Finanzgericht Münster, 12 K 4470/08 F

Datum:	19.01.2011
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	12.Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	12 K 4470/08 F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2011:0119.12K4470.08F.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand: 1

Strittig ist, ob der Klägerin (Klin) bei Erwerb des A-GbR-Anteils an der Beigeladenen Anschaffungskosten entstanden sind oder nicht. 2

Die Klin, eine Kommanditgesellschaft (KG), rückte aufgrund Vereinbarung vom 15. Oktober 2004 in die Gesellschafterstellung des Herrn E 2 bei der Grundstücksgemeinschaft A, B-Straße 1-2 A-GbR (A-A-GbR) - der Beigeladenen -- ein. 3

Die A-GbR war mit Vertrag vom 15. Mai 1994 gegründet worden. Nach einem Wechsel im Gesellschafterbestand waren unter Änderung des Vertrags vom 15. Mai 1994 durch notarielle Urkunde vom 30. Dezember 2003 zuletzt 9 Gesellschafter an der A-GbR beteiligt, darunter Herr E 2 mit 12,96 v. H. 4

Gegenstand der A-GbR war der Erwerb von Grundstücken, die Errichtung von Immobilien sowie deren langfristige Vermietung. Zum Gesamthandsvermögen der A-GbR gehörten die 5

Grundstücke belegen in R - A, B-Straße 1-2, mit einer Größe von 2.386 qm (Grundbuch Amtsgericht C von C, Blätter und). Die Grundstücke wurden 1995 mit einer Mehrfamilienhausanlage mit 22 Wohneinheiten und Tiefgarage bebaut. Das Gebäude wird im Erdgeschoss als Pflegeheim und in den Obergeschossen zu Wohnzwecken genutzt.

Die Gesellschafter waren im Grundbuch "als Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts" eingetragen. Der Wechsel im Gesellschafterbestand wurde im Grundbuch nachvollzogen. 6

Ziff. 10 Buchstabe b des A-GbR-Vertrags sah ein Ausscheiden der Gesellschafter u. a. im Falle der Konkurseröffnung über deren Vermögen und eine Fortsetzung der Gesellschaft durch die verbliebenen Gesellschafter vor. Nach Ziff. 12. des A-GbR-Vertrags war eine Abtretung des Gesellschaftsanteils mit Zustimmung der einfachen Mehrheit der Gesellschafter zulässig. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den A-GbR-Vertrag vom 15. Mai 1994 sowie die notarielle Urkunde vom 30. Dezember 2003 (jeweils in der Vertragsakte des Bekl) Bezug genommen. 7

Die A-GbR erzielte aus dem Grundstück B-Straße 1-2 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den Jahren 2004 und 2005 erzielte sie Einnahmeüberschüsse (2004: 35.047,05 EUR; 2005: 15.589,18 EUR) und in 2006 und 2007 Werbungskostenüberschüsse (2006: ./. 29.254,19 EUR; 2007: 22.435,56 EUR). 8

Mit Vereinbarung vom 15. Oktober 2004 übertrug Herr E 2 seine A-GbR-Beteiligung mit sofortiger Wirkung auf die Klin. Die Übertragung stand unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Mitgesellschafter und des vorläufigen Insolvenzverwalters im Insolvenzverfahren über das Vermögen des Herrn E 2 (Amtsgericht (AG) S, Az. IN /04). Nach Ziff. IV. der Vereinbarung sollten Gewinne und Verluste bis zum Übertragungsstichtag Herrn E 2 und nachfolgend der Klin zustehen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Vereinbarung (in Kopie in der Vertragsakte des Bekl) verwiesen. 9

Sowohl der Insolvenzverwalter als auch die Mitgesellschafter stimmten der Übertragung des A-GbR-Anteils auf die Klin zu. 10

Über das Vermögen des Herrn E 2 wurde durch Beschluss des Amtsgerichts S vom 1. November 2004 das Insolvenzverfahren eröffnet. 11

Mit Bescheiden zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zur ESt 2004 bis 2007 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der A-GbR den einzelnen Feststellungsbeteiligten erklärungsgemäß zugerechnet. Sonderwerbungskosten wurden bei der Klin nicht berücksichtigt. 12

Die Einsprüche der Klin gegen die Gewinnfeststellungsbescheide blieben erfolglos. 13

Mit ihrer Klage macht die Klin geltend, dass die Übertragung des A-GbR-Anteils durch Herrn E 2 bei ihr zu Anschaffungskosten geführt habe, da sie anteilig die Verbindlichkeiten der A-GbR übernommen habe. 14

Bei der A-GbR handele es sich - was unstreitig ist -- um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ohne Betriebsvermögen. Gegenstand der Übertragung sei zivilrechtlich der Gesellschaftsanteil und seien steuerlich die Anteile an den einzelnen aktiven und passiven Wirtschaftsgütern der A-GbR gewesen. 15

16

Nach der Rechtsprechung des Großen Senats sei bei Übertragungen im Privatvermögen von Anschaffungskosten auszugehen, wenn ein Wirtschaftsgut gegen Übernahme der auf ihm lastenden Verbindlichkeiten übertragen werde.

