BFH v. 09.05.2017 - VIII R 1/14

Vorzeitige Zahlung eines abgezinsten Kaufpreises für einen Mitunternehmeranteil - Einnahmenverzicht des Erwerbers führt nicht zu Erwerbsaufwendungen - Teilentgeltliche Veräußerung - Kein Abzug der in einer Ergänzungsrechnung zu erfassenden AfA als Sonderbetriebsausgabe

Leitsatz

1. Die Vereinbarung der vorzeitigen Zahlung eines abgezinsten Kaufpreises für einen Mitunternehmeranteil reicht ohne weitere Anhaltspunkte allein nicht aus, um von einem neben dem Anteilskaufvertrag konkludent abgeschlossenen Darlehensvertrag zwischen Veräußerer und Erwerber ausgehen zu können.

2. Aus dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils zu einem Kaufpreis oberhalb des Kapitalkontos des Veräußerers und unterhalb des Verkehrswerts des erworbenen Mitunternehmeranteils entsteht dem Erwerber kein "Erwerbsgewinn".

Gesetz(e):

BGB § 133, BGB § 157, FGO § 118 Abs 2, EStG 2002 § 16 Abs 2 S 1, EStG 2002 § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG 2002 § 18 Abs 3, EStG 2002 § 11, EStG 2002 § 4 Abs 3, EStG 2002 § 4 Abs 1

Instanzenzug:

FG Münster Urteil vom 14.08.2012 13 K 4338/08 F BFH - VIII R 1/14, Verfahrensverlauf

Tatbestand

1 I. Streitig ist, ob dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Streitjahr (2002) im Zuge der Anschaffung eines Mitunternehmeranteils Sonderbetriebseinnahmen entstanden sind.

2 Der Kläger, dessen Ehefrau und Herr K (Beigeladener zu 1. —K—) waren im Streitjahr Gesellschafter einer in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts ausgeübten Steuerberatersozietät (Beigeladene zu 2. —GbR—). Aus der GbR erzielten die Gesellschafter Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Gewinn der GbR wurde im Wege der Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) ermittelt.

3 Im Gesellschaftsvertrag vom 9. April 1992 trafen der Kläger, dessen Ehefrau und K u.a. folgende Vereinbarungen:

4 „§ 10 Ausscheiden und Abfindung

5 1. Mit Vollendung des 65. Lebensjahres scheidet jeder Sozius aus der Sozietät aus.

[...]

6 3. Scheidet [die Ehefrau des Klägers] oder [K] aus, so geht deren Sozietätsanteil allein auf den Kläger über.

[...]

7 4. Ein ausscheidender Sozius erhält den Buchwert seines Kapitalkontos und seinen Anteil an den bereinigten Forderungen nach Verrechnung mit den anteilmäßigen Verbindlichkeiten ausgezahlt.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

8 Abweichend von den bisherigen sozietätsvertraglichen Vereinbarungen wird auf Ersuchen des [K] dem ausscheidenden Sozius von dem den Sozietätsanteil erwerbenden Sozius ein Anteil am Geschäftswert nach näherer Bestimmung der folgenden Regelungen vergütet.

9 5. Regelung [K]

10 Auf ausdrückliches Ersuchen des [K] wird vereinbart, daß er mit seinem Ausscheiden am 28.5.2002 [vom Kläger] eine anteilige Vergütung des Geschäftswerts von DM 325.000,— erhält, was unter Berücksichtigung eines jährlichen Zinses von 8 % und Zinseszinsen heute einem Barwert von rund DM 150.000,— entspricht.

11 Auf weiteres ausdrückliches Ersuchen des [K] erklärt sich [der Kläger] schon heute bereit, [K] vorzeitig den vereinbarten anteiligen Geschäftswert mit seinem Barwert von DM 150.000,— in bar zu vergüten.

[...]

