

Urteil vom 10. Februar 2016, VIII R 38/12

Steuerbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines (Teil-) Mitunternehmeranteils bei überquotaler Mitveräußerung eines Anteils am Sonderbetriebsvermögen

BFH VIII. Senat

EStG § 16 Abs 1 Nr 2, EStG § 18 Abs 3, EStG § 34 Abs 1 S 1, EStG § 34 Abs 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend FG Münster, 18. Mai 2011, Az: 11 K 2340/07 F

Leitsätze

1. NV: Die vor 2002 mögliche Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG setzt voraus, dass auch das Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Mitunternehmers quotenentsprechend mitveräußert wird, soweit es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält (Anschluss an BFH-Urteile vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173; vom 12. April 2000 XI R 35/99, BFHE 192, 419 BStBl II 2001, 26; vom 10. November 2005 IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176).

2. NV: Wird Sonderbetriebsvermögen überquotal mitveräußert, erstreckt sich die Tarifbegünstigung auch auf den darauf entfallenden Gewinn.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. Mai 2011 11 K 2340/07 F aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1998 vom 6. Juni 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2002 wird dahingehend geändert, dass die laufenden Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit und die dem Beigeladenen zugerechneten laufenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 327.263,75 DM gemindert werden und ein nach §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes begünstigter Veräußerungsgewinn in Höhe von 327.263,75 DM festgestellt und in voller Höhe dem Beigeladenen zugerechnet wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1. I. Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Beigeladene als Gesellschafter der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Streitjahr (1998) einen Teil eines Mitunternehmeranteils veräußert hat und der daraus erzielte Veräußerungsgewinn nach § 34 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) begünstigt ist.
2. Der Beigeladene betrieb bis zum Jahr 1997 eine Zahnarztpraxis als Einzelunternehmer. Mit Vertrag vom 29. März 1997 gründeten er und B zum 1. April 1997 eine Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR - die Klägerin.
3. Die Klägerin sollte im Außenverhältnis als Gemeinschaftspraxis auftreten. Sämtliche Einnahmen sollten ab diesem Zeitpunkt der Klägerin zufließen; sämtliche durch den Betrieb der Klägerin verursachten Ausgaben sollten Betriebsausgaben der Klägerin sein. Neuinvestitionen ab dem 1. April 1997 waren ausschließlich vom Beigeladenen vorzunehmen. Zukünftig durch einzelne Partner angeschaffte Wirtschaftsgüter sollten deren Sonderbetriebsvermögen, von der Klägerin erworbene Wirtschaftsgüter deren Gesellschaftsvermögen zugeordnet werden (§ 20 des Vertrages). Zur Gewinnverteilung war vereinbart, dass B 33 % der von ihm erzielten Honorarumsätze als Gewinn erhalten sollte; der Rest stand dem Beigeladenen zu (§ 21 des Vertrages).
4. Unter "Einlagen/Beteiligungen" war geregelt, dass der Beigeladene und B an den "materiellen und ideellen Werten der Gemeinschaftspraxis" wie folgt beteiligt sein sollten: Der Beigeladene verpflichtete sich, B "5% des ideellen

Wertes der Praxis zum 31.12.1997 anzubieten" (§ 19 des Vertrages). Die Praxiseinrichtung verblieb im Eigentum des Beigeladenen, der sie der Klägerin unentgeltlich zur Verfügung stellte.

