

Abschreibung des Sozietätspraxiswerts

BFH-Urteil vom 24. 2. 1994 - IV R 33/93

§ 6 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG 1986

Leitsätze:

1. Seit Inkrafttreten des BiRiLiG stellt auch der anlässlich der Gründung einer Sozietät aufgedeckte Praxiswert ein abnutzbares Wirtschaftsgut dar (Änderung der Rechtsprechung).
2. Wegen der weiteren Mitwirkung des bisherigen Praxisinhabers ist typisierend davon auszugehen, daß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines derivativ erworbenen „Sozietätspraxiswerts“ doppelt so lang ist wie die Nutzungsdauer des Werts einer Einzelpraxis.

Aus dem Sachverhalt:

Die Kläger schlossen sich 1988 zu einer (GbR) zusammen. Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb einer Tierarztpraxis. 1988 verkaufte der Gesellschafter Dr. A. den „Firmenwert“ seiner bisherigen Einzelpraxis an die GbR zum Preis von 60 000 DM zuzüglich Mehrwertsteuer. Für die Streitjahre (1988 bis 1990) machte die GbR im Rahmen ihrer Gewinnermittlungen (Einnahmeüberschußrechnung) geltend, daß der Praxiswert auf der Grundlage einer Nutzungsdauer von 8 Jahren abzuschreiben sei.

Aus den Gründen:

Die Entscheidung des FG, daß der erworbene Praxiswert unter Zugrundelegung einer **Nutzungsdauer von acht Jahren** abzuschreiben ist, ist nicht zu beanstanden.

1. Nach ständiger Rechtsprechung des RFH und BFH stellt der derivativ erworbene Praxiswert ein abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut dar. Nach diesen Entscheidungen ist der personenbezogene **Praxiswert** als **grundsätzlich verschieden vom unternehmensbezogenen Geschäftswert** anzusehen, der nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG bis zu dessen Änderung durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern gehörte. Diese Unterscheidung hat die Rechtsprechung damit begründet, daß der Wert einer freiberuflichen Praxis im wesentlichen auf dem persönlichen Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber beruhe, das nach dessen Ausscheiden ende.

2. Allerdings hat der Senat entschieden, daß „die für die ausnahmsweise Zulassung einer Praxiswertabschreibung bestehenden Gründe gerade nicht bestehen“, wenn sich derjenige, der den Praxiswert geschaffen hat, mit einem anderen zu einer Sozietät zusammenschließt. In diesem Fall bestehe das für den Praxiswert bestimmende persönliche Vertrauensverhältnis zum Praxisinhaber weiter fort.

3. Diese Rechtsprechung ist seit Inkrafttreten des BiRiLiG überholt. Durch das BiRiLiG wurde das früher in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG enthaltene Verbot, regelmäßige Abschreibungen auf den erworbenen Geschäftswert vorzunehmen, aufgehoben. Gleichzeitig bestimmt § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG, daß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Geschäftswerts 15 Jahre beträgt. Mithin kann die Versagung der Abschreibung eines Geschäftswerts 15 Jahre beträgt. Mithin kann die Versagung der Abschreibung des „Sozietätspraxiswerts“ nicht mehr – wie in den früheren Senatsurteilen – damit begründet werden, daß die Abschreibbarkeit des Praxiswerts ohnehin als Ausnahme von dem Grundsatz der Nichtabschreibbarkeit des Geschäfts- oder Firmenwerts zu verstehen sei. Der Senat geht typisierend davon aus, daß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines derivativ erworbenen „Sozietätspraxiswerts“ doppelt so lang ist wie die Nutzungsdauer des Werts einer erworbenen Einzelpraxis. Letztere beträgt zwischen drei und fünf Jahren. Dagegen ist die in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG normierte 15jährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf den Praxiswert nicht anwendbar. Durch das BiRiLiG hat sich an der Personenbezogenheit des Praxiswerts und seiner

hierin begründeten Unterschiedlichkeit gegenüber dem Geschäfts- oder Firmenwert nichts geändert.

4. ... 5. Mithin war im Streitfall die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Praxiswerts** auf einen Zeitraum von **6 bis 10 Jahren** zu schätzen.

Anmerkung:

1. Unter einem Praxiswert werden die über den Substanzwert hinausgehenden Gewinnaussichten einer freiberuflichen Praxis verstanden, die im wesentlichen auf dem persönlichen Vertrauensverhältnis der Mandanten, Auftraggeber oder Patienten zum bisherigen Inhaber beruhen.