12 [K] gestattet [dem Kläger] den Betrag von DM 150.000,— über die Sozietätskonten zu finanzieren und dafür mit allen Sozien gesamtschuldnerisch zu haften.

Die Sozien sind sich einig darüber, dass [K] mit seinem Ausscheiden die Abfindung auf den Geschäftswert mit DM 325.000,— als Veräußerungsgewinn zu versteuern hat und daß [der Kläger] diesen Betrag in gleicher Höhe abschreiben kann."

13 Zudem war unter § 10 Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. ff des Gesellschaftsvertrags geregelt, dass mit der Vereinbarung sämtliche Ansprüche des K gegenüber der GbR abgegolten sein sollten. Insbesondere sei der Wert der Büroeinrichtung und der EDV-Anlage nicht zu vergüten, da diese Werte bereits im Kapitalkonto berücksichtigt seien.

14 Für den Fall einer möglichen Unwirksamkeit des Gesellschaftsvertrags oder der Abfindungsregelung für K vereinbarten die Sozien in § 10 Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. hh, dass eine Vergütung des Geschäftswerts ausgeschlossen sein und die Barabfindung von 150.000 DM als Darlehen anzusehen sein sollte, das jährlich mit 8 % zu verzinsen sei.

15 Der Kläger zahlte im April 1992 in zwei Raten den Gesamtbetrag in Höhe von 150.000 DM an K.

16 Mit Vollendung des 65. Lebensjahres schied K zum 28. Mai des Streitjahres aus der GbR aus. Zu diesem Zeitpunkt hatte er ein negatives Kapitalkonto, das er später ausglich.

17 In der gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung für 2002 vom 4. Juni 2004 erklärte die GbR einen Veräußerungsgewinn des K in Höhe von 166.170 € (325.000 DM). Der Kläger machte in einer Anlage zur gesonderten und einheitlichen Feststellungserklärung der GbR im Rahmen seiner Sonderbetriebsausgaben eine Absetzung für Abnutzung (AfA) auf den Praxiswert in Höhe von 32.311 € für das Streitjahr geltend.

18 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) erfasste im gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid vom 2. August 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß einen Veräußerungsgewinn des K in Höhe von 166.170 € und Sonderbetriebsausgaben des K in Höhe von 89.477 € (175.000 DM). Den bei Ermittlung der Sonderbetriebsausgaben des Klägers angesetzten Abschreibungsbetrag auf den Praxiswert berücksichtigte das FA im Rahmen der Sonderbetriebsausgaben.

19 In einer Außenprüfung für das Streitjahr einigten sich der Kläger und die Außenprüferin darauf, dass die Abschreibung des Klägers aus dem Erwerb des Mitunternehmeranteils auf der Grundlage einer Nutzungsdauer von 4,5 Jahren zu berechnen sei. Hieraus ergab sich für den Kläger ein Abschreibungsbetrag auf den anteilig erworbenen Praxiswert in Höhe von 21.548 € für das Streitjahr, den die Prüferin als Sonderbetriebsausgabe einordnete.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

20 Nach Erteilung des Prüfungsberichts teilte die Außenprüferin dem Kläger schriftlich mit, dass abweichend von der im Bericht niedergelegten Auffassung die Differenz zwischen dem vereinbarten Praxiswert in Höhe von 325.000 DM und dem von den Sozien zugrunde gelegten Barwert in Höhe von 150.000 DM (also in Höhe von 175.000 DM) dem Kläger als Sonderbetriebseinnahme zuzurechnen sei.

21 Am 8. Februar 2008 erließ das FA für das Streitjahr einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung entsprechend geänderten Feststellungsbescheid. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Es erfasste beim Kläger nunmehr u.a. Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 89.476 € (175.000 DM) und Sonderbetriebsausgaben aus der AfA auf den Praxiswert in Höhe von 21.548 €. K wurden weiterhin ein Betrag in nahezu gleicher Höhe als Sonderbetriebsausgabe und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 325.000 DM zugerechnet.

