

Urteil vom 15. January 2019, VIII R 24/15

Zur Tarifbegünstigung eines Aufgabegewinns bei einer echten Realteilung

ECLI:DE:BFH:2019:U.150119.VIIIR24.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 34 Abs 2 Nr 1, EStG § 16, EStG § 18

vorgehend FG Köln, 24. June 2013, Az: 12 K 2008/11

Leitsätze

Die tarifbegünstigte Besteuerung eines durch eine echte Realteilung einer Sozietät ausgelösten Aufgabegewinns gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgibt. Hieran fehlt es, wenn er den ihm im Rahmen der Realteilung zugewiesenen Mandantenstamm dergestalt verwertet, dass dieser geplant auf eine GbR, an der der Steuerpflichtige beteiligt ist, übergeht und er in einem zweiten Schritt gegen Abfindung aus dieser GbR ausscheidet. Dass der Realteiler im Ergebnis die freiberufliche Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis zeitnah einstellt, genügt in diesem Fall nicht für die Gewährung der Tarifbegünstigung (Fortentwicklung des Senatsurteils vom 21. August 2018 VIII R 2/15, BFHE 262, 380, BStBl II 2019, 64) .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 25. Juni 2013 12 K 2008/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Gesellschafter der inzwischen vollbeendeten Sozietät ... Rechtsanwälte (Sozietät), die in mehreren deutschen Großstädten Standorte unterhalten hatte. Er gehörte dem Standort in B an. Im März 2001 waren die Partner der Sozietät übereingekommen, die Gesellschaft mit wirtschaftlicher Wirkung vom 2. Januar 2001 aufzulösen und das Betriebsvermögen auf Nachfolgesellschaften zu übertragen.
- 2 Die Partner der einzelnen Standorte fanden sich jeweils zu neuen Gesellschaften zusammen, die das Betriebsvermögen des jeweiligen Standortes übernahmen und den Geschäftsbetrieb fortführten. Auch die in B tätigen Sozien gründeten am 20. März 2001 eine GbR, auf die mit Ablauf des 31. März 2001 sämtliche Aktiva und Passiva des Standortes B übertragen wurden. Laut Gesellschaftsvertrag der GbR wurden die Kapitalkonten mit den Beträgen eröffnet, die den Partnern auf ihren Kapitalkonten bei der Sozietät für die Übernahme von Wirtschaftsgütern im Rahmen der Realteilung belastet worden waren. Die GbR ging am 1. April 2001 0:05 Uhr von der Bilanzierung auf die Einnahmenüberschussrechnung über; der entstehende Übergangsverlust wurde im Verhältnis der bisherigen Gewinnanteile auf die Gesellschafter der GbR verteilt. Im Übrigen sollte der Gewinn und Verlust der GbR ausschließlich den verbleibenden Partnern zustehen. Ferner sah der Gesellschaftsvertrag vor, dass der Kläger --neben weiteren Partnern-- mit Wirkung auf den 1. April 2001 0:30 Uhr gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe von 500.000 DM für die vorzeitige Aufgabe der Gesellschafterstellung und die dadurch entgehenden Einkünfte aus der GbR ausscheiden sollte.
- 3 Zunächst wurde die Auflösung der Sozietät vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--)

erklärungsgemäß gewinnneutral behandelt. Im Zuge einer nachfolgenden Außenprüfung kam es zum Streit über die steuerliche Würdigung der Auflösung der Sozietät und die Höhe der im Betriebsvermögen befindlichen stillen Reserven. Der Prüfer war der Meinung, die Sozietät sei durch Realteilung unter Aufdeckung der stillen Reserven beendet worden. Letztendlich kamen das FA und sämtliche Gesellschafter der Sozietät im Rahmen tatsächlicher Verständigungen überein, dass der zum 31. März 2001 aufzulösende Praxiswert insgesamt 13 Mio. € betrage und davon die in den jeweiligen Verständigungen konkret benannten Teilbeträge auf die einzelnen Gesellschafter entfielen. Für den Kläger gelangte man zu "einem aufzulösenden anteiligen Praxiswert" von 425.573,37 DM. Am 30. Dezember 2009 erging ein entsprechend geänderter Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Sozietät für 2001.

