
Datum: 10.10.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3049/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:1010.9K3049.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 22/19

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage für bebaute Grundstücke, insbesondere darüber, ob beim Erwerb von Anteilen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft die anteilige Übernahme von Verbindlichkeiten der Personengesellschaft zu den Anschaffungskosten der Erwerber gehört. 2

Die Klägerin ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom Juli 2002 (URNr. 1, Notar B in H) von A und A1 zum Zwecke des Haltens, der Verwaltung und der Bewirtschaftung von Grundbesitz gegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Der Grundbesitz in Z (G-Straße a, b, c, d) sowie in C (D-Straße ..., E-Straße a, b, c, d und F?Straße a, b) stand A und A1 aufgrund des Erbfalls des verstorbenen A2 in Erbengemeinschaft zu jeweils 50% zu und wurde von diesen in die Gesellschaft eingebracht. Die Klägerin wurde auf unbestimmte Zeit errichtet und konnte von jedem Gesellschafter mit einer Frist von 12 Monaten zum Jahresende gekündigt werden (§ 4). Der Gewinn der Gesellschaft stand den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung zu, einen Verlust hatten die Gesellschafter im gleichen Verhältnis zu tragen (§ 12 Abs. 4 Satz 1); die Einrichtung gesonderter Gesellschafterkonten wurde nicht vereinbart. 3

Bei Kündigung (§ 4 Abs. 3) wie auch bei Tod eines Gesellschafters (§ 6) wurde die Klägerin nicht aufgelöst, sondern unter den übrigen Gesellschaftern bzw. mit den Erben fortgeführt (§ 6), sofern es sich bei den Erben um Mitgesellschafter oder eheliche Abkömmlinge in gerader Linie von A und A1 bzw. deren Ehefrauen handelte; eine Veräußerung von Beteiligungen 4

ohne Zustimmung aller Gesellschafter waren ebenfalls nur an diese Personen möglich (§ 5). Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters bestimmt § 7 Abs. 2 des Vertrags, dass der ausscheidende Gesellschafter eine Abfindung in Geld, bemessen nach der elffachen anteiligen durchschnittlichen Jahreskaltmiete aller Objekte in den letzten abgeschlossenen Jahren, sowie seinen Anteil am Barvermögen und den Rücklagen der Gesellschaft erhält; von diesem Abfindungsbetrag waren die anteiligen zu Lasten des Grundbesitzes dinglich abgesicherten Restverbindlichkeiten in Abzug zu bringen; die übrigen Gesellschafter waren verpflichtet, den ausscheidenden Gesellschafter von den gemeinschaftlichen Schulden zu befreien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Gesellschaftsvertrag vom Juli 2002 verwiesen (Vertragsakte).

Mit privatschriftlichem Kaufvertrag vom ... Juli 2011 erwarben der Gesellschafter A (16%) und seine Ehefrau A3 (34%) den Anteil vom Gesellschafter A1, so dass A zu 66% und A3 zu 34% an der Klägerin beteiligt waren. Ausweislich des Kaufvertrags gehörten zum Gesellschaftsvermögen neben dem Grundbesitz weiteres Bar- und Kapitalvermögen, insbesondere das Konto 1 bei der K-Bank, H. Mit wirtschaftlicher Wirkung zum ... August 2011 verkaufte der Verkäufer seinen Anteil „mit allen verbundenen Gewinnbezugs- und sonstigen Nebenrechten einschließlich sämtlicher sich zum Übertragungstichtag ergebenden Guthaben oder Negativsalden auf den sonstigen Gesellschafterkonten (Verlustvortrags-, Darlehens- und Privatkonto)“. Der anteilige Gewinn für das Geschäftsjahr 2011 stand den Käufern zu, soweit nicht Vorabausschüttungen geleistet worden waren. Die Parteien waren sich einig, dass mit Zahlung des Kaufpreises alle Ansprüche des Verkäufers, gleich ob bekannt oder unbekannt, im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Gesellschaft abgegolten waren und Nachschusspflichten des Verkäufers nicht bestanden (§ 1). Ansprüche an dem Guthaben auf dem Konto bei der K-Bank in H, hatte der Verkäufer nicht mehr.