22 Der Kläger erhob im eigenen Namen erfolglos Einspruch gegen die Feststellung seines Sondergewinns im geänderten gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid.

23 Anschließend erhob er Klage. Auch K erhob Klage. Die Verfahren wurden vom Finanzgericht (FG) mit Beschluss vom 22. September 2009 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Später nahm K seine Klage zurück. K und die GbR wurden daraufhin vom FG zum Verfahren des Klägers beigeladen.

24 Während des Klageverfahrens erging unter dem 7. März 2012 ein geänderter Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für das Streitjahr. Für den Kläger änderten sich die Besteuerungsgrundlagen nicht.

25 Der Kläger beantragte im finanzgerichtlichen Verfahren, den Feststellungsbescheid vom 7. März 2012 dahingehend zu ändern, dass für ihn keine Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 89.476 € (175.000 DM) zu erfassen seien. Das FG sah als Verfahrensgegenstand allein die Höhe des Sondergewinns des Klägers an. Es wies die Klage als unbegründet ab. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 628 veröffentlicht.

26 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von Bundesrecht in Gestalt einer fehlerhaften Vertragsauslegung des FG.

27 Das FG habe die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag fehlerhaft ausgelegt und auf dieser Grundlage zu Unrecht eine Sonderbetriebseinnahme durch den Wegfall einer noch bestehenden Kaufpreisverbindlichkeit des Klägers gegenüber K im Streitjahr angenommen. Er —der Kläger— habe seine Zahlungsverpflichtung gegenüber K im April 1992 durch die vorzeitige Zahlung der 150.000 DM gemäß § 362 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) in vollem Umfang erfüllt. Weder habe er über Zinsansprüche gegen K, noch habe dieser im Streitjahr über einen Anspruch auf Zahlung eines Restkaufpreises gegen ihn verfügt. Die Verrechnung von Zinsansprüchen des Klägers mit einem Anspruch des K auf Zahlung einer noch nicht getilgten Kaufpreisverbindlichkeit sei entgegen der Auffassung des FG mangels Bestehens solcher Ansprüche nicht möglich gewesen.

28 Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zum Grunderwerbsteuerrecht (BFH-Urteile vom 12. Oktober 1994 II R 4/91, BFHE 176, 56, BStBl II 1995, 69; vom 14. Juni 2006 II R 12/05, BFH/NV 2006, 2126, und vom 5. Juli 2006 II R 37/04, BFH/NV 2006, 2127) sei die Einräumung des Vorteils einer vorzeitigen Kaufpreiszahlung als weiteres Entgelt für den Erwerb des Mitunternehmeranteils des K zu beurteilen.

29 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben sowie den Bescheid vom 7. März 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 dahingehend zu ändern, dass seine Sonderbetriebseinnahmen um 89.476 € gekürzt werden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

30 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

31 Es verteidigt die Vorentscheidung.

Gründe

32 II. Die Revision ist begründet.

33 Das FG hat zu Unrecht eine Sonderbetriebseinnahme des Klägers in Höhe von 89.476 € (175.000 DM) bejaht. Die Sache ist auch spruchreif. Der Senat hebt die Vorentscheidung auf und gibt der Klage teilweise statt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

34 1. Das FG hat im Streitfall in zulässiger Weise ausschließlich die Feststellung des Sondergewinns des Klägers, der sich im angefochtenen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid vom 7. März 2012 für den Kläger aus den Feststellungen zu den Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von 98.017 € und Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 24.996 € zusammensetzt, als Verfahrensgegenstand angesehen. Die isolierte Anfechtung des Sondergewinns als einer Feststellung, die in Teilbestandskraft erwachsen kann, ist grundsätzlich zulässig (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; vom 7. August 1990 VIII R 257/84, BFH/NV 1991, 507; vom 12. Dezember 1995 VIII R 59/92, BFHE 179, 335, BStBl II 1996, 219, unter C.II.2.b der Gründe, und vom 24. Januar 2008 IV R 87/06, BFHE 220, 385, BStBl II 2008, 428, unter II.3.), wenn der Gewinnfeststellungsbescheid —wie im Streitfall in Form der im Bescheid angeführten Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben— dazu einen ausdrücklichen Regelungsausspruch enthält (BFH-Urteil vom 20. August 2015 IV R 12/12, BFH/NV 2016, 412, Rz 9).

