
Datum: 09.07.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 6980/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0709.15K6980.00.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Höhe der Sonderabschreibung nach Fördergebiets-gesetz (FördG). 1 2
- Die Klägerin zu 1. und der Kläger zu 2. waren die Gesellschafter der zwischenzeitlich erloschenen D KG (im Folgenden: KG). Die KG wurde durch notariellen Vertrag vom 22. Dezember 1993 zum Erwerb und zur Verwaltung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten gegründet. Alleinvertretungsberechtigte und persönlich haftende Gesellschafterin ohne Kapitalanteil war die Klägerin zu 1., deren Alleingeschäftsführer gleichzeitig einziger Kommanditist der KG mit einer Kommanditeinlage von 1,15 Mio DM, der Kläger zu 2 war. Mit notariellem Vertrag vom gleichen Tag erwarb die KG zum Preis von 376.180,- DM die Anteile der S GbR (im Folgenden: GbR), deren Gesellschafter die S KG und die S Gesellschaft mbH i.G. waren. Der einzige Vermögensgegenstand der GbR bestand in einem notariellen Grundstückskaufver-trag vom 15.12.1993 über den Kauf des Grundstücks in Berlin, 3
- T-Str. zum Kaufpreis von 743.820,00 DM. 4
- Mit diesem Grundstück hatte es folgende Bewandtnis: Durch den Einigungsvertrag wurde das Land Berlin Eigentümerin einer Vielzahl von Grundstücken. Am 25.11.1993 wurden ca. 80 Grundstücksobjekte zum Verkauf ausgeschrieben. Diese Grundstücke waren in 6 Lose aufgeteilt und konnten nur loseweise gekauft werden. Ausgewählte Gesellschaften konnten dazu Angebote abgeben. Am 15.12.1993 übertrug das Land diese Grundstücke zum Zwecke der Veräußerung in eine zu diesem Zweck neu gegründete GmbH mit dem Namen X Gesellschaft mbH (im Folgenden: X GmbH). Noch am gleichen Tag veräußerte diese GmbH insgesamt 46 Grundstücke, die in drei Losen gebündelt waren, darunter auch das hier 5

streitige an (verschiedene) ebenfalls zu diesem Zweck gegründete S GbR's. Den Kaufpreis ermittelte der Käufer durch interne Bewertung der einzelnen Grundstücke und Vornahme eines Abschlags von 30 % auf den so ermittelten Wert. Für die einzelnen Grundstücke wurden stets eigene Grundstückskaufverträge -jeweils unter Gründung einer neuen GbR- abgeschlossen.

Die KG trat -gleichzeitig mit dem Erwerb der Anteile an der GbR am 22.12.1993- in den Kaufvertrag vom 15.12.1993 über das Grundstück T-Str. als Käuferin an die Stelle der GbR ein und übernahm deren Pflicht zur Kaufpreiszahlung. Der Erwerb der GbR-Anteile war auch wirtschaftlich insoweit begründet, als dadurch -anders als bei einem direkten Kauf des Grundstücks- keine Genehmigung des Landesamtes für offene Vermögensfragen für den Grundstücksverkauf wie für den schuldrechtlichen Vertrag nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Bst. A der Grundstücksverkehrsordnung in der damals geltenden Fassung erforderlich war. Dies galt ebenso für eine sanierungsrechtliche Genehmigung nach § 144 Abs. 2 Ziff. 1 BauGB. Auch insoweit war die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer grundbesitzhaltenden Gesellschaft -anders als die Übertragung von Grundbesitz selbst- genehmigungsfrei.

Die GbR ging vereinbarungsgemäß mit Veräußerung und Abtretung ihrer Anteile unter.

Die maßgeblichen vertraglichen Vereinbarungen im Vertrag vom 22.12.1993 über den Kauf der GbR-Anteile und den Eintritt in den Grundstückskaufvertrag lauteten wie folgt:

§ 2 Ziffer 2.1.

"Die Verkäufer (S KG und S GmbH als Gesellschafter einer GbR) verkaufen hiermit dem Käufer (KG) sämtliche Anteile an der Gesellschaft (GbR) und treten diese an den Käufer ab. Der Käufer nimmt diese Erklärungen an. Damit erlischt diese Gesellschaft (GbR)."