Der Kaufpreis betrug für Herrn A 515.520 € und für Frau A3 1.095.480 € (§ 2). Nach § 3 des Vertrags verpflichtete sich der Verkäufer, Zustimmungen zur Haftungsentlassungserklärung, Löschungsbewilligungen, Pfandrechtsfreigaben und Bürgschaftsentlassungen für seine persönlichen Verbindlichkeiten vorzulegen sowie etwaige zu Lasten des Grundbesitzes bestellte Grundpfandrechte zur Besicherung persönlicher Verbindlichkeiten zur Löschung zu bringen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den privatschriftlichen Kaufvertrag vom ... Juli 2011 und den privatschriftlichen Nachtrag vom ... September 2011 hinsichtlich einer redaktionellen Änderung verwiesen.

In ihrer Feststellungserklärung des Vorjahres 2011 erklärte die Klägerin Mieteinnahmen in Höhe von 712.215 €; sie begehrte, die Anschaffungskosten hinsichtlich des von Herrn A übernommenen Anteils insgesamt wie folgt zu berechnen:

Anschaffungskosten Kaufpreis:			8
Kaufpreis A:	515.520,00 €		
Kaufpreis A3:	<u>1.095.480,00 €</u>		
		1.611.000,00 €	
Anschaffungsnebenkosten:		<u>3.936,34 €</u>	

		1.614.936,34 €
Übernahme der Schulden (50%):		
Darl. M-Bank 31.8.2011:		1.007.406,54 €
Darl. H-Bank 31.8.2011:		<u>15.274,96 €</u>
		2.637.617,81 €
Übernahme Guthaben (50%):		
Girokonto H-Bank 31.8.2011:		-7.229,55 €
Girokonto K-Bank 31.8.2011		<u>-72.369,06 €</u>
		2.557.992,20 €

Weiterhin legte die Klägerin eine Aufstellung für die Aufteilung dieser Anschaffungskosten auf die verschiedenen Objekte vor. Hieraus ergibt sich ein Sachwert für die Objekte in Höhe von insgesamt 6.562.354 €. Der Beklagte folgte der von der Klägerin vorgenommenen Aufteilung des Kaufpreises, wies aber darauf hin, dass die bisherige AfA nur zu 50% zu berücksichtigen sei und die auf den Anteil des Herrn A1 bislang entfallende AfA durch den vollentgeltlichen Kauf durch A und A3 ersetzt werde; insoweit bat er um Korrektur.

9

In der anschließenden Erörterung vertrat der Beklagte die Auffassung, dass nach der anzuwendenden Bruchteilsbetrachtung mit den unstreitigen Anschaffungs(neben)kosten i.H.v. 1.614.936 € die Grundstücke, das Kapitalvermögen und die Verbindlichkeiten erworben worden seien. Diese Anschaffungs(neben)kosten seien wie von der Klägerin vorgenommen auf die einzelnen Objekte aufzuteilen. Eine Übernahme von Verbindlichkeiten durch die Käufer sei im Vertrag, weder in der Vorbemerkung noch in weiteren Vertragstext, nicht vorgesehen; allein die Übernahme der Gesellschafterstellung reiche hierfür nicht aus.

10

Die Klägerin vertrat hingegen die Auffassung, dass das alte AfA-Volumen (50%) weiterzuführen sei und das neue AfA-Volumen aus der Summe der gezahlten Kaufpreise und der übernommenen Verbindlichkeiten bestehe.

11

Der Beklagte folgte dem nicht und erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid für 2011. Diesen gab er – trotz Empfangsvollmacht ihres Bevollmächtigten – gegenüber der Klägerin persönlich bekannt, weshalb – nach Angaben der Klägerin – die Einspruchsfrist versäumt und der Feststellungsbescheid bestandskräftig wurde. In der Bescheiderläuterung wies der Beklagte nochmals auf seine zuvor dargelegte Rechtsauffassung sowie auf das Urteil des FG Münster vom 19. Januar 2011 (12 K 4470/08 F) hin und fügte eine Anlage bei, aus der sich die Auswirkungen auf die AfA ergaben.

