

**Berücksichtigung der Anschaffungskosten eines Gesellschafters für den Erwerb der mitunternehmerischen Beteiligung bei der Gewinnermittlung; Entgeltlicher Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung bei der Einbringung eines freiberuflichen Betriebs in eine neu gegründete GbR**

**Gericht:** BFH

**Entscheidungsform:** Urteil

**Datum:** 24.06.2009

**Referenz:** JurionRS 2009, 21691

**Aktenzeichen:** VIII R 13/07

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Niedersachsen - 14.03.2007 - AZ: 2 K 574/03

**Rechtsgrundlagen:**

§ 4 Abs. 3 EStG

§ 718 Abs. 1 BGB

§ 24 UmwStG

**Fundstellen:**

BFHE 225, 402 - 407

BB 2009, 2139

BFH/NV 2009, 1879-1880

BFH/PR 2009, 415-416

BStBl II 2009, 993-995

DB 2009, 2071-2073

DStR 2009, 1948-1950

DStRE 2009, 1219

DStZ 2009, 790

EStB 2009, 375-376

FR 2010, 26-28

GesR 2010, 386-388

GStB 2009, 377

GStB 2009, 42

HFR 2009, 1188-1190

KoR 2009, 743  
KÖSDI 2009, 16668  
KSR direkt 2009, 2  
NJW-RR 2010, 177-179  
NWB 2009, 3010  
NWB 2009, 3918  
NWB direkt 2009, 992  
RdW 2010, 99-101  
SJ 2009, 25  
stak 2010, 1  
StB 2009, 377  
StBW 2009, 1-2  
StC 2009, 8  
StuB 2009, 700-701  
StX 2009, 597-598  
WPg 2009, 1084-1086  
ZAP EN-Nr. 826/2009  
ZWD 2009, 17  
Jurion-Abstract 2009, 224336 (Zusammenfassung)

---

## **BFH, 24.06.2009 - VIII R 13/07**

### **Amtlicher Leitsatz:**

1. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Anschaffungskosten eines Gesellschafters für den Erwerb seiner mitunternehmerischen Beteiligung in einer steuerlichen Ergänzungsrechnung nach Maßgabe der Grundsätze über die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zu erfassen, wenn sie in der Überschussrechnung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können.
2. Ein entgeltlicher Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung, der zur Aufstellung einer Ergänzungsrechnung führen kann, liegt aus der Sicht des Erwerbers auch vor, wenn der bisherige Einzelinhaber seinen freiberuflichen Betrieb in eine neu gegründete GbR einbringt und der andere Gesellschafter für seinen zukünftigen Anteil an der Gesellschaft eine Zuzahlung in das Privatvermögen des ehemaligen Einzelinhabers erbringt.

### **Gründe**

**1 I.**

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Absetzungen für Abnutzung (AfA) beim Praxiswert und bei der Praxiseinrichtung in voller Höhe dem Kläger und Revisionsbeteiligten (Kläger) zuzurechnen sind.

- 2 Der Beigeladene und Revisionskläger (Beigeladener) betrieb eine ärztliche Einzelpraxis. Mit Wirkung zum 1. Januar 1998 gründete er mit dem Kläger eine GbR zum Zweck der gemeinsamen Berufsausübung. Einnahmen und Ausgaben sollten hälftig geteilt und getragen werden. Der Beigeladene brachte vereinbarungsgemäß seine Einzelpraxis in die GbR ein. Zum Ausgleich für die Hälfte des Patientenstammes und der Praxisgegenstände zahlte der Kläger an den Beigeladenen 200 000 DM.
- 3 Die GbR ermittelte ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) . In ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr 1998 behandelte sie die vom Kläger an den Beigeladenen geleistete Ausgleichszahlung in Höhe von 50 000 DM als Anschaffungskosten auf Gegenstände der Praxiseinrichtung und in Höhe von 150 000 DM als Anschaffungskosten auf den Praxiswert. Die sich daraus ergebende AfA von 41 672 DM berücksichtigte sie als Betriebsausgabe im Gesamthandsbereich. Im Übrigen führte die GbR die Buchwerte der vom Beigeladenen eingebrachten Gegenstände fort.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete davon abweichend die AfA auf die Praxiseinrichtung und den Praxiswert ursprünglich allein dem Kläger zu. Der dagegen vom Beigeladenen eingelegte Einspruch hatte Erfolg. In der Einspruchsentscheidung verteilte das FA die AfA auf die Beteiligten nach Kopfteilen gemäß § 722 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) .
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat --nach Beiladung des anderen Gesellschafters-- der dagegen gerichteten Klage stattgegeben und die AfA wiederum allein dem Kläger zugerechnet. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 1298 veröffentlicht.
- 6 Dagegen richtet sich der Beigeladene mit der Revision.
- 7 Der Beigeladene beantragt,  
  