§ 2 Ziffer 2.2.

"Der Käufer tritt mit der in Ziffer 2.1. erklärten Abtretung in alle Rechte und Pflichten aus dem Grundstückskaufvertrag ein, wobei die Verkäufer die darauf anfallenden Steuern und Kosten, insbesondere die Grunderwerbsteuer bezüglich des Grundstückskaufvertrages, tragen und den Käufer entsprechend freistellen."

§ 3 Ziffer 3.2.

Die Verkäufer stehen dafür ein, dass

3.2.1

die Gesellschaft außer dem Abschluss des Grundstückskaufvertrages keine Geschäftstätigkeit entwickelt hat;

.....

3.2.3

der Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahren gemäß § 4 Ziffer 1 des Grundstückskaufvertrages am 31. Dezember 1993, 12.00 Uhr Mittags, auf die Gesellschaft und damit auf den Käufer übergeht; ...

§ 4 Ziffer 4.1.

Der Kaufpreis beträgt 376.180,- DM und ist fällig zum Zeitpunkt der Fälligkeit nach Maßgabe von § 2 Abs. 1 des Grundstückskaufvertrages.	21
§ 4 Ziffer 4.2.	22
Der Käufer übernimmt ferner die Kaufpreisverpflichtung der Gesellschaft aus dem Grundstückskaufvertrag	23
Aufgrund dieses Kaufvertrages - auf den im übrigen hier Bezug genommen wird - begehrte die KG im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung 1993 den Abzug von Sonderabschreibungen nach Fördergebietsgesetz in Höhe von 350.072,- DM auf eine Bemessungsgrundlage von 1.120.000,- DM (abzüglich des Anteils für Grund und Boden), also der Summe der Kaufpreise sowohl für das Grundstück wie auch für die GbR-Anteile.	24
Nachdem der Beklagte zunächst im Bescheid vom 01.10.1996 auch für die Sonderabschreibung von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 1.120.000,- DM ausgegangen war und damit eine Sonderabschreibung in Höhe von 350.033,- DM für 1993 berücksichtigt hatte, erkannte er im Rahmen des nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheids 1993 vom 17.12.1998 lediglich Sonderabschreibungen nach Fördergebietsgesetz in Höhe von 233.416,- DM auf der Basis des Grundstückskaufpreises von 743.820,00 DM an. Im Übrigen nahm er eine Abschreibung nach § 7 EStG vor. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.	25
Mit der nunmehr erhobenen Klage verfolgen die Kläger das Begehren - eine Sonderabschreibung in der ursprünglich gewährten Höhe von 350.033,- DM im Rahmen der einheitlich und gesonderten Feststellung in Anspruch zu nehmen - weiter. Dazu tragen sie vor, die S GbR habe für den Erwerb mehrerer Grundstücke, die nicht am allgemeinen Markt angeboten wurden, einen Gesamtkaufpreis gezahlt, der dann im Schätzwege auf die einzelnen Grundstücke aufgeteilt worden sei. Der tatsächliche Marktpreis sei erst im Rahmen der "Weiterveräußerung" dieser Grundstücke gefunden worden. Die KG habe das Grundstück selbst nicht von der GbR erwerben können, weil diese zum Zeitpunkt des Verkaufs noch gar nicht Eigentümerin des Grundstücks gewesen sei. Aus diesem Grunde sei sie in den Grundstückskaufvertrag eingetreten und habe der Veräußerin im Wege des Anteilserwerbs über die Kosten des ursprünglichen Kaufvertrages hinaus den tatsächlichen Marktwert des Grundstücks vergütet. Die Zahlung des Marktpreises für das Grundstück sei nur auf diese Weise -durch Zahlung eines Preises auf die Anteile der Veräußerin- möglich gewesen. Dennoch falle der gesamte von der KG aufgewandte Preis unter die Definition der Anschaffungskosten laut § 255 HGB. Der gesamte Kaufpreis sei allein dafür aufgewendet worden, um das Grundstück zu erwerben. Auch die Bilanzierung sei entsprechend erfolgt. Eine Beteiligung an der GbR sei schon deswegen nie zu bilanzieren gewesen, weil diese direkt untergegangen sei. Soweit die BMF-Schreiben zum Fördergebietsgesetz sich mit vergleichbaren Themen befassten, z.B. Gesellschafterwechsel in Personengesellschaften, sei Intension dieser Schreiben lediglich gewesen, Wertsteigerungen zwischen dem ursprünglichen Erwerb der Grundstücke und einer späteren Anteilsveräußerung nicht nochmals mit einer Sonderabschreibung zu begünstigen. Im vorliegenden Fall lägen jedoch lediglich 7 Tage zwischen ursprünglichem Kauf und "Anteilskauf". Eine Wertsteigerung sei innerhalb dieses Zeitraums nicht möglich gewesen. Vielmehr sei bereits im Rahmen des ursprünglichen Verkaufs der Marktpreis mit 1,12 Mio DM anzusetzen gewesen. Die KG wäre auch bereit gewesen, diesen direkt an die X GmbH zu zahlen. Diese Möglichkeit habe jedoch nicht bestanden, da die X GmbH das Grundstück nicht am freien Markt angeboten habe.	26
Die Kläger beantragen,	27

