Urteil vom 26. Juni 2012, VIII R 22/09

"Selbständiger Teil des Vermögens" i.S. des § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG eines Steuerberaters

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 3, EStG § 34 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 28. April 2008, Az: 5 K 2457/05

Leitsätze

Eine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung kann vorliegen, wenn ein Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) als völlig selbständigen Betrieb erworben und bis zu ihrer Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Gewinn aus der Veräußerung einer Steuerberatungspraxis als Veräußerung eines Teilbetriebs steuerlich begünstigt ist. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Einkünfte aus selbständiger Arbeit; Klägerin und Revisionsklägerin ist seine mit ihm zusammen veranlagte Ehefrau.

2 Der Kläger betrieb Büros in A und B. Beide Orte sind etwa 22 km voneinander entfernt. Die Praxis in A hatte der Kläger 1983 von einem Steuerberater erworben. Die Praxis in B erwarb er von einem anderen Steuerberater jeweils zur Hälfte in den Jahren 1988 (Gründung einer Sozietät) und 1991 (vollständige Übernahme). Der Kläger setzte die Tätigkeit seiner Vorgänger fort. 1991 gründete der Kläger außerdem eine weitere Praxis in C. Alle drei Praxen führte der Kläger unter seinem Namen allein.

3 Mit Vertrag vom 19. Dezember 1997 veräußerte der Kläger die Praxis in B mit Wirkung zum 2. Januar 1998 an vier Erwerber (Steuerberater und Wirtschaftsprüfer). Zugleich verpflichtete sich der Kläger, noch bis zum 30. Juni 1998 für die Erwerber tätig zu sein, um den Übergang der bestehenden und mitveräußerten Steuerberatungsmandate zu gewährleisten. Der vereinbarte Kaufpreis betrug 900.000 DM für den ideellen Wert (Mandantenstamm) und 30.000 DM für die Einrichtung. Dem Kaufvertrag war eine Liste der veräußerten Mandate beigefügt. Nach dem Vortrag des Klägers handelte es sich dabei im Wesentlichen um den historisch gewachsenen Mandantenstamm der Praxis in B, den er bereits von seinem Vorgänger erworben hatte. Im Oktober 1998 setzten die Vertragsparteien den Kaufpreis einvernehmlich auf 720.000 DM für den ideellen Praxiswert und 30.000 DM für das Inventar herab. Nicht alle Mandate hatten sich für die Erwerber als werthaltig erwiesen. Für diesen Fall u.a. hatten die Vertragspartner eine Anpassung des Kaufpreises vorgesehen.

4 Im Praxisübertragungsvertrag verpflichtete sich der Kläger außerdem, innerhalb von vier Jahren nach dem Übertragungsstichtag weder in B noch in einem Umkreis von 20 km um B als Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer tätig zu werden. Von dem Konkurrenzverbot ausgenommen waren die Orte X, Y, A und Z. Das Konkurrenzverbot sollte ferner nicht gelten für Mandanten, die dem Übergang des Mandats nicht zustimmen würden und für die deshalb der Kaufpreis zu mindern sei. Für den Fall der Zuwiderhandlung gegen das Konkurrenzverbot hatte der Kläger eine Vertragsstrafe von 150 % des durchschnittlichen Jahresumsatzes des betreffenden Mandanten zu zahlen. Der Kläger hat unwidersprochen behauptet, er sei von den Erwerbern zu keiner Zeit wegen Verletzung des Konkurrenzverbots in Anspruch genommen worden.

5 Vor Veräußerung der Praxis in B hatte der Kläger seine Wirtschaftsprüfungsmandate gebündelt und auf eine GmbH unter seiner Leitung übertragen. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob davon auch Mandate betroffen waren, die räumlich der Praxis in B zuzurechnen waren. Gegenstand der Praxisveräußerung war jedenfalls der Mandantenstamm der Praxis in B ohne Wirtschaftsprüfungsmandate.

6 Unstreitig hatte der Kläger in der Praxis B auch Mandate durch das dortige Personal bearbeiten lassen, die örtlich nicht B zuzurechnen waren. Dies betraf sowohl Mandate aus dem Raum A als auch Mandate aus C. Für diese in B "im Auftrag" erledigten Arbeiten nahm der Kläger jährliche Ergebnisabgrenzungen zwischen den einzelnen Büros vor. Diese sog. Auftragsmandate wurden nicht zusammen mit der Praxis in B veräußert. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob diese Auftragsmandate aufgrund der in B erledigten Zuarbeiten der dortigen Praxis "zugehörten" mit der Folge, dass der Kläger durch das "Zurückbehalten" dieser Mandate auch nach Veräußerung der Praxis B in deren räumlichem Wirkungskreis tätig geworden ist.

