Urteil vom 14. November 2023, IX R 1/22

Berechtigung zur Absetzung für Abnutzung (AfA) nach entgeltlichem Anteilserwerb

ECLI:DE:BFH:2023:U.141123.IXR1.22.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , AO § 39 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend FG Nürnberg, 03. Februar 2021, Az: 3 K 682/20

Leitsätze

1. NV: Mit dem entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beginnen beim Erwerber in Bezug auf die anteilig mit- oder hinzuerworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens neue AfA-Reihen, die sich nach der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs und nach den anteilig auf das miterworbene Wirtschaftsgut entfallenden Anschaffungskosten des Erwerbers bemessen (Bestätigung des Senatsurteils vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186).

2. NV: Das gilt auch dann, wenn die Gesellschaft mit dem Anteilserwerb infolge der Vereinigung sämtlicher Anteile in einer Hand liquidationslos erlischt. Für die AfA-Berechtigung des Anteilserwerbers ist im Hinblick auf die unterschiedlichen Anschaffungsvorgänge trotz Alleineigentums von verschiedenen Wirtschaftsgütern auszugehen.

3. NV: Für die AfA-Berechtigung des Anteilserwerbers hinsichtlich der mit dem Anteilserwerb anteilig mit- oder hinzuerworbenen Wirtschaftsgüter kommt es im Hinblick auf die Gesellschaftsverbindlichkeiten darauf an, in welcher Höhe die Gesellschaft die Darlehensmittel zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzelner Wirtschaftsgüter tatsächlich verwendet hatte. Soweit dies der Fall war, erhöhen die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs noch bestehenden Verbindlichkeiten verhältnismäßig die AfA-Bemessungsgrundlage des Erwerbers für das jeweilige Wirtschaftsgut (Bestätigung des Senatsurteils vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186).

4. NV: Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens ist, soweit es um die AfA des Anteilserwerbers geht, eine erneute Aufteilung der anteiligen Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich (Bestätigung des Senatsurteils vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186).

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 03.02.2021 - 3 K 682/20 aufgehoben, soweit es die Veranlagungszeiträume 2012 und 2013 betrifft (Einkommensteuer 2012 und 2013 sowie gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 und 31.12.2013).

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Nürnberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens einschließlich der Teilrücknahme der Revision übertragen.

Tatbestand

I

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war ursprünglich zu 20 % an einer vermögensverwaltenden GbR beteiligt. Die weiteren Anteile hielten sein Vater V (70 %) und seine Schwester S (10 %). Die GbR war Eigentümerin eines in A, D-Straße belegenen Grundstücks. Auf dem Grundstück befinden sich ein Altbau und zwei im Jahr 1995 neu errichtete Gebäude. Die Neubauten unterlagen der Sozialbindung; deren Herstellungskosten wurden mit öffentlichen Mitteln gefördert. Die GbR vermietete die Wohnungen.

2 Mit Vertrag vom 12.03.2004 übertrugen V und S ihre Gesellschaftsanteile auf den Kläger. Als Gegenleistung übernahm der Kläger 80 % der Verbindlichkeiten der GbR. Dabei handelte es sich um ein Darlehen, das der GbR von der T-KG gewährt worden war (Valuta: 3.893.615 €) sowie um ein weiteres Darlehen, das die GbR bei einem Kreditinstitut aufgenommen hatte (Valuta: 936.636,94 €). Der Kläger verpflichtete sich, V und S von der Nachhaftung für die Verbindlichkeiten freizustellen. Das anteilig vom Kläger übernommene Darlehen bei der T-KG wurde durch Verrechnung mit dem Kapitalkonto des Klägers bei dieser Gesellschaft getilgt (Wert: 3.114.892 € [= 80 % von 3.893.615 €]).

3 Am 09.05.2005 schloss der Kläger mit der Bank Z einen Darlehensvertrag über 3.890.930 € (Zins 4,45 % p.a., fest bis 30.12.2013, Tilgung 4 % p.a., jährliche Leistungsrate: 329.550 €).

4 Im Jahr 2008 verhandelte der Kläger mit Herrn H über den Verkauf des Grundstücks D-Straße. Nach Darstellung des Klägers lehnte die Bank Y die Fortsetzung der Förderzahlungen gegenüber einem Erwerber ab. Am 02.10.2008 kam es daher zu folgender notarieller Vereinbarung:

5 1. Der Kläger gewährte der W-KG ab dem 01.11.2008 den befristeten Nießbrauch an dem Grundstück D-Straße. Einziger Kommanditist der W-KG sowie Alleingesellschafter deren Komplementär-GmbH war Herr H. Die W-KG sollte fortan die Mieten aus dem Grundstück D-Straße vereinnahmen. Im Gegenzug übernahm die W-KG sämtliche laufenden Verpflichtungen des Klägers aus dem Darlehen bei der Bank Z, soweit diese die laufende öffentliche Förderung durch die Bank Y überstiegen. Der Kläger verpflichtete sich, die Förderzahlungen auf das Darlehen zu verwenden.

