

# Urteil vom 21. November 2017, VIII R 17/15

## Begründung und Beendigung einer Betriebsaufspaltung bei Verpachtung des Mandantenstamms eines Freiberuflers - Ansatz einer gestundeten Kaufpreisforderung

ECLI:DE:BFH:2017:U.211117.VIIR17.15.0

BFH VIII. Senat

BewG § 12 Abs 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 16 Abs 3 S 6, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, AO § 174 Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 02. December 2013, Az: 13 K 2560/12 E

## Leitsätze

1. NV: Zwischen einem Steuerberater und einer von ihm als Alleingesellschafter beherrschten Kapitalgesellschaft wird eine Betriebsaufspaltung begründet, wenn der Kapitalgesellschaft ein für deren betriebliche Tätigkeit funktional wesentlicher Mandantenstamm zur Nutzung überlassen wird .
2. NV: Die Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung des Mandantenstamms können bei Fortführung einer steuerberatenden Einzelpraxis neben der Verpachtungstätigkeit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in einem eigenständigen Besitzunternehmen erzielt werden. Dies gilt auch dann, wenn zwar sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen beiden Tätigkeiten bestehen, die Verflechtung aber nicht so eng ist, dass sich die Tätigkeiten gegenseitig unlösbar bedingen .
3. NV: Wird der zur Nutzung überlassene Mandantenstamm an einen Dritten veräußert, tritt durch den Wegfall der sachlichen Verflechtung eine zwangsweise Betriebsaufgabe im Besitzunternehmen ein .
4. NV: Die Änderung oder Aufhebung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen wegen der irrigen Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts kann nur dann gemäß § 174 Abs. 4 AO zum Anlass für die Aufhebung oder die Änderung eines weiteren Steuerbescheids genommen werden, wenn der zuerst geänderte Bescheid in seiner ursprünglichen Fassung objektiv rechtswidrig war .

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 3. Dezember 2013 13 K 2560/12 E und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 22. Juni 2012 aufgehoben.

Die Einkommensteuer 2003 wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids des Beklagten vom 14. Juni 2012 auf den Betrag festgesetzt, der sich ergibt, wenn die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit nach Maßgabe der Gründe um 399.422,80 € gemindert werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2003) als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater tätig. Zudem war er im Jahr 2002 und im Streitjahr als alleiniger Gesellschafter unter anderem an der A-GmbH beteiligt.
- 2 Mit Einbringungs- und Nutzungsvertrag vom 17. Dezember 2001 brachte der Kläger das Anlagevermögen, die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie die Passiva seiner Einzelpraxis gemäß Bilanz zum

21. Dezember 2001 zum 31. Dezember 2001 in die A-GmbH ein. Nach der Präambel des Einbringungs- und Nutzungsvertrags wollte der Kläger das betriebliche Anlage- und Umlaufvermögen der Einzelkanzlei auf die Gesellschaft zum Zweck der Neuordnung seines Einzelunternehmens übertragen und danach in seiner Einzelkanzlei nur noch höchstpersönliche Tätigkeiten ausüben (z.B. Gutachtaufträge, Testamentsvollstreckung, Liquidatortätigkeiten). Nicht übertragen wurde der Mandantenstamm der Einzelkanzlei. Diesen verpachtete der Kläger mit dem Vertrag vom 17. Dezember 2001 mit Wirkung zum 1. Januar 2002 entgeltlich an die A-GmbH.