- 5 Mit Kaufvertrag vom 30. Dezember 1997 veräußerte der Beigeladene --wie im Gesellschaftsvertrag vereinbart-- "5% des immateriellen Wertes (Goodwill) seiner Zahnarztpraxis" zu einem Preis von 37.500 DM. Mit Darlehensvertrag vom gleichen Tage wurde die Kaufsumme bis zum 4. Quartal 1998 gestundet. Die Zahlung erfolgte am 29. Dezember 1998 auf das Privatkonto des Beigeladenen.
- 6 Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1997 wurden erklärungsgemäß Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Klägerin festgestellt und auf den Beigeladenen und B verteilt.
- 7 Mit Vertrag vom 24. November 1997 wurde zum 1. Januar 1998 ein --im Wesentlichen inhaltsgleicher-- neuer Gesellschaftsvertrag geschlossen, da ein weiterer Zahnarzt --R-- in die Klägerin aufgenommen wurde.
- 8 Die Praxiseinrichtung stellte der Beigeladene der Klägerin weiterhin zur Verfügung; sie sollte sein Sonderbetriebsvermögen bleiben (§ 5 des Vertrages). Die Gewinnverteilung wurde dahingehend geändert, dass R ebenfalls einen Anteil von 33 % seiner Honorareinnahmen als Gewinnanteil erhielt. Regelungen zu "Einlagen/Beteiligungen" enthielt der Vertrag nicht. R schied am 30. Juni 1998 wieder aus der Klägerin aus.
- 9 Mit Vertrag vom 5. November 1998 wurde abermals ein neuer Gesellschaftsvertrag mit Wirkung zum 1. Januar 1999 geschlossen, da T der Klägerin beitrug. An dem Gemeinschaftseigentum der Klägerin sollten der Beigeladene zu 50 %, B und T jeweils zu 25 % beteiligt sein (§ 5 des Vertrages). Entsprechend waren die Gesellschafter am Ergebnis der Klägerin (§ 10 des Vertrages) und am ideellen Praxiswert im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters oder der Auflösung der Gesellschaft beteiligt (§ 15 des Vertrages).
- 10 Am 30. Dezember 1998 schloss der Beigeladene mit B einen Kaufvertrag über "weitere 20% des immateriellen Wertes (Goodwill) und 25% des materiellen Wertes seiner Zahnarztpraxis" ab. Für die 20 % des immateriellen Wertes (Goodwill) waren 150.000 DM zu zahlen, "für die 25% des materiellen Wertes der Zahnarztpraxis" 187.500 DM.
- 11 Mit T schloss er einen Kaufvertrag über "25% des ideellen Wertes (Goodwill) für eine Summe von 187.500 DM sowie 25% des materiellen Wertes seiner Zahnarztpraxis [...] für eine Summe von 187.500 DM".
- 12 Der Kaufpreis war jeweils bereits einen Tag zuvor am 29. Dezember 1998 --von B zusammen mit den nunmehr fälligen 37.500 DM-- auf das private Bankkonto des Beigeladenen überwiesen worden.
- 13 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr erklärte die Klägerin zunächst einen nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe von 733.515 DM (jeweils 366.757,75 DM aus der Veräußerung an B und T), den sie in voller Höhe dem Beigeladenen zurechnete.
- 14 In der Folge erklärte sie den im Jahr 1998 zugeflossenen Veräußerungserlös für die 5 % "Goodwill" in Höhe von 37.500 DM als laufenden Gewinn des Beigeladenen. Dies ist zwischen den Beteiligten nunmehr unstrittig.
- 15 Die Praxiseinrichtung wurde in das Anlagenverzeichnis der Klägerin aufgenommen. In den steuerlichen Ergänzungsbilanzen für B und T zum 31. Dezember 1998 wurden jeweils der Praxiswert mit 187.500 DM und die Betriebs- und Geschäftsausstattung mit 187.500 DM bilanziert.
- 16 Im Rahmen einer --vor der Veranlagung für das Streitjahr-- bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Gewinne aus den Veräußerungen an B und T im Streitjahr seien Bestandteil des nicht tarifbegünstigten Gewinns. Dieser sei --unter Berücksichtigung höherer Buchwerte-- wie folgt zu ermitteln:

17 Veräußerungserlös T	375.000,00 DM
Veräußerungserlös B	337.500,00 DM
Abgang Buchwert Praxisumbau 1996	- 3.988,00 DM
Anteil Buchwert Abgang Sonderbetriebsvermögen Beigeladener je	- 8.242,25 DM