2. Wegen dieser besonderen personellen Bindung entspricht es ständiger Rechtsprechung, daß der bei Übernahme einer freiberuflichen Praxis aufgedeckte Praxiswert der laufenden AfA unterliegen kann: Mit dem Ausscheiden des bisherigen Inhabers endet das bisherige Vertrauensverhältnis, so daß sich ein vorhandener Praxiswert naturgemäß rasch verflüchtigt (RFH, RStB1 1929 S. 326; BFH, BStB1 III 1958 S. 330).

3. Das Besprechungsurteil stellt nunmehr klar, daß auch der anlässlich der Gründung einer Sozietät aufgedeckte **Praxiswert ein abnutzbares Wirtschaftsgut** ist. Die in den bestehenden Vertrauensverhältnissen zum bisherigen Praxisinhaber angelegte Chance, ein eigenes Vertrauensverhältnis zu den vorhandenen Mandanten, Auftraggebern oder Patienten aufzubauen, verflüchtigt sich nach Ansicht des BFH bei einem neben den bisherigen Praxisinhaber tretenden Sozios prinzipiell ebenso wie bei dem Erwerb einer Einzelpraxis. Vor Inkrafttreten des BiRiLiG wurde vom BFH noch der gegenteilige Standpunkt vertreten (BFH, BStB1 II 1975 S. 381).

4. In der vom BFH vorgenommenen strengen Unterscheidung zwischen der zeitlich begrenzten Chance zum Aufbau neuer Vertrauensverhältnisse und der tatsächlichen Schaffung solcher Vertrauensverhältnisse wird man eine Abkehr von der sog. Einheits-theorie sehen müssen. Diese Abkehr dürfte auch für den Geschäftswert gewerblicher Betriebe gelten, da Sozietätspraxiswerte bisher stets als geschäftswertähnlich angesehen wurden.

5. Die in § 7 Abs.1 Satz 3 EStG normierte 15jährige Abschreibungsdauer von Geschäfts- oder Firmenwerten kommt für Praxiswerte wegen deren personeller Bindung nicht in Betracht. Vielmehr beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines aufgedeckten Praxiswerts beim Erwerb einer Einzelpraxis 3–5 Jahre und bei Gründung einer Sozietät wegen der weiteren Mitarbeit des bisherigen Praxisinhabers 6–10 Jahre.

6. Der **Abschreibungszeitraum von 3–5 Jahren** dürfte über den Fall des Erwerbs einer Einzelpraxis hinaus in allen Fällen zugrunde zu legen sein, in denen ein bisheriger Praxisinhaber die Praxis endgültig verläßt. Hierzu gehört insbesondere das Ausscheiden eines berufsangehörigen Sozios aus einer Sozietät, auch wenn dies durch Tod bei vereinbarter Fortsetzung der Gesellschaft unter Abfindung der Erben geschieht.

7. Dagegen greift die **6–10jährige Nutzungsdauer** Platz, wenn die Chance eines Eintretenden, ein eigenes Vertrauensverhältnis zu den „alten“ Mandanten, Auftraggebern oder Patienten herzustellen, durch die weitere Mitwirkung des bisherigen Praxisinhabers länger erhalten bleibt als bei einem bloßen Inhaberwechsel. Hierfür reicht allerdings eine bloß kurzfristige überleitende Mitarbeit des alten Praxisinhabers im Angestelltenverhältnis nicht aus, denn auch bei einem bloßen Inhaberwechsel wird eine berufübliche, überleitende Mitarbeit häufig erst die Möglichkeit des Praxiserwerbers eröffnen, ein eigenes Vertrauensverhältnis zu den „alten“ Mandanten, Auftraggebern oder Patienten aufzubauen. Die Verlängerung der Nutzungsdauer des Praxiswerts kommt daher nur bei einer auf Dauer gerichteten weiteren Mitarbeit des bisherigen Praxisinhabers in Betracht.

8. Eine 6–10jährige Nutzungsdauer aufgedeckter Praxiswerte ist daher insbesondere zugrunde zu legen bei **Gründung einer Sozietät** durch Einbringung einer oder mehrerer Einzelpraxen, bei Verschmelzung mehrerer Sozietäten und beim Eintritt eines neuen Sozios in eine bestehende Sozietät.

9. Dagegen wird beim Erwerb des Anteils eines Sozios oder bei der **Realteilung** einer freiberuflichen Sozietät nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden sein, ob ein aufgedeckter Praxiswert der kurzen oder der langen Nutzungsdauer unterliegt.

Dr. Guido Förster, Köln