urteile vom 11.02.2003 - IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769, unter II.2.a, und vom 29.05.2008 - IX R 36/06, BFH/NV 2008, 1668, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 15.11.2016 - IX B 98/16, BFH/NV 2017, 292). Der Senat kann offenlassen, ob die Regelungen der ImmoWertV mit Blick auf die Anwendungsregelungen in § 24 Satz 2 ImmoWertV und § 30 Satz 1 WertV nur für Gutachten auf nach ihrem Inkrafttreten am 01.07.2010 gelegene Bewertungsstichtage Geltung beanspruchen können oder ob die ImmoWertV --auch vor dem Hintergrund des strikten Stichtagsprinzips im Bewertungsrecht und der veranlagungszeitraumbezogenen Norminterpretation im Einkommensteuerrecht-- ungeachtet des Bewertungsstichtages für alle Gutachten, die nach ihrem Inkrafttreten erstellt werden, selbst dann Geltung beanspruchen könnte, wenn die Normen beider Verordnungen zu unterschiedlichen Ergebnissen führen würden (Letzteres wohl bejahend FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 22.11.2017 - 3 K 3208/14, EFG 2018, 436, nicht rechtskräftig, Az. des BFH: II R 1/18; s. zu dieser Streitfrage auch Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 23.10.2017 - 9 B 61/16, Zeitschrift für deutsches und internationales Bau- und Vergaberecht 2018, 162, m.w.N.). Denn jedenfalls im Ergebnis ist die im Streitfall erforderliche Schätzung nach Maßgabe des Vergleichswert-, des Ertragswert- oder des Sachwertverfahrens unter Berücksichtigung der hierzu ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu ermitteln. Diese Ermittlung ist zwar Teil der Sachverhaltsfeststellung des FG, die für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Der BFH als Revisionsgericht muss aber prüfen, ob das FG dabei die zutreffende Methode angewandt hat (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 769; vom 10.10.2000 - IX R 86/97, BFHE 193, 326, BStBl II 2001, 183, m.w.N.).
- 41** cc) Bei Mietwohngrundstücken im Privatvermögen ist grundsätzlich die Kaufpreisaufteilung nach dem Sachwertverfahren angebracht; denn bei ihnen ist regelmäßig davon auszugehen, dass für den Erwerb neben Ertragsgesichtspunkten und der sicheren Kapitalanlage auch die Aussicht auf einen langfristigen steuerfreien Wertzuwachs des Vermögens ausschlaggebend ist (BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1668, und in BFH/NV 2003, 769; BFH-Beschluss vom 23.06.2005 - IX B 132/04, BFH/NV 2005, 1798; Blümich/ Schallmoser, § 21 EStG Rz 246). Eine Bewertung anhand des Ertragswertverfahrens ist --ausnahmsweise-- möglich, wenn dieses aus Sicht des FG --welche hinreichend zu begründen wäre-- zum zutreffenderen Wert führt und die tatsächlichen Wertverhältnisse besser abbildet (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2008, 1668, unter II.2., und in BFH/NV 2003, 769, unter II.2.a; BFH-Beschlüsse vom 23.06.2005 - IX B 117/04, BFH/NV 2005, 1813; in BFH/NV 2017, 292). Lediglich bei zu Büro- oder anderen gewerblichen Zwecken vermieteten Grundstücken (sog. Geschäftsgrundstücke) bejaht die höchstrichterliche Rechtsprechung eher einen Vorrang des Ertragswertverfahrens (vgl. BFH-Urteil vom 02.02.1990 -

III R 173/86, BFHE 159, 505, BStBl II 1990, 497; BFH-Beschluss vom 24.02.1999 - IV B 73/98, BFH/NV 1999, 1201; zur ausnahmsweise vorzunehmenden Bewertung von Mietwohngrundstücken nach dem Ertragswertverfahren vgl. auch BFH-Urteil vom 25.05.2005 - IX R 46/04, BFH/NV 2006, 261).

- 42** 4. Nach diesen maßgeblichen materiell-rechtlichen Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist der Aufwand, der der Gesellschafterin F für den Erwerb ihrer Gesellschafterstellung in den Streitjahren entstanden ist, in einer Ergänzungsrechnung zur Überschussrechnung der Gesellschaft zu erfassen und auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen. Die Sache ist spruchreif; die insoweit in der Ergänzungsrechnung zu berücksichtigenden Beträge stehen fest.