- 8.242,25 DM

692.027,50 DM

- 18 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte dies im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 1998 vom 6. Juni 2001, stellte auf den dagegen eingelegten Einspruch in seiner Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2002 für die Klägerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.515.544 DM als "laufende Einkünfte (nicht nach Quote verteilt)" fest und rechnete sie in Höhe von 1.357.837 DM dem Beigeladenen zu.
- 19 Hierin war der Veräußerungsgewinn in Höhe von 692.027,50 DM enthalten.
- 20 Die dagegen erhobene Klage war im ersten Rechtsgang insoweit erfolgreich, als das Finanzgericht (FG) --unter Abweisung der Klage im Übrigen-- mit Urteil vom 20. Juni 2006 6 K 6083/02 F den Gewinn der Klägerin aus selbständiger Arbeit und den Gewinnanteil des Beigeladenen um 375.000 DM gemindert und dementsprechend den Gewinn der Klägerin auf 1.140.544 DM bzw. den Gewinnanteil des Beigeladenen auf 962.264 DM festgesetzt hat.
- 21 Auf die Beschwerde der Klägerin hat der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil des FG mit Beschluss vom 16. Mai 2007 XI B 148/06 nach § 116 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben, soweit die Klage abgewiesen worden ist und die Sache an das FG zurückverwiesen.
- 22 Im zweiten Rechtsgang hat das FG die Klage hinsichtlich des noch streitigen Gewinns aus der Veräußerung an B mit Urteil vom 19. Mai 2011 11 K 2340/07 F aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 441 veröffentlichten Gründen abgewiesen.
- 23 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Die Veräußerung durch den Vertrag vom 30. Dezember 1998 an B stelle eine nach §§ 34, 16 EStG begünstigte Veräußerung eines Anteils an einem Mitunternehmeranteil dar.
- 24 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und unter Änderung des Feststellungsbescheides 1998 vom 6. Juni 2001 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2002 festzustellen, dass ein von dem Beigeladenen erzielter Veräußerungsgewinn in Höhe von 337.500 DM abzüglich etwaiger Buchwerte als steuerbegünstigt nach §§ 16, 34 EStG festzustellen ist.
- 25 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 26 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 27 II. Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 28 1. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist ausschließlich die Qualifikation des der Höhe nach unstreitigen Veräußerungsgewinns von 337.500 DM abzüglich der Buchwerte als Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG und die Tarifbegünstigung dieses Gewinns nach § 34 EStG.
- 29 a) Bereits im ersten Rechtsgang hat das FG mit seinem insoweit rechtskräftig gewordenen Urteil vom 20. Juni 2006 nicht nur über das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sowie die Mitunternehmerstellung des B, sondern auch über die Höhe des Gesamtgewinns der Klägerin und den auf den Beigeladenen entfallenden Anteil --als selbständig anfechtbare Feststellungen des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids (vgl. BFH-Urteile vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878; vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, und vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, jeweils m.w.N.)-- für das Verfahren im zweiten Rechtsgang bindend entschieden.
- 30 Zu den gesondert anfechtbaren selbständigen und damit auch selbständig in Bestands- oder Rechtskraft erwachsenden Regelungen (Feststellungen) gehören insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen

einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer, das Vorliegen und die Höhe des von einem Mitunternehmer erzielten Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils sowie die Qualifikation des Veräußerungsgewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246; in BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878; in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536; vom 28. Mai 2015 IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797).