6 2. Zugleich bot der Kläger der Ehefrau von Herrn H (im Folgenden: Frau H) unwiderruflich das Grundstück D-Straße zum Kauf an. Das Angebot konnte frühestens am 01.01.2015 angenommen werden und war zunächst bis zum 01.01.2018 befristet. Der Kaufpreis sollte nach Darstellung des Klägers dem prognostizierten Stand des Darlehens bei der Bank Z am 01.01.2015 entsprechen und wurde mit 2,3 Mio. € vereinbart. Zu Gunsten von Frau H gewährte der Kläger die Eintragung einer Auflassungsvormerkung. Außerdem erteilte er sämtliche Vollmachten, sodass die Auflassung und der Vollzug des Vertrags ohne seine weitere Mitwirkung hätten beurkundet werden können. Der Besitz sowie die Nutzungen und Lasten sollten erst nach vollständiger Kaufpreiszahlung auf Frau H übergehen.

7 3. Der Nießbrauch zu Gunsten der W-KG sollte mit vollständiger Tilgung des Darlehens bei der Bank Z, nicht jedoch vor Ablauf der Annahmefrist für das Verkaufsangebot an Frau H enden. Bei Zustandekommen des Verkaufs konnte der Kläger von der W-KG die Zustimmung zur Beendigung des Nießbrauchs verlangen.

8 Am 07.10.2013 erzielte der Kläger bei der Bank Z eine Verbesserung der Zins- und Tilgungskonditionen für das am 09.05.2005 gewährte Darlehen: Sollzins 1,62 %, fest bis 31.12.2014, Tilgung im Jahr 2014: 176.030,36 €. Der Stand des Darlehens am 01.01.2015 sollte 2.165.265,68 € betragen. Der Vereinbarung stimmte die W-KG als Nießbraucherin zu.

9 Am 04.12.2013 modifizierten der Kläger und die W-KG den Nießbrauchvertrag vom 02.10.2008 dahingehend, dass das Nießbrauchrecht im Fall der Annahme des Kaufangebots durch Frau H mit dem Tag des Gefahrübergangs, andernfalls mit Ablauf der Bindungsfrist aus dem Kaufangebot enden sollte. Zudem erklärte der Kläger die Freigabe der seinerzeit von der W-KG gestellten Sicherheit (Kontoverpfändung über 300.000 €), sobald ihm eine Finanzierungsbescheinigung von Frau H vorläge. Als Gegenleistung für beide Änderungen zahlte die W-KG an den Kläger 102.000 €.

10 Ebenfalls am 04.12.2013 vereinbarten der Kläger und Frau H, dass die Bindungsfrist für das Kaufangebot bereits am 15.01.2016 ende. Zudem wurde der Kaufpreis auf die prognostizierte Valuta des Darlehens bei der Bank Z am 01.01.2015 (= 2.165.265 €) herabgesetzt.

11 Am 02.01.2015 nahm Frau H das Angebot zum Kauf des Grundstücks D-Straße an.

12 Der Kläger erklärte für die Streitjahre 2012 und 2013 ebenso wie für das inzwischen nicht mehr streitbefangene Jahr 2011 aus der Nutzung des Grundstücks D-Straße keine Einkünfte.

13 Nach einer für die Jahre 2011 bis 2013 durchgeführten Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) davon aus, dass die von der W-KG getragenen Darlehenslasten beim Kläger als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien; es handele sich um einen entgeltlichen Zuwendungsnießbrauch. Als Werbungskosten berücksichtigte das FA die Absetzung für Abnutzung (AfA) sowie vom Kläger getragene Zinszahlungen. Das FA erließ dementsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer.

