
Datum: 17.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 4494/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0317.12K4494.07.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2004 vom 23.04.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.11.2007 wird abgeändert und die Einkommensteuer auf 0,- € herabgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Strittig ist, ob der Kläger in 2004 einen Entnahme- bzw. Einbringungsgewinn zu versteuern hat.

Der Kläger betrieb eine ärztliche Einzelpraxis. Den Gewinn ermittelte er gem. § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich. Mit Wirkung zum 01.02.2004 brachte er seine Praxis unter Zurückbehaltung von Forderungen und Verbindlichkeiten in eine mit A (A) gegründete Gemeinschaftspraxis (GbR) ein. Das Anlagevermögen einschließlich Praxiswert hatte zum Einbringungszeitpunkt einen Teilwert von 700.000,- €, der Buchwert der Anlagegüter betrug insgesamt 24.253,30 €. A leistete eine Bareinlage in Höhe von 300.000,- € in das Gesamthandsvermögen der GbR. An dem Praxisvermögen, das die Parteien nach der Einlage auf 1.000.000,- € bezifferten, war der Kläger lt. Vertrag zunächst mit 70 % und A mit 30 % beteiligt; zum 01.01.2005 sollte sich der Anteil des Klägers auf 60 % und zum

1

2

3

- 01.01.2006 auf 50 % reduzieren und der Anteil des A entsprechend erhöhen (§ 17 des Gemeinschaftsvertrages). Der Gewinn stand den Gesellschaftern lt. Vertrag jeweils zur Hälfte zu. Für 2004 und 2005 "verzichtete" A lt. Vertrag auf einen Gewinnanteil von jeweils 70.000,- €, wodurch sich seine Beteiligung in 2005 und 2006 auf die o.g. Prozentsätze erhöhen sollte (§ 11 des Vertrages). Nach § 4 Ziff. 3 des Vertrages sollte die Einbringung der Praxis zum Buchwert erfolgen.
- Die GbR führte die Buchwerte des Anlagevermögens fort und nahm keine Abschreibungen auf einen Praxiswert vor. Ihren Gewinn ermittelte die GbR gem. § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschussrechnung. 4
- Im Zuge einer für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung vertrat das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C die Auffassung, dass für eine Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG eine Eröffnungsbilanz vorzulegen sei, in der die Ausübung des Wahlrechtes dokumentiert werde. Der Prozessbevollmächtigte übersandte daraufhin eine Eröffnungsbilanz der GbR zum 01.02.2004, in der auf der Aktivseite das Anlagevermögen mit dem Buchwert von 24.253,30 € und eine Forderung an Kreditinstitute mit 300.000,- € und auf der Passivseite ein Kapital des Klägers in Höhe von 24.253,30 € und ein Kapital des A in Höhe von 300.000,- € ausgewiesen ist. 5
- Nachdem sich der Prüfer auf den Standpunkt stellte, dass zwingendes Erfordernis für die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG eine "Eröffnungsrechnung und eine neg. Ergänzungsrechnung" sei (vgl. Gesprächsnotiz vom 03.11.2006 –Bl. 77 BP-Handakte III) übersandte der Kläger eine Eröffnungsbilanz, in der die Teilwerte von 700.000,- € erfasst sind, sowie eine negative Ergänzungsbilanz des Klägers, in der ein Minderkapital in Höhe von 675.746,70 ausgewiesen ist. Diese Unterlagen versah er mit dem Vermerk "Nicht von den Parteien gewünschte Eröffnungsbilanz! Ausschließlich auf Wunsch der Finanzbehörden mit Ergänzungsbilanz gefertigt !". 6
- Der Prüfer hielt aufgrund des Vermerkes in den Unterlagen eine Buchwertfortführung nicht für zulässig und den Ansatz eines Entnahmegewinns danach für geboten. Der Kläger habe für seine Einzelpraxis Gesellschaftsanteile im Wert von 700.000,- € erhalten. In Höhe des Differenzbetrages zum Buchwert des Betriebsvermögens sei ein Gewinn erzielt worden. Der Gewinn könne zwar durch eine negative Ergänzungsbilanz bzw. eine negative Ergänzungsrechnung neutralisiert werden. Von dieser Möglichkeit habe der Kläger aber keinen Gebrauch gemacht. Die vorgelegten Unterlagen brächten zum Ausdruck, dass eine negative Ergänzungsrechnung gerade nicht gewünscht sei. 7
- Der Beklagte schloss sich dieser Beurteilung an und erließ für das Streitjahr einen gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid. Zugleich nahm er Änderungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vor und gewährte für die selbstgenutzte Immobilie antragsgemäß eine Steuervergünstigung nach § 10 f EStG. 8
- Mit dem fristgerecht erhobenen Einspruch machte der Kläger geltend, der Beklagte habe die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG aus nicht nachvollziehbaren Gründen verneint. Die genannte Vorschrift gelte auch für Freiberufler. Ausweislich der vorgelegten Eröffnungsbilanz habe die GbR die Buchwerte fortgeführt, was nach § 24 UmwStG zulässig sei. Die Forderung nach Vorlage einer Ergänzungsbilanz sei weder durch das Gesetz noch durch die Rechtsprechung gedeckt. 9
- Außerdem erhob der Kläger Einwendungen gegen den Ansatz der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auf den Schriftsatz des Klägers vom 29.03.2007 wird wegen der 10