unter Änderung des Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung vom 17.12.1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.09.2000 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekts T-Str. eine um 116.617,- DM höhere Abschreibung nach FördG unter entsprechender Anpassung der Abschreibung nach § 7 EStG festzustellen.	28
hilfsweise, im Unterliegensfalle, die Revision zuzulassen.	29
Der Beklagte beantragt,	30
die Klage abzuweisen.	31
Er nimmt zur Klagebegründung in vollem Umfang auf die Gründe der Einspruchsentscheidung Bezug, auf die hier verwiesen wird. Darüber hinaus trägt er vor, die Klägerseite enge den Anwendungsbereich der genannten BMF-Schreiben unzulässig ein. Sie verkenne dabei, dass die Personengesellschaft oder Gemeinschaft selbst Anspruchsberechtigte der Sonderabschreibung sei. Veränderungen im Gesellschafterbestand sollten nach dem Willen des Gesetzgebers gerade ohne Auswirkung bleiben.	32
<u>Entscheidungsgründe</u>	33
1. Die Klage ist zulässig.	34
a.	35
Die Klägerin zu 1 wie der Kläger zu 2 sind nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) als (ehemalige) Gesellschafter der aufgelösten KG klagebefugt. Die grundsätzlich nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO bestehende alleinige Befugnis der Personengesellschaft, im eigenen Namen fremde Rechte, nämlich die ihrer von dem Feststellungsbescheid materiell betroffenen Gesellschafter geltend zu machen, und für diese Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, entfällt mit ihrer (handelsrechtlichen) Vollbeendigung; sie geht auch nicht auf einen Rechtsnachfolger der Personengesellschaft über (BFH-Entscheidungen vom 19. November 1985 VIII R 25/85, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1986, 520, vom 15. Januar 1987 IV B 95/86, BFH/NV 1987, 659; zuletzt wohl vom 8. Oktober 1998 VIII B 61/98, BFH/NV 1999, 291). Nach Vollbeendigung der Personengesellschaft sind allein die von dem angefochtenen Feststellungsbescheid betroffenen Gesellschafter einspruchs- und klagebefugt. Dies ergibt sich auch aus §§ 352 Abs. 1 Nr. 2 AO, 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO, wonach jeder Gesellschafter, gegen den der angefochtene Feststellungsbescheid ergangen ist, einspruchs- und klagebefugt ist, wenn zur Einlegung von Rechtsbehelfen befugte Personen im Sinne der Nr. 1 nicht vorhanden sind. Die Vollbeendigung der Personengesellschaft führt notwendig zum Wegfall der Vertretungsbefugnis ihrer geschäftsführenden Gesellschafter (BFH-Beschluss vom 8. Oktober 1998 VIII B 61/98 a.a.O.).	36
b.	37
Die Klägerin zu 1 und der Kläger zu 2 klagen zulässig als Streitgenossen nach § 59 FGO i.V.m. § 59 Zivilprozessordnung (ZPO).	38
2. Die Klage ist aber in der Sache nicht begründet.	39
Die Klägerin zu 1 und der Kläger zu 2 sind durch den Feststellungsbescheid des Beklagten vom 17.12.1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.09.2000 nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 FGO).	40