14 Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Zur Begründung seiner Klage trug der Kläger insbesondere vor, Herr H sei mit Abschluss des Vertrags vom 02.10.2008 wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks D-Straße geworden. Die Übergabe an die W-KG sei Herrn H qua rechtlicher Beherrschung zuzurechnen. Zwar habe sich das Kaufangebot an Frau H gerichtet. Diese sei jedoch lediglich Treuhänderin ihres Ehemanns gewesen. Die Zahlungen der W-KG seien wirtschaftlich daher nicht als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, sondern als Kaufpreisraten zu werten. Hilfsweise brachte der Kläger vor, die mit Vertrag vom 04.12.2013 vereinbarte Zahlung der W-KG von 102.000 € sei allenfalls zum Teil den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Sie sei der Ausgleich für die vom Kläger im Jahr 2013 ausgehandelten verbesserten Finanzierungskonditionen bei der Bank Z gewesen und habe daher mit dem Verkauf des Grundstücks und nicht mit dem Nießbrauch in Zusammenhang gestanden. Der Kläger machte weiterhin hilfsweise einen zu geringen Ansatz der AfA geltend. In Anbetracht seines entgeltlichen Erwerbs von 80 % der Anteile an der GbR im Jahr 2004 müsse die AfA jährlich um 27.794,47 € erhöht werden. Dabei ging der Kläger von Anschaffungskosten für die übernommenen Gesellschaftsanteile in Höhe seiner gegenüber V und S bestehenden Freistellungsverpflichtung von 3.864.201,55 € aus.

15 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 1092 veröffentlichtem Urteil ab.

16 Mit seiner Revision bringt der Kläger vor: Das FG habe ihm für die Streitjahre aus der Nutzung des Grundstücks D-Straße rechtsfehlerhaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet. Bei wirtschaftlicher Betrachtung sei das Grundstück bereits im Jahr 2008 an Herrn H veräußert worden. Dieser habe aus Haftungsgründen beim Nießbrauch die W-KG "zwischengeschaltet" und beim Erwerb seine Ehefrau als Treuhänderin. Der Nießbrauch sei nur vereinbart worden, um die Förderung durch die Bank Y weiter zu erhalten. Die Ausübung der Kaufoption durch Frau H habe aus wirtschaftlichen Gründen so gut wie festgestanden. Dass Besitz, Nutzungen und Lasten erst nach vollständiger Kaufpreiszahlung auf Frau H hätten übergehen sollen, sei nur aus formalen Gründen vertraglich vereinbart worden. Tatsächlich sei all dies bereits mit der Begründung des Nießbrauchs auf die W-KG (Herrn H) übergegangen. Hilfsweise sieht der Kläger eine Verletzung von Bundesrecht zum einen darin, dass das FG die Zahlung der W-KG von 102.000 € den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet hat. Zum anderen sei die AfA in zu geringer Höhe berücksichtigt worden. Die im Zuge des Anteilserwerbs von ihm eingegangene Freistellungsverpflichtung habe Anschaffungskosten ausgelöst.

17 Schließlich rügt der Kläger Verfahrensfehler. Das FG habe den Sachverhalt nicht ausreichend aufgeklärt und den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem es Beweisanträge übergangen und entscheidungserheblichen Sachvortrag nicht berücksichtigt habe.

18 Nachdem der Kläger die Revision hinsichtlich der Einkommensteuer 2011 sowie der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2011 zurückgenommen hat und das Verfahren insoweit zwischenzeitlich vom Senat eingestellt wurde,

beantragt er noch,

das angefochtene Urteil sowie die Änderungsbescheide und die Einspruchsentscheidung hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 und der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 und 31.12.2013 aufzuheben,

hilfsweise,

das angefochtene Urteil sowie die Änderungsbescheide und die Einspruchsentscheidung hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013 und der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31.12.2012 und 31.12.2013 abzuändern und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung niedriger anzusetzen.

19 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

20 Das FA tritt der Revision entgegen. Es hält das angefochtene Urteil weder für rechts- noch für verfahrensfehlerhaft.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision ist nur im Hilfsantrag begründet. Sie führt für die noch verbliebenen Streitjahre zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

22 1. Die Revision ist unbegründet, soweit sie im Hauptantrag darauf abzielt, das FG-Urteil und die Änderungsbescheide für die Streitjahre 2012 und 2013 ersatzlos aufzuheben.

23 a) Die Würdigung des FG, der Kläger habe das Grundstück D-Straße nicht bereits im Jahr 2008 veräußert, sondern durch einen zu Gunsten der W-KG bestellten Nießbrauch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt, enthält keine Rechtsfehler.