12

In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2012 vom 21. Februar 2014 berechnete die Klägerin die AfA erneut wie im Vorjahr, d.h. unter Einbeziehung der hälftigen zum Übertragungsstichtag bestehenden Verbindlichkeiten. Die Mieteinnahmen betragen 716.560

13

€. Der Beklagte folgte den Angaben in der Steuererklärung mit Ausnahme der Berechnung der Anschaffungskosten und erließ am 2. Juli 2014 einen entsprechenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, in dem er die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 161.104,00 € feststellte. Zur Erläuterung verwies der Beklagte auf den Schriftverkehr des Vorjahres.

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 11. Juli 2014 Einspruch ein, mit dem sie beehrte, die von ihr geltend gemachten AfA-Beträge zu berücksichtigen und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf 116.812 € festzustellen. Ein Verkauf von GbR-Anteilen ohne die dazugehörigen Schulden sei gesellschaftsrechtlich nicht möglich, hätte jedenfalls einer gesonderten Vereinbarung sowie der Zustimmung durch die Gläubiger bedurft. Durch den Anteilsverkauf seien die Erwerber kraft Gesellschaftsrechts mittelbar Schuldner der bisherig in dem Anteil des Herrn A1 lastenden Darlehen geworden. Darlehensnehmerin sei die Klägerin, gesichert seien die Darlehen durch Grundschulden auf den Immobilien der Klägerin, diese erbringe auch die Zins- und Tilgungsleistungen. Die Erwerber hätten den Saldo aus Aktiv- und Passivvermögen erworben, angeschafft worden sei das Aktivvermögen, das Passivvermögen sei die Gegenleistung, der Kaufpreis sei weitere Gegenleistung gewesen. Es sei nichts dafür ersichtlich, aus welchem Grund das übernommene Passivvermögen nicht zu Anschaffungskosten führen solle. Es sei unstrittig, dass die Erwerber die Darlehensverbindlichkeiten der Klägerin, soweit sie ursprünglich auf den Gesellschafter A1 entfielen, übernommen hätten. Dies ergebe sich auch aus dem Gesellschaftsvertrag, wonach auch „Negativsalden“ (§ 1 Abs. 1) übernommen wurden. Im Gegensatz zum Urteil des FG Münster liege eine Schuldübernahme vor. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2015 wies der Beklagte den Einspruch zurück. Es könne im Streitfall nicht festgestellt werden, dass der Veräußerer durch die Erwerber als Gegenleistung für die Übertragung seines GbR-Anteils von Gesellschaftsschulden befreit worden wäre. Allein der Erwerb der Gesellschafterstellung stelle keine befreiende Schuldübernahme dar. Die vermögensrechtliche Abwicklung zwischen dem übertragenden Gesellschafter und dem Erwerber richte sich nach dem Inhalt der zwischen diesen getroffenen Vereinbarungen. Ohne entsprechende Vereinbarung bestehe nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes kein Befreiungsanspruch des Übertragenden gegen den Erwerber für Altverbindlichkeiten. Der Übertragende werde durch die Übertragung des Anteils auch nicht von einer Nachhaftung befreit. Vielmehr bestehe seine Haftung auch nach seinem Ausscheiden grundsätzlich fort. Ein Befreiungsanspruch könne im Fall der Übertragung des Anteils auch nicht aus § 738 Abs. 1 BGB hergeleitet werden. Soll der Übertragende von seiner Haftung gegenüber Dritten im Innenverhältnis freigestellt werden, bedürfe es dazu einer ausdrücklichen vertraglichen Abrede zwischen dem Übertragenden und dem Erwerber. Die von der Klägerin benannte vertragliche Regelung, wonach der Gesellschaftsanteil mit allen damit verbundenen „Negativsalden auf den sonstigen Gesellschafterkonten“ verkauft werde, stelle keine solche vertragliche Abrede dar, da diese Negativsalden das Gesellschafterkapital, nicht jedoch die Schuldübernahme betreffend der Darlehen bei der H-Bank und der M?Bank betreffen. Eine schuldbefreiende Übernahme von Verbindlichkeiten oder eine Regelung über die Freistellung des Veräußerers im Innenverhältnis sei nicht festzustellen. 15