Das Finanzamt hat es zu Recht abgelehnt, der KG eine Sonderabschreibung gemäß § 4 Fördergebietsgesetz in der im Streitjahr geltenden Fassung (-FördG-) für den Kaufpreis zu gewähren, den die KG im Rahmen des notariellen Kaufvertrages vom 22.12.1993 für den Erwerb der Anteile an der GbR gezahlt hat, da diese nicht zu den begünstigten Investitionen nach §§ 2 und 3 FördG gehören.	41
a.	42
Der KG stand zwar, wovon auch die Beteiligten unstreitig ausgehen, Sonderafa nach dem FördG dem Grunde nach zu. Denn sie war als Gesellschaft selbst zur Inanspruchnahme dieser Förderung berechtigt. Dies gilt im Streitfall, obwohl sie für eine "juristische Sekunde" Gesellschafterin der GbR war, da diese durch Anteilsvereinigung in einer Hand unterging.	43
Zu den anspruchsberechtigten Steuerpflichtigen i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 FördG zählen auch Personengesellschaften und Gemeinschaften; denn der Gesetzgeber hat abweichend von § 7a Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die Anspruchsberechtigung bei Sonderabschreibungen für Investitionen im Fördergebiet in § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG dahin gehend geregelt, dass investierende Gesellschaften oder Gemeinschaften selbst zur Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen nach dem Fördergebietsgesetz berechtigt sind; der einzelne Gesellschafter oder Gemeinschaftler kann in diesem Fall hingegen keine Sonderabschreibungen geltend machen. Anknüpfungspunkt ist das die Investition tätige Steuersubjekt.	44
Im zu entscheidenden Fall hatte die GbR weder bürgerlich-rechtliches noch wirtschaftliches Eigentum an dem Grundstück erworben. Dies sind jedoch die ausschlaggebenden Anknüpfungspunkte für eine Abschreibung nach FördG (vgl. dazu auch Beschluss des FG München vom 14. April 1999 13 V 445/99, EFG 1999, 780). Der Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr als vorliegend maßgebender Zeitpunkt für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums war auf den 31.12.1993 vereinbart. Zu diesem Zeitpunkt war die GbR jedoch schon untergegangen und die KG in den Kaufvertrag eingetreten. Die KG war das Steuersubjekt, welches das wirtschaftliche Eigentum aufgrund des Vertrages vom 15.12.1993 erlangte.	45
Überdies hat die GbR keinerlei Investitionen im Sinne des FördG getätigt, vielmehr wurden sämtliche Investitionen (Kaufpreis) von der KG vorgenommen. Daher schließt auch die Sperrwirkung des § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG eine Förderung der Investitionen der KG nicht aus.	46
Der erkennende Senat entscheidet insoweit auch in Einklang sowohl mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung wie auch der Rechtsprechung anderer Finanzgerichte, die grundsätzlich entsprechend dem Wortlaut des FördG auch bei einem (entgeltlichen und vollständigen) Gesellschafterwechsel das Recht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zur Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen bejahen (vgl. Urteil des FG München vom 22. Januar 2002 6 K 4391/99, EFG 2002, 631). Denn grundsätzlich anerkannt ist, dass die gleichzeitige Auswechslung aller Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts durch Abtretung der Gesellschaftsanteile den Fortbestand (die Identität) der Gesellschaft nicht berührt (vgl. Urteil des BFH vom 12. Dezember 1996 II R 61/93, BStBl II 1997, 299).	47
Der Sachverhalt liegt jedoch deswegen im Streitfall anders, weil die GbR -entsprechend der Vereinbarung der Vertragsparteien und der gesetzlichen Rechtsfolge bei Vereinigung aller Anteile in einer Hand- mit Abtretung der Anteile untergeht. Mangels Fortbestands der GbR kann ihr somit auch nicht das Recht zur Inanspruchnahme von Sonderafa nach FördG verbleiben. Vielmehr liegt hier -durch Eintritt in den Kaufvertrag- ein neuer	48

Anschaffungsvorgang bezüglich des Grundstückes vor (so schon Beschluss des FG München vom 16. August 2001 13 V 2495/01, JurisNr. STRE 200171551)