- 31 Danach umfasst die Feststellung eines Veräußerungsgewinns zum einen die selbständige Feststellung über die Höhe des Gewinns und zum anderen die --demgegenüber selbständige-- Feststellung über die Qualifizierung dieses Gewinns als tarifbegünstigten Gewinn (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2246, m.w.N.).
- 32 b) Von diesen selbständigen Feststellungen ist --nach der insoweit rechtskräftig durch das FG im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 20. Juni 2006 vorgenommenen Feststellung über die Höhe des Gesamtgewinns der Klägerin und den auf den Beigeladenen entfallenden Anteil-- nur noch die bereits im ersten Rechtsgang streitige und im zweiten Rechtsgang streitig gebliebene Frage zu entscheiden, ob in dem rechtskräftig festgestellten, auf den Beigeladenen entfallenden Gewinnanteil ein Veräußerungsgewinn in Höhe von unstreitig 337.500 DM abzüglich Buchwerten enthalten und darauf die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG anzuwenden ist.
- 33 2. Zu Unrecht hat das FG die Voraussetzungen für die Annahme einer steuerbegünstigten (Teil-)Anteilsveräußerung verneint.
- 34 Mit Gesellschaftsvertrag vom 5. November 1998 und Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998 hat der Beigeladene einen Teil seines Mitunternehmeranteils i.S. von § 18 Abs. 3 EStG an B veräußert.
- 35 a) Nach § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit u.a. auch der Gewinn, der bei der Veräußerung eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient. Die Vorschrift ist § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG nachgebildet und bezieht sich auf Beteiligungen an freiberuflich tätigen Personengesellschaften (BFH-Urteil vom 14. September 1994 I R 41/94, BFH/NV 1995, 766).
- 36 Der BFH hat für Veräußerungen von Anteilen an Personengesellschaften in ständiger Rechtsprechung zur im Streitfall maßgeblichen Rechtslage vor dem 1. Januar 2002 (vor Änderung des § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG durch Art. 2 Nr. 4 des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen --StBAÄG-- vom 23. Juli 2002, BGBl I 2002, 2715, BStBl I 2002, 714, mit Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes --UntStFG--; vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3858; vgl. zu den Rechtsfolgen für die Zeit ab 2002 BFH-Beschluss vom 30. März 2009 VIII B 172/08, BFH/NV 2009, 1258) die Auffassung vertreten, dass --über den Wortlaut des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG hinaus-- auch die Veräußerung eines Anteils an einem Mitunternehmeranteil zu einem steuerlich begünstigten Veräußerungsgewinn führt.
- 37 Dies galt entsprechend auch für die Veräußerung eines (Teil-)Anteils am Vermögen, das der freiberuflichen Arbeit i.S. von § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG dient (BFH-Urteil vom 16. September 2004 IV R 11/03, BFHE 207, 274, BStBl II 2004, 1068, m.w.N.).
- 38 b) Vereinbaren die Gesellschafter einer Personengesellschaft auf dieser im Streitjahr noch maßgeblichen Rechtsgrundlage ihre künftige Beteiligung am Vermögen, am Gewinn und an den stillen Reserven der Personengesellschaft abweichend von dem bisherigen Gesellschaftsvertrag und zahlt der Gesellschafter, dessen Anteil sich durch diese Vereinbarung erhöht, dem anderen hierfür ein Entgelt, ist dies steuerrechtlich wie die Veräußerung eines (Teil-)Anteils zu behandeln (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123).
- 39 c) Die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils ist von der Aufnahme eines Gesellschafters in ein bisheriges Einzelunternehmen zu unterscheiden. Nach der im Streitjahr geltenden Rechtslage war es nicht als (tarifbegünstigte) Teilanteilsveräußerung zu beurteilen, wenn ein Einzelunternehmer einen neuen Sozius gegen Zahlung eines Entgeltes in seine bisherige Einzelpraxis aufnahm (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123).
- 40 d) Wird ein Gesellschafter zunächst mit einem kleinen Anteil an einem Einzelunternehmen beteiligt und erwirbt er später einen höheren Anteil (sog. Zwei-Stufen-Modell), können diese Vorgänge auf einem einheitlichen "Veräußerungsplan" beruhen. Der für sich betrachtet tarifbegünstigte zweite Vorgang ist dann bei einer

zeitraumbezogenen Betrachtung als Teil eines einheitlichen und nicht tarifbegünstigten Vorgangs --der Aufnahme in ein Einzelunternehmen-- anzusehen.