Es ergäben sich folgende Anschaffungskosten: 17

Verbindlichkeit (nachgewiesen): 4.344.317,21 EUR 18

anteilig 12,96 v. H.: 563.023,51 EUR 19

davon Anteil Grund und Boden (15,42 v. H.): 86.818,23 EUR 20

davon Anteil Gebäude (84,58 v. H.): 476.205,29 EUR 21

Der auf den Grund und Boden entfallende Anteil sei anhand der Verhältnisse der ursprünglichen Anschaffungskosten des Objekts ermittelt worden. 22

Ausgehend davon berechnet die Klin jährliche Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchstabe a EStG (2 v. H.) i. H. v. 9.524,11 EUR und begehrt für 2004 anteilig 1.587,36 EUR und für die Streitjahre 2005 bis 2007 jeweils 9.524,11 EUR zu berücksichtigen. 23

Die Klin beantragt, 24

> unter Abänderung der Feststellungsbescheide 2004 bis 2006 vom 1. Juni 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung (EE) vom 21. Oktober 2008 sowie des Feststellungsbescheids 2007 vom 18. September 2008 in Gestalt der EE vom 25. November 2008 Sonderwerbungskosten i. H. v. 1.587,36 (2004) bzw. i. H. v. jeweils 9.524,11 EUR (2005 bis 2007) anzusetzen. 25

Der Bekl beantragt; 26

> die Klage abzuweisen. 27

Die Übertragung sei unentgeltlich erfolgt. Eine Entgeltlichkeit der Übertragung folge nicht allein aus der Übernahme von im Zeitpunkt der Übertragung bestehender Gesellschaftsschulden. Vielmehr habe die Übertragung zur Folge, dass der Erwerber auch insoweit in die Rechtsstellung des Übertragenden eintrete. Die Übernahme der anteiligen Schulden könne nicht als Gegenleistung gewertet werden. 28

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten sowie den Inhalt der beigezogenen Verwaltungsakten Bezug genommen. 29

Der Senat hat die Klageverfahren wegen Feststellungen 2004 bis 2006 (12 K 4470/08 F) und wegen Feststellung 2007 (12 K 4849/08 F) durch Beschluss vom 27. Februar 2009 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. 30

Der Berichterstatter des Senats hat die Sache mit der Klin und dem Bekl am 20. Oktober 2010 erörtert. Der Senat hat in der Sache am 19. Januar 2011 mündlich verhandelt und Herrn E 2 als Zeugen zu Inhalt und Umfang des Übertragungsvertrags vom 15. Oktober 2004 vernommen. Auf das Sitzungsprotokolle wird Bezug genommen. 31

Entscheidungsgründe: 32

Die Klage ist unbegründet. 33

34

Der Bekl ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Klin aus dem Erwerb des A-GbR-Anteils keine Anschaffungskosten entstanden sind.

Zu den bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) abziehbaren Werbungskosten gehören gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG auch die Absetzungen für Abnutzung (AfA). 35

Bemessungsgrundlage 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 des Handelsgesetzbuches zu bestimmen (z.B. BFH-Urteil vom 25. Februar 2003 IX R 31/02, BFH/NV 2003, 775, m.w.N.). 36

Danach sind Anschaffungskosten u.a. alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. 37

Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens konnte der Senat nicht die Überzeugung gewinnen, dass die Klin den A-GbR-Anteil von Herrn E 2 gegen Übernahme von Verbindlichkeiten erworben hat. 38

Nach der Rechtsprechung des BFH, welcher der Senat folgt, ist zwischen der unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Übernahme von Verbindlichkeiten und der unentgeltlichen Übertragung von Privatvermögen gegen Übernahme von Verbindlichkeiten zu unterscheiden. 39

Bei der - hier in Rede stehenden -- Übertragung von Privatvermögen führt die Übernahme von Verbindlichkeiten regelmäßig zur Annahme eines Entgelts (= Anschaffungskosten des Erwerbers). 40