- 3 Die A-GmbH war aufgrund ihrer angespannten Liquiditätslage in der Folgezeit jedoch nicht in der Lage, die vereinbarte Pacht zu zahlen.
- 4 Daher schloss der Kläger am 9. Dezember 2002 mit der B-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter seinerzeit eine GbR bestehend aus ihm und dem Steuerberater D war, einen "Mandantenübertragungsvertrag". Nach diesem übertrug er der B-GmbH mit Wirkung zum 31. Dezember 2002 den der A-GmbH überlassenen Mandantenstamm (mit Ausnahme der Wirtschaftsprüfungsmandate) für einen Kaufpreis von 344.330 € zzgl. Umsatzsteuer, demnach insgesamt zu einem Kaufpreis in Höhe von 399.422,80 €. Zur Kaufpreiszahlung heißt es in § 6 Abs. 2 des Vertrags: "Auf den Kaufpreis ist ein Betrag von € 90.000,00 zum 31. Januar 2003 fällig. Der Restkaufpreis in Höhe von € 309.422,00 erfolgt in Form von Kaufpreisraten. Die Höhe bemißt sich einschließlich einer Verzinsung von 8% auf monatlich € 3.842,74 [...] bei einer Laufzeit von insgesamt 10 Jahren. Die Kaufpreisraten sind monatlich nachschüssig fällig."
- 5 Am 10. März 2003 schloss der Kläger mit der B-GmbH einen Darlehensvertrag. Die B-GmbH sollte als Darlehensgeberin dem Kläger einen Darlehensrahmen von 170.000 € zur Verfügung stellen, da die Liquiditätslage der B-GmbH nicht ausreiche, um die Verpflichtungen aus der Anzahlung (90.000 € zum 31. Januar 2003) und den ab Februar 2003 vereinbarten Monatsraten (3.842,74 €) aus dem Mandantenübertragungsvertrag zu erfüllen. Das Darlehen sollte vom Kläger ab dem 31. Dezember 2005 in nicht näher bestimmten monatlichen Raten zurückgezahlt werden.
- 6 Mit Vertrag vom 30. Juni 2003 beteiligte sich der Kläger zum 1. Juli 2003 im Wege einer stillen Beteiligung am Geschäft der B-GmbH. Die zu leistende Einlage betrug gemäß § 2 Abs. 1 des Vertrags 229.426,80 €. Sie wurde durch Umwandlung eines Teils der Nettoverbindlichkeit der B-GmbH gegenüber dem Kläger als geleistet angesehen (§ 2 Abs. 2 der Vereinbarung).
- 7 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde ausweislich eines auf den 30. Juni 2004 datierten Gesellschafterbeschlusses der in der GbR verbundenen Gesellschafter der B-GmbH, also des Klägers und des D, die Kaufpreisforderung des Klägers aus der Übertragung des Mandantenstamms an die B-GmbH in Höhe von 120.000 € mit Wirkung zum 1. Juli 2004 in eine Kapitalrücklage der B-GmbH umgewandelt. Die B-GmbH wies eine entsprechende Kapitalrücklage bereits in ihrer Bilanz auf den 31. Dezember 2003 aus.
- 8 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlust aus einer atypisch stillen Beteiligung an der B-GmbH in Höhe von 185.212 € geltend. Das für die Feststellung zuständige Finanzamt erließ jedoch einen negativen gesonderten und einheitlichen Feststellungsbescheid vom 12. April 2005, da die Beteiligung des Klägers als typisch stille Beteiligung einzuordnen sei. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) als für die Einkommensteueranlagung zuständiges FA berücksichtigte bei der Steuerfestsetzung für das Streitjahr auch keinen Verlust aus einer typisch stillen Beteiligung. Es veranlagte den Kläger für das Streitjahr mit Einkommensteuerbescheid vom 27. September 2005 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 9 Der Kläger erhob Einspruch gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr. Zur Begründung führte er aus, der Verlust aus der stillen Beteiligung in Höhe von 185.212 € sei bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzuziehen.
- 10 Während des Einspruchsverfahrens für das Streitjahr wurde beim Kläger eine Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004 durchgeführt.
- 11 Im Betriebsprüfungsbericht vom 26. November 2007 gelangten die Prüfer zu der Auffassung, durch die Verpachtung des Mandantenstamms an die A-GmbH sei eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger und der A-GmbH begründet worden. Die Begründung der Betriebsaufspaltung habe zu einem gewerblichen Besitzunternehmen neben dem freiberuflichen Einzelunternehmen geführt. Durch die Veräußerung des Mandantenstamms mit Vertrag vom 9. Dezember 2002 an die B-GmbH zum 31. Dezember 2002 sei diese Betriebsaufspaltung noch im Jahr 2002 zwangsweise beendet worden, da die sachliche Verflechtung entfallen sei. Im Veranlagungszeitraum 2002 sei ein

Aufgabegewinn des Klägers gemäß § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) in Höhe von 344.330 € zu erfassen. Ferner habe der Kläger in 2002 Pachteinnahmen in Höhe von 138.494 € anzusetzen.