- 41 Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass an sich getrennte Übertragungsvorgänge zu einem einheitlichen Vorgang verklammert werden können, wenn die Vorgänge in einem engen zeitlichen und wirtschaftlichen bzw. sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (dazu bereits BFH-Urteil vom 3. Oktober 1989 VIII R 142/84, BFHE 159, 428, BStBl II 1990, 420; vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 376; BFH-Beschluss vom 22. November 2013 III B 35/12, BFH/NV 2014, 531).
- 42 Ein schädlicher mehraktiger Gesamtplan liegt nach der Rechtsprechung des BFH jedoch nicht vor, wenn zwischen dem Vertrag über die Aufnahme des Sozius in die Einzelpraxis und dem über die Erhöhung des Anteils ein Zeitraum von mindestens einem Jahr lag und wenn sich nicht mindestens einer der Vertragschließenden bei Gründung der Sozietät unwiderruflich verpflichtet hatte, einen weiteren Anteil zu erwerben bzw. zu veräußern (BFH-Urteil in BFHE 207, 274, BStBl II 2004, 1068; BFH-Beschluss vom 26. März 2009 VIII B 54/08, BFH/NV 2009, 1117).
- 43 e) Die Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitzeitraum wird durch die zwischenzeitliche Änderung des § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG aufgrund des Art. 2 Nr. 4 StBAÄG mit Verweisung auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des UntStFG nicht berührt.
- 44 Der BFH hat mehrfach entschieden, dass für die Zeit vor Inkrafttreten dieses Gesetzes entsprechend der bis dahin geltenden Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung an der Tarifbegünstigung von Gewinnen aus (Teil-)Anteilsveräußerungen festzuhalten ist (vgl. BFH-Urteile vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863; in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, jeweils m.w.N.).
- 45 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden und der Klage stattgeben.
- 46 a) Entgegen der Auffassung des FG ist B im Streitjahr nicht gegen eine Einmalzahlung von 375.000 DM in das Einzelunternehmen des Beigeladenen aufgenommen worden.
- 47 Das FG hat rechtsfehlerhaft die bereits bestandskräftige Feststellung unberücksichtigt gelassen, dass während des gesamten Streitjahres und auch bereits im vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine Mitunternehmerschaft bestand, an der B als Mitunternehmer beteiligt war.
- 48 b) Mit Blick darauf, dass während des gesamten Veranlagungszeitraumes und im Veranlagungszeitraum davor eine Mitunternehmerschaft zwischen dem Beigeladenen und B bestand, stellt sich die Veräußerung des Beigeladenen an B im Streitjahr als die Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils dar.
- 49 aa) Durch den Gesellschaftsvertrag vom 5. November 1998, mit dem T in die Klägerin aufgenommen wurde sowie B einen Anteil von 25 % an der Klägerin erhielt, und durch den Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998 über die Veräußerung des anteiligen ideellen Wertes (Goodwill) sowie des materiellen Wertes seiner Zahnarztpraxis sollte der Anteil des B an der Klägerin zu Lasten des Anteils des Beigeladenen gegen eine Zuzahlung in das Privatvermögen des Beigeladenen vergrößert werden. Das bislang im Sonderbetriebsvermögen des Beigeladenen zurückbehaltene Betriebsvermögen der vormaligen Einzelpraxis sollte Gesamthandsvermögen der Klägerin werden.
- 50 Hierbei handelt es sich um die Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils i.S. der unter II.2. dargestellten Rechtsprechung, für die B eine Gegenleistung von 337.500 DM an den Beigeladenen zu erbringen hatte.
- 51 bb) Der Gesellschaftsvertrag vom 5. November 1998 und der Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998 sind dahingehend auszulegen, dass sie zwei Teilakte der einheitlichen Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils sind. Entsprechend dem Vortrag der Klägerin sollten die Veräußerungen im Dezember 1998 dem Vollzug des geänderten Gesellschaftsvertrages dienen, mit welchem eine anteilmäßige Berechtigung aller Gesellschafter angestrebt wurde.
- 52 Aus dem Gesellschaftsvertrag vom 5. November 1998 ergibt sich eindeutig, dass die drei Gesellschafter an der Klägerin im Verhältnis 50:25:25 beteiligt sein sollten - und zwar am Gesellschaftsvermögen, am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven im Fall des Ausscheidens. Während T neu in die Klägerin eintreten sollte, sollte der Anteil des B erhöht werden.
- 53 Im Gesellschaftsvertrag selbst wurde keine Gegenleistung für die Aufnahme des T oder die Erhöhung des Anteils

des B vereinbart. Die Gegenleistung ergibt sich jedoch aus dem Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998. Zwar wurden hier dem Wortlaut nach nur "weitere 20% des immateriellen Wertes (Goodwill) und 25% des materiellen Wertes der Zahnarztpraxis" veräußert. Der Vertrag wurde jedoch im engen zeitlichen Abstand von rd. sieben Wochen abgeschlossen. Dass der Kaufpreis bereits einen Tag vor Abschluss des schriftlichen Kaufvertrages gezahlt wurde, spricht zudem dafür, dass bereits im Vorfeld eine Einigung über die Entrichtung und die Höhe des Entgelts erzielt worden war.