Hiergegen hat die Klägerin am 16. November 2015 die vorliegende Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren aus dem Einspruchsverfahren weiterverfolgt. Bei der Kaufpreisfindung sei berücksichtigt worden, dass sie - die Klägerin - selbst Darlehensverträge abgeschlossen habe. Diese hätten zum Übertragungszeitpunkt einen Restvalutenstand von 2.045.362,96 € gehabt. Die Valuten seien durch Grundschulden gesichert, Zins- und Tilgungsleistungen 16

seien stets von der Klägerin selbst erbracht worden. Zu den Anschaffungskosten gehörten nach § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) alle Aufwendungen, die geleistet würden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Aufgrund der so genannten Bruchteilsbetrachtung, die bei dem Erwerb von Anteilen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften Anwendung finde, seien die anteiligen Verbindlichkeiten der GbR zu 16 % auf den Gesellschafter A und zu 34 % auf die Gesellschafterin A3 übergegangen.

Aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 (BStBl II 1990, 847) ergebe sich, dass in der Übernahme von Verbindlichkeiten des Veräußerers durch den Erwerber grundsätzlich Anschaffungskosten liegen. Die Begleichung der Verbindlichkeit führe zu Aufwendungen des Erwerbers, die er auf sich nehme, um die Verfügungsmöglichkeit über das Wirtschaftsgut zu erlangen. Dies werde deutlich, wenn die Beteiligten vereinbarten, dass die Verbindlichkeit in Anrechnung auf den Kaufpreis gezahlt werde; werde als Kaufpreis nur der zu entrichtende Barbetrag genannt, sei er um die übernommenen Verbindlichkeiten zu erhöhen. In gleicher Höhe entstehe für den Veräußerer ein als Gegenleistung zu wertender Vorteil, weil er von sonst anfallenden Ausgaben befreit werde. Hieraus folge, dass es für die Beurteilung der Frage, ob Anschaffungskosten vorliegen, nicht darauf ankomme, wovon der Veräußerer befreit werde, sondern allein darauf, womit der Erwerber belastet werde. Die Befreiung des Veräußerers sei lediglich Reflex, aber nicht Grund für die Anerkennung von Anschaffungskosten. 17

Aus dem Urteil des BGH vom 18. November 1974 (NJW 1975,166) folge, dass, wenn die Beteiligten bei einer rechtsgeschäftlichen Verfügung über einen Anteil an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts bei der Preisfindung von einer befreienden Schuldübernahme ausgingen, hieraus auch ein Freistellungsanspruch folge. Wenn aber dieser Freistellungsanspruch regelmäßige Folge einer rechtsgeschäftlichen Übertragung eines GbR-Anteils sei, so sei das Erfordernis einer ausdrücklichen vertraglichen Abrede sinnlos und mit zivilrechtlichen Grundsätzen nicht vereinbar. 18

Schließlich ergebe sich ein Freistellungsanspruch auch aus § 7 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages, wonach die übrigen Gesellschafter verpflichtet seien, den ausscheidenden Gesellschafter von den gemeinschaftlichen Schulden zu befreien. 19

In dem vom Beklagten angeführten Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. Januar 2011 sei das Gericht von einem unentgeltlichen Erwerb ausgegangen; dies habe zur Folge, dass insoweit Rechtsvorgänger-AfA zu gewähren sei. Dies habe der Beklagte aber nicht getan. Folge man der Auffassung des Beklagten, so wäre fraglich, wie die folgenden Zins- und Tilgungsleistungen durch die Erwerber zu qualifizieren wären. Auch wäre nicht zu erklären, warum im Falle unterstellter Steuerpflicht nach § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Veräußerer den insoweit bestehenden Gewinn nicht zu versteuern hätte, obwohl er tatsächlich nicht mit der Schuld belastet sei, im Gegenzug die Erwerber nach vollständiger Tilgung und einer Weiterveräußerung diesen Veräußerungsgewinn zu versteuern hätten, obwohl er ihnen wirtschaftlich nicht zugutegekommen sei. 20

