

Nutzungsdauer bei Praxiswertabschreibung

BFH-Urteil vom 30. 3. 1994 - I R 52/93

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1977

Leitsätze:

1. Überträgt ein StB den Praxiswert oder den Mandantenstamm seiner bisherigen Steuerberatungspraxis auf eine von ihm mitgegründete Steuerberatungs-GmbH, so erwirbt die GmbH ein abnutzbares und abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut (Einschränkung zum BFH-Urteil v. 28. 2. 1990 - I R 144/87, BStBl II 1990 S. 595).
2. Für die Bemessung der Nutzungsdauer kann es von Bedeutung sein, wenn der den Praxiswert oder den Mandantenstamm übertragende Gesellschafter in der Kapitalgesellschaft eine herausgehobene Stellung einnimmt.

Aus dem Sachverhalt:

Die GmbH war durch notariellen Vertrag mit einem Stammkapital in Höhe von 50 000 DM bar gegründet worden. Gesellschafter wurden A zu 55 v. H., B, C und D zu je 15 v. H. Bereits am 5. 1. 1981 hatte die GmbH mit A zwei Verträge abgeschlossen. Nach dem einen Vertrag übertrug A den Kundenstamm seiner bisherigen Einzelpraxis auf die GmbH. Dafür sollte die GmbH monatlich 11 000 DM zuzüglich USt an A zahlen. Die Vereinbarung war bis zum 31. 12. 1990 befristet. Das FA beurteilte die Pachtzahlungen der GmbH an A für die Überlassung des Kundenstamms in Höhe von jährlich 132 000 DM als vGA. Das FG (EFG 1994 S. 119) gab der Klage statt. Die Revision ist begründet.

Aus den Gründen:

1. ... 2. ... a) ... b) ... aa) Das FG ist davon ausgegangen, daß A nur seinen „Mandantenstamm“ als ein isoliertes immaterielles Wirtschaftsgut auf die Klägerin übertrug. Eine solche Annahme wäre nur dann möglich, wenn der „Mandantenstamm“ nicht als Teil eines allgemeinen Praxiswerts übergegangen sein sollte. Zwar hat die Rechtsprechung sowohl den Praxiswert als auch den Mandantenstamm jeweils als abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter beurteilt. Dies muß auch dann gelten, wenn der Praxiswert bzw. der Mandantenstamm auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird. Ein Unterschied besteht jedoch im Hinblick auf die **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer** der beiden immateriellen Wirtschaftsgüter. Dem Mandantenstamm ist i. d. R. eine deutlich kürzere Nutzungsdauer beizumessen. Da der Praxiswert jeweils an die frühere Steuerberaterpraxis gebunden ist und nicht ohne diese übertragen werden kann, ist in tatsächlicher Hinsicht zu klären, ob A den Praxiswert oder aber nur den Mandantenstamm auf die GmbH übertrug. Die **Annahme einer Praxisübertragung** insgesamt wird dabei nicht durch die denkbare Tatsache ausgeschlossen, daß der Mandantenstamm den bedeutendsten Wertfaktor für den Praxiswert bildete. Von einer Übertragung des Praxiswerts kann allerdings nur dann ausgegangen werden, wenn der Mandantenstamm in seinem organisatorischen und sachlichen Zusammenhang zu anderen Wirtschaftsgütern der Steuerberaterpraxis des A auf die GmbH überging (z. B. Übernahme der Praxisräume, der Praxiseinrichtung und des Büropersonals).

bb) Der erkennende Senat folgt nicht der Rechtsauffassung, wonach eine GmbH zu Mandanten kein auf persönlicher Arbeitsleistung beruhendes Vertrauensverhältnis herstellen könne. Zu unterscheiden ist insoweit zwischen dem Wert der höchstpersönlichen Arbeitsleistung/Schaffenskraft des Praxisinhabers, seines Rufes und seiner individuellen Fähigkeiten einerseits und dem verkehrsfähigen Praxiswert als Wirtschaftsgut andererseits. Die höchstpersönliche Arbeitsleistung/Schaffenskraft, der Name, der Ruf und die individuellen Fähigkeiten kann der Freiberufler nicht verkaufen. Der verkehrs-