- 12** Für das Streitjahr heißt es auszugsweise in Tz 2.2.5 des Betriebsprüfungsberichts vom 26. November 2007: "Der tatsächliche Zufluss des Kaufpreises im Jahre 2003 durch Auszahlung/ Umwandlung der Forderung in eine typisch stille Beteiligung an der [B-GmbH] ist für die Versteuerung des Veräußerungsgewinnes entscheidungsunerheblich. Beim Veräußerungsgewinn ist nicht der Zeitpunkt des Zuflusses für die Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts maßgeblich, sondern das Rechtsgeschäft. Eine im VZ 2003 bisher unterlassene und noch zu berücksichtigende Versteuerung der Gewinne aus dem Verkauf des Mandantenstamms unterbleibt daher, da die Beträge schon bei der Einkommensteuerveranlagung 2002 als Veräußerungsgewinne erfasst wurden."
- 13** Es erging nach der Betriebsprüfung am 26. Februar 2008 ein gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entsprechend geänderter Einkommensteuerbescheid für die Einkommensteuer 2002.
- 14** Ebenfalls am 26. Februar 2008 erließ das FA --während des laufenden Einspruchsverfahrens-- einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es die Feststellungen der Betriebsprüfung umsetzte. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der Kläger wandte gegen den geänderten Bescheid ein, dass ein im Jahr 2004 entstandener Verlust aus der typisch stillen Beteiligung in Höhe von 92.586 € im Streitjahr im Wege des Verlustabzugs noch nicht berücksichtigt worden sei. Darüber hinaus machte er weitere Betriebsausgaben aus Schuldzinsen zur Finanzierung seiner Beteiligung an einer weiteren GmbH geltend.
- 15** Am 9. April 2008 erließ das FA im Einspruchsverfahren einen nach § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem es einen Verlustrücktrag aus 2004 berücksichtigte.
- 16** Wegen der geänderten Einkommensteuerfestsetzung für 2002 beantragte der Kläger nach Ablehnung der Aussetzung der Vollziehung (AdV) durch das FA die AdV beim FG. Das FG gab dem Antrag mit Beschluss vom 16. März 2009 13 V 2190/08 A (E) statt. Es bestünden bei summarischer Betrachtung ernstliche Zweifel, ob im Rahmen der Einkommensteuer 2002 Einkünfte aus der Verpachtung des Mandantenstamms und ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Mandantenstamms in Höhe von 344.330 € zu erfassen seien. Das FG verneinte das Entstehen einer Betriebsaufspaltung durch die Verpachtung des Mandantenstamms an die A-GmbH, da der Kläger seine Steuerberatungstätigkeit in der Einzelkanzlei fortgeführt habe. Er habe die Einzelpraxis nicht lediglich auf die Verpachtung des Mandantenstamms reduziert und diesen auch nicht in das Privatvermögen entnommen, sondern den Mandantenstamm während der Verpachtung bis zu dessen Veräußerung an die B-GmbH im Betriebsvermögen der Einzelpraxis belassen. Die Verpachtung des Mandantenstamms habe eine von mehreren unternehmerischen Betätigungen der Einzelkanzlei gebildet. Die Veräußerung habe nicht zu einer Betriebsaufgabe der Einzelkanzlei geführt. Der Kläger habe bei summarischer Betrachtung seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG jeweils erst bei Zufluss erfassen müssen. Im Jahr 2002 seien aber weder Pachtzahlungen noch der Veräußerungserlös für den Mandantenstamm zugeflossen.
- 17** Daraufhin erließ das FA am 12. Mai 2009 einen gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2002, in dem es den Veräußerungsgewinn von 344.330 € außer Ansatz ließ, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifizierte und herabsetzte.
- 18** Zudem erging am 12. Mai 2009 im Einspruchsverfahren für das Streitjahr ein gemäß "§ 174 AO" erneut geänderter Einkommensteuerbescheid. Das FA legte der Besteuerung nunmehr Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 601.883 € zugrunde. Diese Einkünfte ermittelte es wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. vorangegangenen Bescheid	46.211 €
Veräußerung Mandantenstamm netto	344.330 €
+ Umsatzsteuer	55.092 €
Pachterlöse netto	156.250 €
Gesamt	601.883 €