35 2. Der Kläger ist hinsichtlich der Feststellung zur Höhe seines Sondergewinns gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO auch persönlich klagebefugt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725, unter II.2.).

36 3. Schließlich hat das FG die erforderlichen Beiladungen vorgenommen. Die GbR und K wurden vom FG gemäß § 60 Abs. 3 FGO zum Verfahren notwendig beigeladen. Einer Beiladung der Ehefrau des Klägers als Mitgesellschafterin in der GbR bedurfte es nicht. Diese ist von der Feststellung der Höhe des Sondergewinns des Klägers unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO, vgl. BFH-Beschluss vom 26. August 2013 IV B 62/13, BFH/NV 2013, 1940, Rz 17 ff. zur Entbehrlichkeit der Beiladung beim Streit um höhere Sonderbetriebsausgaben).

37 4. Das FG hat den Gesellschaftsvertrag vom 9. April 1992 rechtsfehlerhaft ausgelegt und auf dieser Grundlage zu Unrecht entschieden, dass dem Kläger im Streitjahr eine Sonderbetriebseinnahme in Höhe von 89.476 € (175.000 DM) zuzurechnen ist.

38 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (s. zum Ganzen z.B. BFH-Urteil vom 10. August 2016 XI R 41/14, BFHE 255, 300, Rz 38, m.w.N.) gehört die Auslegung von Verträgen zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 BGB entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist. Das Revisionsgericht prüft, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat.

39 b) Die —gemäß § 118 Abs. 2 FGO bestehende— Bindung des BFH an eine Vertragsauslegung des FG entfällt insbesondere dann, wenn dessen Auslegung widersprüchlich oder lückenhaft ist, weil die für die Interessenlage der Beteiligten bedeutsamen Begleitumstände nicht erforscht und/oder nicht zutreffend gewürdigt worden sind. Hat das FG die (präzise) Auslegung eines entscheidungserheblichen Vertrags unterlassen, so kann sie das Revisionsgericht auf der Grundlage der dafür

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ausreichenden Tatsachenfeststellungen selbst vornehmen (BFH-Urteile vom 22. Januar 2004 IV R 32/03, BFH/NV 2004, 1092, m.w.N.; vom 6. Juni 2013 IV R 28/10, BFH/NV 2013, 1810; vom 1. Februar 2012 I R 57/10, BFHE 236, 374, BStBl II 2012, 407; vom 27. Oktober 2015 VIII R 47/12, BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600, Rz 40).

40 c) Sowohl die Auslegung des Gesellschaftsvertrags durch das FG als auch dessen daraus gezogene Schlussfolgerungen sind widersprüchlich und daher für den Senat nicht bindend.

41 aa) Nach dem vom Senat noch geteilten Auslegungsergebnis des FG wollte der Kläger den Mitunternehmeranteil des K im Streitjahr gemäß § 16 Abs. 2 EStG erwerben. Die vom Kläger zu leistende Gegenleistung bestand aus der Zahlung eines Geldbetrags in Höhe von 150.000 DM und in der Einräumung des Vorteils, die Zahlung schon in 1992 zu leisten, obwohl der Mitunternehmeranteil erst im Streitjahr auf den Kläger zu übertragen war.

42 bb) Nicht vom Gesellschaftsvertrag gedeckt ist jedoch die weitere Auslegung der Vereinbarung und hieraus gezogene Schlussfolgerung des FG, es habe im Streitjahr eine „nominale Abfindungsschuld“ des Klägers gegenüber K in Höhe von 325.000 DM bestanden.