Insoweit nimmt die KG die Sonderafa nach FördG aus einer eigenen Rechtsposition in Anspruch. 49

b. 50

Die Investitionen der KG waren jedoch nur insoweit dem Grunde wie der Höhe nach begünstigt, als sie sich auf den Kaufpreis für das Grundstück selbst bezogen. Der Erwerb der Anteile der GbR berechnigte nicht zur Inanspruchnahme von Sonderafa nach FördG. 51

aa. 52

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 FördG können Steuerpflichtige für begünstigte, im Fördergebiet durchgeführte Investitionen u.a. Sonderabschreibungen nach § 4 FördG vornehmen. Nach § 3 FördG ist unter anderem die Anschaffung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern begünstigt. Die KG hat durch Eintritt in den Grundstückskaufvertrag vom 15.12.1993 und Erfüllung der daraus resultierenden Verpflichtung und den anschließenden Erwerb des mit einem Wohnhaus bebauten Grundstücks ein abnutzbares unbewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens angeschafft und damit eine begünstigte Investition im Fördergebiet durchgeführt. Auf die Anschaffungskosten dieses Wirtschaftsguts kann die KG nach §§ 3, 4 FördG -wie vom Beklagten gewährt- Sonderabschreibungen vornehmen, die insoweit unstreitig 233.416,- DM betragen. 53

bb. 54

Sie kann jedoch keine Sonderafa nach FördG auf Anschaffungskosten geltend machen, die über den Wert hinausgehen, der im notariellen Grundstückskaufvertrag vom 15.12.1993 festgehalten ist. Denn durch den Vertrag vom 22.12.1993 selbst hat sie nicht ein Grundstück und damit ein nach FördG begünstigtes Investitionsobjekt erworben, sondern Anteile an einer Personengesellschaft. Diese stellen nicht abnutzbares Anlagevermögen dar und sind nach FördG nicht begünstigt. 55

Insoweit ist für die Frage der Förderfähigkeit der Aufwendungen zunächst auf das nach dem Wortlaut der Vereinbarung tatsächlich erworbene Wirtschaftsgut abzustellen. Durch zivilrechtlich wirksamen Vertrag wurden GbR-Anteile erworben. Dieser Vertrag stellt auch nicht ein bloßes Scheingeschäft nach § 41 AO dar. Vielmehr kam es den Beteiligten zum einen aus steuerlichen Gründen -die GbR hatte die Voraussetzungen für die Sonderabschreibung nach FördG noch nicht erfüllt- auf den Erwerb der GbR-Anteile anstelle des späteren Erwerbs des Grundstücks an. Zum anderen konnten sie durch diese Gestaltung zudem aber bestimmte Genehmigungsvoraussetzungen der Grundstücksverkehrsordnung wie auch des Baugesetzbuches für den Erwerb von Grundstücken im Beitrittsgebiet legalumgehen. 56

Insoweit ist auch für die Auslegung dieses Vertrages und für die Erforschung des hinter der Vereinbarung stehenden Willens der Vertragsparteien davon auszugehen, dass die KG tatsächlich die Anteile an der GbR erwerben wollte. 57

Dies gilt auch unabhängig davon, dass die GbR im Rahmen dieses Anteilserwerbs unterging. Dies hat zwar zur Folge, dass nunmehr -bilanziell- die Anschaffungskosten für die GbR-Anteile auf das in der GbR enthaltene Anlagevermögen und damit auf den einzigen 58

Anlagegegenstand "Grundstück" zu verteilen sind. Obwohl damit vordergründig die Voraussetzungen für die Gewährung von Sonderafa auch insoweit bei der KG erfüllt erscheinen, kann diese Sonderafa gleichwohl nicht gewährt werden. Die Anschaffungskosten für die Anteile an der GbR werden nicht wegen der durch den Untergang der GbR notwendigen bilanzierungsrechtlichen "Umverteilung" zu Investitionen, die nach dem FördG begünstigt wären.