- 20** Noch während des Einspruchsverfahrens erging am 14. Juni 2012 erneut ein geänderter Einkommensteuerbescheid

für das Streitjahr, in dem das FA Einkünfte aus selbständiger Arbeit nur noch in Höhe von 445.633 € erfasste. Es bezog die bisher angesetzten Pächterlöse in Höhe von 156.250 € nicht mehr in die Besteuerung ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Juni 2012 wies das FA den Einspruch des Klägers für das Streitjahr als unbegründet zurück.

- 21** Mit der Klage begehrte der Kläger, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 46.211 €, mithin ohne Ansatz eines Veräußerungsgewinns aus der Übertragung des Mandantenstamms an die B-GmbH, anzusetzen. Das FG wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1333 mitgeteilten Gründen mit Urteil vom 3. Dezember 2013 13 K 2560/12 E ab.
- 22** Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter. Das Urteil des FG verletze materielles Bundesrecht und beruhe auf Verfahrensfehlern. Das FG habe zu Unrecht die Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerfestsetzung für das Streitjahr gemäß § 174 Abs. 4 AO als erfüllt angesehen.
- 23** Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2003 vom 14. Juni 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juni 2012 dahingehend abzuändern, dass lediglich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 46.211 € der Besteuerung zugrunde gelegt werden.
- 24** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 25** Die Revision ist begründet.
- 26** Das FG hat den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 14. Juni 2012 zu Unrecht als rechtmäßig angesehen. Der Kläger hat den Veräußerungspreis aus der Übertragung des Mandantenstamms an die B-GmbH im Rahmen der Ermittlung eines Betriebsaufgabegewinns im Jahr 2002 und nicht im Streitjahr zu versteuern (s. nachfolgend unter 1. und 2.). Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Die Sache ist auch spruchreif (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ist wie beantragt zu ändern (s. nachfolgend unter 3.).
- 27** 1. Der Kläger hat die Einkünfte aus der Veräußerung seines Mandantenstamms an die B-GmbH in Höhe von 399.422,80 € im Jahr 2002 erzielt (s. dazu unter 2.). Das FA war daher entgegen der Auffassung des FG nicht berechtigt, diese Einkünfte gemäß § 174 Abs. 4 AO oder auf Grundlage einer anderen Änderungsvorschrift in den für das Streitjahr ergangenen Änderungsbescheiden vom 12. Mai 2009 und 14. Juni 2012 zu erfassen.
- 28** a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können gemäß § 174 Abs. 4 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Das FG hat die Voraussetzungen dieser Änderungsvorschrift zu Unrecht als erfüllt angesehen.
- 29** b) Der Kläger hat im Streitfall auf seinen Antrag hin eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für 2002 zu seinen Gunsten erreicht. Das FA hat am 12. Mai 2009 gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO im Rahmen des dortigen Einspruchsverfahrens einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2002 erlassen, in dem es den Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des Mandantenstamms außer Ansatz gelassen hat.
- 30** Es hat im Anschluss daran in dem auf § 132 AO i.V.m. § 174 Abs. 4 AO gestützten Änderungsbescheid vom 12. Mai 2009 für das Streitjahr den Zufluss von Kaufpreiszahlungen aufgrund tatsächlicher Zahlungen der B-GmbH und der Verfügungen des Klägers über die Kaufpreisforderung gegenüber der B-GmbH im Streitjahr bejaht. Dieser Bescheid wurde durch den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 14. Juni 2012 wegen hier nicht interessierender Punkte zwar gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zugunsten des Klägers geändert, beinhaltet aber unverändert den Ansatz eines Veräußerungsgewinns aus der Übertragung des Mandantenstamms an die B-GmbH im Streitjahr.