7 Die Umstrukturierung seiner Tätigkeit und den Verkauf der Praxis in B teilte der Kläger seinen Mandanten im Januar 1998 in einem Informationsschreiben mit. Darin erläuterte er auch, dass er seine Tätigkeit aufgrund von Änderungen im Standesrecht nicht wie bisher fortsetzen könne. Jede Zweigstelle müsse in Zukunft mit einem Berufsträger besetzt sein. Deshalb sei er gezwungen, die Praxis in B zu veräußern. Im März 1998 teilte der Kläger dem Finanzamt F mit, dass mit Wirkung zum 2. Januar 1998 der Teilbetrieb in B veräußert worden sei; für den Veräußerungsgewinn beantragte er die Tarifermäßigung gemäß § 18 Abs. 3, § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr (1998) maßgeblichen Fassung (EStG).

8 In der Vergangenheit waren die Einkünfte aus der Praxis in B vom Finanzamt F gesondert festgestellt worden. Dementsprechend stellte zunächst das Finanzamt F die Tarifbegünstigung des Veräußerungsgewinns unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

9 Nach einer bei dem Kläger durchgeführten Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Einschätzung, dass eine steuerbegünstigte Teilbetriebsveräußerung nicht anzunehmen sei. In seinem abschließenden Bericht über die Außenprüfung stellte der Prüfer ergänzend fest, die Praxen in B und A hätten sich überschneidende örtliche Wirkungskreise. Außerdem hätten Mandanten aus C und A Rechnungen aus B erhalten, Mandanten aus B und C hätten aber auch Rechnungen aus A erhalten. Daraus zog der Prüfer den Schluss, die Praxen in A, B und C seien auch organisatorisch nicht ausreichend voneinander getrennt gewesen. Mandate seien aus Kapazitätsgründen dort bearbeitet worden, wo Personal zur Verfügung gestanden habe. Die bei ihrer Anschaffung noch zu bejahende Selbständigkeit der jeweiligen Praxen sei durch die Eingliederung in das einheitliche Unternehmen des Klägers aufgehoben worden. Außerdem habe der Kläger seine Tätigkeit im bisherigen Wirkungskreis fortgesetzt und nicht wie erforderlich vollständig eingestellt.

10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dieser Würdigung an und versagte nach Aufhebung des Feststellungsbescheids im Einkommensteuerbescheid für 1998 die Anwendung der Tarifbegünstigung für den Veräußerungsgewinn.

11 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

12 In der Einspruchsentscheidung wurde u.a. festgestellt, der Kläger habe diverse Mandate, die in B bearbeitet wurden, bei der Veräußerung "zurückbehalten"; dadurch sei die von der Rechtsprechung aufgestellte Bagatellgrenze von 10 % bei Weitem überschritten. Die veräußerten und die zurückbehaltenen Mandate seien zudem nicht streng nach örtlichen Kriterien bestimmt worden. Der Kläger habe auch durch die Art der Außendarstellung (zeitweilige Bezeichnung der Praxis in A als weitere Postanschrift des Büros B) zum Ausdruck gebracht, dass er einen einheitlichen Betrieb ohne organisatorische Trennung führe. Die vom Kläger vorgenommene Aufteilung seines einheitlichen Mandantenstamms genüge nicht für die Annahme eines Teilbetriebs.

13 Im Klageverfahren machte der Kläger geltend, er habe die Praxis B mit ihrem historisch gewachsenen Mandantenstamm veräußert. Ebenso habe er die Praxis A in ihrem historisch gewachsenen Zuschnitt belassen und behalten. Die Mandanten seien den jeweiligen Büros über unterschiedliche DATEV-Zugangsnummern eindeutig zuzuordnen. An dieser Zuordnung habe er nichts geändert. Deshalb sei er nach der Veräußerung des Büros B mit jenen Mandanten seines Büros in A im Einzugsbereich des Büros B auch weiterhin tätig geworden, die bereits zuvor zum Steuerbüro A gehörten. Er habe davon abgesehen, die Mandate den Praxen in A und B nach örtlichen Kriterien neu zuzuordnen, weil er stets beabsichtigt habe, die Praxis in B --wie historisch gewachsen-- wieder zu verkaufen. Nur für die Zukunft (Konkurrenzverbot) habe er mit den Erwerbern eine regionale Trennung der jeweiligen Wirkungskreise vereinbart.