- 54** Gesellschaftsvertrag und Kaufvertrag standen in engem sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang. Denn die veräußerten Anteile an den Wirtschaftsgütern im Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998 entsprachen genau den Beteiligungsverhältnissen, mit denen B und T ab dem 1. Januar 1999 an der Klägerin beteiligt sein sollten. Da der Beigeladene und B davon ausgingen, mit dem Vertrag vom 30. Dezember 1997 sei bereits ein Anteil von 5 % am immateriellen Wert der Praxis übertragen worden, waren zur Erreichung einer 25 %-igen Beteiligung lediglich die Übertragung weiterer 20 % des immateriellen Wertes und 25 % der materiellen Werte der Praxis notwendig.
- 55** Die Erfassung der Praxiseinrichtung im Anlagenverzeichnis des Gesamthandsvermögens der Klägerin ab dem 30. Dezember 1998 bestätigt, dass keine anteilige Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter an B und T beabsichtigt war, sondern die Übertragung eines einheitlichen (Teil-)Mitunternehmeranteils unter Überführung des bisherigen Sonderbetriebsvermögens des Beigeladenen in das Gesamthandsvermögen der Klägerin.
- 56** c) Die Veräußerung des (Teil-)Mitunternehmeranteils ist nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG begünstigt, da das Sonderbetriebsvermögen im erforderlichen Umfang anteilig an B mitveräußert worden ist.
- 57** aa) Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegen in dem zu versteuernden Einkommen enthaltene außerordentliche Einkünfte der Tarifbegünstigung nach den Sätzen 2 ff. Gemäß § 34 Abs. 2 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte nur die enumerativ in § 34 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 EStG aufgeführten Einkünfte in Betracht, so u.a. nach Nr. 1 Veräußerungsgewinne i.S. des § 18 Abs. 3 EStG.
- 58** Durch die Verwendung der Worte "kommen nur in Betracht" hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass bei Vorliegen der unter den Nrn. 1 bis 3 aufgezählten Tatbestände die Gewährung der Tarifbegünstigung zwar nahe liegt, aber nicht zwingend ist. Ein Veräußerungsgewinn i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterliegt danach der Tarifbegünstigung nur, wenn er auch "außerordentlich" ist. Dies setzt bei allen Tatbeständen des § 34 Abs. 2 EStG eine atypische Zusammenballung voraus. Das Erfordernis der Zusammenballung folgt aus dem Zweck der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Die Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG setzt demnach voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, m.w.N.; BFH-Urteile in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, und vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, jeweils m.w.N.).
- 59** Die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG knüpft dabei nicht stets an die vollständige Aufgabe des betrieblichen Engagements an. Vielmehr sind daneben auch die Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils und im Streitjahr auch noch eines (Teil-)Mitunternehmeranteils (im Weiteren Sachgesamtheiten) begünstigt. Daraus folgt, dass die Frage der Tarifbegünstigung bezogen auf die jeweils betroffene Sachgesamtheit zu prüfen ist und i.S. einer segmentierten Betrachtung die Aufdeckung der in den wesentlichen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven nur im Hinblick auf die jeweils veräußerte oder aufgegebene Sachgesamtheit untersucht wird (BFH-Urteil in BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797).
- 60** bb) Der Mitunternehmeranteil an einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft umfasst nicht nur den Anteil des Mitunternehmers am Vermögen der Gesellschaft, sondern auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen. Für die im Streitjahr noch mögliche Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG hat der BFH daher verlangt, dass auch das Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Mitunternehmers quotenentsprechend mitveräußert wird, soweit es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält. Wird ein (Teil-)Anteil veräußert, ohne dass ein entsprechender Bruchteil des Sonderbetriebsvermögens mitveräußert wird, so ist nicht ein vollständiger (Teil-)Anteil Gegenstand der Veräußerung (BFH-Urteile vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173; vom 12. April 2000 XI R 35/99, BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26; vom 10. November 2005 IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; vom 1. Februar 2006 XI R 41/04, BFH/NV 2006, 1455; in BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863; in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536; BFH-Beschlüsse vom 1. April 2005 VIII B 157/03, BFH/NV 2005, 1540; vom 17. Juli 2008 IV B 26/08, BFH/NV 2008, 2003).