Einzelheiten verwiesen.

Mit Änderungsbescheid vom 23.04.2007 half der Beklagte dem Einspruch in Bezug auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ab, gewährte in der Einspruchsentscheidung aufgrund des Hilfsantrages des Klägers zudem eine Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG und wies den weitergehenden Einspruch zurück. Der Kläger habe auf den 31.01.2004 einen Entnahmegewinn zu versteuern. Gemäß § 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG dürfe die übernehmende Personengesellschaft nur dann das einbringende Betriebsvermögen mit dem Buchwert ansetzen, wenn dies sowohl in der Gesamthandsbilanz als auch in den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter entsprechend umgesetzt werde. Nach Aussage des Klägers habe es dem Willen der Gesellschafter der übernehmenden GbR entsprochen, keine Ergänzungsbilanzen aufzustellen. Allein aus diesem Grunde sei die Anwendung des § 24 UmwStG ausgeschlossen. Es sei im Übrigen unklar geblieben, ob die GbR den Teilwert- oder Buchwertansatz gewählt habe. Bei der Bestimmung der Beteiligungsquote seien nämlich wertmäßig die Teilwerte des eingebrachten Vermögens berücksichtigt worden ohne dass durch Vorlage einer negativen Ergänzungsbilanz (bzw. einer negativen Ergänzungsrechnung) insoweit eine Neutralisierung erfolgt sei. Soweit der Kläger nachträglich eine negative Ergänzungsbilanz eingereicht habe, sei hierin ausdrücklich vermerkt, dass die Parteien keine entsprechende Bilanz gewollt hätten. Das Wahlrecht sei unter diesen Umständen nicht im Sinne einer Buchwertfortführung ausgeübt worden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 12.11.2007 verwiesen.

Mit der vorliegenden Klage wendet sich der Kläger wie schon im Einspruchsverfahren gegen den Ansatz eines Veräußerungsgewinns. Die Anwendbarkeit des § 24 UmwStG sei nicht von der Erstellung einer Ergänzungsbilanz abhängig. Maßgebend sei wie die GbR die Wirtschaftsgüter in der Eröffnungsbilanz - d.h. in der Gesamthandsbilanz einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen - angesetzt habe. Danach sei hier die Buchwertfortführung gewählt worden.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.11.2007 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit mit 28.789,- € berücksichtigt und von dem Ansatz eines Veräußerungsgewinns in Höhe von 675.746,- € abgesehen wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend hat er in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, bei Ausgleichszahlungen liege zum Teil eine Einbringung auf Rechnung des Dritten vor, die getrennt von der Einbringung als Veräußerung von Betriebsvermögen zu erfassen sei. Das gelte auch dann, wenn die Ausgleichszahlung Betriebsvermögen der GbR werde.

Entscheidungsgründe

I.

Die Klage ist begründet.