43 Der Kläger verpflichtete sich nach der insoweit eindeutigen Regelung in § 10 Nr. 5 Buchst. a des Gesellschaftsvertrags, einen Kaufpreis in Höhe von 150.000 DM für den Erwerb des Mitunternehmeranteils zu zahlen. Durch die Zahlung in Höhe von 150.000 DM im Jahr 1992 erfüllte der Kläger seine Kaufpreisverpflichtung gegenüber K vollständig. Im Gesellschaftsvertrag war keine weitergehende Zahlungsverpflichtung des Klägers in Höhe von 175.000 DM enthalten. Dies sieht auch das FG so, wenn es von einer „tatsächlichen Zahlung [des Klägers] von nur 150.000 DM“ spricht.

44 Auch aus dem weiteren Inhalt des § 10 Nr. 5 Buchst. a des Gesellschaftsvertrags lässt sich nicht herleiten, dass der Kläger K für den Erwerb des Mitunternehmeranteils 325.000 DM schuldete. Dort ist nur geregelt, dass die Beteiligten der Meinung waren, der Sachverhalt sei so zu beurteilen, als habe der Kläger im Streitjahr ein Entgelt in Höhe von 325.000 DM für den Erwerb des Mitunternehmeranteils gezahlt und K ein korrespondierendes Veräußerungsentgelt erhalten. Aus dieser Passage des Gesellschaftsvertrags folgt nur die Rechtsauffassung der Vertragsbeteiligten, die Barzahlung und die vorzeitige Zahlung durch den Kläger im Jahr 1992 seien im Streitjahr insgesamt wie eine Geld- oder Sachleistung des Klägers in Höhe von 325.000 DM zu bewerten.

45 Somit lässt es sich entgegen der Auslegung des FG aus dem Gesellschaftsvertrag nicht ableiten, dass der Kläger dem K im Streitjahr noch einen Differenzbetrag aus dem Erwerb des Mitunternehmeranteils in Höhe von 175.000 DM schuldete. Da er von einer solchen Verpflichtung nicht „befreit“ werden konnte, konnte ihm hieraus auch keine Sonderbetriebseinnahme entstehen.

46 cc) Der Gesellschaftsvertrag stützt zudem nicht die vom FG weiterhin vorgenommene Auslegung und daran anschließende Würdigung, neben einer Vereinbarung über die Übertragung des Mitunternehmeranteils habe zwischen dem Kläger und K aufgrund der vorzeitigen Kaufpreiszahlung ein verzinsliches Darlehen bestanden. Das FG hat im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Streitfall die fehlerhafte Schlussfolgerung gezogen, dem Kläger seien im Streitjahr Zinsen in Höhe von 175.000 DM als Sonderbetriebseinnahme zugeflossen, da er im Wege der Aufrechnung seinen Zinsanspruch und seinen Darlehensrückzahlungsanspruch gegen einen Kaufpreisanspruch des K in Höhe einer Restschuld von 175.000 DM aufgerechnet habe.

47 aaa) Das FG hat zu § 10 Nr. 5 Buchst. a des Gesellschaftsvertrags festgestellt, von der Bemessungsgrundlage des Kaufpreises für den Mitunternehmeranteil des K (die mit dem anteiligen Praxiswert des K im Streitjahr in Höhe von 325.000 DM gleichgesetzt wurde) sei eine „Abzinsung“ bezogen auf das Jahr 1992 vorgenommen und hieraus die Höhe der geschuldeten Barzahlung in Höhe von 150.000 DM ermittelt worden. Dieses Auslegungsergebnis des FG, nach dem nur eine zivilrechtliche Verpflichtung des Klägers zur vorzeitigen Zahlung eines abgezinsten Betrags in Höhe von

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

150.000 DM als Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil des K bestanden hat, teilt der Senat wie unter II.4.c aa dargelegt.