- 43** a) Die in der Ergänzungsrechnung der Gesellschafterin F berücksichtigte AfA ist der Höhe nach nicht zu beanstanden; denn der von der Gesellschafterin F für den Erwerb ihrer Gesellschafterstellung gezahlte Kaufpreis war nicht überhöht.
- 44** aa) Soweit die Beteiligten für den Erwerb der GbR-Gesellschaftsanteile durch die Gesellschafterin F einen Gesamtkaufpreis in Höhe von 1.842.675,49 € vereinbart haben, ist dieser der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen. Unbeschadet des Umstands, dass einer wesentlichen Diskrepanz zwischen einer vertraglichen Kaufpreisabrede und den objektiv am Markt erzielbaren Preisen lediglich Indizwirkung zukommt, ist eine solche entgegen der Auffassung des FG schon nicht feststellbar. Denn die Klägerin hat durch Vorlage eines (nachträglich) von einem Sachverständigen für die Bewertung bebauter und unbebauter Grundstücke erstellten Gutachtens, in dem der Sachwert des Immobilienobjekts zum 01.07.2007 mit 1.840.000 € beziffert wurde, nachgewiesen, dass der von den Beteiligten vereinbarte Kaufpreis dem Sachwert des das Gesamthandsvermögen der GbR maßgeblich prägenden Wirtschaftsguts weitgehend entsprach. Weder die vom Bausachverständigen des FA noch die vom Gutachterausschuss für Grundstückswerte in der Stadt X ermittelten Ertrags- und Vergleichswerte können die Angemessenheit der Kaufpreisvereinbarung indiziell in Frage stellen; denn die in den genannten Gutachten ermittelten Werte berücksichtigen nicht --auch nicht im Vergleichswege-- den für Mietwohngrundstücke nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung regelmäßig maßgeblichen Sachwert. Daher ist in diesen Gutachten schon die Wertermittlungsmethode unzutreffend gewählt; sie können mithin nicht Grundlage für die vom FA erhobene Behauptung sein, der im Streitfall vereinbarte Kaufpreis sei unangemessen.
- 45** bb) Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass auch weder das Gutachten des Bausachverständigen noch das Gutachten des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in der Stadt X die Denkmaleigenschaft des maßgeblichen Immobilienobjekts hinreichend berücksichtigt (zu den unterschiedlichen Modellen für die Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft s. etwa Jardin/Roscher, Die Immobilienwertermittlung aus steuerlichen Anlässen, 2019, Rz 246 ff.; zur Berücksichtigung eines pauschalen Wertzuschlags (in Höhe von 20 %) bei denkmalgeschützten Immobilien s. Grundstücksmarktbericht 2019 des Gutachterausschusses für Grundstückswerte in der Landeshauptstadt Düsseldorf, S. 29). Demgegenüber wird in dem von der Klägerin vorgelegten Sachverständigengutachten der Denkmaleigenschaft zumindest durch eine verlängerte Restnutzungsdauer Rechnung getragen.
- 46** cc) Darüber hinaus ist die vom FG für die Wertermittlung zugrunde gelegte Bestimmung des § 9 BewG im Streitfall nur eingeschränkt anwendbar, da diese ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht berücksichtigt (§ 9 Abs. 2 Satz 2, 3 BewG). Im Streitfall ist die Frage der Angemessenheit des Kaufpreises jedoch unmittelbar auch Grundlage für die Annahme einer (verdeckten) Destinatärsvergütung (§ 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG), welche wirtschaftlich mit einer Gewinnausschüttung vergleichbar ist (Blümich/Ratschow, § 20 EStG Rz 336, 339). Bei der Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen sind indes auch ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen, wenn sie ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei dem Geschäft mit einem Nichtgesellschafter in Betracht gezogen hätte (Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 9 Rz 13, m.w.N.).
- 47** b) Nach diesen Maßstäben hat die Klägerin den im privatschriftlichen Anteilskaufvertrag vereinbarten, angemessenen Kaufpreis zutreffend der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage in der Ergänzungsrechnung der Gesellschafterin F zugrunde gelegt; die Aufteilung der Anschaffungskosten auf die Positionen Grund und Boden, Gebäude und Sanierung ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und begegnet nach Aktenlage auch keinen Bedenken. Für die Annahme einer verdeckten Destinatärsvergütung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG, für die das FA die Beweislast trüge, besteht kein Anhalt.
- 48** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de