den Gewinn so auf die Gesellschafter zu verteilen, dass die Abschreibung am gemeinsamen Anlagevermögen jedem zu 50% zugerechnet wird.
- 8 Das FA beantragt,  
  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 10 II.  
  
Die Revision ist unbegründet. Sie ist deshalb zurückzuweisen ( § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 1.  
  
Das FG hat rechtsfehlerfrei erkannt, dass die AfA in voller Höhe dem Kläger zusteht, soweit sie darauf entfällt, dass er für seinen Mitunternehmeranteil einen über dem Buchwert liegenden Preis an den Beigeladenen bezahlt hat. Dasselbe gilt für die AfA auf den vom Kläger erworbenen originären Geschäftswert. Die Anschaffungskosten sind nicht in der Gewinnermittlung der Gesamthand, sondern in einer Ergänzungsrechnung zu Gunsten des Klägers zu erfassen und dort fortzuschreiben.

**12 2.**

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind die Anschaffungskosten eines Gesellschafters für den Erwerb seiner mitunternehmerischen Beteiligung in einer steuerlichen Ergänzungsrechnung nach Maßgabe der Grundsätze über die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen zu erfassen, wenn sie in der Bilanz der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können. Die steuerliche Ergänzungsrechnung bewirkt eine vorübergehende Modifikation der steuerlichen --nicht der handelsrechtlichen-- Gewinnverteilung im Interesse einer leistungsgerechten Besteuerung (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. Oktober 1991 VIII R 148/85 , BFHE 167, 309, BStBl II 1992, 647).

**13 a)**

Hat ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seinen Mitunternehmeranteil entgeltlich erworben, so sind die Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen und fortzuschreiben, soweit die Aufwendungen den Betrag des übergehenden Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Personengesellschaft übersteigen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 30. März 1993 VIII R 63/91 , BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706; vom 18. Februar 1993 IV R 40/92 , BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224; BFH-Beschluss vom 21. März 1995 IV B 95/94 , BFH/NV 1996, 211). Die für die Aufstellung von Ergänzungsbilanzen in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze sind entsprechend anzuwenden, wenn die Personengesellschaft ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Die Anschaffungskosten für einen entgeltlich erworbenen Mitunternehmeranteil sind dann in einer steuerlichen Ergänzungsrechnung zu erfassen, soweit sie in der Überschussrechnung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können (ebenso Ley, Kölner Steuerdialog 9/2001, 12982, 12983; Reiß in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 15 Rz 316). An die Stelle des Kapitalkontos treten die anteilig im Umfang der erworbenen Beteiligung auf den Gesellschafter entfallenden Buchwerte derjenigen Wirtschaftsgüter, die nach den auch für die Einnahmen-Überschussrechnung geltenden Vorschriften über AfA oder Substanzverringerung von der Gesellschaft zu erfassen sind ( § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG i.V.m. §§ 7 ff. EStG ).

**14 b)**

Ein Mitunternehmeranteil wird im Regelfall (bei bestehender Personengesellschaft) von einem ausscheidenden Gesellschafter erworben (vgl. nur Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., § 16 Rz 450 ff.). Ein entgeltlicher Erwerb einer mitunternehmerischen Beteiligung, der zur Aufstellung einer Ergänzungsbilanz führen kann, liegt aus der Sicht des Erwerbers jedoch auch vor, wenn der bisherige Einzelinhaber seinen freiberuflichen Betrieb in eine neu gegründete GbR einbringt und der andere Gesellschafter für seinen Anteil an der Gesellschaft eine Zuzahlung in das Privatvermögen des ehemaligen Einzelinhabers erbringt.