48 bbb) Die weitere Auslegung des FG, die Vereinbarung der vorzeitigen abgezinsten Kaufpreiszahlung sei auch als verzinsliche Darlehensvereinbarung auszulegen, ist jedoch rechtsfehlerhaft.

49 Zum einen widerspricht dieser Auslegung der weitere Inhalt des Gesellschaftsvertrags. Dort war nur für den Fall der Unwirksamkeit des Vertrags in § 10 Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. hh bestimmt, dass eine Vergütung des K für den Geschäftswert ausgeschlossen und die „Barabfindung [...] als Darlehen [...], das mit jährlich 8 % zu verzinsen ist“ anzusehen sein sollte. Da nach den Feststellungen des FG alle Gesellschafter der GbR von der Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags ausgingen und die Vereinbarung in § 10 Nr. 5 Buchst. a des Vertrags vollzogen haben, bestand somit gerade kein Darlehen zwischen dem Kläger und K.

50 Es ist auch sonst nicht ersichtlich, welcher Regelung des Gesellschaftsvertrags für den Fall des Vollzugs des Vertrags die für ein Darlehen erforderliche Verzinsungsabrede und Rückzahlungsverpflichtung entnommen werden könnte.

51 Aus der Vereinbarung der vorzeitigen Kaufpreiszahlung eines abgezinsten Kaufpreises allein kann keine (konkludente) Darlehensabrede zwischen dem Kläger und K abgeleitet werden, die neben dem Kaufvertrag über den Gesellschaftsanteil bestanden haben könnte. Denn wie der BFH bereits zur Behandlung des echten Factorings (zu einer Vorschusszahlung) entschieden hat, lässt eine abgezinste und vorzeitige Kaufpreiszahlung in der Regel keinen Rückschluss auf ein separates Kreditgeschäft neben dem Forderungskauf zu (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1810, Rz 32 f., 42).

52 ccc) Die „Verrechnungs- und Zuflusslösung“ des FG scheitert im Übrigen zudem daran, dass dem K gerade kein Restkaufpreisanspruch gegen den Kläger im Streitjahr in Höhe von 175.000 DM mehr zustand (s. unter II.4.c bb), der einem Zinsanspruch des Klägers verrechenbar gegenüber gestanden hätte.

53 d) Die Vertragsauslegung des FG ist damit insgesamt rechtsfehlerhaft. Der Kläger war zivilrechtlich ausschließlich verpflichtet, für den Erwerb des Mitunternehmeranteils im Jahr 1992 vorzeitig 150.000 DM an K zu zahlen. Diese Verpflichtung erfüllte er vertragsgemäß.

54 5. Die Entscheidung des FG erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO).

55 a) Der Kläger hat durch die vorzeitige Zahlung des abgezinsten Kaufpreises von 150.000 DM seine zivilrechtliche Verpflichtung gegenüber K in vollem Umfang erfüllt. Die vorzeitige Zahlung des Klägers bewirkt nur einen Verzicht auf die Erzielung von Einnahmen aus der eigenen Verwendung der Mittel in der Folgezeit. Dieser Einnahmenverzicht führt ertragsteuerlich indes nicht zu Aufwendungen des Klägers für den Erwerb des Mitunternehmeranteils (s. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1980 VIII R 190/78, BFHE 132, 38, BStBl II 1981, 160; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2 EStG Rz 155).