24 aa) Zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählt auch das Entgelt für die zeitlich begrenzte Bestellung eines Nießbrauchs an einem Grundstück (allgemeine Ansicht, vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.06.1978 - VIII R 54/74, BFHE 125, 535, BStBl II 1979, 332, unter 1.c; Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 21 Rz 7, 73; Pfirrmann in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 21 EStG Rz 51). Keine im Sinne der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung tatbestandliche zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung liegt allerdings vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung das Nutzungsverhältnis bereits zu einem endgültigen Verlust der Herrschaftsgewalt über das überlassene Wirtschaftsgut führt und eine Rückübertragung dieser Herrschaftsgewalt praktisch unmöglich wird (BFH-Urteil vom 18.08.1977 - VIII R 7/74, BFHE 123, 176, BStBl II 1977, 796, unter 1.; HHR/Pfirrmann, § 21 EStG Rz 60). In diesem Fall handelt es sich um einen Veräußerungsvorgang, der als Verfügung auf den Bestand eines Rechts unmittelbar einwirkt und im Privatvermögen nur unter den in § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Bedingungen steuerbar ist (vgl. Senatsurteil vom 13.01.2015 - IX R 13/14, BFHE 248, 340, BStBl II 2015, 827, Rz 19). Die Grenze vom Nutzungs- zum Veräußerungsbereich ist ebenso überschritten, wenn sich wegen der gewählten Gestaltung und deren tatsächlicher Durchführung die Zurechnung des Wirtschaftsguts nach § 39 der Abgabenordnung (AO) ändert (Brandis/Heuermann/Schallmoser, § 21 EStG Rz 108, m.w.N.).

25 bb) Die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen gehört zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Auch die Feststellung wirtschaftlichen Eigentums im Sinne von § 39 AO ist Gegenstand der tatrichterlichen Würdigung und daher wegen § 118 Abs. 2 FGO nur eingeschränkt revisibel (Senatsurteil vom 09.10.2008 - IX R 73/06, BFHE 223, 145, BStBl II 2009, 140, unter II.3.; Drüen in Tipke/Kruse, § 39 AO Rz 29). Das Revisionsgericht prüft lediglich, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet und die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteil vom 23.02.2021 - II R 44/17, BFHE 272, 384, BStBl II 2022, 188, Rz 22). Das FG hat zu berücksichtigen, dass der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gemäß § 39 AO nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen ist und nicht lediglich das formal Erklärte oder formal-rechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend ist (statt vieler Senatsurteil vom 24.01.2012 - IX R 51/10, BFHE 236, 356, BStBl II 2012, 308, Rz 21).

26 cc) Nach diesen Maßstäben begegnet die Entscheidung der Vorinstanz, der Kläger sei auch in den Streitjahren noch wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks D-Straße gewesen und habe von der W-KG keine Kaufpreisraten,

sondern im Zusammenhang mit der Bestellung des Zuwendungsnießbrauchs stehende Nutzungsentgelte bezogen, keinen revisionsrechtlichen Bedenken.

27 aaa) Das FG hat hierzu im Wesentlichen ausgeführt, vor der Annahme des Angebots durch Frau H am 02.01.2015 habe die Veräußerung noch nicht festgestanden. Zwar könne auch ein einseitiges Verkaufsangebot die Annahme einer Veräußerung im steuerrechtlichen Sinne rechtfertigen, wenn der Erwerber bereits wirtschaftlicher Eigentümer geworden sei. Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall aber nicht vor. Die W-KG habe als Nießbraucherin das Grundstück nicht erworben; ihr selbst habe kein Ankaufsrecht zugestanden. Es könne dahinstehen, ob Frau H als Treuhänderin für Herrn H das Grundstück habe erwerben sollen. Weder Herr H noch Frau H seien im Jahr 2008 wirtschaftliche Eigentümer geworden. Herrn H könne nicht die Rechtsstellung der W-KG zugerechnet werden, selbst wenn er die einzige natürliche Person hinter der W-KG gewesen sei. Unabhängig hiervon habe für keine der beteiligten Personen ein wirtschaftlicher Sachzwang für den Erwerb des Grundstücks bestanden.

28 bbb) Diese Erwägungen halten einer revisionsrechtlichen Überprüfung Stand. Das FG hat weder gesetzliche Auslegungsregeln noch Denkgesetze und Erfahrungssätze verletzt. Es ist vielmehr mit einer nachvollziehbaren Begründung zu dem Ergebnis gekommen, dass Herr H mit Abschluss des Vertrags vom 02.10.2008 kein wirtschaftliches Eigentum im Sinne von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO begründet habe.