Entgegen der Auffassung des Beklagten läge bei Annahme von Anschaffungskosten in Höhe von lediglich 1.611.000 € auch kein voll entgeltliches Geschäft vor. Der Veräußerer und die Erwerber seien stets davon ausgegangen und hätten in ihrer Kalkulation einbezogen, dass die beiden Erwerber die gesellschaftlichen Schulden übernähmen. Hiervon seien auch die finanzierenden Banken stets ausgegangen. Im Jahr 2012 habe die Jahresnettokaltmiete 466.709,36 € betragen, wovon auf die Erwerber die Hälfte, also rund 233.000 € entfallen seien. Bezogen auf mit dem Beklagten anzunehmende Anschaffungskosten von 1.611.000 € 21

ergebe dies einen Vervielfältiger von 6,9. Vor dem Hintergrund, dass im Gesellschaftsvertrag eine Abfindung auf Basis des elffachen Jahresmietertrages vorgesehen gewesen sei und vor dem Hintergrund, dass einschließlich der Darlehensvaluten der Klägerin sich ebendieser elffache Jahresmietertrag ergebe, erschließe sich nicht, dass mit der Zahlung eines Kaufpreises von 1.611.000,00 € ein vollentgeltliches Geschäft vorliegen solle.

Die Klägerin beantragt, 22

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2017 und Änderung des Bescheids vom 2. Juli 2014 die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung auf 116.812 € festzustellen, davon entfallend 77.095,92 € auf den Gesellschafter A und 39.716,08 € auf die Gesellschafterin A3. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung vertretenen Rechtsauffassung fest. Der klägerischen Auffassung, wonach es nicht darauf ankomme, wovon der Veräußerer befreit werde, könne nicht gefolgt werden. Hierzu sei auf das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. Januar 2011 zu verweisen; da eine Schuldübernahmevereinbarung nicht festgestellt werden könne, kämen die von der Klägerin angeführten Rechtsgrundsätze des Bundesfinanzhofes im Beschluss vom 5. Juli 1990 nicht zur Anwendung. Die Beteiligten hätten gerade nicht vereinbart, dass die Verbindlichkeit in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen werde. Ohne entsprechende ausdrückliche vertragliche Abrede bestehe kein Befreiungsanspruch des Übertragenden gegen den Erwerber für Altverbindlichkeiten und insoweit sei es unerheblich, wenn die Klägerin die fälligen Zins- und Tilgungsleistungen erbracht haben sollte. 26

Rechtsvorgänger-AfA sei im Streitfall ebenfalls nicht zu gewähren. Im vorliegenden Fall liege kein unentgeltliches Geschäft vor. Die AfA sei zutreffend von den auf die Gebäudeteile entfallenden Anschaffungskosten berechnet worden. 27

Entscheidungsgründe 28

Die Klage ist unbegründet. 29

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 vom 2. Juli 2014 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin daher nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO). Der Beklagte hat bei der Ermittlung des Gewinns die AfA zutreffend berechnet, insbesondere die allein streitigen Anschaffungskosten aus dem Erwerb des Geschäftsanteils des A1 durch die Eheleute A und A3 entsprechend des vertraglich vereinbarten Kaufpreises zzgl. der unstreitigen Anschaffungsnebenkosten nur in Höhe von 1.614.936 € berücksichtigt und diesen Betrag nicht um einen Anteil an den Verbindlichkeiten der Klägerin erhöht. 30

1. Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) abziehbaren Werbungskosten gehören gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die Absetzungen für Abnutzung (AfA). Bemessungsgrundlage hierfür sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG). Welche Aufwendungen hierzu zählen, ist für die Gewinn- und Überschusseinkünfte und damit auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unter Rückgriff auf § 255 HGB zu bestimmen (z.B. BFH-Urteil vom 25. Februar 31