56 b) Da der Kläger für die Übertragung des Mitunternehmeranteils des K Aufwendungen in Höhe der vorzeitigen Barzahlung von 150.000 DM getragen hat, der Wert des Mitunternehmeranteils bei Übertragung im Streitjahr zwischen den Beteiligten unstreitig aber 325.000 DM betrug, hat er ein unterhalb des Verkehrswerts des Anteils liegendes sog. Teilentgelt gezahlt. Der teilentgeltliche Erwerb eines Mitunternehmeranteils, d.h. der ideellen Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesamthand (BFH-Urteil vom 20. November 2014 IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 14), vollzieht sich für den Erwerber des Mitunternehmeranteils erfolgsneutral, da ihm nur Anschaffungskosten entstehen (s. zur grundsätzlichen Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorgangs bei Beteiligungen BFH-Urteile vom 20. April 1999 VIII R 38/96, BFHE 188, 347, BStBl II 1999, 647, unter II.2.b bb bbb, und für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils vom 19. Februar 1998 IV R 59/96, BFHE 185, 402, BStBl II 1999, 266, unter II.3.). Dem Kläger ist somit im Streitjahr auch kein „Er-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

werbsgewinn“ in Höhe von 175.000 DM entstanden, der seine Sonderbetriebseinnahmen (oder seinen Anteil am Gesamtgewinn der GbR aus einer Ergänzungsbilanz/-rechnung) erhöht hätte.

57 aa) Die teilentgeltliche Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist aufgrund der sog. Einheitsbetrachtung nicht in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Geschäft zu zerlegen (BFH-Urteile vom 10. Juli 1986 IV R 12/81, BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811, unter 3.b; vom 16. Dezember 1992 XI R 34/92, BFHE 170, 183, BStBl II 1993, 436, Rz 12). Es ergibt sich ein Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 2 EStG, wenn und soweit —wie im Streitfall— die Gegenleistung den Buchwert des Kapitalkontos des Veräußerers (hier: K) übersteigt (vgl. BFH-Beschluss vom 19. März 2014 X R 28/12, BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 69 f.; BFH-Urteile vom 22. Oktober 2013 X R 14/11, BFHE 243, 271, BStBl II 2014, 158, Rz 42; vom 6. April 2016 X R 52/13, BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 30).

58 bb) Die Einheitsbetrachtung ist auch der Ermittlung der Anschaffungskosten des Erwerbers zugrunde zu legen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 30). Die Aufdeckung stiller Reserven tritt beim teilentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils nicht ein, soweit der Veräußerungspreis hinter dem gemeinen Wert des Anteils zurückbleibt; die stillen Reserven gehen insoweit auf den Erwerber über (vgl. BFH-Urteile in BFHE 147, 63, BStBl II 1986, 811, unter 3.b; in BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 30). Wie der X. Senat des BFH in BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 33 für die teilentgeltliche Übertragung eines verpachteten Betriebs ausdrücklich klargestellt hat, existieren anknüpfend daran weder eine Vorschrift noch ein Grundsatz, kraft dessen die bei dem Rechtsvorgänger angesammelten und aufgrund der teilentgeltlichen Übertragung auf den Erwerber übergehenden stillen Reserven bei diesem in Form eines „Erwerbsgewinns“ sofort aufzudecken wären. Dies gilt auch für den teilentgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils wie im Streitfall.

59 6. Die Vorentscheidung ist rechtsfehlerhaft und wird daher aufgehoben. Die Sache ist auch spruchreif. Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 7. März 2012 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in eigenen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit das FA eine Sonderbetriebseinnahme des Klägers in Höhe von 89.476 € (175.000 DM) erfasst hat (s. nachfolgend unter II.6.a). Allerdings ist für die zutreffende Ermittlung und Feststellung des Sondergewinns des Klägers (als Saldo aus Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben) auch der bislang zu Unrecht als Sonderbetriebsausgabe erfasste Abschreibungsbetrag auf den Praxiswert zu korrigieren (s. nachfolgend unter II.6.b). Die Klage wird somit teilweise abgewiesen, da der Minderung der Sonderbetriebseinnahmen des Klägers um 89.476 € eine Minderung seiner Sonderbetriebsausgaben um 21.548 € gegenübersteht.