Dem liegt im Falle der Übertragung von Wirtschaftsgütern des PV 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 letzteren falls in dem Vorteil, dass der Veräußerer durch den Erwerber von sonst anfallenden Ausgaben befreit wird (BFH Großer Senat, Beschluss vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl. II 1990, 847). 41

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen, konnte nicht festgestellt werden, dass der Zeuge E 2 durch die Klin als Gegenleistung für die Übertragung seines A-GbR-Anteils von Gesellschaftsschulden befreit worden ist. 42

Der Umstand, dass die Klin mit Erwerb des A-GbR-Anteils als Rechtsnachfolgerin in die Gesellschafterstellung des Zeugen E 2 eingerückt ist und dadurch auch an den im Zeitpunkt der Übertragung bereits begründeten Verbindlichkeiten der A-GbR beteiligt wurde, stellt keine Übernahme von Verbindlichkeiten im Sinne der vorgenannten Rechtsprechung dar. 43

Zivilrechtlich gelten für die - vom Austritt des Altgesellschafters und Eintritt eines Neugesellschafters abzugrenzende -- Übertragung eines GbR-Anteils folgende Grundsätze: 44

Eine Übertragung eines GbR-Anteils ist mit der Zustimmung der Mitgesellschafter 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 - wie hier in Ziff. 12 GesV vorgesehen - zulässig 45

ist (Ulmer/Schäfer, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 Rn. 28 m. w. N.). Die Zustimmung wirkt zivilrechtlich auf den Zeitpunkt der Übertragungsvereinbarung (Ulmer/Schäfer, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 Rn. 38) bzw. den dort vereinbarten Übertragungsstichtag zurück, sofern dieser in der Vergangenheit liegt. Vorliegend konnte offen bleiben, ob die zeitlich nach dem Übertragungsstichtag erfolgte Zustimmung der Mitgesellschafter auch steuerrechtlich zurückwirken konnte - vorliegend wurde die Zustimmung der Mitgesellschafter erst im Dezember 2005/Januar 2006 erteilt --, da die Feststellung der Gesellschafterstellung der Klin in den Streitjahren 2004 und 2005 nicht angefochten wurde und insoweit in Bestandskraft erwachsen ist, so dass eine gerichtliche Überprüfung insoweit ausscheidet.

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, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 Rn. 40 ff m. w. N.), worauf es im Streitfall nicht ankommt. 46

Die §§ 738, 739 BGB sind bei der Übertragung eines GbR-Anteils grundsätzlich nicht anwendbar. Insbesondere besteht weder ein Abfindungsanspruch des Veräußerers (Ulmer/Schäfer, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 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, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 739 Rn. 79 m. w. N.). 47

Die vermögensrechtliche Abwicklung findet - anders als beim Austritt des Altgesellschafters und beim Eintritt des Neugesellschafters -- 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, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 739 Rn. 79 m. w. N.). 48

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.). 49

Im Außenverhältnis haften Erwerber und Übertragender gegenüber Dritten als Gesamtschuldner (Palandt-Sprau, § 719 Rn. 7 m. w. N.; Ulmer/Schäfer, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 Rn. 40 ff m. w. N.). 50

Der Erwerber haftet wegen der nach der neueren 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, in Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 719 Rn. 40 ff m. w. N.). 51

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 52

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. 53

§ 738 Abs. 1 Satz 2 BGB ist allein in Fällen des Austritts eines Gesellschafters anwendbar. Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Höhe des Abfindungsguthabens des aus der Gesellschaft austretenden Gesellschafters durch dessen Anteil an den Aktiva und Passiva der Gesellschaft bestimmt wird, so dass die gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten bereits zu Lasten des Ausscheidenden bei der Ermittlung eines Abfindungsguthabens berücksichtigt wurden. Weil der austretende Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern im Außenverhältnis weiter haftet, gewährt ihm § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB einen Befreiungsanspruch im Innenverhältnis. Auf das Verhältnis zwischen Erwerber und Übertragendem dagegen kann § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB grundsätzlich nicht angewandt werden (BGH-Urteil vom 18. November 1974 II ZR 70/73, NJW 1975, 166). 54

Nach diesen Maßstäben aber hätte es einer Haftungsfreistellung des Zeugen E 2 durch die Klin im Innenverhältnis oder einer schuldbefreienden Schuldübernahme im Außenverhältnis als Gegenleistung für die Übertragung des A-GbR-Anteils bedurft, um von einer Übernahme von Verbindlichkeiten im Sinne der Rechtsprechung sprechen zu können. 55