**15 aa)**

Zivilrechtlich vereinbaren die Partner in diesen Fällen regelmäßig eine auf die Einbringung des bestehenden Einzelunternehmens gerichtete Einlageverpflichtung und eine Zahlungsverpflichtung des anderen Gesellschafters, die keine Einlage darstellt. Die Veräußerung von zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern ist dagegen nicht gewollt. Mit der Einbringung werden die eingebrachten Vermögenswerte nach § 718 Abs. 1 BGB gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen).

**16 bb)**

Steuerrechtlich werden nach der Rechtsprechung des BFH bei einer Einbringung gegen Zuzahlung in das Privatvermögen des Einbringenden die Tatbestände der Veräußerung und der Einbringung von Betriebsvermögen miteinander verbunden. Soweit der künftige Mitgesellschafter für die Einbringung ein Entgelt an den Einbringenden zahlt, stellt sich der Vorgang im Verhältnis der Gesellschafter zueinander als Veräußerung dar (vgl. BFH-Urteile vom 23. Juni 1981 VIII R 138/80 ,

BFHE 135, 551, BStBl II 1982, 622, und vom 8. Dezember 1994 IV R 82/92 , BFHE 176, 392, BStBl II 1995, 599).

17 cc)

Diese steuerrechtliche Wertung hat nicht nur für die Besteuerung des Veräußerers Bedeutung. Sie ist vielmehr auch der Besteuerung des Erwerbers zugrunde zu legen. Der die Zuzahlung erbringende Gesellschafter erstrebt eine mitunternehmerische Beteiligung an der zu Erwerbszwecken gegründeten Gesellschaft. Dafür erbringt er die vereinbarte Zahlung. Sie ist mithin darauf gerichtet, einen im Wege der Einbringung vom anderen Partner noch zu schaffenden Mitunternehmeranteil entgeltlich zu erwerben. Der die Zuzahlung Leistende erwirbt dadurch von dem zur Einbringung verpflichteten Gesellschafter bei wirtschaftlicher Betrachtung des Vorgangs letztlich gegen Entgelt einen von dessen Betrieb oder Mitunternehmeranteil "abgespaltenen" Mitunternehmeranteil (Groh, Der Betrieb 2001, 2162).

18 dd)

Beim entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft handelt es sich im Regelfall, also beim Erwerb von einem ausscheidenden Gesellschafter, einkommensteuerrechtlich um die entgeltliche Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25. April 1985 IV R 83/83 , BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350; vom 7. November 1985 IV R 7/83 , BFHE 145, 194, BStBl II 1986, 176; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89 , BFHE 163, 1, 19, BStBl II 1991, 691, 700). Für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils im Wege der Einbringung eines Einzelbetriebs in eine neu gegründete Personengesellschaft gilt nichts anderes. Letztlich erwirbt der die Zuzahlung leistende Gesellschafter auch hier aufgrund der Einbringung unmittelbar anteiliges Gesamthandseigentum an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern. Das hat zur Folge, dass die Aufwendungen des Erwerbers, soweit sie als Anschaffungskosten für die Anteile an den Wirtschaftsgütern des (bilanzierten und des nicht bilanzierten) Gesellschaftsvermögens anzusehen sind, in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz zu aktivieren sind, soweit sie den Betrag der auf den Erwerber übergehenden Buchwerte übersteigen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224). Entsprechendes gilt für die Aufstellung einer Ergänzungsrechnung bei der Einnahmen-Überschussrechnung.

19 ee)

Mit diesem Verständnis des Vorgangs befindet sich der Senat im Einklang mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98 (BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123). Der Große Senat hat zwar entschieden, dass der vom Einbringenden erzielte Veräußerungsgewinn nicht begünstigt besteuert wird, weil keiner der in den maßgebenden Vorschriften ( §§ 14 , 14a Abs. 1 , 16 , 17 und 18 Abs. 3 EStG ) abschließend aufgeführten Gegenstände (Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) veräußert worden ist. Der Große Senat hat sich indes nicht dazu geäußert, was aus der Sicht des Erwerbers der Gegenstand der Anschaffung ist (vgl. Offerhaus in Festschrift für Widmann S. 441 ff.). Er hat in diesem Zusammenhang aber immerhin ausgeführt: "Die im Hinblick auf die von dem aufgenommenen Gesellschafter geleistete Ausgleichszahlung realisierten stillen Reserven entfallen nur auf den ideellen Anteil an den Wirtschaftsgütern des Betriebs, der dessen erworbenen Gesellschaftsbeteiligung entspricht." Daraus ist ersichtlich, dass der Große Senat --insoweit ohne Bindungswirkung-- ebenfalls den erst durch die Einbringung entstehenden Mitunternehmeranteil als Gegenstand des Erwerbsgeschäfts angesehen und die durch die Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven den dadurch erworbenen ideellen Anteilen an den eingebrachten Wirtschaftsgütern zugerechnet hat.