60 a) Im Streitfall steht fest, dass der Kläger im Streitjahr keine Sonderbetriebseinnahme in Höhe von 89.476 € (175.000 DM) erzielt hat. Die Sonderbetriebseinnahmen des Klägers sind daher von 98.017 € um 89.476 € auf 8.541 € zu mindern.

61 b) Ein Abzug des bisher als Sonderbetriebsausgabe zugelassenen AfA-Betrags für den Praxiswert ist in voller Höhe zu versagen.

62 aa) Dem Kläger sind aufgrund des teilentgeltlichen Erwerbs des Mitunternehmeranteils des K Anschaffungskosten —im Streitfall auf den anteiligen Praxiswert— entstanden, die ggf. in einer von der GbR aufzustellenden Ergänzungsbilanz für den Kläger auszuweisen sind. Der Anschaffungspreis des Erwerbers eines Mitunternehmeranteils am Reinvermögen der Personengesellschaft lässt sich nur darstellen, indem für ihn in einer aufzustellenden Ergänzungsbilanz —für Freiberufler mit Einnahmenüberschussrechnung in einer Ergänzungsrechnung— das Kapitalkonto des Veräußerers (K) in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis berichtigt wird. Ergebnisse aus einer Ergänzungsbilanz/-rechnung führen im Interesse einer zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters zu einer Korrektur des Gewinnanteils, der sich aus der Gesellschaftsbilanz ergibt. Die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Beträge stellen Korrekturen zu den Wertansätzen in der

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Steuerbilanz der Personengesellschaft für die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens dar (s. zum Ganzen BFH-Urteil vom 20. November 2014 IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 15 und 17).

63 bb) Der Ansatz der Abschreibungsbeträge aus Gesamthands- und Ergänzungsbilanz oder Ergänzungsrechnung gehört im Rahmen der sog. zweistufigen Gewinnermittlung als Korrekturbetrag zur Abschreibung in der Gesamthandsbilanz zur ersten Stufe der Gewinnermittlung und nicht, wie die Ermittlung des Sonderbetriebsergebnisses, zur zweiten Stufe der Gewinnermittlung für den Mitunternehmer (s. Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 15 Rz 401). Ein Abzug von AfA als Sonderbetriebsausgabe, die zutreffend in einer Ergänzungsbilanz oder Ergänzungsrechnung zu erfassen wäre, kommt nicht in Betracht. Dementsprechend sind die Sonderbetriebsausgaben des Klägers von 24.996 € um 21.548 € auf 3.448 € zu mindern.

64 c) Wegen der isolierten Anfechtung nur des Sondergewinns des Klägers sind alle sonstigen Feststellungen des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids für das Streitjahr vom 7. März 2012 in Bestandskraft erwachsen. Der Senat verweist im Übrigen auf die Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600, Rz 57 ff. Bei Eingreifen eines Korrekturtatbestands zugunsten des Klägers i.S. des § 110 Abs. 2 FGO bestünde grundsätzlich die Möglichkeit, den Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr nach Eintritt der Rechtskraft des Senatsurteils nochmals zu ändern und die zutreffende AfA aus einer Ergänzungsbilanz/-rechnung bei der Ermittlung des Gewinnanteils des Klägers aus der GbR zu erfassen.

65 7. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135, 136 FGO. Der Kläger obsiegt zu 76 %, da der begehrten und erreichten Minderung seiner Sonderbetriebseinnahmen um 89.476 € die Kürzung der Sonderbetriebsausgaben zu seinen Lasten in Höhe von 21.548 € gegenübersteht.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 14.8.2012 - 13 K 4338/08 F

Fundstelle(n):
BFH/NV 2017 S. 1418 Nr. 11
EStB 2017 S. 399 Nr. 10
HFR 2018 S. 26 Nr. 1
KÖSDI 2017 S. 20510 Nr. 11
StuB-Bilanzreport Nr. 5/2018 S. 189
[OAAAG-56532]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.