Zu Unrecht hat der Beklagte in der freiberuflichen Praxis des Klägers einen Entnahme- bzw. Veräußerungsgewinn in Ansatz gebracht. Es liegt eine unter § 24 UmwStG fallende Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten vor, bei der zulässigerweise die Buchwerte fortgeführt wurden.	22
1. Nach § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG darf bei der Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft in der Weise, dass der Einbringende Mitunternehmer der Personengesellschaft wird, die Personengesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem Buchwert oder mit einem höheren Wert (höchstens mit dem Teilwert) ansetzen. Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen bei der Personengesellschaft angesetzt wird, gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis.	23
2. Im Streitfall sind die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung nach § 24 UmwStG erfüllt.	24
a) Der Kläger hat seine Einzelpraxis in die GbR eingebracht und dafür einen Mitunternehmeranteil an der neuen Gesellschaft erhalten. Für die Bestimmung des Veräußerungsgewinns ist damit der Wertansatz der GbR maßgebend.	25
b) Die aufnehmende GbR hat hier entsprechend der im Übertragungsvertrag getroffenen Vereinbarung die Buchwerte beibehalten. Das Anlagevermögen hat sie im Anlageverzeichnis wie in der Einzelpraxis mit 24.253,30 € angesetzt, die AfA des Klägers weitergeführt und keinen Praxiswert abgeschrieben. Sie hat damit zum Ausdruck gebracht, dass sie sich für eine Buchwertfortführung entschieden hat.	26
c) Ob für die Ausübung des Bewertungswahlrechtes bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zum Einbringungszeitpunkt auch eine Bilanz erstellt werden muss, ist streitig (gegen die Notwendigkeit einer Bilanzerstellung im Falle der Buchwertfortführung BFH-Urteil vom 13.09.2001 IV R 13/01, BStBl II 2002, 287; FG Niedersachsen, EFG 2007, 1298, bestätigt durch BFH-Urteil VIII R 13/07, BStBl II 2009, 993; so auch Korn, EStG § 18 Rz. 128; Blümich, EStG § 4 Rdn. 228; Lademann, EStG § 4 Rn. 513; a. A. z.B. OFD Hannover v. 25.01.2007, DStR 2007, 1037). Auch ist strittig, ob bei unterbliebener Aufstellung einer Einbringungs-/Übernahmebilanz generell von der Fortführung der Buchwerte auszugehen ist (vgl. Schmidt, EStG § 18 Rz. 232).	27
Im Streitfall kommt es auf diese Fragen nicht an, da die GbR auf den entsprechenden Hinweis des Prüfers hin eine Eröffnungsbilanz auf den Einbringungszeitpunkt vorgelegt und mit Ausweis der Kapitalkonten in Höhe der Buchwerte der jeweils eingebrachten Güter die Wahl der Buchwertfortführung zweifelsfrei dokumentiert hat (zu den möglichen bilanziellen Darstellungsweisen einer Einbringung zum Buchwert vgl. Zimmermann, Hottmann, Kiebele, Schaeberle, Völkel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 10. Aufl., C. Rz. 26 f; Grobshäuser/Maier/Kies, Besteuerung der Gesellschaften 7.4.4.2).	28
d) Die Tatsache, dass die GbR keine negative Ergänzungsbilanz für den Kläger erstellt hat, steht dem Buchwertansatz nicht entgegen. Eine negative Ergänzungsbilanz ist zur Vermeidung einer Gewinnrealisierung notwendig, wenn in der Bilanz der Gesellschaft einschließlich einer etwaigen Ergänzungsbilanz des Mitgesellschafters höhere Werte als die Buchwerte ausgewiesen sind und diese Mehransätze auf der Ebene des Einbringenden neutralisiert werden sollen. Dieser Fall liegt hier nicht vor.	29

3. Dem Beklagten kann auch nicht darin beigeplichtet werden, dass im Hinblick auf die Bareinlage des A ein von der Einbringung gemäß § 24 UmwStG getrennt zu beurteilender Veräußerungs- bzw. Entnahmevergang zu besteuern ist.

Ein nach allgemeinen Grundsätzen zu versteuernder Veräußerungsgewinn ist realisiert, wenn 31
und soweit das übertragene Vermögen anders als durch die Einräumung einer
Mitunternehmerstellung vergütet wird. So haben Zuzahlungen des eintretenden
Gesellschafters in das Privatvermögen des Einbringenden zur Folge, dass anteilig die im
übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven aufzudecken sind (vgl. Beschluss des
Großen Senates vom 18.10.1999 GrS 2/98, BStBl II 2000, 123). Davon zu unterscheiden ist
allerdings der Fall, dass vom Eintretenden eine Einlage in das Gesamthandsvermögen
geleistet wird. Eine entsprechende Bareinlagen stellt kein die Anwendung des § 24 UmwStG
ausschließendes Zusatzentgelt dar.

Im Streitfall ist die von A geleistete Einlage von 300.000,- € in das Gesamthandsvermögen 32
der GbR gelangt und Betriebsvermögen der GbR geworden. Es ist im Rahmen der
Betriebsprüfung auch nicht festgestellt worden, dass der Kläger den Zuzahlungsbetrag
alsbald entnommen und vom wirtschaftlichen Gehalt her eine Zuzahlung ins Privatvermögen
stattgefunden hat. Für den Ansatz eines Entnahme- bzw. Veräußerungsgewinns in der
Einzelpraxis des Klägers ist daher kein Raum.

4. Die Einkünfte aus der Einzelpraxis des Klägers reduzieren sich antragsgemäß auf 28.789,- 33
€. Hiernach ergibt sich für das Streitjahr ein zu versteuerndes Einkommen von ./ 70.910,00 €
und eine Steuerschuld von 0,00 €.

II. 34

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige 35
Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der
Zivilprozessordnung.

III. 36

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung 37
noch hält der Senat zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen
Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH für erforderlich.