Danach sind Anschaffungskosten u.a. alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Bei der Übertragung von Privatvermögen führt dabei die Übernahme von Verbindlichkeiten regelmäßig zur Annahme eines Entgelts (= Anschaffungskosten des Erwerbers). Dem liegt im Falle der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens der Gedanke zu Grunde, dass es keinen Unterschied machen kann, ob der Erwerber als Gegenleistung für die Übertragung ein Entgelt zahlt, welches der Veräußerer zur Tilgung von Verbindlichkeiten verwendet oder ob der Erwerber die Verbindlichkeiten unter Anrechnung auf den Kaufpreis vom Übertragenden übernimmt. Das Entgelt besteht letzterenfalls in dem Vorteil, dass der Veräußerer durch den Erwerber von sonst anfallenden Ausgaben befreit wird (vgl. BFH Großer Senat, Beschluss vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl. II 1990, 847).

2. Hiernach betragen die Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die AfA entsprechend dem vertraglich vereinbarten Kaufpreis für die Anteile an der Klägerin insgesamt – nur – 1.614.936 €.

a) Allein die Haftung für die Verbindlichkeiten der Klägerin aufgrund des Einrückens der Eheleute A in die Stellung des vorherigen Gesellschafters stellt keine Übernahme von Verbindlichkeiten dar, die zu einer Erhöhung dieser Anschaffungskosten führen könnte.

Zutreffend ist nur der Ausgangspunkt der Argumentation der Klägerin: Beteiligt sich ein Einzelunternehmer im Rahmen seines Betriebs an einer Personengesellschaft, so ist die Beteiligung in seiner Handelsbilanz auszuweisen. Sie ist ebenso wie der Anteil an einer Kapitalgesellschaft ein Vermögensgegenstand i.S. des § 246 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) und nach den insoweit maßgeblichen Grundsätzen (§§ 252 ff. HGB) zu bewerten (BFH-Urteil vom 23. Juli 1975 I R 165/73, BFHE 117, 30, BStBl II 1976, 73; Schön, Finanz-Rundschau --FR-- 1994, 658, 660, m.w.N.). Von dieser Methodik koppelt sich das Steuerrecht ab: Für Zwecke der Besteuerung wird der Gewinn des Gesellschafters nicht aus der bei der Beteiligung eingetretenen Wertentwicklung abgeleitet, sondern vielmehr dem Gesellschafter ein Anteil des von der Mitunternehmerschaft erzielten Ergebnisses zugewiesen. Allein dies ist die Basis für die Ermittlung des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinns aus der Beteiligung; der Posten "Beteiligung an der Personengesellschaft" hat für die steuerrechtliche Gewinnermittlung keine Bedeutung (z.B. BFH-Urteile vom 22. Januar 1981 IV R 160/76, BFHE 132, 538, 540, BStBl II 1981, 427, 428 f., vom 4. März 2009 I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953; Wacker in Schmidt, a.a.O., § 15 Rz 690; Schreiber in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 5 EStG Rz 740 "Beteiligungen an PersGes", m.w.N.).

Allerdings erfolgt diese anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO im Sinne einer Bruchteilsbetrachtung nur, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Sie ist anzuwenden, wenn die maßgebliche steuerrechtliche Norm dies erfordert (BFH-Urteil vom 26. April 2012 IV R 44/09, BStBl II 2013, 142). So soll bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Vermögen der Gesellschaft keine Besteuerungslücke daraus entstehen, dass die Beteiligung selbst steuerrechtlich nicht zu bilanzieren ist, indem der anteilige Veräußerungsgewinn beim Gesellschafter erfasst wird (BFH-Beschluss vom 11. April 2005 GrS 2/02, BStBl II 2005, 679).

Nicht hingegen führt diese Bruchteilsbetrachtung dazu, dass beim Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft die hierdurch erfolgende Übernahme auch der negativen Wirtschaftsgüter eine – zusätzliche – Gegenleistung für den Erwerb des Geschäftsanteils