29 (1) Herr H konnte von niemandem das für ihn beanspruchte wirtschaftliche Eigentum ableiten. Mit dem zivilrechtlichen Eigentümer, dem Kläger, stand er in keinem unmittelbaren rechtsgeschäftlichen Verhältnis. Die von ihm beherrschte W-KG war lediglich Nießbraucherin und vermochte aus dieser Stellung heraus den Kläger nicht aus dessen Herrschaftsposition als zivilrechtlicher Eigentümer verdrängen. Die vermeintliche Treuhänderin von Herrn H, dessen Ehefrau, konnte in den Streitjahren bereits deshalb kein Herrn H zuzurechnendes wirtschaftliches Eigentum begründen, da sie aufgrund der Nießbrauchstellung der W-KG trotz des sie begünstigenden Verkaufsangebots des Klägers keinerlei Zugriff auf das Grundstück D-Straße hatte. Die Auffassung des Klägers, dass von der Zivilrechtslage abweichendes wirtschaftliches Eigentum auch bei einer "Personenmehrheit" auf der Erwerberseite begründet werden könne, ist jedenfalls in der vorliegenden Konstellation unzutreffend.

30 (2) Dem kann der Kläger nicht entgegenhalten, Herr H habe die W-KG nur aus Haftungsgründen zwischengeschaltet und sei aufgrund dessen selbst wirtschaftlicher Eigentümer geworden. Denn durch eine --in rechtlich anzuerkennender Weise-- zwischengeschaltete Personengesellschaft kann grundsätzlich nicht auf den wirtschaftlich Berechtigten "hindurchgesehen" werden. Treffen die Rechtsfolgen eines der Besteuerung zugrunde zu legenden Vertrags eindeutig ein bestimmtes Steuersubjekt (hier die W-KG als Nießbraucherin), können sie ohne gesetzliche Grundlage nicht einem anderen Steuersubjekt persönlich zugerechnet werden. Unerheblich ist bei dieser Betrachtung, dass die im Rahmen des eingeräumten Nießbrauchs erzielten Vermietungseinkünfte aufgrund des Transparenzprinzips steuerrechtlich nicht der W-KG, sondern deren Gesellschaftern zugerechnet wurden. Denn dies ändert nichts daran, dass (nur) die W-KG aufgrund ihrer Stellung als Nießbraucherin zivilrechtlich Vermieterin war und die Vermietungseinkünfte auf der Ebene der Gesellschaft erzielt wurden. Mangels einer speziellen gesetzlichen Regelung in § 21 EStG kann sich eine abweichende persönliche Zurechnung im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur aus den allgemeinen Vorschriften (§ 39, § 41 Abs. 2, § 42 AO) ergeben. Diese Vorschriften konkretisieren das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht und begrenzen es zugleich. Eine darüber hinausgehende wirtschaftliche Betrachtungsweise hat dagegen für die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern oder Sachverhalten keine gesetzliche Grundlage.

31 Ein unbeachtliches Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO oder eine gemäß § 42 AO missbräuchliche Zwischenschaltung der W-KG als Nießbraucherin sind weder dargelegt noch ersichtlich. Das FG hat auch keine diesbezüglichen Feststellungen getroffen.

32 (3) Zu Recht hat es das FG deshalb auch dahinstehen lassen, ob Frau H das Grundstück als verdeckte Treuhänderin für ihren Ehemann habe erwerben sollen. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, hätte der mit der W-KG bestehende --auf eine zeitlich befristete Nutzung des Grundstücks ausgerichtete-- Nießbrauchvertrag nicht die Annahme wirtschaftlichen Eigentums von Herrn H rechtfertigen können.

33 (4) Der Senat verkennt bei alledem nicht, dass die vom Kläger seit dem Jahr 2008 entfalteten rechtsgeschäftlichen Aktivitäten vom Ziel einer Veräußerung des Grundstücks D-Straße getragen waren. Die zeitlich befristete Nutzungsüberlassung des Grundstücks im Wege des Nießbrauchs war rechtlich aber vonnöten, um den fortlaufenden Zufluss der Förderzahlungen durch die Bank Y nicht zu gefährden. Diese --auf einer offensichtlich gemeinsamen Geschäftsgrundlage beruhende-- Vertragsgestaltung muss deshalb auch steuerrechtlich gelten. Hinzu kommt, dass der Kläger --wie vom FG zutreffend angeführt-- die Gefahr des zufälligen Untergangs der Immobilie

auch nach dem Vertragsschluss vom 02.10.2008 getragen und damit die Herrschaftsgewalt noch nicht auf einen Dritten übertragen hatte.

34 b) Die in diesem Zusammenhang gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor. Insbesondere musste das FG die vom Kläger angebotenen Beweise nicht erheben, weil es die Behauptungen als wahr unterstellen konnte, dass der Kläger die W-KG aus Haftungsgründen zwischengeschaltet hatte und dass Frau H als Treuhänderin für Herrn H erworben hat.