fähige Praxiswert wird dagegen wesentlich von den Dauermandaten, der öffentlichen Lage der Praxis und den tatsächlich vorhandenen Beratungsmöglichkeiten geprägt. Er ist grundsätzlich übertragbar. Der Praxiswert ist grundsätzlich verkehrsfähig. In der Praxis erwerben viele als Kapitalgesellschaften geführte Steuerberatungsgesellschaften die Praxis eines Einzelberaters. Sie bezahlen für den Praxiswert üblicherweise dann ein zusätzliches Entgelt, wenn auch ein übertragbarer Mandantenstamm vorhanden ist. Das Vorhandensein eines verkehrsfähigen Mandantenstamms ist deshalb ein wesentliches Indiz für die Annahme eines verkehrsfähigen Praxiswerts. Auch unabhängig davon kann eine GmbH Inhaber eines übertragbaren Mandantenstamms sein. Sie handelt durch ihre Organe. Zu diesen kann ein besonderes Vertrauensverhältnis aufgebaut werden. Die GmbH kann durch die Auswahl ihrer Mitarbeiter, deren Spezialisierung und Fortbildung sowie durch ein breit gefächertes Beratungsangebot Mandate an sich binden. Sie kann auch an bestimmten Orten eine beherrschende Beratungsposition innehaben. Insoweit bestehen keine grundsätzlichen Bedenken gegen die Zuordnung eines erworbenen Praxiswerts bzw. Mandantenstamms gegenüber einer GmbH.

cc) ... Das Vertrauensverhältnis zu dem den Mandantenstamm bzw. den Praxiswert übertragenden Gesellschafter verflüchtigt sich mit der Zeit und wird auf Dauer durch ein solches zu der Kapitalgesellschaft, ihren Organen und sonstigen Angestellten ersetzt. Dieser Umstand zwingt zu der **Annahme eines abnutzbaren Wirtschaftsguts**, wobei es für die Bemessung der Nutzungsdauer von Bedeutung sein kann, wenn der den Mandantenstamm bzw. den Praxiswert übertragende Gesellschafter in der Kapitalgesellschaft eine herausgehobene Stellung einnimmt. Bei dieser Sachlage ist in tatsächlicher Hinsicht aufzuklären, ob im Januar 1981 ein Mandantenstamm oder ein Praxiswert bestand, den A auf die Klägerin übertrug. Bejahendenfalls ist für das übertragene Wirtschaftsgut die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu ermitteln (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG). Ggf. sind für die Streitjahre AfA-Beträge anzusetzen. Sollte dagegen die Klägerin ein Nutzungsentgelt nur bezahlt haben, um sich den Namen des A, dessen individuelle Fähigkeiten, Ruf und persönliche Schaffenskraft nutzbar zu machen, dann muß das an A gezahlte Gesamtentgelt auf seine Angemessenheit hin überprüft werden.

dd) Insoweit bedarf auch die von dem erkennenden Senat im Urteil v. 28. 2. 1990 – I R 144/87 (BStBl II 1990 S. 595) vertretene Rechtsauffassung der Einschränkung. Ihr ist nur dann zu folgen, wenn eine GmbH Zahlungen für den Wert der höchstpersönlichen Arbeitsleistung und Schaffenskraft eines Praxisinhabers, seinen Ruf und seine individuellen Fähigkeiten, d. h. für ein nicht einlagefähiges Wirtschaftsgut leistet. Wird dagegen ein verkehrsfähiger Praxiswert auf die GmbH übertragen, so ist von einem Wirtschaftsgut auszugehen, das einlagefähig und übertragbar ist. Bei der Unterscheidung zwischen höchstpersönlicher Arbeitsleistung/Schaffenskraft und verkehrsfähigem Praxiswert kann an die Zivilrechtsprechung angeknüpft werden.