- 31** c) FA und FG haben aber rechtsfehlerhaft angenommen, dass die Besteuerung der Einkünfte aus der Veräußerung des Mandantenstamms an die B-GmbH im Jahr 2002 eine "irrigte Beurteilung" i.S. des § 174 Abs. 4 AO darstellten. Die Änderung des Steuerbescheids für 2002 vom 12. Mai 2009 zugunsten des Klägers wegen der vermeintlich irrigen Beurteilung der Realisation des Veräußerungspreises für den Mandantenstamm in diesem Veranlagungszeitraum konnte damit nicht gemäß § 174 Abs. 4 AO zum Anlass für die Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr vom 12. Mai 2009 genommen werden. Denn der zuerst geänderte Bescheid für 2002 war in seiner ursprünglichen Fassung nicht objektiv rechtswidrig (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. März 2009 I R 1/08, BFHE 225, 312, BStBl II 2010, 407). Ist ein rechtmäßiger Bescheid zu Unrecht geändert worden, kann dieser Fehler nicht durch eine Folgeänderung gemäß § 174 Abs. 4 AO kompensiert werden (Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 174 Rz 53).
- 32** 2. Der Kläger hat den Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des Mandantenstamms im Jahr 2002 und nicht im Streitjahr erzielt.
- 33** a) Entgegen der Auffassung des FA und des FG war zwischen dem Kläger und der A-GmbH zu Beginn des Jahres 2002 eine Betriebsaufspaltung entstanden.
- 34** Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen einem Besitz- und einem Betriebsunternehmen voraus. Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten können. Die sachliche Verflechtung verlangt, dass das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, die eine wesentliche Betriebsgrundlage der Besitzgesellschaft darstellen (s. zum Ganzen Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63). Veräußert ein Steuerberater --wie im Streitfall der Kläger-- sein bewegliches Betriebsvermögen mit Ausnahme des Mandantenstamms, der in der Regel das werthaltigste Wirtschaftsgut seines Betriebsvermögens darstellt, an eine von ihm gegründete GmbH, so kann der Mandantenstamm Gegenstand eines Pachtvertrags zwischen Berater und Beratungs-GmbH sein (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1996 I R 128-129/95, BFHE 182, 366, BStBl II 1997, 546; Senatsbeschluss vom 8. April 2011 VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135). Diese Voraussetzungen waren mit Beginn des Jahres 2002 erfüllt. Die entgeltliche Nutzungsüberlassung des Mandantenstamms an die A-GmbH führte zum Entstehen einer sachlichen Verflechtung, da der Mandantenstamm eine, wenn nicht gar die wesentliche Betriebsgrundlage einer Steuerberaterkanzlei ist (s. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1135, und die dazu ergangene Vorentscheidung des FG München vom 10. Juni 2010 8 K 460/10, EFG 2011, 47). Zwischen dem Kläger und der A-GmbH bestand auch eine personelle Verflechtung, da der Kläger im Jahr 2002 Alleingesellschafter der A-GmbH war.
- 35** b) Das Besitzunternehmen des Klägers, zu dessen Betriebsvermögen der zur Nutzung überlassene Mandantenstamm und die Beteiligung des Klägers an der A-GmbH gehörten, bildete nach den Umständen des Streitfalls ein gewerbliches Einzelunternehmen, das neben dem fortbestehenden freiberuflichen Einzelunternehmen des Klägers bestand.
- 36** aa) Die Einkünfte des Klägers aus der Vermietung des Mandantenstamms an die A-GmbH sind mangels einer insoweit ausgeübten leitenden und eigenverantwortlichen steuerberatenden Tätigkeit keine Einkünfte gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1135, m.w.N.; s.a. BFH-Urteil vom 18. Juni 1980 I R 77/77, BFHE 131, 388, BStBl II 1981, 39 zur gewerblichen Verpachtung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebs-GmbH, obwohl vor der Betriebsaufspaltung aus dem Gesamtunternehmen Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen wurden).
- 37** bb) Die gewerblichen Einkünfte aus der Überlassung des Mandantenstamms an die A-GmbH sind im Streitfall von den im freiberuflichen Einzelunternehmen erzielten Einkünften abgrenzbar und werden daher in einem eigenständigen gewerblichen Besitzunternehmen des Klägers erzielt.
- 38** aaa) Bei einem Einzelunternehmer, der sowohl als freiberuflich wie als gewerblich zu beurteilende Tätigkeiten ausübt, sind die Tätigkeiten soweit wie möglich getrennt zu betrachten und jeweils einer Einkunftsart zuzuordnen. Das gilt selbst dann, wenn zwischen den Tätigkeiten sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte bestehen, sofern die Verflechtung nicht so eng ist, dass sich die Tätigkeiten gegenseitig unlösbar bedingen (s. zu diesen Kriterien der ständigen Rechtsprechung z.B. Senatsurteil vom 8. Oktober 2008 VIII R 53/07, BFHE 223, 272, BStBl II 2009, 143). Sind allerdings beide Tätigkeitsarten derart miteinander verflochten, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen, so liegt eine einheitliche Tätigkeit (gemischte Tätigkeit ohne Trennungsmöglichkeit) vor, die steuerlich danach zu qualifizieren ist, ob das freiberufliche oder das gewerbliche Element vorherrscht (Senatsbeschluss vom 22. Januar