oder für die positiven Wirtschaftsgüter darstellte. Vielmehr entspricht es der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass dann, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil übernommen wird und Verbindlichkeiten zu deren Betriebsvermögen gehören, diese sowohl bei einer entgeltlichen als auch bei einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebsvermögens im Sinne einer Nettobetrachtung einen unselbständigen Bestandteil des Übertragungsgeschäftes darstellen (BFH-Beschluss vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BStBl II 1990, 847 unter C.II.3., BFH-Urteile vom 10. Dezember 1991 VIII R 69/86, BStBl II 1992, 385; vom 11. Dezember 1997 IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836). Dies hat seinen unmittelbar einleuchtenden Grund bereits darin, dass andernfalls eine unentgeltliche Übertragung von wirtschaftlichen Einheiten wie Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, bei denen regelmäßig auch negative Wirtschaftsgüter wie Verbindlichkeiten vorliegen, nicht möglich wäre, obwohl das Gesetz von dieser Möglichkeit ausgeht (§ 6 Abs. 3 EStG).

Unerheblich ist, dass im Streitfall kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen vorliegt. 38
Denn wie im betrieblichen Bereich führt auch im Bereich der Vermögensverwaltung die Übernahme von Schulden einer Personengesellschaft aufgrund des Erwerbs eines Anteils an der Personengesellschaft nicht zu einem Veräußerungspreis und damit zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten. Vielmehr gehören die Schulden der Unternehmung zu der betrieblichen bzw. vermögensverwaltenden Einheit (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 2018, § 6 Rz 655 ff.; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 19. Mai 2017 2 K 87/16, EFG 2017, 1418, rkr.), für die ein Preis bezahlt wurde, der allein die Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die AfA darstellt.

b) Eine Übernahme von Verbindlichkeiten durch Freistellung des ehemaligen 39
Gesellschafters im Rahmen der Anteilsübertragung ist für das Gericht nicht feststellbar.

Eine Übertragung eines GbR-Anteils ist mit der Zustimmung der Mitgesellschafter 40
grundsätzlich möglich (vgl. Palandt-Sprau, § 719 Rn. 6 m.w.N.; Ulmer/Schäfer, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 Rn. 27 ff m.w.N.), wobei eine gesellschaftsvertragliche Mehrheitsklausel oder ein Zustimmungserfordernis zulässig ist. Mit Wirksamwerden der Übertragung des GbR-Anteils rückt der Erwerber voll in die Rechtsstellung des Übertragenden als Gesellschafter ein. Ausgenommen von der Rechtsnachfolge sind hingegen nur höchstpersönliche Rechte des Übertragenden (z. B. Allein-Geschäftsführungsbefugnis; vgl. Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 m.w.N.; Ulmer/Schäfer, a.a.O., § 719 Rn. 40 ff m.w.N.), worauf es im Streitfall nicht ankommt.

Die §§ 738, 739 BGB sind bei der Übertragung eines GbR-Anteils grundsätzlich nicht 41
anwendbar. Insbesondere besteht weder ein Abfindungsanspruch des Veräußerers (Ulmer/Schäfer, a.a.O., § 719 Rn. 25 m.w.N. sowie § 728 Rn. 14 m.w.N.) noch ein Befreiungsanspruch des Übertragenden nach § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB (BGH-Urteil vom 18. November 1974 II ZR 70/73, NJW 1975, 166; Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 m.w.N.; Ulmer/Schäfer, a.a.O., § 739 Rn. 79 m.w.N.). Die vermögensrechtliche Abwicklung findet vielmehr ausschließlich zwischen dem übertragenden Altgesellschafter und dem Erwerber statt und richtet sich nach dem Inhalt der zwischen diesen getroffenen Vereinbarung (Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 m.w.N.; Ulmer/Schäfer, a.a.O., § 739 Rn. 79 m.w.N.). Ohne entsprechende Vereinbarung zwischen dem Übertragenden und dem Erwerber besteht nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs kein Befreiungsanspruch des Übertragenden gegen den Erwerber für Altverbindlichkeiten (BGH-Urteil vom 18. November 1974 II ZR 70/73, NJW 1975, 166; Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 m.w.N.).