Aus dem Gesagten folgt: Wird ein StB Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH, so schuldet er dieser nur eine Dienstleistung, nicht aber gleichzeitig die Übertragung des ihm gehörenden Praxiswerts/Mandantenstamms. Er kann diese Werte an einen Dritten übertragen, ohne deshalb seine Pflichten als Gesellschafter oder Geschäftsführer zu verletzen. Überträgt er den Praxiswert/Kundenstamm entgeltlich oder unentgeltlich auf seine GmbH, so tritt in der Einzelpraxis **Gewinnrealisierung** nach Maßgabe allgemeiner Realisationsgrundsätze bzw. nach Maßgabe des BFH-Urteils v. 24. 3. 1987 - I R 202/83 (BStBl II 1987 S. 705) ein. Die GmbH hat den Praxiswert/Mandantenstamm entweder mit den Anschaffungskosten oder mit dem Teilwert zu aktivieren. Der Senat hält insoweit daran fest, daß das in § 5 Abs. 2 EStG für unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter bestehende **Aktivierungsverbot keine Anwendung** findet, wenn es sich um Wertbewegungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern handelt, die ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis haben. Dagegen kann der **Praxiswert/Kundenstamm nicht Gegenstand eines Darlehensvertrags** sein, weil es aus tatsächlichen Gründen unmöglich ist, einen Praxiswert/Kundenstamm gleicher Art, Güte und Menge zurückzuerstatten (vgl. § 607 BGB). Steuerlich gesehen ist es auch nicht möglich, z. B. Teile des Geschäftsführergehalts als ein durch die Übertragung des Praxiswerts/Kundenstamms veranlaßtes Entgelt zu behandeln.

ee) Der erkennende Senat hält auch an der bisherigen Rechtsprechung fest, wonach der Geschäftswert dem Betrieb folgt. Wird deshalb der Betrieb auf eine GmbH übertragen, so geht auch der Geschäftswert auf die GmbH über. Entsprechendes gilt, wenn eine freiberufliche Praxis auf eine GmbH übertragen wird. Auch dann wird die GmbH i. d. R. Träger des Praxiswerts/Mandantenstamms. . . . Die GmbH kann den Praxiswert/Mandantenstamm nur dann pachten, wenn davon ausgegangen werden kann, daß die frühere Einzelpraxis als solche fortbesteht und die GmbH fremde Mandate betreut. . . . (wird ausgeführt).

3. Die Vorentscheidung entspricht nicht in vollem Umfang den hier wiedergegebenen Rechtsgrundsätzen. Sie kann deshalb keinen Bestand haben. Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Es sind weitere tatsächliche Feststellungen zu treffen. Es ist insbesondere zu klären, ob und welches immaterielle Wirtschaftsgut auf die GmbH übertragen wurde. Ggf. ist dessen objektiver Wert unter Berücksichtigung der behaupteten Rückgabeverpflichtung und dessen voraussichtliche Nutzungsdauer zu ermitteln. Unter diesem Gesichtspunkt wird das FG das Vorliegen einer vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1984 und einer anderen Ausschüttung i. S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG 1984 insgesamt neu zu beurteilen haben. Die fehlenden Feststellungen zu treffen, ist die Aufgabe des FG. Deshalb war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache war an das FG zurückzuverweisen.

Anmerkung:

1. Der I. Senat des BFH hatte im vorliegenden Urteil über einen in der Praxis häufig vorkommenden Fall zu entscheiden: Ein StB gründet eine GmbH und überläßt dieser seine bisher betriebene Einzelpraxis bzw. deren Mandantenstamm.

2. Hierbei differenziert der BFH in zweifacher Weise: Zum ersten kann Gegenstand der Überlassung der umfassende Praxiswert oder auch der bloße Mandantenstamm sein. Zum zweiten kann sich die **Überlassung in Form einer Übertragung oder in Form einer Verpachtung** von Praxiswert bzw. Mandantenstamm vollziehen.

3. Zwischen **Mandantenstamm und Praxiswert** besteht nach Ansicht des BFH keine Identität. Zwar bildet der Mandantenstamm regelmäßig den bedeutendsten Wertfaktor für den Praxiswert, doch umfaßt letzterer den gesamten organisatorischen und sachlichen Zusammenhang von Mandantenstamm und anderen Wirtschaftsgütern sowie Fachkräften der Steuerberaterpraxis (Praxisräume, vorhandenes Fachpersonal), da der Praxiswert außer von den Dauermandaten wesentlich von der örtlichen Lage der Praxis und den tatsächlichen Beratungsmöglichkeiten geprägt wird.

