

Mandanteninformation für Kapitalanlage & Versicherung November 2022

1. Vermögensverwaltende Personengesellschaft und AfA bei Anteilserwerb

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.

Hintergrund

An der vermögensverwaltenden X-GbR waren ursprünglich die Brüder A und B zu je 50 % beteiligt. Im Jahr 2011 veräußerte A 16 % der Anteile an B und 34 % an C. An der GbR waren danach B mit 66 % und C mit 34 % beteiligt.

Streitig war vor allem die AfA auf die entgeltlich erworbenen Anteile. Nach Ansicht der GbR gehören zu den Anschaffungskosten nicht nur die gezahlten Kaufpreise (mit Anschaffungsnebenkosten), sondern erhöhend auch die gemeinschaftlichen Verbindlichkeiten aus Bankdarlehen (und verringernd die gemeinschaftlichen Bankguthaben). Das Finanzamt lehnte die Erhöhung der Anschaffungskosten um einen Anteil an den Verbindlichkeiten der GbR ab.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Allein die Haftung für die GbR-Verbindlichkeiten aufgrund des Einrückens in die Gesellschafterstellung stelle keine zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten führende Übernahme von Verbindlichkeiten dar. Eine Freistellung von Verbindlichkeiten zwischen Veräußerer und Erwerber liege nicht vor.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil auf und verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Die Verbindlichkeiten der GbR erhöhen anteilig die Anschaffungskosten des Erwerbers, soweit sie den mittelbar erworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einzeln zuzuordnen sind.

Hat ein Gesellschafter seinen Anteil entgeltlich erworben, kann er AfA auf die anteilig ("mittelbar") miterworbenen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens nur nach Maßgabe seiner Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs beanspruchen. Auf die ursprünglichen Anschaffungskosten/Herstellungskosten der Gesellschaft kommt es nicht an. Der entgeltliche Anteilserwerb überlagert den in der Gesellschaftsbilanz abgebildeten Vorgang und bildet eine Zäsur. Mit dem Erwerb beginnt für den Anteilserwerber eine neue AfA-Reihe, die sich nach der Restnutzungsdauer des jeweiligen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Anteilserwerbs bemisst.

Abzustellen ist auf die anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens. Eine Bruchteilsbetrachtung ist schon deshalb erforderlich, weil der (erworbene) Gesellschaftsanteil kein Wirtschaftsgut ist. Der Anteils Käufer muss daher seinen Ergebnisanteil insoweit korrigieren, als die darin enthaltene AfA von der ihm zustehenden AfA abweicht. Das ist die AfA, die er geltend machen könnte, wenn er die Wirtschaftsgüter direkt erworben hätte. Die Fortführung der AfA des Rechtsvorgängers gilt nur bei unentgeltlichem Erwerb.

Bei 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. Soweit es sich auf Gesellschaftsebene um Anschaffungskosten der GbR für bestimmte abnutzbare Wirtschaftsgüter handelt, erhöht die noch bestehende Verbindlichkeit der GbR bei der Ermittlung der AfA-Berechtigung des eintretenden Gesellschafters auch dessen Anschaffungskosten. Wirtschaftlich finanziert der eintretende Gesellschafter dann (wie auch der Gründungsgesellschafter) einen Teil der Anschaffungskosten für die anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter "über die Gesellschaft". Im Streitfall stand fest, dass die von der GbR aufgenommenen Darlehen tatsächlich zum Erwerb der im Gesamthandsvermögen liegenden

bebauten Grundstücke verwandt wurden. Die Darlehensverbindlichkeiten der GbR sind demnach den Grundstückserwerben zuzuordnen.

Die Vermutung, dass der Erwerber einen über dem Kapitalanteil liegenden Kaufpreis nur akzeptieren wird, wenn stille Reserven vorhanden sind, rechtfertigt es, die Mehr-Anschaffungskosten den stillen Reserven der anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter direkt zuzuordnen. Danach sind die Anschaffungskosten den anteilig miterworbenen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens in einem ersten Schritt nach dem Verhältnis der Buchwerte zuzuordnen. Übersteigen die Anschaffungskosten des Erwerbers die anteilig erworbenen Buchwerte des Gesamthandsvermögens (Mehr-Anschaffungskosten), sind sie (nur noch) auf diejenigen Wirtschaftsgüter zu verteilen, in denen stille Reserven ruhen. Maßstab ist insoweit das Verhältnis der stillen Reserven zueinander. Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Buch- oder Verkehrswerte würde der Vermutung nicht gerecht, wonach die Mehranschaffungskosten auf die stillen Reserven geleistet werden. Die anteiligen Anschaffungskosten des einzelnen miterworbenen Wirtschaftsguts ergeben sich danach aus dem anteiligen Buchwert zuzüglich der einzeln zuzuordnenden Mehr-Anschaffungskosten.