Dies ist auch nicht anders zu beurteilen durch die im Steuerrecht anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise. Auch im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist maßgeblich abzustellen -wie oben bereits dargestellt- auf den tatsächlichen Gehalt der wirtschaftlichen Vorgänge. 59

Die KG war nicht zu dieser Gestaltung gezwungen, um überhaupt noch in 1993 in den Genuss der Sonderabschreibung nach FördG zu kommen. Einerseits wäre auch in 1993 der Erwerb des Grundstücks selbst durch die KG von der GbR -nach Eigentumserwerb durch die GbR- noch möglich gewesen. Nach Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten am 31.12.1993 um 12 Uhr, hätte die KG das Grundstück direkt von der GbR zum entsprechenden Kaufpreis erwerben können. Das hätte jedoch zu dem Ergebnis geführt, dass die GbR anspruchs- und abschreibungs-berechtigt nach FördG gewesen wäre. Die KG hätte lediglich als Rechtsnachfolgerin deren Sonderabschreibung in Anspruch nehmen können. Die Sonderabschreibung nach Fördergebietsgesetz wäre damit -auch nach Eintritt der KG in die Rechts-stellung der GbR- unstreitig nur auf den Kaufpreis der GbR entfallen. 60

Insoweit gebietet auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuerrechts nicht eine von der tatsächlich von den Beteiligten gewählten und durchgeführten Gestaltung abweichende Beurteilung. Vielmehr sind der steuerrechtlichen Beurteilung die tatsächlichen Vorgänge, die sich in dem Erwerb der Anteile und dem Eintritt in ein schwebendes Geschäft mit Vertrag vom 22.12.1993 sowie dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück mit Datum vom 31.12.1993 manifestieren, zugrunde zu legen. Dabei hat der Senat auch nicht verkannt, dass sich durch die bilanzielle Behandlung des Erwerbs der GbR-Anteile Anschaffungskosten im Sinne des § 7 EStG ergeben. Diese sind jedoch den Anschaffungskosten nach FördG nicht gleichzusetzen. 61

Dies gilt insbesondere auch deswegen, weil neben den oben genannten rechtlichen Gründen, die für den Willen der Beteiligten zum Erwerb der GbR-Anteile sprechen, diese auch einen eigenen Wert verkörperten. Durch den auf die Anteile der GbR entrichtete -über den Preis des Grundstücks hinausgehenden- Kaufpreis wurde, anders als die Kläger meinen, eine in der GbR realisierte Wertsteigerung des Grundstücks abgegolten. Diese Wertsteigerung realisierte sich auch schon innerhalb von 7 Tagen. Sie entstand neben der oben dargelegten größeren Marktgängigkeit des Grundstücks im Besitz einer GbR auch dadurch, dass das Grundstück nunmehr einer größeren Zahl von Kaufinteressenten angeboten werden konnte, weil es aus dem Grundstückspool herausgelöst war und einzeln veräußert werden konnte. 62

Dabei kann dahinstehen, ob der "wirkliche" Wert des Grundstücks im ursprünglichen Kaufvertrag höher zu bemessen gewesen wäre. Denn das wäre nur dann der Fall gewesen, wenn zu diesem Zeitpunkt dieses Grundstück einzeln bereits am freien Markt angeboten worden wäre. Denn nur unter diesen Voraussetzungen wäre es der KG möglich gewesen, diesen höheren Wert an die ursprüngliche Verkäuferin (X) zu zahlen. Das war jedoch nach dem eigenen Vortrag der Kläger gerade ausgeschlossen. 63

Ebenso kann dahinstehen, dass die KG -subjektiv- die Anteile an der GbR nur zum Zwecke des Erwerbs des Grundstücks erworben hat. Dies ist kein seltener Fall im Wirtschaftsleben. 64

Es kommt nicht selten vor, dass ein bestimmter Gegenstand (z.B. Patent, Grundstück, Know-how) zum Erwerb eines ganzen Unternehmens führt, an dem der Erwerber im Übrigen kein oder ein geringes Interesse hat. Dies führt aber keinesfalls dazu, dass die gesamten -über den Buchwert des Anlagevermögens hinausgehenden- Anschaffungskosten allein auf den einen Gegenstand zu verteilen und als Anschaffungskosten dieses Gegenstands zu werten wären.