4. **Überträgt der StB den Praxiswert** oder auch den Mandantenstamm auf die GmbH, so erwirbt diese ein **abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut**, welches i. d. R. mit den Anschaffungskosten zu aktivieren ist; bei unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Übertragung greifen ergänzend die Grundsätze über die verdeckte Einlage ein, so daß der Praxiswert bzw. Mandantenstamm hier mit dem Teilwert anzusetzen ist. Wegen der Betriebsbezogenheit des Praxiswerts kommt seine Übertragung – im Gegensatz zur Übertragung eines bloßen Mandantenstamms – allerdings nur dann in Betracht, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der Steuerberaterpraxis übertragen werden (BFH in BStBl II 1983 S. 113; in BStBl II 1989 S. 982).

5. Da die GmbH nach Ansicht des BFH ausdrücklich Träger eines Praxiswerts sein kann, wandelt sich ein übertragener Praxiswert bei der GmbH nicht in einen Geschäftswert um. Demgemäß kommt die Anwendung der in § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG normierten 15jährigen Abschreibungsdauer für Geschäftswerte nicht in Betracht. Vielmehr dürfte nach den Grundsätzen zur Praxiswertabschreibung eine **3- bis 5jährige Nutzungsdauer** zugrunde zu legen sein, wenn der den Praxiswert übertragende Gesellschafter in der Kapitalgesellschaft keine herausgehobene Stellung einnimmt. Nimmt er eine herausgehobene Stellung ein, sollte unter Heranziehung der neuesten Rechtsprechung zur Abschreibung von Sozietätspraxiswerten von einer Nutzungsdauer von 6 bis 10 Jahren ausgegangen werden (BFH in BStBl II 1994 S. 590).

6. Von i. d. R. deutlich **kürzeren Nutzungsdauern** ist auszugehen, wenn lediglich ein Mandantenstamm übertragen wird. Hier sollte deshalb eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 2–3 Jahren bzw. 3–5 Jahren in Abhängigkeit von der Stellung des übertragenden Gesellschafters in der GmbH zugrunde gelegt werden.

7. Eine **Verpachtung des Mandantenstamms** oder des Praxiswerts ist nur möglich, wenn die frühere Einzelpraxis als solche fortbesteht und die GmbH fremde Mandate betreut. Eine isolierte Zurückbehaltung und Verpachtung eines Praxiswerts oder Mandantenstamms kommt nicht in Betracht, wenn der frühere Praxisinhaber alle anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH überträgt.

8. Weder eine Übertragung noch eine Verpachtung des Mandantenstamms bzw. Praxiswerts liegt vor, wenn die GmbH an den früheren Praxisinhaber Zahlungen nur leistet, um sich dessen Namen, seine individuellen Fähigkeiten, den Ruf und die persönliche Schaffenskraft nutzbar zu machen. In diesem Fall sind die Zahlungen als Tätigkeitsvergütungen anzusehen, die ggf. mit anderen Vergütungsbestandteilen auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen sind. Maßgeblich für die Abgrenzung von Zahlungen für die Überlassung eines Praxiswerts/Mandantenstamms von einer Tätigkeitsvergütung dürfte sein, ob ein übertragbarer Praxiswert/Mandantenstamm existiert und die GmbH durch die geleisteten Zahlungen das Recht erwirbt, die bestehenden Kundenbeziehungen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung auszuwerten.

9. Das vorliegende Urteil gibt Veranlassung, über die **Abgrenzung von Praxiswert und Geschäftswert** erneut nachzudenken, da es ausdrücklich feststellt, daß auch eine GmbH als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform Trägerin eines Praxiswerts sein kann. Bisher wurde davon ausgegangen, daß ein Praxiswert nur im Bereich eines freiberuflichen Betriebsvermögens vorkommen könne. So ist der VIII. Senat des BFH noch vor kurzem im Fall der Fortführung einer Freiberufler-Praxis durch eine auch aus Berufsfremden bestehende Erbengemeinschaft, von der Umwandlung eines bestehenden Praxiswerts in einen Geschäftswert ausgegangen, ohne daß dies allerdings entscheidungserheblich war (BFH in DStR 1994 S. 1344).

Dr. Guido Förster, Köln