

NEWSLETTER

Steuerberatung / Private Steuern und Vermögen Immobilien und Mietrecht

Oktober 2022

Thema dieser Ausgabe

AfA-Berechtigung nach entgeltlichem Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (BFH, Urt. v. 3.5.2022 – Az. IX R 22/19)

Ist nach dem entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft streitig, in welcher Höhe dem Erwerber auf die (anteilig miterworbenen) abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens AfA zusteht und in welchem Umfang der auf der Gesellschaftsebene ermittelte und ihm zugerechnete Ergebnisanteil deshalb korrigiert werden muss, ist der Erwerber zum Klageverfahren der Gesellschaft gegen den Feststellungsbescheid notwendig beizuladen.

Hat der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beanspruchen.

Bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des Erwerbers nach entgeltlichem Anteilserwerb erhöhen die dem Anteil entsprechenden Gesellschaftsschulden die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern

des Gesamthandsvermögens direkt zugeordnet werden können.

Die Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind, soweit sie den Buchwert der erworbenen Beteiligung übersteigen, den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen.

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.

Hintergrund

Der Einkommensteuer unterliegen natürliche Personen. Werden Einkünfte durch mehrere Personen über eine Personengesellschaft erzielt, erfolgt die Besteuerung in einem gestuften Verfahren. In einem ersten Schritt werden die Einkünfte auf Ebene der Gesellschaft ermittelt und den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Es ergeht ein Bescheid zur gesonderten und einheitlichen

Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. In einem zweiten Schritt erfolgt dann die Besteuerung der auf der ersten Stufe zugerechneten anteiligen Einkünfte über die private Einkommensteuer des Gesellschafters. Die zugerechneten Einkünfte fließen in den persönlichen Einkommensteuerbescheid ein, woraus sich dann die Steuerzahllast ergibt.

Bei Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft, deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuermindern nur über die Absetzung für Abnutzung (AfA) zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung der AfA hat auf der ersten Ebene des gestuften Verfahrens zu erfolgen.

Der Bundesfinanzhof hatte nun mit Urteil vom 3.5.2022 (Az. IX R 22/19) zu entscheiden, wie im Bezug auf die Abschreibung für Abnutzung die Zurechnung der Einkünfte erfolgt, wenn bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft mit Vermietungseinkünften ein Gesellschafter seinen Anteil erst später entgeltlich erworben hat (und nicht von Beginn an beteiligt war).

Maßgeblicher Gesetzestext

Die für die Entscheidung des BFH maßgeblichen gesetzlichen Regelungen sind §§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG, § 255 Abs. 1 HGB. Diese lauten wie folgt:

§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden, Gebäudeteilen, Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht);

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG

(1) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch

7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen nach § 7b und erhöhte Absetzungen.

§ 255 Abs. 1 HGB

Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreismininderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.

Urteil des Bundesgerichtshofs

Sein Urteil vom 3.5.2022 fasst der Bundesfinanzhof in der Pressemitteilung Nr. 38/22 vom 22.9.2022 wie folgt zusammen:

„Hat der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beanspruchen. Verbindlichkeiten der Gesellschaft erhöhen anteilig die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den mittelbar erworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einzeln zuzuordnen sind. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 03.05.2022 – IX R 22/19 entschieden.

Im Streitfall waren ursprünglich zwei Brüder zu je 50% an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) beteiligt. Die GbR erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ein Gesellschafter schied aus der Gesellschaft aus, indem er seinen Anteil teilweise an seinen Bruder und teilweise an seine Schwägerin veräußerte. Streitig war vor allem, ob die von der GbR für den Erwerb von Grundstücken aufgenommenen und noch nicht getilgten Darlehen (Verbindlichkeiten der GbR) die Anschaffungskosten der Erwerber und dementsprechend die AfA auf die anteilig miterworbenen Gebäude erhöhte. Das Finanzamt und das Finanzgericht (FG) hatten dies abgelehnt.

Die Revision der Klägerin (GbR) hatte Erfolg. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ermittelt eine Personengesellschaft die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte. Sie berücksichtigt dabei (auf Gesellschaftsebene) AfA auf die vermieteten Gebäude nach den historischen Anschaffungskosten. Die so ermittelten Einkünfte werden den Gesellschaftern nach ihren Beteiligungsverhältnissen unmittelbar zugerechnet. Daran ändert sich nichts, wenn ein Gesellschafter seinen Anteil entgeltlich auf einen oder mehrere neue Gesellschafter überträgt. Gesellschafter, die ihre Beteiligung nachträglich entgeltlich erworben haben, können die in ihrem Ergebnisanteil berücksichtigte AfA aber nicht beanspruchen. Ihre AfA-Berechtigung bemisst sich vielmehr nach den individuellen Anschaffungskosten und nach Maßgabe der voraussichtlichen Restnutzungsdauer des anteilig miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs. Der ihnen zugerechnete Ergebnisanteil muss deshalb korrigiert werden, soweit die zustehende AfA von der AfA abweicht, die auf Gesellschaftsebene bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt worden ist.