2009 VIII B 153/07, BFH/NV 2009, 758). Diese Grundsätze gelten auch, wenn ein Freiberufler --wie im Streitfall der Kläger-- gewerbliche Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung eines Mandantenstamms neben einer daneben fortgeführten freiberuflichen Tätigkeit erzielt (s. zutreffend FG München in EFG 2011, 47; nachgehend Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1135).

- 39** bbb) Im Streitfall bestehen keine Anhaltspunkte für eine einheitliche gemischte Tätigkeit ohne Trennungsmöglichkeit. Es liegen abgrenzbare gewerbliche und freiberufliche Einkünfte des Klägers vor. Das FG hat festgestellt, dass der Kläger seinen Mandantenstamm an die A-GmbH zur Nutzung überlassen und daneben in einem freiberuflichen Einzelunternehmen nur noch bestimmte Beratungstätigkeiten (z.B. Gutachtaufträge, Testamentsvollstreckung, Liquidatortätigkeiten) ausgeübt hat. Selbst wenn im freiberuflichen Einzelunternehmen auch noch Mandate betreut worden sein sollten, die an die A-GmbH zur Nutzung überlassen wurden, bestünde wegen der Begrenzung auf bestimmte Beratungstätigkeiten allenfalls ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Beratungstätigkeit und der Nutzungsüberlassung, aber keine einheitliche Tätigkeit.
- 40** ccc) Der Kläger betrieb im Ergebnis mit Begründung der Betriebsaufspaltung ein eigenständiges gewerbliches Besitzunternehmen neben seiner freiberuflichen Einzelkanzlei.
- 41** c) Die zwischen dem Kläger und der A-GmbH begründete Betriebsaufspaltung ist jedoch bereits zum 31. Dezember 2002 wieder entfallen, da der Kläger den Mandantenstamm als einzige der A-GmbH zur Nutzung überlassene wesentliche Betriebsgrundlage an die B-GmbH veräußert hat. Hierdurch wurde eine zwangsweise Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1 EStG) des gewerblichen Besitzunternehmens des Klägers ausgelöst.
- 42** Entfallen die sachliche oder personelle Verflechtung, führt dies nach der ständigen Rechtsprechung des BFH zur Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens. Dies gilt auch, wenn wie im Streitfall sämtliche vom Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft verpachteten Wirtschaftsgüter veräußert und infolgedessen fortan keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr an die Betriebs-GmbH zur Nutzung überlassen werden (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2013 X R 14/11, BFHE 243, 271, BStBl II 2014, 158, Rz 25, m.w.N.; s.a. BFH-Urteil vom 5. Februar 2014 X R 22/12, BFHE 244, 49, BStBl II 2014, 388, Rz 15).