Beim anteiligen Miterwerb von bebauten Grundstücken des Gesamthandsvermögens ist für die AfA eine erneute Aufteilung der anteiligen Anschaffungskosten auf Grund/Boden und Gebäude erforderlich. Die ursprüngliche Aufteilung, die der AfA auf Gesellschaftsebene zugrunde liegt, kann vom Anteilserwerber nicht übernommen werden. Denn in die neue Aufteilung gehen die aktuellen Bodenrichtwerte ein. Damit wird sichergestellt, dass evtl. im Grund und Boden durch Wertsteigerung entstandene stille Reserven zutreffend erfasst werden.

Das Finanzgericht hat zwar die Anschaffungskosten der B und C für die erworbenen Teileile festgestellt. Es hat jedoch keine Feststellungen dazu getroffen, wie diese auf die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens zu verteilen sind. Das hat das Finanzgericht nachzuholen.

2. **Wie werden bei doppelter Treuhand die Einkünfte zugerechnet?**

Ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis kann bei der sog. doppelten Treuhand auch nach Eintritt des Sicherungsfalls vorliegen.

Hintergrund

Der eingetragene Verein V (Pensionstreuhand, Treuhänder) hat das ihm übertragene Treuhandvermögen der X-AG (Treugeberin) nach deren Weisungen zu halten und zu verwalten (Verwaltungstreuhand). Das Treuhandvermögen dient der Sicherung der Pensionsverpflichtungen des Unternehmens gegenüber ihren versorgungsberechtigten Personen (Mitarbeitern) aus Pensionszusagen (Sicherungstreuhand). Bei Eintritt eines "Sicherungsfalls" (insbesondere Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Treugeberin) erwerben die Versorgungsberechtigten einen direkten Anspruch gegen den Treuhänder (V) auf Erfüllung der Pensionsverpflichtungen (Doppeltreuhand).

Über das Vermögen der X-AG wurde im Jahr 2009 das Insolvenzverfahren eröffnet.

V erzielte aus der Anlage des Vermögens (Aktien) erhebliche Kapitalerträge (Dividenden). Das Finanzamt setzte daher für 2009/2010 Körperschaftsteuer fest. Dabei nahm es jeweils eine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 5 KStG vor.

Das Finanzgericht wies die dagegen erhobene Klage ab. V habe als Treuhänder Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Bei dieser Einkunftsart werde die Einkünfteerzielungsabsicht vermutet.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof widerspricht dem Finanzgericht. Denn das Treuhandverhältnis ist steuerlich anzuerkennen. Damit sind die Aktien nicht dem Treuhänder (V), sondern der Treugeberin (X) als Anteilseignerin zuzurechnen. V hat somit keine Kapitaleinkünfte erzielt. Der Bundesfinanzhof hob das Finanzgerichtsurteil und die von V angefochtenen Körperschaftsteuer-Bescheide auf.

V ist als rechtsfähiger Verein mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte. Da V als sonstige juristische Person des privaten Rechts nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG fällt, sind nicht alle von ihm erzielten Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln. Vielmehr kann er auch Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielen.

Die steuerrechtliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses erfordert, dass die mit der rechtlichen Eigentümer- bzw. Inhaberstellung verbundene Verfügungsmacht so weit zu Gunsten des Treugebers eingeschränkt ist, dass das rechtliche Eigentum bzw. die rechtliche Inhaberschaft als "leere Hülle" erscheint. Es muss zweifelsfrei erkennbar sein, dass der Treuhänder ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt.

Entscheidend ist die Weisungsbefugnis des Treugebers (und damit korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders) in Bezug auf die Behandlung des Treuguts. Zudem muss der Treugeber berechtigt sein, jederzeit die Rückgabe des Treuguts zu verlangen, wobei die Vereinbarung einer angemessenen Kündigungsfrist unschädlich ist.

Hiervon ausgehend liegt im Streitfall auch nach Eintritt des Sicherungsfalls ein steuerrechtlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis vor:

Aus dem Treuhandvertrag ergibt sich nicht, dass die Weisungsbefugnis der Treugeberin und korrespondierend die Weisungsgebundenheit des Treuhänders im Sicherungsfall enden würden. Dass die Versorgungsberechtigten einen Direktanspruch gegen den Treuhänder erlangen, ändert daran nichts.

Die Zweckbindung des Treuguts (Erfüllung von Pensionsverpflichtungen der Treugeberin, Sicherung der Pensionsansprüche der Versorgungsberechtigten) bleibt auch im Sicherungsfall umfassend erhalten.

Die Chance der Wertsteigerung wie auch das Risiko der Wertminderung des Treuguts liegen (weiterhin) bei der AG als Treugeberin.

Bei der doppelstützigen Treuhand widerspricht es typischerweise dem Treugeberinteresse, wenn eine jederzeitige Rückgabe des Treuguts bis zur Zweckerreichung vereinbart würde. Es reicht daher aus, wenn eine Herausgabe des Übererlöses an den Treugeber vereinbart wird.

Schließlich verbleibt dem Treugeber auch ohne besondere Vereinbarung das vertraglich nicht ausschließbare Recht, das Treuhandverhältnis aus wichtigem Grund zu kündigen und den bisherigen Treuhänder durch einen neuen Treuhänder zu ersetzen.