Das Urteil befasst sich grundlegend und ausführlich mit der Frage, wie der Korrekturbetrag zu ermitteln ist. Es stellt außerdem klar, dass der Korrekturbetrag Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ist, auch wenn er nur die persönlichen Verhältnisse einzelner Gesellschafter betrifft (Ergänzungsbe- reich). Daraus ergibt sich zugleich, dass die betreffenden Gesellschafter zur Klage der Gesellschaft gegen den Gewinnfeststellungsbescheid notwendig beizuladen sind, was im Streitfall unterblieben war.

Verbindlichkeiten der Gesellschaft erhöhen die Anschaffungskosten des Erwerbers. Den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern sind sie nur zuzuordnen, soweit eine solche Zuordnung auch auf Gesellschaftsebene besteht. Dieser Zusammenhang war im Streitfall gegeben, da die Gesellschaft die Darlehen aufgenommen hatte, um bestimmte Vermietungsobjekte zu erwerben. Die Darlehen konnten deshalb auf Gesellschaftsebene einzelnen Wirtschaftsgütern eindeutig zugeordnet werden.

Übersteigen die Anschaffungskosten des Anteilserwerbers die Summe der Buchwerte der anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter, sind sie insoweit den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern nach dem Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven einzeln zuzuordnen. Die Aufteilung der sog. Mehranschaffungskosten erfordert dann eine Einzelbewertung jedes in Betracht kommenden Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs.

Gehört ein bebautes Grundstück zum anteilig miterworbenen Gesellschaftsvermögen, ist eine erneute Aufteilung der anteiligen Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich, um eventuell im nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut Grund und Boden entstandene stille Reserven zutreffend zu erfassen. Im Streitfall hat der BFH die Sache an das FG zurückverwiesen, damit es die erneute Aufteilung nachholt. Vor diesem Hintergrund hat der BFH davon abgesehen, die unterbliebenen Beiladungen selbst vorzunehmen.“

Vorinstanz

Vorinstanz war das Finanzgericht Köln, dessen Urteil vom 10.10.2018, (Az. 9 K 3049/15) mit Revision angegriffen worden war.

Fazit

Das Besprechungsurteil hat große Bedeutung für die Praxis. Bei einem Gesellschafter, der seinen Anteil an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft entgeltlich erwirbt, ist, wie beim Anteilskauf bei einer gewerblichen Personengesellschaft, mit einer Ergänzungsrechnung individuell die Abschreibung für den neuen Gesellschafter zu ermitteln.

8.10.2022

Dr. Johannes Stehr
Rechtsanwalt Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Ansprechpartner

Für alle Fragestellungen stehen Ihnen gerne zur Verfügung



PETER STEHR sen.
Vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

kanzlei@stehr-stadler.de



MICHAEL STADLER sen.
Vereidigter Buchprüfer
Steuerberater

michael.stadler@stehr-stadler.de



PETER STEHR jun.
Steuerberater

peter.stehr.jun@stehr-stadler.de



ANNELIESE LINDNER
Steuerberater

anneliese.lindner@stehr-stadler.de



PAUL PICHLER
Steuerberater

paul.pichler@stehr-stadler.de



Dr. JOHANNES STEHR
Rechtsanwalt
Steuerberater
Fachanwalt f. Steuerrecht

johannes.stehr@stehr-stadler.de



PATRICK STADLER
Steuerberater

patrick.stadler@stehr-stadler.de



MICHAEL STADLER jun.
Steuerberater

michael.stadler.jun@stehr-stadler.de

STEHR STADLER LINDNER PICHLER
Vereidigte Buchprüfer Steuerberater
Rechtsanwalt Partnerschaft mbB

Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB
Michael Stadler sen., Bw., vBP, StB
Peter Stehr jun., Dipl.-Bw. (FH), StB
Anneliese Lindner, StB
Paul Pichler, StB
Dr. Johannes Stehr, RA, StB, FAfStR
Patrick Stadler, StB
Michael Stadler jun., M.A., LL.M., StB

Badstraße 26, 83646 Bad Tölz
Tel.: 08041 7678-0, Fax: 7678-22
E-Mail: kanzlei@stehr-stadler.de
Homepage: www.stehr-stadler.de

Sitz der Gesellschaft: Bad Tölz
AG München, PR 498
USt-Id.Nr.: DE233818164

Landwirtschaftliche Buchstelle
Peter Stehr sen., Dipl.-Bw. (FH), vBP, StB

Kooperationen
Rechtsanwalt Rudolf Röck
Badstraße 26, 83646 Bad Tölz



Die Beiträge dieses Newsletters stellen eine Auswahl an allgemeinen Informationen über aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung dar. Sie wurde nach besten Wissen erstellt. Sie erheben keinerlei Anspruch auf Vollständigkeit und können die persönliche Beratung in keinem Fall ersetzen. Diese Mandanteninformation stellt keine Auskunft, Beratung oder sonstige Dienstleistung unserer Berufsträger dar. Für Inhalt, Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit kann daher keinerlei Haftung – auch seitens der Verantwortlichen – übernommen werden.