- 43** d) Der Kläger war aufgrund der Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens zum 31. Dezember 2002 verpflichtet, gemäß § 16 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 3 EStG die Gewinnermittlungsart von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG zu wechseln und eine Schlussbilanz aufzustellen; zusätzlich hatte er auch eine Aufgabebilanz aufzustellen (BFH-Urteil vom 5. Mai 2015 X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz 35 ff.). Wegen der Beendigung der Betriebsaufspaltung (BFH-Urteil in BFHE 243, 271, BStBl II 2014, 158) am 31. Dezember 2002 fallen im Streitfall allerdings sowohl die Beendigung der laufenden Einkünfteerzielung als auch die Aufgabe des Betriebs auf diesen Stichtag (s. zur gestreckten Betriebsaufgabe BFH-Urteile in BFH/NV 2015, 1358, Rz 38 ff.; vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637).
- 44** e) In der Aufgabebilanz des Besitzunternehmens auf den 31. Dezember 2002 hatte der Kläger gemäß § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG den Veräußerungspreis aus der Übertragung des Mandantenstamms an die B-GmbH mit dem Nennwert in Höhe von 399.422,80 € zu erfassen (s. nachfolgend unter aa bis cc).
- 45** aa) In der Aufgabebilanz sind die veräußerten und in das Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter und die verbliebenen Schulden mit den Werten des § 16 Abs. 3 EStG anzusetzen (BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 1358). Werden die dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind gemäß § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG die Veräußerungspreise anzusetzen.
- 46** bb) Ein in der Aufgabebilanz gemäß § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG zu erfassender Veräußerungspreis --hier aus der Veräußerung des Mandantenstamms an die B-GmbH-- wird grundsätzlich in vollem Umfang realisiert, unabhängig davon, ob der Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, m.w.N.; aus der ständigen Rechtsprechung z.B. BFH-Entscheidungen vom 29. März 2007 XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306, unter 1.a aa; vom 12. April 2016 VIII R 39/13, BFH/NV 2016, 1430, Rz 22).
- 47** cc) Eine längerfristig gestundete Kaufpreisforderung ist bei der Ermittlung des Aufgabegewinns mit dem gemeinen Wert (§§ 2 bis 16 des Bewertungsgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --BewG--) im Zeitpunkt der Veräußerung der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter anzusetzen, da das Einkommensteuerrecht keine eigene Regelung für die Bewertung einer solchen Forderung enthält (zum Ansatz der Forderung in der Aufgabebilanz s. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 VIII R 66/03, BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307; aus dem

Schrifttum z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 16 Rz 278; Kobor in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 415 ("Stundung"), und HHR/Kulosa, § 16 EStG Rz 582; Blümich/ Schallmoser, § 16 EStG Rz 590, 592; Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 186, 205). Gemeiner Wert einer gestundeten Kapitalforderung ist der Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG), wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen (s. zum Ganzen BFH-Urteil vom 19. Januar 1978 IV R 61/73, BFHE 124, 327, BStBl II 1978, 295, unter I.1.a).