- 61** Diese Voraussetzung ist im Streitfall unabhängig davon, dass der Feststellungsbescheid des Streitjahres keine (bestandskräftigen) Feststellungen zur Höhe der Beteiligungen des Beigeladenen und des B im Streitjahr aufweist und deshalb offen ist, ob B bereits zu 5 % an der Klägerin beteiligt war, oder ob seine Beteiligung bei 0 % lag (zur Unwirksamkeit der isolierten Veräußerung eines Praxiswertes siehe BFH-Urteile vom 14. Dezember 1993 VIII R 13/93, BFHE 174, 503, BStBl II 1994, 922; vom 28. Juni 1989 I R 25/88, BFHE 158, 97, BStBl II 1989, 982, m.w.N.), aus folgenden Gründen zu bejahen:
- 62** cc) Wenn B bislang nur zu 0 % an der Klägerin beteiligt gewesen sein sollte, hat er durch die Veräußerung vom 30. Dezember 1998 und den Gesellschaftsvertrag vom 5. November 1998 einen Gesellschaftsanteil von 25 % und Sonderbetriebsvermögen von ebenfalls 25 % vom Beigeladenen erhalten.
- 63** (1) Ob bei einer --zivilrechtlich möglichen-- sog. Nullbeteiligung (vgl. Oberlandesgericht --OLG-- Frankfurt, Beschluss vom 20. September 2012 20 W 264/12, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2013, 338; OLG Hamm, Urteil vom 9. September 2013 5 U 139/12, juris; Vorwold, Der Erbschaft-Steuerberater 2003, 24) eine steuerrechtlich anzuerkennende Mitunternehmerstellung entstehen kann, ist aufgrund der bestandskräftig festgestellten Mitunternehmerstellung des B vorliegend nicht zu entscheiden.
- 64** (2) Hinsichtlich des immateriellen Wertes wurden an B im Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998 zwar nur "weitere 20%" veräußert, dies jedoch vor dem Hintergrund, dass die Parteien davon ausgingen, es seien ihm bereits 5 % wirksam übertragen worden. Im Ergebnis gewollt war jedoch eine Beteiligung von 25 % des B auch am immateriellen Wert der Praxis. Dies ist durch die Verträge auch erreicht worden. Denn durch seine Beteiligung von 25 % am Gesamthandsvermögen der Klägerin und die Überführung sämtlichen Sonderbetriebsvermögens des Beigeladenen in deren Gesamthandsvermögen, erhielt B letztlich einen Anteil von 25 % an allen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern.
- 65** dd) Sollte die Veräußerung des anteiligen Praxiswertes dahingehend auszulegen sein, dass B bereits zu 5 % an der Klägerin beteiligt gewesen ist, hätte der Beigeladene mit dem Gesellschaftsvertrag vom 5. November 1998 und dem Kaufvertrag vom 30. Dezember 1998 weitere 20 % an der Klägerin an B veräußert. Dass das Sonderbetriebsvermögen in Höhe von 25 % --und damit überquotale-- an B veräußert worden ist, steht der Gewährung der Tarifbegünstigung nicht entgegen.
- 66** (1) Die bislang vom BFH zu entscheidenden Fälle zum Erfordernis der anteiligen Mitveräußerung von Sonderbetriebsvermögen betrafen lediglich die vollständige Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens durch den Veräußerer (BFH-Urteile in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173; in BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26; vom 10. November 2005 IV R 29/04, BFHE 211, 305, BStBl II 2006, 173; in BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; in BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863; in BFH/NV 2013, 376; in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2005, 1540; in BFH/NV 2008, 2003).
- 67** (2) In der Literatur wird überwiegend vertreten, eine nach § 34 EStG begünstigte (Teil-)Anteilsveräußerung liege nur insoweit vor, wie das Sonderbetriebsvermögen dem Anteil des Veräußernden am Gesamthandsvermögen quotale entsprechend übertragen werde. Veräußere der Altgesellschafter die Hälfte seines 30 %-Anteils an einer Personengesellschaft (15 %), so müsse er auch die Hälfte seines Sonderbetriebsvermögens mitveräußern, um einen in voller Höhe tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn zu erzielen (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 31. Aufl., § 16 Rz 410; Kempermann, GmbH-Rundschau 2002, 200; Geck, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2000, 2031; Märkle, DStR 2001, 685).
- 68** Bei einer unterquotalen Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens liege nur in Höhe der Quote des übertragenen Sonderbetriebsvermögens ein begünstigter Veräußerungsgewinn vor und im Übrigen laufender Gewinn; bei einer überquotalen Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen sei nur die Quote des veräußerten (Teil-)Anteils begünstigt, der überquotale veräußerte Teil des Sonderbetriebsvermögens hingegen sei laufender Gewinn (vgl. Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 410).
- 69** (3) Dieser Auffassung folgt der Senat für den hier vorliegenden Fall einer überquotalen Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen nicht. Wird bei einer (Teil-)Anteilsveräußerung wesentliches Sonderbetriebsvermögen anteilig zu einer Quote mitübertragen, die den übertragenen Anteil am Gesamthandsvermögen übersteigt, ist der Gewinn in voller Höhe nach § 18 Abs. 3, § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG begünstigt.
- 70** Dies folgt in teleologischer Auslegung des § 34 EStG aus dem Zweck der Tarifbegünstigung, die zusammengeballte Realisierung der entstandenen stillen Reserven zu begünstigen. Die daraus abgeleitete Voraussetzung, alle in den