35 Das FG hat auch nicht das rechtliche Gehör des Klägers verletzt. Es hat keinen Sachvortrag des Klägers zum Auftreten von Herrn H übergangen, sondern aus Rechtsgründen verneint, dass die Rechtsstellung der W-KG als Nießbraucherin Herrn H persönlich zugerechnet werden könne. Auf die Frage, ob die W-KG aufgrund des Nießbrauchs wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks geworden war, kam es danach nicht an.

36 2. Der Hilfsantrag, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Streitjahre niedriger anzusetzen, ist teilweise begründet.

37 a) Er ist unbegründet, soweit der Kläger beansprucht, die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2013 um 102.000 € niedriger anzusetzen.

38 aa) Das FG hat sich zur Begründung seiner auch in diesem Punkt ablehnenden Entscheidung insbesondere auf den Wortlaut der notariellen Urkunde vom 04.12.2013 bezogen, wonach es sich bei der Zahlung um eine Gegenleistung für die Änderung des Nießbrauchvertrags vom 02.10.2008 gehandelt habe. Die Gegenleistung für den Nießbrauch habe in der Übernahme der Zins- und Tilgungsleistungen für das Darlehen bei der Bank Z bestanden. Nach Anpassung der Darlehenskonditionen habe die Nießbraucherin einen Teil des vom Kläger herausgehandelten Vorteils an diesen ausgekehrt. Auch diese Begründung hält der Revision stand.

39 bb) An die Vertragsauslegung des FG ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Sie entspricht den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, ist also jedenfalls möglich. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass in derselben Urkunde das bindende Verkaufsangebot im Hinblick auf den Kaufpreis ebenfalls angepasst wurde. Es trifft insbesondere nicht zu, dass insofern die Zahlung der W-KG auf den Kaufpreis angerechnet wurde. Vielmehr ergab sich nach den geänderten --das heißt verbesserten-- Darlehenskonditionen ein um 134.734,32 € niedrigerer prognostizierter Stand des Darlehens am 01.01.2015. Dieser Betrag ist auf den Kaufpreis "angerechnet" worden. Die W-KG als Nießbraucherin hat aber nur einen Teilbetrag davon an den Kläger gezahlt. Dass der Vertrag möglicherweise auch anders hätte ausgelegt werden können, kann der Revision nicht zum Erfolg verhelfen.

40 b) Rechtsfehlerhaft hat das FG jedoch angenommen, die AfA sei bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in zutreffender Höhe berücksichtigt worden.

41 aa) Die Vorinstanz hat hierzu ausgeführt, auch im Bereich der Vermögensverwaltung führe die Übernahme von Schulden einer Personengesellschaft nicht zu einem Veräußerungspreis beziehungsweise zu Anschaffungskosten. Vielmehr gehörten die Schulden der Unternehmung zu der betrieblichen beziehungsweise vermögensverwaltenden Einheit (unter Bezugnahme auf FG Köln, Urteil vom 10.10.2018 - 9 K 3049/15, EFG 2019, 1976 [aufgehoben durch Senatsurteil vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186, s. hierzu nachfolgend]). Auch die Freistellungsverpflichtung des Klägers zu Gunsten des V und der S führe beim Kläger nicht zu Anschaffungskosten. Soweit die Darlehen für Anschaffungs- und Herstellungskosten des Grundstücks D-Straße aufgenommen worden seien, seien sie bereits in dem angesetzten AfA-Betrag enthalten, den der Kläger als Alleineigentümer nun zu 100 % ansetzen könne. Sofern sie zu anderen Zwecken aufgenommen worden seien, könne dies nicht zu einer erhöhten Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung führen.

42 bb) Diese Wertung hält einer rechtlichen Überprüfung nicht stand. Der erkennende Senat hat die vom FG für zutreffend erachtete Einheitsbetrachtung in seinem Urteil vom 03.05.2022 - IX R 22/19 (BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186) für vermögensverwaltende Personengesellschaften verworfen und Grundsätze für die Ermittlung der AfA-Berechtigung nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft aufgestellt (dort Rz 28 ff.). Das FG konnte diese Rechtsprechung in seiner Entscheidung noch nicht berücksichtigen. Das angefochtene Urteil ist deshalb --soweit der Senat nach der teilweisen Revisionsrücknahme noch entscheiden muss-- aufzuheben.