14 Zu den für andere Büros in B erledigten Arbeiten hat der Kläger vorgetragen, es habe sich nur um büromäßige Hintergrundtätigkeiten gehandelt; zur Beratung seien die Mandanten stets in das für sie zuständige Büro gekommen. Der Erlös habe dem jeweiligen Stammbüro zugestanden; das Auftragsbüro habe lediglich seine Kosten

und einen Teil des Gewinns beanspruchen dürfen. So habe er auch die Personalstruktur der von ihm erworbenen Praxen unverändert lassen können.

15 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1113). Die Kläger haben erfolglos die Berichtigung des Tatbestands und des Protokolls der mündlichen Verhandlung vor dem FG beantragt.

16 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 18 Abs. 3, § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG) und erheben Verfahrensrügen.

17 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 29. April 2008 5 K 2457/05 aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid für 1998 vom 17. September 2007 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Veräußerungserlös aus der Beratungsstelle B in Höhe von 720.000 DM nicht als laufender Gewinn, sondern als steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn berücksichtigt wird.

18 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht den Vortrag des Klägers unberücksichtigt gelassen, dass er zwei historisch gewachsene Betriebe übernommen und bis zur Veräußerung des einen unverändert fortgeführt habe. Der Senat kann mangels tatsächlicher Feststellungen nicht entscheiden, ob die diesbezüglichen Behauptungen des Klägers zutreffen.

20 1. Das FG hat angenommen, eine tarifbegünstigte Teilpraxisveräußerung komme nur in Betracht, wenn entweder eine von mehreren verschiedenartigen Berufstätigkeiten aufgegeben werde oder --bei gleichartiger Tätigkeit-- wenn die bisherige Tätigkeit in einer von mehreren räumlich und organisatorisch voneinander getrennten Tätigkeitsstätten vollständig eingestellt werde. Beides sei nicht der Fall.

21 a) Zu der ersten Fallgruppe hat das FG u.a. ausgeführt, der Kläger habe keine verschiedenartigen Tätigkeiten ausgeübt. Die Tätigkeiten als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer seien als Einheit zu behandeln, denn (auch) Wirtschaftsprüfer seien zur Steuerberatung befugt. Vielmehr habe der Kläger versucht, einen einheitlichen Mandantenstamm in Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsmandate aufzuteilen. Das sei vor dem Hintergrund unbeachtlich, dass er die bisherige Berufstätigkeit in einem räumlichen Bereich vollständig einstellen müsse.

22 b) Aber auch die Voraussetzungen der zweiten Fallgruppe lägen nicht vor. Ob das Büro in B organisatorisch hinreichend selbständig gewesen sei, könne dahinstehen, denn der Kläger habe seine Tätigkeit im bisherigen Wirkungskreis (von B) in nennenswertem Umfang fortgesetzt und nicht --wie erforderlich-- zumindest vorübergehend vollständig eingestellt.

23 c) Der Kläger könne sich auch nicht mit Erfolg auf die von der Rechtsprechung geschaffene Bagatellgrenze für das unschädliche Zurückbehalten einzelner Mandate berufen. Die Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit durch den Kläger sei (wie dargelegt) jedenfalls nicht mehr geringfügig.

24 2. Diese Ausführungen halten revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand.

25 a) Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehört nach § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG auch der Gewinn, der bei der Veräußerung eines selbständigen Teils des Vermögens erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient. In diesem Fall gilt u.a. § 16 Abs. 2 bis 4 EStG entsprechend (§ 18 Abs. 3 Satz 2 EStG); der Veräußerungsgewinn wird, soweit er hiernach nicht steuerfrei bleibt, mit den ermäßigten Sätzen des § 34 Abs. 1 EStG besteuert (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

26 b) Der Ausdruck "selbständiger Teil des Vermögens" in § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG ist im Gesetz nicht näher definiert. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist er unter entsprechender Heranziehung der Voraussetzungen des Teilbetriebs i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu bestimmen (Beschluss des Großen Senats des

BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123). Ein Teilbetrieb ist danach ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs, der --für sich betrachtet-- alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteil vom 13. Februar 1996 VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl II 1996, 409, m.w.N.). Ob ein Betriebsteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit besitzt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Zeitpunkt der Veräußerung beim Veräußerer zu entscheiden (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 18/02, BFHE 203, 47, BStBl II 2003, 838, m.w.N.).

27 c) Dabei kann im Hinblick auf die Eigenart der selbständigen Arbeit, insbesondere die Bedeutung der persönlichen Betätigung, nach bisheriger höchstrichterlicher Rechtsprechung die erforderliche Selbständigkeit nur dann angenommen werden, wenn sich die freiberufliche Arbeit entweder auf wesensmäßig verschiedene Tätigkeiten mit zugehörigen unterschiedlichen Kunden- oder Patientenkreisen erstreckt (1. Fallgruppe) oder bei gleichartiger Tätigkeit in örtlich wie organisatorisch voneinander getrennten Bereichen ausgeübt wird (2. Fallgruppe).

28 Handelt es sich hingegen um eine einheitliche gleichartige freiberufliche Tätigkeit, so kann regelmäßig ausgeschlossen werden, dass ein Teil der Praxis eine so weitgehende organisatorische Selbständigkeit erreicht hat, dass er einem Teilbetrieb im gewerblichen Bereich gleichgestellt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 10. Oktober 1963 IV 198/62 S, BFHE 78, 303, BStBl III 1964, 120; vom 27. April 1978 IV R 102/74, BFHE 125, 249, BStBl II 1978, 562; vom 29. Oktober 1992 IV R 16/91, BFHE 169, 352, BStBl II 1993, 182, mit umfangreicher Zusammenstellung der Rechtsprechung, und zuletzt in BFHE 203, 47, BStBl II 2003, 838). Danach führt insbesondere die Aufteilung eines einheitlichen Mandantenstamms nicht zur Annahme einer Teilpraxis.

29 d) Diese Rechtsprechung schließt es --entgegen der Auffassung des FG-- nicht aus, bei der gebotenen Gesamtwürdigung auch den Umstand zu berücksichtigen, dass der Kläger im Streitfall zwei für sich genommen völlig selbständige und lebensfähige Steuerbüros von zwei verschiedenen Steuerberatern erworben und (nach seinem Vortrag) als solche fortgeführt hat. Die vom BFH in der Vergangenheit gebildeten alternativen Fallgruppen beschreiben nur indiziell (nicht tatbestandlich) die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit, und zwar für die besonders häufig auftretenden Sachverhalte. Dies schließt die Berücksichtigung weiterer Umstände bei weniger typischen Sachverhalten nicht aus (vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34 "Oderkonto"). Dementsprechend hat der BFH den Fall, dass eine dem Teilbetrieb ähnliche Verselbständigung zu verneinen ist, stets positiv umschrieben (einheitliche, gleichartige freiberufliche Tätigkeit). Und selbst für diesen Fall hat der BFH die Annahme der erforderlichen Selbständigkeit nur "regelmäßig" ausgeschlossen.

30 e) Eine steuerbegünstigte Teilpraxisveräußerung kann auch dann vorliegen, wenn ein Steuerberater eine Beratungspraxis veräußert, die er (neben anderen Praxen) als selbständigen Betrieb erworben und bis zu ihrer Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat. Es kommt dann nicht entscheidend darauf an, ob die Tätigkeit in voneinander getrennten örtlich abgegrenzten Bereichen ausgeübt worden ist, vorausgesetzt die beim Erwerb zu bejahende Selbständigkeit der Büros ist beibehalten und nicht durch organisatorische (eingliedernde) Maßnahmen aufgegeben worden. Maßgeblich ist insoweit ebenfalls eine Gesamtwürdigung der tatsächlichen Umstände.

31 3. Bei Anlegung dieser Maßstäbe kann das Urteil der Vorinstanz keinen Bestand haben. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat insbesondere nicht berücksichtigt, dass der Kläger das bei seinem Erwerb völlig selbständige Steuerbüro in B nach seinem Vortrag bis zu dessen Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat.

32 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Da das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- bisher keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob der Vortrag des Klägers zutrifft, dass er das Steuerbüro in B bis zu dessen Veräußerung im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat, kann der Senat nicht in der Sache selbst entscheiden. Das FG wird die hierzu erforderlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachholen und den Sachverhalt erneut umfassend würdigen. Dabei wird es in rechtlicher Hinsicht von Folgendem auszugehen haben.

33 a) Es ist nicht erforderlich, dass der Betrieb in B vom Erwerb bis zur Veräußerung völlig unverändert geblieben ist. Es genügt, wenn der Kläger die Praxis im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat.

34 aa) Das setzt insbesondere voraus, dass er die erworbenen Mandate keinem anderen Büro zugeordnet und auch keine in anderem Zusammenhang erworbenen Mandate dem Büro in B zugeordnet hat, denn der Mandantenstamm ist die wesentliche Betriebsgrundlage eines Steuerberatungsbüros. Dass zu den erworbenen Mandaten im Laufe der

Jahre eventuell weitere vom Kläger akquirierte Mandate hinzugekommen sind, steht der Annahme der unveränderten Fortführung nicht entgegen, solange es sich um Mandanten handelt, die aus räumlichen Gründen das Büro in B (und kein anderes Büro des Klägers) aufgesucht haben. Ein Mandantenstamm ist keine statische, sondern eine sich stets verändernde Gesamtheit, was Zu- und Abgänge mit einschließt.

35 bb) Auch im Übrigen kommt es nur darauf an, ob der Kläger die Praxis personell und organisatorisch im Wesentlichen in dem Zustand belassen hat, in welchem er sie erworben hatte. Keine entscheidende Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang dem Umstand zu, wie der Kläger die Büros im Außenverhältnis bezeichnet hat. Zum einen hat der Kläger dadurch nach seinem unwidersprochenen Vortrag lediglich die vorübergehende Nichtbeachtung der standesrechtlichen Voraussetzungen für den Betrieb eigenständiger Beratungsbüros kaschieren und keine beschreibende Aussage über die wahre Struktur der Praxen machen wollen. Zum anderen kommt der bloßen Bezeichnung schon deshalb keine entscheidende Bedeutung zu, weil es auf die tatsächlichen Umstände ankommt. Ob ein Praxisteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit aufweist, ist nach objektiven Umständen zu beurteilen und unterliegt keinem Wahlrecht.

36 b) Eine (schädliche) Zuordnung von Mandaten anderer Büros zu B ist nicht anzunehmen, soweit der Kläger in B auch Arbeiten hat erledigen lassen für Mandanten aus anderen Büros. Hierdurch wird eine Neuzuordnung der Mandate nicht bewirkt. Die Nutzung freier Kapazitäten in einzelnen Büros durch Verlagerung von Tätigkeiten bewirkt für sich genommen auch keine organisatorische Integration bei ansonsten streng voneinander getrennt geführten Betriebsteilen. Durch die Erledigung solcher zusätzlicher Aufgaben wird insbesondere die im Ausgangspunkt anzunehmende Selbständigkeit des Büros in B nicht in Frage gestellt.

37 c) Soweit streitig ist, ob der Kläger den Mandantenstamm des Büros in B vollständig veräußert hat, kommt es neben der historischen auf die räumliche Zuordnung der (vom Kläger hinzuerworbenen) Mandate an. Entscheidend ist, ob der jeweilige Mandant aufgrund seiner räumlichen Nähe zur Beratung in das Büro in B gekommen ist oder ob er in einem anderen Büro beraten werden wollte. Denn der räumliche Wirkungskreis eines Steuerberaters wird im Wesentlichen bestimmt durch die Lage seines Büros, in das sich die Mandanten zu ihrer Beratung begeben (vgl. BFH-Urteile vom 24. August 1989 IV R 120/88, BFHE 158, 257, BStBl II 1990, 55, und in BFHE 203, 47, BStBl II 2003, 838, jeweils zur Maßgeblichkeit der Lage des Schulungsraums für den örtlichen Wirkungsbereich einer Fahrschule). Welche Bedeutung der räumlichen Entfernung zwischen den einzelnen Beratungsbüros bei einem Steuerberater zukommt (offengelassen im BFH-Urteil vom 8. Mai 2000 IV R 63/99, BFH/NV 2000, 1341), bedarf auch im Streitfall keiner Entscheidung. Unter den gegebenen Umständen (historisch gewachsener Betrieb) ist es jedenfalls unerheblich, wenn hinsichtlich nachträglich vom Kläger hinzugewonnener Mandate im Einzelfall eine eindeutige räumliche Zuordnung zu der Praxis in B nicht möglich sein sollte. Dies gilt zumindest, solange die Unbestimmtheit nur einen unwesentlichen Teil der veräußerten Mandate betrifft.

38 d) Hinsichtlich der weiteren Streitfrage, ob der Kläger seine bisherige Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis des Büros in B vollständig eingestellt hat, kommt es in erster Linie darauf an, ob er die nach den vorstehenden Grundsätzen zu dem Büro in B gehörenden Mandanten (oben unter II.4.c) nach der Veräußerung des Büros (und nach Ablauf der Übergangszeit) weiter beraten hat. Hiervon ist im Streitfall indiziell schon deshalb nicht auszugehen, weil der Kläger nach seinem unwidersprochenen Vortrag von den Erwerbern des Büros in B nicht wegen Verletzung des Konkurrenzverbots in Anspruch genommen worden ist.

39 Ob eine tarifbegünstigte Teilpraxisveräußerung bei einem Steuerberater daneben auch voraussetzt, dass der Berater im bisherigen örtlichen Wirkungskreis des veräußerten Teilbetriebs keine neuen Mandate wirbt oder ihm angetragene neue Mandate aus diesem Bereich ablehnt, bedarf im Streitfall keiner abschließenden Klärung. Das zwischen den Vertragsbeteiligten vereinbarte und offenbar auch durchgeführte Konkurrenzverbot gewährleistet insofern für die Zukunft eine hinreichend eindeutige räumliche Trennung der (sich in der Vergangenheit überschneidenden) örtlichen Wirkungsbereiche beider Praxen mit der Folge, dass der Kläger berechtigt war, neue Mandate aus den nicht dem Konkurrenzverbot unterliegenden Orten anzunehmen, ohne eine (schädliche) Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit im örtlichen Wirkungsbereich der veräußerten Praxis in B befürchten zu müssen. Das gilt auch für Mandanten aus den vom Konkurrenzverbot ausgenommenen Orten.

40 e) Die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang der Kläger durch die Fortsetzung seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer im örtlichen Wirkungskreis von B auch nach der Veräußerung der Praxis tätig geworden ist, bedarf indes noch der Aufklärung. Zwar tritt der Senat der Ansicht des FG nicht bei, dass die Tätigkeiten als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer generell als gleichartig anzusehen sind. Der Umstand, dass auch Wirtschaftsprüfer zur Beratung in Steuersachen befugt sind, rechtfertigt diesen Schluss nicht. Diese Übereinstimmung verdeckt nicht, dass

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater unterschiedliche Aufgaben haben (vgl. § 2 der Wirtschaftsprüferordnung einerseits und §§ 1, 3 des Steuerberatungsgesetzes andererseits) und deshalb im Regelfall auch unterschiedliche Tätigkeiten ausüben. Die Verschiedenartigkeit der Tätigkeiten reicht jedoch nicht hin, um insofern auch stets von selbständigen Teilpraxen ausgehen zu können. Hinzukommen muss eine hinreichende organisatorische Trennung der beiden Tätigkeiten. Daran fehlt es, wenn die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer ohne organisatorische Trennung im Rahmen einer einheitlichen Praxis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer ausgeübt wird. Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger bei Anschaffung der Praxis in B vom Veräußerer keine Wirtschaftsprüfungsmandate erworben und sich die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer außerhalb der zunächst bestehenden Sozietät vorbehalten hatte. Nachdem der Kläger die Praxis in B vollständig übernommen hatte, ist es denkbar, dass er die Wirtschaftsprüfungsmandate, soweit sie räumlich dieser Praxis zugeordnet werden müssen, nicht getrennt von der Steuerberatung, sondern in einem einheitlich organisierten Betrieb ausgeübt hat. In diesem Fall wäre die vom Kläger vor der Veräußerung der Praxis in B vorgenommene Ausgliederung der Wirtschaftsprüfungsmandate als Zurückbehaltung einzelner Mandate aus einem einheitlichen Mandantenstamm zu bewerten. Für die Schädlichkeit käme es dann auf die in der Rechtsprechung entwickelte Bagatellgrenze an (vgl. nur BFH-Beschluss vom 20. Januar 2009 VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de