Im Übrigen ist der vorliegend zu beurteilende Fall nach Auffassung des erkennenden Senats grundsätzlich dem normalen Fall des Gesellschafterwechsels vergleichbar. Insoweit wird in der höchstrichterlichen Rechtsprechung allein auf die Gesellschaft abgestellt, die ausweislich des klaren Wortlauts des § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG wie auch im Rahmen der Auslegung dieser Vorschrift als Subjekt der Einkünfteerzielung berechtigt ist, die Sonderafa in Anspruch zu nehmen. Die Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist, dass bei einem entgeltlichen Gesellschafterwechsel der neu eintretende Gesellschafter hinsichtlich der von ihm anteilig erworbenen Wirtschaftsgüter keinen eigenen Anspruch auf die Steuervergünstigungen des FördG erlangt. Die Steuervergünstigungen wirken sich bei ihm nur aus, soweit ihm das Betriebsergebnis der Gesellschaft zuzurechnen ist (BMF-Schreiben vom 29.03.1993 BStBl I 1993, 279). Die Gewährung einer Vergünstigung nach dem FördG ist somit vollkommen unabhängig von dem Gesellschafter- bzw. Gemeinschafterbestand (vgl. dazu Urteil des BFH vom 15. Januar 2002 IX R 21/98, BStBl II 2002, 309 und vorgehend schon Urteil des FG Kassel vom 28. Januar 1998 2 K 2782/97, EFG 1998,765; Söffing, Finanzrundschau 1994, 417). Diese Grundsätze gelten auch im Falle eines vollständigen Gesellschafterwechsels (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12. Dezember 1996 a.a.O.).

Überträgt man diese allgemeinen Erwägungen auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt, in dem ein vollständiger Gesellschafterwechsel mit anschließendem Untergang der Gesellschaft durch Vereinigung aller Anteile in einer Hand vorliegt, ohne dass bei dieser untergehenden Gesellschaft die Voraussetzungen für eine Förderung nach FördG selbst vorgelegen hätten, ist festzustellen, dass auch hier keine abweichende Beurteilung gerechtfertigt ist.

In Übereinstimmung mit Sinn und Zweck der Förderung nach dem FördG, mit deren Hilfe die Investitionstätigkeit in den neuen Bundesländern angeregt, der Aufbau dieser Länder vorangetrieben und ihre Leistungskraft gestärkt werden sollte, ist der erkennende Senat der Auffassung, dass eine andere als die oben dargestellte Beurteilung auch im Streitfall nicht gerechtfertigt erscheint. Die neue Gesellschaft (die KG) tritt zwar anders als in den beschriebenen Fällen nicht in die Rechtsstellung der GbR ein (vgl. dazu Pkt. 2. a. dieses Urteils, zu den anderen Fällen BMF-Schreiben vom 24.12.1996, BStBl. I 1996, 1516). Vielmehr begründet sie -bezogen auf die Sonderafa nach FördG- eine eigene Rechtsposition bezüglich des erworbenen Grundstücks. Diese eigene Rechtsposition hat sie jedoch durch zwei zivilrechtlich wie auch wirtschaftlich getrennt zu beurteilende Rechtsgeschäfte erworben. Maßgebend kann insoweit im Rahmen der Beurteilung einer Abschreibung nach FördG nur sein, worauf die KG die Anschaffungskosten entrichtet hat (GbR-Anteile und Grundstück) und, dass in der veräußernden Gesellschaft eine Wertsteigerung (siehe dazu oben) stattgefunden hat, die durch eine Zuzahlung auf die Anteile der Gesellschaft realisiert wurde.

Diese Auslegung des FördG entspricht nach Auffassung des erkennenden Senats sowohl Wortlaut als auch gesetzgeberischer Intension der §§ 2 - 4 FördG. Der Gesetzgeber hat mit diesem Gesetz bestimmte Leistungsanreize schaffen wollen. Er hat die Fördermöglichkeiten jedoch eingeschränkt auf bestimmte Wirtschaftsgüter. Dies ist zulässig und benachteiligt die KG nicht in ihren Gestaltungsmöglichkeiten. Der Gesetzgeber ist insoweit nicht verpflichtet,

alle für die Steuerpflichtigen denkbaren und günstigsten Möglichkeiten zu fördern oder Subventionen auf Dauer aufrecht zu erhalten (vgl.d dazu nur BVerfG vom 05. Februar 2002 2 BvR 305/93, NJW 2002, 3009).

- | | |
|---|----|
| 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. | 69 |
| 4. Die Revision ist gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, da es sich um eine Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung handelt. | 70 |