Der Senat konnte jedoch weder feststellen, dass eine Übernahme von Verbindlichkeiten im Innenverhältnis noch im Außenverhältnis als Gegenleistung für die Übertragung des A-GbR-Anteils vereinbart worden wäre. 56

Anders als es etwa die Regelungen im A-GbR-Vertrag zum Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters vorsehen, enthält die Vereinbarung vom 15. Oktober 2004 weder eine Aussage betreffend eine schuldbefreiende Übernahme von Verbindlichkeiten im Außenverhältnis noch eine Regelung betreffend eine Freistellung des Zeugen E 2 im Innenverhältnis. 57

Die Vereinbarung erschöpft sich ihrem Wortlaut nach vielmehr in der Übertragung des A-GbR-Anteils, die dafür erforderlichen Zustimmungen des Insolvenzverwalters sowie der Mitgesellschafter sowie in der Gewinnabgrenzung zum Übertragungsstichtag. Auch konnte der Senat nicht feststellen, dass die Vertragsbeteiligten außerhalb des schriftlichen Vertrags eine befreiende Schuldübernahme vereinbart hätten. 58

Nach dem Vortrag der Klin war Zielsetzung der Übertragung des A-GbR-Anteils, die Rechtsfolge nach Ziff. 10 Buchstabe b des A-GbR-Vertrags nicht eintreten zu lassen, wonach ein Gesellschafter im Falle der Konkurs- bzw. Insolvenzeröffnung ausscheidet und die A-GbR unter den übrigen unter Übernahme der anteiligen Verbindlichkeiten fortgesetzt worden wäre. 59

Diese Zielsetzung aber wurde mit der Übertragung des A-GbR-Anteils auf die Klin unabhängig davon erreicht, ob sich die Klin gegenüber Herrn E 2 zu einer schuldbefreienden Übernahme verpflichtete oder nicht. Insoweit kommt auch dem von der Klin angeführten Umstand, dass die Zustimmung der Mitgesellschafter zur Übertragung des A-GbR-Anteils 60

davon abhängig war, dass die Klin voll in die Position des Gesellschafters E 2 einrückt, keine streitentscheidende Bedeutung zu. Allein mit Wirksamwerden der Übertragung des A-GbR-Anteils rückte die Klin voll in die Rechtsposition des Herrn E 2 ein und haftete damit - neben diesem -- anteilig für die bereits begründeten Verbindlichkeiten der A-GbR.

Eine ganz andere - für die Annahme von Anschaffungskosten entscheidende - Frage aber ist, ob Herr E 2 und die Klin als Gegenleistung zur Übertragung des A-GbR-Anteils die schuldbefreiende Übernahme von Verbindlichkeiten vereinbart haben. Dies konnte nicht festgestellt werden. 61

Soweit die Klin geltend macht, dass nicht ersichtlich sei, inwieweit der Zeuge E 2 einer Freistellung überhaupt bedurft hätte, da seine Inanspruchnahme wegen der bevorstehenden Konkurseröffnung unrealistisch gewesen sei, spricht dies allenfalls gegen als für den Willen der Beteiligten, die Übertragung des A-GbR-Anteils von der schuldbefreienden Übernahme von Verbindlichkeiten abhängig zu machen. 62

Die Aussage des Zeugen E 2 hat ebenfalls ergeben, dass dieser keine Notwendigkeit für eine Freistellung von Verbindlichkeiten gesehen hat, da er davon ausging durch das Insolvenzverfahren von seinen Verbindlichkeiten befreit zu werden. 63

Soweit die Klin darauf hingewiesen hat, dass der Darlehensvertrag mit der finanzierenden Bank am 1. Juli 2008 neu gefasst worden sei und die ausgeschiedenen Gesellschafter aus der Haftung entlassen worden seien, spricht auch dies nicht für eine von den Vertragsbeteiligten gewollte Übernahme von Verbindlichkeiten durch die Klin als Gegenleistung für die Übertragung des A-GbR-Anteils. Zum einen fehlt der zeitliche Zusammenhang zwischen der Vereinbarung vom 15. Oktober 2004 und der Vereinbarung mit der finanzierenden Bank im Juli 2008. Zum anderen hat die Aussage des Zeugen E 2 nicht ergeben, dass die später erfolgte schuldbefreiende Haftungsübernahme durch die Klin eine vertraglich vereinbarte Gegenleistung für die Übertragung des A-GbR-Anteils war. 64

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und § 139 Abs. 4 FGO. 65

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE