

Beschluss vom 20. März 2014, VIII S 13/13

Eigenständiger Betrieb i.S. des § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG

BFH VIII. Senat

EStG § 7g Abs 3 S 5, FGO § 69 Abs 2

Tatbestand

- 1** I. Die Beteiligten streiten um die Inanspruchnahme des zulässigen Höchstbetrags nach § 7g Abs. 3 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der nach § 52 Abs. 23 EStG bis zum 17. August 2007 geltenden Fassung und um den Ansatz eines Verlustes aus der Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft.
- 2** Der zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagte Kläger, Revisionskläger und Antragsteller (Kläger) war im Streitjahr unter anderem als selbständiger Steuerberater tätig, wobei er Büros in drei Städten (mit einer Zweigstelle in einer weiteren Stadt) unterhielt. In seiner Einkommensteuererklärung für 2003 gab er an, Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von insgesamt 102.636 € erzielt zu haben, wobei sich dieses Ergebnis auf die drei Praxen Stadt A (./. 250.496 €), Stadt B (127.140 €) und Stadt C/Stadt D (225.992 €) verteile.
- 3** Aus den vom Kläger für die drei Einzelpraxen jeweils getrennt erstellten Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 EStG zum 31. Dezember 2001, 31. Dezember 2002 und 31. Dezember 2003 ergaben sich Abzüge und Zuschläge i.S. des § 7g Abs. 6 EStG. Für das Streitjahr machte der Kläger für jede der drei Praxen Rücklagen nach § 7g Abs. 3 EStG geltend.
- 4** Die auf dieser Grundlage zunächst antragsgemäß unter Vorbehalt der Nachprüfung erfolgte Einkommensteuerveranlagung für 2003 wurde von dem Kläger und seiner Ehefrau mit Einspruch angefochten und in der Folgezeit --aufgrund verschiedener Änderungen aufgrund von Mitteilungen über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Beteiligungseinkünften-- ebenso geändert wie die verschiedentlich geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2003.
- 5** Mit Änderungsbescheid vom 26. März 2009 erließ der Beklagte, Revisionsbeklagte und Antragsgegner (das Finanzamt --FA--) einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003. Damit erhöhte das FA die Einkommensteuer unter Ansatz von Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit in Höhe von nunmehr 407.194 € auf 38.681 € mit der Begründung, der Höchstbetrag für die Ansparabschreibung nach § 7g EStG belaufe sich auf (nur) 154.000 €. Soweit der Kläger einen höheren Betrag in Anspruch genommen habe, indem er den Höchstbetrag nicht für sein gesamtes Steuerberatungsunternehmen, sondern für jedes seiner drei Büros berücksichtigt habe, sei dies unzulässig, da der Kläger nicht nachgewiesen habe, dass es sich bei den drei Praxen um eigenständige Betriebe i.S. des § 7g Abs. 3 EStG handele.
- 6** Die gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 29. Januar 2013 erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 31. Januar 2013 4 K 985/11 als unbegründet ab.
- 7** Zur Begründung führte das FG aus, dass der Kläger im Streitjahr im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit nur über einen einheitlichen "Betrieb" i.S. des § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG verfügt habe und daher insgesamt nur Rücklagen in Höhe von maximal 154.000 € habe bilden können. Insoweit sei nämlich entscheidend, dass es sich im Wesentlichen um eine gleichartige selbständige Tätigkeit an allen drei Standorten handele, die von der Person des Klägers geprägt gewesen sei. Die vorgelegten Briefköpfe belegten die enge sachliche und persönliche Verflechtung der verschiedenen Standorte ungeachtet der vom Kläger behaupteten internen örtlichen Spezialisierungen auf bestimmte Fachgebiete (Gesellschafts-, Arbeits- und Insolvenzrecht).
- 8** Dass die einzelnen Büros über einen eigenen Mandantenstamm, eigene Kontoverbindungen, eigene Mietverträge, eigene Angestellte, eigene Versorgungsverträge und eigene weitere standortbedingte Leistungsbeziehungen mit Dritten verfügten, deute nicht auf das Vorliegen eigenständiger "Betriebe" i.S. des § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG hin. Zwar

könne einiges dafür sprechen, dass die einzelnen Büros des Klägers im Falle der separaten Veräußerung der diesen zuzuordnenden materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände aufgrund des jeweils abgrenzbaren Mandantenstamms und der geographisch bedingten Unabhängigkeit der eingesetzten Personal- und Sachmittel für Zwecke des § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG als Teilbetriebe (d.h. als "selbständige Teile des Vermögens" bzw. als "Anteile am Vermögen", das der selbständigen Arbeit dient) einzustufen sein könnten.

- 9 Hierauf komme es im Rahmen des § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG jedoch nicht an, da der dort vorgegebene Höchstbetrag der zeitpunktbezogenen Rücklagen nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut nicht für einzelne "Teilbetriebe", "Teile" oder "Anteile", sondern für einen bestimmten "Betrieb" des Steuerpflichtigen gelte. Nach der Überzeugung des Senats erfordere die Annahme mehrerer selbständiger Betriebe i.S. des § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG im Rahmen einer i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG freiberuflich ausgeübten Beratungstätigkeit einer hierzu kraft ihrer qualifizierten Ausbildung befähigten natürlichen Person neben der organisatorischen Selbständigkeit zumindest noch eine klare und nach außen wahrnehmbare inhaltliche Abgrenzung der einzelnen Beratungstätigkeiten (z.B. ausschließlich Unternehmensberatung am einen und ausschließlich Buchführungsleistungen am anderen Standort, sofern die jeweils erbrachten Leistungen am Markt beworben würden und dadurch an den unterschiedlichen Standorten auch unterschiedliche Kundenkreise erschlossen würden). Solches sei im Streitfall nicht erkennbar.
- 10 Mit der dagegen vom FG zugelassenen und unter dem Az. VIII R 16/13 geführten Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts und begehrt --nach Ende der vom FA bis zum Abschluss des Klageverfahrens gewährten Aussetzung der Vollziehung (AdV) des angefochtenen Bescheids sowie nach Ablehnung des erneuten Antrags auf AdV bis zum Abschluss des Revisionsverfahrens durch Bescheid vom 13. März 2013--, die Vollziehung bis zum Abschluss des Revisionsverfahrens VIII R 16/13 auszusetzen.
- 11 Das FA beantragt, im Wesentlichen unter Bezugnahme auf seine Stellungnahme im Klageverfahren sowie die Urteilsbegründung des FG, den Antrag abzulehnen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. 1. Der Antrag ist begründet. Die Vollziehung des angefochtenen Bescheids ist wegen ernstlicher Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit nach § 69 Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen.
- 13 Denn die --die angefochtene FG-Entscheidung im Wesentlichen tragende-- Rechtsauffassung,
- "im Rahmen des § 7g Abs. 3 Satz 5 EStG gelte der dort vorgegebene Höchstbetrag der zeitpunktbezogenen Rücklagen nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut nicht für einzelne 'Teilbetriebe', 'Teile' oder 'Anteile', sondern (nur) für einen bestimmten 'Betrieb' des Steuerpflichtigen,"
- lässt jedenfalls bei der im Rahmen dieses Verfahrens veranlassten summarischen Prüfung eine nur unzureichende Berücksichtigung des Umstandes erkennen, dass es sich zum einen bei der Höchstbetragsregelung zur Rücklage nach § 7g EStG um eine betriebs- und nicht um eine personenbezogene Vorschrift handelt (vgl. Pfützenreuter, Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 673). Dementsprechend gilt der Höchstbetrag "je Betrieb" des Steuerpflichtigen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. August 2011 I R 45/10, BFHE 234, 412, BStBl II 2012, 118).
- 14 Zum anderen berücksichtigt diese Begründung nicht erschöpfend, dass der Senat mit Urteil vom 26. Juni 2012 VIII R 22/09 (BFHE 238, 59, BStBl II 2012, 777) durchaus nicht generell die Annahme mehrerer selbständiger Betriebe eines Freiberuflers ausgeschlossen hat, selbst wenn dies in der Regel zweifelhaft sein wird (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).
- 15 Nach dieser Senatsrechtsprechung kann insbesondere die Annahme mehrerer völlig selbständiger Büros eines Freiberuflers in Betracht --unter ggfs. noch im Revisionsverfahren VIII R 16/13 zu prüfenden Voraussetzungen-- kommen, wenn sie nach Erwerb von verschiedenen Steuerberatern in im Wesentlichen unverändert fortgeführter Form für sich genommen lebensfähig sind.
- 16 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