43 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht

entscheiden, in welcher Höhe AfA auf die mittelbar anteilig hinzuerworbenen Gebäude abzuziehen ist. Die bisher berücksichtigte AfA ist nicht nach den vom Senat aufgestellten Grundsätzen ermittelt. Das FA hat --ausgehend von der bis zum Jahr 2003 auf den Kläger entfallenden anteiligen AfA von 9.514,20 € (entspricht einem Anteil von 20 %)-- die AfA für die Streitjahre mit jeweils insgesamt 47.571 € angesetzt. Dem liegt die Vorstellung einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge zugrunde, die jedoch dem Sachverhalt nicht entspricht.

44 a) Der Kläger hat die Gesellschaftsanteile von V und S im Jahr 2004 entgeltlich erworben. Nachdem die GbR infolge der Vereinigung sämtlicher Anteile in der Person des Klägers liquidationslos erloschen war und sich der Kläger gegenüber V und S verpflichtet hatte, sie von der Nachhaftung in voller Höhe freizustellen, stand fest, dass der Kläger die vormaligen Gesellschaftsverbindlichkeiten in Zukunft allein zu tragen hatte. Er hatte sie insofern "übernommen". Darin lag die Gegenleistung für die Übertragung der Anteile. Der Senat hat keinen Zweifel daran, dass es sich um ein vollentgeltliches Geschäft handelte. Auch der Kläger hat das Grundstück D-Straße letztlich gegen Übernahme der auf ihm lastenden Schulden an Frau H veräußert. Anhaltspunkte für eine bloß teilentgeltliche Übertragung zu Gunsten von Frau H bestehen nicht.

45 Im Übrigen --das heißt soweit der Kläger schon vor dem Anteilserwerb an der GbR beteiligt war (20 %)-- hat er die ursprüngliche AfA fortzuführen. Dafür, dass die vormals anteilige Beteiligung am Gesamthandsvermögen infolge der Anteilsvereinigung in der Person des Klägers zu Alleineigentum erstarkte, musste er keine (gesonderte) Gegenleistung erbringen.

46 b) Mit dem entgeltlichen Anteilserwerb beginnen beim Erwerber in Bezug auf die anteilig mit- oder hinzuerworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens neue AfA-Reihen, die sich nach der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs und nach den anteilig auf das miterworbene Wirtschaftsgut entfallenden Anschaffungskosten des Erwerbers bemessen (vgl. Senatsurteil vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186, Rz 18 ff.).

47 aa) Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die GbR durch die Anteilsvereinigung liquidationslos erloschen ist. Zwar findet danach eine Ermittlung von gemeinschaftlich erzielten Einkünften auf Gesellschaftsebene nicht mehr statt, sodass es auch keiner individuellen Korrektur von auf der Gesellschafterebene berücksichtigten AfA beim Erwerber mehr bedarf. Insofern unterscheiden sich der Sachverhalt des Senatsurteils vom 03.05.2022 - IX R 22/19 (BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186) und der vorliegende Sachverhalt. Für die AfA-Berechtigung des Erwerbers kommt es indes nicht auf den Fortbestand der Gesellschaft, sondern darauf an, dass er Gesellschaftsanteile entgeltlich erworben hat. Zwar ist der Kläger nach dem Anteilserwerb Alleineigentümer des Grundstücks D-Straße geworden. Eine einheitliche AfA ist aber ausgeschlossen. Einen Anteil am Grundstück von 80 % hat er im Jahr 2004 entgeltlich erworben; der restliche Anteil von 20 % war dem Kläger schon zuvor persönlich zuzurechnen.

48 bb) Unerheblich ist, dass der Kläger beim Erwerb der Anteile möglicherweise exakt die seinerzeitigen Anschaffungskosten der Gründungsgesellschafter übernommen hat. Wie der Senat bereits ausgeführt hat, kommt eine Fortsetzung der bisherigen AfA-Reihe nach einem entgeltlichen Anteilserwerb in Bezug auf die anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens auch in diesem Sonderfall nicht in Betracht (Senatsurteil vom 03.05.2022 - IX R 22/19, BFHE 277, 148, BStBl II 2023, 186, Rz 20). Infolgedessen hat der Kläger seit dem Jahr 2004 zwei verschiedene AfA-Reihen für jeweils dasselbe Wirtschaftsgut (Gebäude) zu führen. Jedenfalls für Zwecke der AfA ist im Hinblick auf den Anteilserwerb von zwei verschiedenen Wirtschaftsgütern auszugehen.

49 c) Für eine abweichende Restnutzungsdauer der anteilig erworbenen Gebäude (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) ist nichts vorgetragen. Insofern verbleibt es bei der gesetzlichen Typisierung in § 7 Abs. 4 EStG.