- 48** f) Der Ansatz von Einkünften des Klägers aus der Veräußerung des Mandantenstamms in Höhe von 399.422,80 € im Streitjahr ist auf dieser Grundlage materiell-rechtlich unzutreffend, da der Veräußerungspreis trotz der langfristigen verzinslichen Stundung, die mit der B-GmbH vereinbart wurde, zum Nennwert in der Aufgabebilanz auf den 31. Dezember 2002 zu erfassen ist. Anhaltspunkte für besondere Umstände i.S. des § 12 Abs. 1 Satz 1 BewG sind im Streitfall nicht erkennbar.
- 49** aa) Die Berücksichtigung besonderer Umstände i.S. des § 12 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BewG bei Bewertung der Forderung setzt voraus, dass sie der Kapitalforderung immanent sind (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 2010 II R 23/09, BFHE 229, 363, BStBl II 2010, 641, m.w.N.; vom 12. Mai 2016 II R 39/14, BFHE 255, 286, BStBl II 2017, 63). Das trifft z.B. auf unverzinsliche, niedrig- oder hochverzinsliche Forderungen i.S. des § 12 Abs. 1 Satz 2 BewG zu. Die Verzinsung einer gestundeten Forderung zum Zinssatz von 8 % wie im Streitfall ist aber weder eine zu niedrige noch eine zu hohe Verzinsung im Sinne der Regelung (s. die gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 7. Dezember 2001, BStBl I 2001, 1041, unter II.1.2).
- 50** bb) Auch die Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 BewG für eine Abzinsung der Forderung des Klägers gegen die B-GmbH in der Aufgabebilanz zum 31. Dezember 2002 sind nicht gegeben, da für den Zeitraum der zinsfreien Stundung vom 31. Dezember 2002 bis zum 31. Januar 2003 der in der Vorschrift verlangte Stundungszeitraum von mehr als einem Jahr nicht erreicht wird (s. dazu Senatsurteil vom 21. Oktober 1980 VIII R 190/78, BFHE 132, 38, BStBl II 1981, 160).
- 51** cc) Schließlich ist für die Höhe der Einkünfte des Klägers im Streitjahr nicht erheblich, ob der Veräußerungspreis in der Aufgabebilanz zum 31. Dezember 2002 mit einem zu schätzenden Abschlag vom Nennwert anzusetzen sein könnte, weil schon im Zeitpunkt der Veräußerung des Mandantenstamms an die B-GmbH ernsthaft zweifelhaft gewesen sein könnte, ob diese die Kaufpreisforderung würde erfüllen können. Bei der Schätzung des Wertes einer Kaufpreisforderung in der Aufgabebilanz kann zwar die spätere tatsächliche Entwicklung der Verhältnisse von Bedeutung sein, wenn sie die Verhältnisse aufhellt (Senatsurteile vom 11. Dezember 1990 VIII R 37/88, BFH/NV 1991, 516; vom 27. April 1993 VIII R 27/92, BFHE 171, 392, BStBl II 1994, 3; BFH-Urteil in BFHE 124, 327, BStBl II 1978, 295). Wäre aber in der Aufgabebilanz zum 31. Dezember 2002 zunächst ein Abschlag bei der Bewertung der Forderung des Klägers vorzunehmen, könnte die tatsächliche Vereinnahmung eines höheren Kaufpreises im Streitjahr --auf Grundlage der vom FG festgestellten Zahlungen der B-GmbH und/oder der streitigen Verfügungen des Klägers über die Kaufpreisforderung-- dennoch nicht zu Einkünften des Klägers im Streitjahr führen. Der tatsächlich vereinnahmte Mehrbetrag könnte nur auf den nachträglich zu erhöhenden Ansatz des Veräußerungspreises in der Aufgabebilanz zum 31. Dezember 2002 zurückwirken (vgl. allgemein Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897; zur rückwirkenden Änderung eines Veräußerungspreises im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns s. BFH-Urteil vom 10. Februar 1994 IV R 37/92, BFHE 174, 140, BStBl II 1994, 564; Senatsurteil in BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307; zur tatsächlichen Vereinnahmung eines höheren als des zunächst angesetzten Betrags als rückwirkendes Ereignis Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 282).
- 52** 3. Die Sache ist spruchreif. Der Ansatz eines Veräußerungsgewinns aus der Übertragung des Mandantenstamms an die B-GmbH in den Änderungsbescheiden für das Streitjahr vom 12. Mai 2009 und 14. Juni 2012 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 14. Juni 2012 ist wie beantragt zu ändern, indem die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um den bislang erfassten Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des Mandantenstamms auf die B-GmbH in Höhe von 399.422,80 € gemindert werden.
- 53** 4. Die Steuerberechnung wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.
- 54** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.