wesentlichen Betriebsgrundlagen ruhenden stillen Reserven aufzudecken, rechtfertigt zwar das Erfordernis der anteiligen Übertragung auch des Sonderbetriebsvermögens, nicht aber einen Ausschluss der Begünstigung für Steuerpflichtige, die diese Pflicht zur Übertragung und Aufdeckung der stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens "übererfüllen". Denn auch bei einer überquotalen Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens wird ein "vollständiger Teilanteil" i.S. der oben genannten Rechtsprechung übertragen.

- 71** Für die "Unschädlichkeit" einer solchen Übererfüllung spricht auch die Rechtsprechung des BFH zur entsprechenden Problematik bei teleologischer Auslegung des § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002, der die Möglichkeit der Buchwertfortführung für den überquotal übertragenen Teil des Sonderbetriebsvermögens wegen der gegebenen --mindestens-- quotenanteiligen Übertragung des Sonderbetriebsvermögens bejaht (vgl. BFH-Urteil vom 2. August 2012 IV R 41/11, BFHE 238, 135).
- 72** ee) Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung i.S. der oben zitierten Rechtsprechung zum sog. Zwei-Stufen-Modell ist nach den Umständen des Einzelfalls vorliegend bei keiner Alternative gegeben. Denn zwischen Gründung der Klägerin mit Vertrag vom 29. März 1997 und der Aufstockung der Beteiligung des B mit Vertrag vom 5. November 1998 liegt ein Zeitraum von mehr als einem Jahr; zudem hatte sich im Vertrag vom 29. März 1997 keine Partei zu einer Aufstockung der Beteiligung (unabhängig davon, ob von 0 % oder 5 % ausgehend) auf 25 % bindend verpflichtet.
- 73** Hinzu kommt, dass zwischenzeitlich R als weiterer Gesellschafter in die Klägerin eingetreten und wieder ausgetreten war sowie mit Vertrag vom 5. November 1998 zugleich T als weiterer Gesellschafter in die Klägerin eingetreten ist. Von einer missbräuchlichen zweistufigen Aufnahme nur des B in das Einzelunternehmen des Beigeladenen kann schon deshalb nicht ausgegangen werden.
- 74** 4. Der begünstigte Veräußerungsgewinn ermittelt sich gemäß § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG nach den --von der Klägerin nicht angegriffenen-- Feststellungen der Außenprüfung wie folgt:
- 75** Veräußerungserlös aus Veräußerung an B 337.500,00 DM
- | | |
|--|---------------|
| darauf entfallende anteilige Buchwerte | - 8.242,25 DM |
| Praxisumbau 1996 | 3.988,00 DM |
| davon 50 % | - 1.994,00 DM |
| Veräußerungsgewinn | 327.263,75 DM |
- 76** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de