20 3.

Bei Anlegung dieser Maßstäbe lässt die Vorentscheidung Rechtsfehler nicht erkennen.

21 a)

Der Kläger hat nach Maßgabe der vorstehenden Grundsätze seine Beteiligung an der GbR entgeltlich vom Beigeladenen erworben. Davon ist das FG in Übereinstimmung mit allen Beteiligten zu Recht ausgegangen. Die dafür vom Kläger aufgewandten Anschaffungskosten von 200 000 DM überstiegen den anteiligen Buchwert der auf ihn entfallenden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens.

**22** aa)

Die GbR war gemäß § 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) berechtigt, das eingebrachte Vermögen mit dem Buchwert anzusetzen. Zum eingebrachten Vermögen gehören auch Wirtschaftsgüter, die zwar nicht Gesamthandseigentum geworden sind, aber der Gesellschaft als Sonderbetriebsvermögen I zur Nutzung zur Verfügung stehen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Januar 1994 III R 39/91 , BFHE 173, 338, BStBl II 1994, 458). Unschädlich war deshalb, dass der Beigeladene seinen zum Betriebsvermögen gehörenden PKW nicht in das Gesellschaftsvermögen eingebracht hatte. Für die Anwendung des § 24 UmwStG ist ferner nicht erforderlich, dass die Gegenleistung für die Sacheinlage ausschließlich in der Gewährung von Gesellschaftsrechten besteht, sondern es reicht aus, dass überhaupt ein Mitunternehmeranteil eingeräumt wird (vgl. BFH-Urteil vom 21. September 2000 IV R 54/99 , BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178). Die Zuzahlung des Klägers ist insofern unbeachtlich. Die GbR musste das Wahlrecht schließlich auch einheitlich ausüben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 173, 338, BStBl II 1994, 458).

**23** bb)

Das FG hat angenommen, dass die Einzelpraxis des Beigeladenen zu Buchwerten in die GbR eingebracht worden ist. Zwar ist die buchtechnische Behandlung des Vorgangs durch die GbR gerade nicht eindeutig, weil sie in ihrem Anlagenverzeichnis für die "Praxiseinrichtung" und den "Praxiswert" den vom Kläger hierauf jeweils geleisteten Betrag als Anschaffungskosten behandelt und die Buchwerte insofern aufgestockt hat. Aus dem Umstand, dass die GbR aber ansonsten (Sonstiges Inventar, Betriebsausstattung, Büroeinrichtung) die Buchwerte der Einzelpraxis fortgeführt hat, durfte das FG schließen, dass insgesamt eine Einbringung zu Buchwerten gewollt war. An diese Folgerung, die zumindest möglich ist, ist der BFH gebunden ( § 118 Abs. 2 FGO ).

**24** b)

Die vom Kläger getragenen Anschaffungskosten waren danach, soweit sie die anteiligen Buchwerte der auf ihn entfallenden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens überstiegen, nicht im Anlagenverzeichnis der Gesamthand zu erfassen, denn die GbR hatte die Praxiseinrichtung des Beigeladenen nicht erworben. Dieser Vorgang hat sich zwischen dem Beigeladenen und dem Kläger abgespielt und war deshalb in einer steuerlichen Ergänzungsrechnung zu Gunsten des Klägers zu erfassen. Die von den Beteiligten erklärte Aufteilung der Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ist weder vom FA noch vom FG beanstandet worden. Sie wird auch mit der Revision nicht angegriffen. Steuerlicher Aufwand kann sich aufgrund der Fortführung der Ergänzungsrechnung nur nach Maßgabe der §§ 7 ff. EStG ergeben. Dabei steht die AfA-Berechtigung im Streitfall allein dem Kläger zu, der die Anschaffungskosten getragen hat und für den die Mehrwerte in der Ergänzungsrechnung auszuweisen sind.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.