Im Außenverhältnis haften Erwerber und Übertragender gegenüber Dritten als 42
Gesamtschuldner (Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 m.w.N.; Ulmer/Schäfer, a.a.O., § 719 Rn. 40 ff

m.w.N.). Der Erwerber haftet wegen der nach der Rechtsprechung des BGH anerkannten Akzessorietät der Gesellschafterhaftung für die vor seinem Eintritt begründeten Gesellschaftsschulden gesetzlicher wie vertraglicher Natur mit dem Gesellschaftsvermögen und (analog § 130 HGB) mit seinem Privatvermögen (Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 und § 736 Rn. 6 m.w.N.; Ulmer/Schäfer, a.a.O., § 719 Rn. 40 ff m.w.N.).

Der Übertragende wird durch die Übertragung des GbR-Anteils auch nicht von einer Nachhaftung befreit. Vielmehr besteht seine Haftung auch nach Ausscheiden grundsätzlich fort, sofern der Rechtsgrund für die Haftung im Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels bereits gelegt war (Palandt-Sprau, § 736 Rn. 10 m. w. N.; Ulmer/Schäfer, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 Rn. 40 ff m. w. N.). Die Nachhaftung des Übertragenden wird nach § 736 Abs. 2 BGB i. V. m. § 160 HGB lediglich zeitlich auf eine Frist von 5 Jahren begrenzt (vgl. dazu im Einzelnen: Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 i. V. m. § 736 Rn. 11 ff.).

Soll der Übertragende von seiner fortbestehenden Haftung gegenüber Dritten im Innenverhältnis freigestellt werden, bedarf es dazu mithin einer ausdrücklichen vertraglichen Abrede zwischen dem Übertragendem und dem Erwerber. Ein Befreiungsanspruch des Veräußerers gegen den Erwerber kann im Falle der Übertragung eines GbR-Anteils nicht etwa aus § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB (direkt oder analog) hergeleitet werden (vgl. hierzu insgesamt FG Münster, Urteil vom 19. Januar 2011 12 K 4470/08 F, juris).

Eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen den Erwerbern und dem vormaligen Gesellschafter über die Übernahme von Verbindlichkeiten ist dem privatschriftlichen Kaufvertrag sowie den übrigen Unterlagen nicht zu entnehmen. Vielmehr beschränkt sich der Kaufvertrag auf den Übergang der Gesellschafterstellung, der für sich allein keine Übernahme der – und Freistellung des vormaligen Gesellschafters von – Verbindlichkeiten der Klägerin darstellt (s.o.). Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Erwerber den vormaligen Gesellschafter von irgendwelchen gesellschaftsrechtlichen Verpflichtungen freizustellen beabsichtigten.

Auch aus dem Gesellschaftsvertrag vom Juli 2002 ergibt sich ein entsprechender Anspruch nicht. Zwar bestimmt § 7 Abs. 2 Satz 3 des Gesellschaftsvertrags, dass die übrigen Gesellschafter verpflichtet sind, den ausscheidenden Gesellschafter von gemeinschaftlichen Schulden zu befreien. Ein Ausscheiden aus den in § 7 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags bezeichneten Gründen liegt aber gerade nicht vor, sondern eine entgeltliche Veräußerung, so dass ein entsprechender gesellschaftsvertraglicher Freistellungsanspruch nicht besteht.

3. Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich bei dem Anteilserwerb auch um ein voll entgeltliches Geschäft. Bereits aus dem privatschriftlichen Kaufvertrag ergibt sich, dass die Vertragsparteien von einem ausgewogenen Verhältnis von Leistung und Gegenleistung ausgingen. Jedenfalls ist anderes aus dem Vertrag nicht erkennbar. Dabei ergibt sich aus dem Vertrag ausdrücklich, dass die übertragenen Geschäftsanteile eine Beteiligung sowohl an positiven wie auch an negativen Wirtschaftsgütern vermittelte. Zum anderen liegt eine (teil-)unentgeltliche Übertragung eines Anteils nur dann vor, wenn sich die Beteiligten darüber einig sind, dass er aufgrund einer (gemischten) Schenkung übergehen sollte (BFH-Urteil vom 10. März 1998 VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 19. Mai 2017 2 K 87/16 a.a.O.). Anhaltspunkte hierfür aber sind weder vorgetragen, noch aus dem privatschriftlichen Kaufvertrag oder sonstigen Unterlagen erkennbar.

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