50 d) Die eigenen Anschaffungskosten des Klägers betrugen mindestens 3.864.201,55 € (zuzüglich eventueller Nebenkosten). Dies entspricht dem Stand der mit dem Anteilserwerb vom Kläger (anteilig zusätzlich) übernommenen vormaligen Gesellschaftsverbindlichkeiten. Die Freistellungsverpflichtung erhöht die Anschaffungskosten nicht, da sie im Ergebnis nur bewirkt, dass der Kläger für die vormaligen Gesellschaftsverbindlichkeiten in voller Höhe selbst aufkommen musste. Unerheblich ist deshalb auch, dass diese Verpflichtung möglicherweise den Betrag der vom Kläger zusätzlich übernommenen Gesellschaftsverbindlichkeiten überstieg, da auch die Nachhaftung des ausgeschiedenen persönlich haftenden Gesellschafters nicht anteilsmäßig begrenzt ist (Vollhaftung).

51 aa) Für die AfA-Berechtigung des Klägers hinsichtlich der mit dem Anteilserwerb anteilig mit- oder hinzuerworbenen Wirtschaftsgüter kommt es im Hinblick auf die Gesellschaftsverbindlichkeiten nach der

Rechtsprechung des Senats darauf an, in welcher Höhe die Gesellschaft die Darlehensmittel zur Bezahlung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzelner Wirtschaftsgüter tatsächlich verwendet hatte (originäre Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gesellschaft). Soweit dies der Fall war, begründen die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs noch bestehenden Verbindlichkeiten verhältnismäßig die AfA-Bemessungsgrundlage des Erwerbers für das jeweilige Wirtschaftsgut. Sie werden dem einzelnen (abschreibbaren) Wirtschaftsgut direkt zugeordnet.

52 bb) Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens ist außerdem --soweit es um die AfA des Anteilserwerbers geht-- eine erneute Aufteilung der anteilig auf das Wirtschaftsgut "Grundstück" entfallenden Anschaffungskosten auf "Grund und Boden" einerseits und "Gebäude" andererseits erforderlich. In die neue Aufteilung gehen die zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs aktuellen Bodenrichtwerte ein. Die Aufteilung ist auch dann erforderlich, wenn feststeht, dass stille Reserven nicht bestehen oder jedenfalls nicht entgolten worden sind. Die erneute Aufteilung ist die Konsequenz daraus, dass der entgeltliche Anteilserwerb eine neue AfA-Reihe in Gang setzt. Dies erfordert bezogen auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs eine vollständig neue Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

53 e) Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die GbR die Mittel aus den im Zeitpunkt des Anteilserwerbs noch bestehenden Darlehensverbindlichkeiten tatsächlich dazu verwendet hatte, um Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das bebaute Grundstück zu bezahlen, und gegebenenfalls wie sie nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Anteilserwerbs neu auf Grund und Boden einerseits sowie die Gebäude andererseits aufgeteilt werden müssen. Die vom Kläger dazu vorgelegte Aufteilung kann der Senat nicht ungeprüft übernehmen. Die Ermittlung der zugrunde liegenden Größen setzt tatsächliche Feststellungen voraus, die dem Senat verwehrt sind. Das FG wird die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen deshalb im zweiten Rechtszug nachzuholen haben.

54 aa) Unerheblich ist zum einen, dass der Kläger die von der GbR übernommene Verbindlichkeit gegenüber der T-KG in einer logischen Sekunde nach der Übernahme durch Verrechnung mit seinem positiven Kapitalkonto bei der Gesellschaft zum Erlöschen gebracht hat. Auf die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage hat die (nachträgliche) Tilgung von Anschaffungsdarlehen keine Auswirkungen. Die Aufrechnungslage entstand erst, nachdem der Kläger die Gesellschaftsverbindlichkeiten übernommen hatte. Aus der Tilgung ergibt sich vielmehr, dass der Kläger die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die mit dem Darlehen bezahlt worden sind, getragen hat, sodass ihm auf dieser Grundlage auch die entsprechende AfA zusteht.

55 bb) Für die Entscheidung ohne Bedeutung ist zum anderen, dass der Kläger das Grundstück D-Straße später mit einem weiteren Darlehen bei der Bank Z belastet hat. Nachdem der Kläger für dieses Darlehen auf der Grundlage des Nießbrauchvertrags im streitigen Zeitraum keine Zinslasten mehr zu tragen hatte, kommt es auch nicht darauf an, wie der Kläger dieses Darlehen verwendet hat.

56 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de