
Datum: 16.06.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3761/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0616.10K3761.08.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Aufwendungen, die die Klägerin für die Mitgliedschaft des Beigeladenen in einem Golfclub bezahlt hat, als Betriebsausgaben abzugsfähig sind und ob der Gewinn des Beigeladenen aus der Veräußerung eines Teils seines Mitunternehmeranteils durch Erstellen einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden kann.

2

Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft den Großhandel mit Sportartikeln. An ihr waren zunächst die A-Verwaltungs-GmbH als Komplementärin ohne Beteiligung am Vermögen und als Kommanditist der Beigeladene beteiligt. Laut Gesellschaftsvertrag vom 29.4.2005 werden für die Kommanditisten folgende Konten geführt: Festkapital, Rücklagekonto, Verlustvortragskonto und Darlehenskonto. Auf dem Darlehenskonto werden Vorabvergütungen, entnahmefähige Gewinnanteile, Entnahmen, Zinsen sowie sonstiger Zahlungsverkehr zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gebucht. Verluste der Gesellschaft werden ausschließlich aus das Verlustvortragskonto gebucht. Bei

3

einem Ausscheiden aus der Gesellschaft erhält der Kommanditist den Betrag des Darlehenskontos ausbezahlt.

Wegen der Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 29.4.2005 Bezug genommen. 4

Das Festkapitalkonto des Beigeladenen betrug 50.000 DM. 5

Mit Wirkung der Eintragung in das Handelsregister veräußerte der Beigeladene 25% seines Kommanditanteils an eine andere natürliche Person. In der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2005 verteilten sich die Kapitalkonten mit 22.500 € auf den Beigeladenen und 7.500 € auf den neu hinzugetretenen Kommanditisten. Der Kaufpreis betrug 118.125 €. Diesen Betrag zahlte der hinzugetretene Kommanditist in das Gesellschaftsvermögen ein. In der Gesamthandsbilanz der Klägerin wurde der Betrag nur mit 7.500 € seinem Kapitalkonto gutgeschrieben. Der Mehrwert von 110.625 € wurde in einer positiven Ergänzungsbilanz des neu hinzugetretenen Kommanditisten erfasst. Da die Klägerin von dem Wahlrecht zur Buchwertfortführung Gebrauch machte, bildete sie in gleicher Höhe für den Beigeladenen eine negative Ergänzungsbilanz. Beide Bilanzen entwickelte sie zum 31. Dezember 2005 fort. In der Eröffnungsbilanz der Klägerin zum 01.01.2005 war für den Beigeladenen neben seinem Kommanditkapital von 22.500 € ein Verrechnungskonto mit Fremdkapitalcharakter in Höhe von 129.312,91 € ausgewiesen. In diesem Betrag war der Kaufpreis für den Kommanditanteil enthalten. 6

Wegen der Einzelheiten wird auf die Eröffnungsbilanz der Klägerin sowie den Jahresabschluss nebst Bilanzen Bezug genommen. 7

Die Klägerin bezahlte des Weiteren das Beitrittsgeld und den Jahresbeitrag des Beigeladenen für dessen Mitgliedschaft in einem Golfclub. Den Betrag in Höhe von 14.086,20 € netto machte sie als Betriebsausgaben geltend und die hierauf entfallende Umsatzsteuer in Höhe von 2.253,80 € als Vorsteuer. 8

Im Rahmen einer bei der Klägerin u.a. für das Streitjahr 2005 durchgeführten Betriebsprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Beiträge für den Golfclub nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürften, sondern eine Privatentnahme des Beigeladenen darstellten. Außerdem dürfe der Veräußerungsgewinn des Beigeladenen nicht durch Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert werden. 9

Wegen der Einzelheiten wird auf die Tzn. 2.3.1.2 und 2.3.4 des Betriebsprüfungsberichts vom 11. April 2008 Bezug genommen. 10

Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 7. August 2008 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2005. 11

Den hiergegen eingelegten Einspruch der Klägerin wies er mit Einspruchsentscheidung vom 15. Oktober 2008, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. 12

Mit der Klage trägt die Klägerin vor: 13

Die Zahlungen an den Golfclub seien von ihr im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse aufgewandt worden. Zunächst sei zu berücksichtigen, dass sie nahezu die gesamten Handelswaren aus Fernost beziehe. Außerdem entwickle sie neue Golfartikel. Möge es in Deutschland elitär sein, Golf zu spielen, so gehöre das Erlernen des Golfspiels in den USA 14

und in Asien zu den Pflichtfächern der Business-Schools. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass sie den Markt der Golfsportartikel für sich erschließe. Um in diesem Bereich bestehen zu können, werde man nicht ohne fundierte Kenntnisse in dieser Sportart auskommen können.

Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils der Kommanditbeteiligung sei zu Recht durch Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz neutralisiert worden. Es liege keine Zuzahlung in das Privatvermögen des Beigeladenen vor. Die Zahlung sei vielmehr in das Gesamthandsvermögen erfolgt. Sie kenne keine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder der Finanzgerichte, wonach alleine die Möglichkeit, dass Gelder aus dem Gesamthandsvermögen in das Privatvermögen eines Mitunternehmers transferiert werden können, als Zuzahlung in das Privatvermögen behandelt würden. 15

Die Klägerin beantragt, 16

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 vom 07.08.2008 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Beiträge für den Golfclub einkünftermindernd berücksichtigt werden und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie der auf den Beigeladenen entfallende Anteil um das Ergebnis der negativen Ergänzungsbilanz zum 31. Dezember 2005 gemindert werden;

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen; 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Der Berichterstatter hat mit Beschluss vom 7. Februar 2011 den Kommanditisten, der einen Teil seines Mitunternehmeranteils veräußert hat, zum Verfahren beigeladen. 22

Entscheidungsgründe 23

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet. 24

Der angefochtene Änderungsbescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2005 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO - . 25

Der Beklagte hat sowohl die Beiträge für den Golfclub zu Recht nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt als auch den Veräußerungsgewinn in voller Höhe als laufenden Gewinn in die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb einbezogen. 26

1. Gewinnverteilung 27

Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob der laufende Gewinn aufgrund des unterjährigen Beitritts eines weiteren Kommanditisten richtig verteilt wurde. Da die Gewinnverteilung nicht angefochten wurde, ist sie mit Ablauf der Klagefrist bestandskräftig geworden. 28

2. Beiträge zum Golfclub 29

Nach § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes – EStG – sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dieser weite Begriff wird durch § 12 30

Nr. 1 Satz 2 EStG dahingehend eingegrenzt, dass u. a. bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht abgezogen werden dürfen die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Trägt eine Personengesellschaft Aufwendungen, die zur privaten Lebensführung ihres Mitunternehmers gehören, können die Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, sondern stellen Privatentnahmen dar.

Der Senat bezweifelt nicht, dass durch die Mitgliedschaft des Kommanditisten in einem Golfclub die Tätigkeit der Klägerin gefördert wird. Es ist aber auch zu berücksichtigen, dass die Ausübung einer Sportart, hier sogar eine Trendsportart wie das Golfspielen, in nicht unerheblichem Umfang die private Lebensführung eines Steuerpflichtigen betrifft. Die betrieblichen und privaten Veranlassungsbeiträge für die Mitgliedschaft des Kommanditisten in einem Golfclub sind für sich gesehen jeweils nicht unbedeutend. Die Veranlassungsbeiträge greifen dabei so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist. Es fehlt an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung. Deshalb kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (Bundesfinanzhof – BFH - , Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2010, 672 unter C.III.4.c). Die Schätzung einer hälftigen Aufteilung der Aufwendungen kommt nicht in Betracht (insoweit ggf. anderer Auffassung BFH, Urteil vom 24.02.2011 VI R 12/10). 31

Die Klägerin hat selber eingeräumt, dass Kriterien, die eine ggfs. auch schätzungsweise Aufteilung erlaubten, nicht vorhanden seien. 32

Allein die Tatsache, dass die Klägerin Golfartikel auch neu entwickelt, führt nicht dazu, dass die Aufwendungen nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind. 33

3. Negative Ergänzungsbilanz 34

Veräußert ein Mitunternehmer einen Teil seiner Beteiligung, entsteht ein Veräußerungsgewinn, der grundsätzlich zu versteuern ist. Der Vorgang lässt sich im Anwendungsbereich des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes erfolgsneutral gestalten. Dies setzt allerdings voraus, dass die Zuzahlung des eintretenden Mitunternehmers in das Betriebsvermögen der Gesellschaft und nicht in das Privatvermögen des veräußernden Gesellschafters erfolgt (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. nur BFH, Urteil vom 24.6.2009 VIII R 13/07, BFH/NV 2009, 1879). Erfolgt die Zuzahlung in das Privatvermögen des Veräußernden, kann die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nicht durch Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz vermieden werden. 35

Im Streitfall erfolgte die Zuzahlung des neu eintretenden Kommanditisten in das Privatvermögen des Beigeladenen. 36

Eine Zuzahlung in das Betriebsvermögen setzt voraus, dass das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft erhöht wird. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Zuzahlung auf ein Kapitalkonto erfolgt. Erfolgt die Zuzahlung hingegen auf ein bei der Personengesellschaft für den Kommanditisten geführtes Verrechnungskonto, das Fremdkapitalcharakter hat, erfolgt die Zuzahlung letztendlich in das Vermögen des Gesellschafters und nicht der Gesellschaft. So verhält es sich im Streitfall. Das Konto, auf dem die Zuzahlung verbucht wurde, hatte Fremdkapitalcharakter. Da dies zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von einer Begründung ab und verweist hierzu lediglich auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. Mai 2008 IV R 46/05, BStBl II 2008, 812). 37

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO.

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zu, ob eine Zuzahlung in das Privatvermögen auch dann vorliegt, wenn das Entgelt für die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils zwar in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft gezahlt wird, gleichzeitig aber auch eine entsprechende Verbindlichkeit der Personengesellschaft gegenüber dem veräußernden Kommanditisten mit Fremdkapitalcharakter gebildet wird. Außerdem ist von grundsätzlicher Bedeutung, ob nach der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abzugsfähigkeit gemischte Aufwendungen Beiträge zu einem Golfclub weiterhin in voller Höhe nicht abzugsfähig sind.

39