- 4 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurden korrespondierend bei den Nachfolgegesellschaften jeweils entsprechend höhere Anschaffungskosten der Gesellschafter berücksichtigt. In dem Feststellungsbescheid des FA X vom 20. August 2010 wurde dem Kläger aus der Beteiligung an der GbR als Mitunternehmer ein Veräußerungsverlust in Höhe von zuletzt 245.046 DM zugerechnet.
- 5 Der vom Kläger gegen den Feststellungsbescheid der Sozietät vom 30. Dezember 2009 eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg, ebenso die nachfolgende Klage. Das FG war in seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1603 veröffentlichten Entscheidung vom 25. Juni 2013 12 K 2008/11 der Auffassung, das FA habe zu Recht keinen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn festgestellt, da die Tarifbegünstigung gemäß § 16 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ausgeschlossen sei.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers. Er meint, die Tarifbegünstigung des Auflösungsgewinns scheitere nicht an § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG, da keine Veräußerung an "sich selbst" vorliege. Er sei nicht Mitunternehmer der GbR, der er lediglich 30 Minuten angehört habe, geworden. Gegenteiliges ergebe sich insbesondere nicht aus dem Feststellungsbescheid der GbR vom 20. August 2010, dem in Bezug auf dieses Verfahren keine Bindungswirkung zukomme. Wirtschaftlich habe es sich um ein Ausscheiden aus der Sozietät gehandelt, das aus technischen Gründen über ein Ausscheiden aus der GbR abgebildet worden sei. Es liege ein einheitlicher Vorgang vor. Die von der GbR gezahlte Abfindung beruhe nicht auf einer Teilhabe an in der GbR erwirtschafteten Vermögensmehrungen, sondern stehe im Zusammenhang mit seiner Beteiligung an der Sozietät. Der festgestellte Verlust sei kein Ergebnis der Geschäftstätigkeit der GbR.
- 7 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2001 vom 30. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Mai 2011 dahingehend zu ändern, dass für ihn ein Gewinnanteil in Höhe von 425.573,37 DM als tarifbegünstigter Gewinn festgestellt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass der vom Kläger im Zusammenhang mit der Auflösung der Sozietät erzielte Gewinn nicht tarifbegünstigt ist (§ 126 Abs. 2 und 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Gegenstand der Klage und des Revisionsverfahrens ist allein die Frage der Tarifbegünstigung des vom Kläger im Zusammenhang mit der Auflösung der Sozietät erzielten Gewinnes und damit die Qualifikation dieses Gewinnes als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG.
- 11 a) Ein Gewinnfeststellungsbescheid kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24; vom 1. März 2018 IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, m.w.N.). Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns jedenfalls des einzelnen Mitunternehmers (z.B. BFH-Urteile in BFHE 260, 543,

BStBl II 2018, 587; vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878). Davon zu unterscheiden ist --als weitere selbständige Feststellung-- die Qualifikation des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns (sowohl der Gesamthand als auch des einzelnen Mitunternehmers) als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (z.B. BFH-Urteile in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587; in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24; vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, und vom 28. Mai 2015 IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797).

- 12** b) Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass in dem Feststellungsbescheid der Sozietät für 2001 vom 30. Dezember 2009 für den Kläger ein Gewinn aus der Auflösung der Sozietät festgestellt ist, den das FA in der Annahme eines Veräußerungsvorganges entsprechend der Fiktion des § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG als laufenden Gewinn qualifiziert hat (vgl. zur Feststellung eines fiktiven Veräußerungs-/Aufgabegewinns BFH-Urteile in BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587; vom 20. August 2015 IV R 34/12, BFH/NV 2016, 41).
- 13** c) Ausweislich der Klagebegründung, die zur Bestimmung des Klagebegehrens maßgeblich ist, hat der Kläger den Feststellungsbescheid der Sozietät vom 30. Dezember 2009 lediglich insoweit angefochten, als ihm in Bezug auf den ihm zugerechneten Anteil am Auflösungsgewinn in Höhe von 425.573,37 DM die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht gewährt worden ist. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist dementsprechend allein die Frage der Zuordnung des Gewinnes zu den außerordentlichen Einkünften gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG.
- 14** d) Vor diesem Hintergrund war eine von Amts wegen zu prüfende Beiladung der ehemaligen Gesellschafter der Sozietät gemäß § 60 Abs. 3 FGO nicht geboten (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797).
- 15** 2. Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass der Gewinn, den der Kläger im Rahmen der Auflösung der Sozietät erzielt hat, nicht tarifbegünstigt ist. Die Tarifbegünstigung ist zwar --entgegen dem FG-- weder gemäß § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG noch gemäß § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG ausgeschlossen. Sie scheitert jedoch daran, dass der Kläger die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner freiberuflichen Tätigkeit nicht mit der Realteilung der Sozietät, sondern erst mit seinem Ausscheiden aus der GbR endgültig übertragen hat.
- 16** a) Gemäß § 18 Abs. 3 EStG i.V.m. §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG werden Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils begünstigt besteuert.
- 17** Steuerrechtlich ist die Beendigung der freiberuflich tätigen Sozietät durch Realteilung und Verteilung des Betriebsvermögens als Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG anzusehen. Ein Gewinn aus der Aufdeckung stiller Reserven in den Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens im Zuge einer echten Realteilung führt zu einem auf der Ebene der Gesellschaft verwirklichten Aufgabegewinn gemäß §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 3 Satz 1 EStG, der den Realteilern über ihren Gewinnanteil zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2015 IV R 8/12, BFHE 252, 141, BStBl II 2017, 766; vgl. auch BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24; Senatsurteil vom 1. Dezember 1992 VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607). Ein solcher, im Rahmen der Realteilung einer Personengesellschaft ausgelöster Aufgabegewinn fällt grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (z.B. Pupeter in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Anhang 10 Rz 854; vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 34 Rz 26; BFH-Beschluss vom 7. Februar 2007 IV B 102/05, BFH/NV 2007, 902; Senatsurteil in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607).
- 18** b) Entgegen der Auffassung des FG sind weder die Voraussetzungen des § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG noch des § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG erfüllt, so dass die Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns des Klägers nicht bereits aus diesem Grund ausgeschlossen ist.
- 19** Die Annahme eines fingierten laufenden --und damit nicht tarifbegünstigten-- Gewinnes gemäß § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG scheidet aus, weil es an der --wie die tatbestandliche Bezugnahme auf § 16 Abs. 1 EStG belegt-- vom Gesetz vorausgesetzten Veräußerung einer betrieblichen Sachgesamtheit fehlt. Die Sozietät wurde aufgelöst und im Wege einer Naturalteilung des Gesellschaftsvermögens auseinandergesetzt.
- 20** Aber auch ein als laufender Gewinn geltender Aufgabegewinn gemäß § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG liegt nicht vor, denn die Regelung, die die Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Rahmen der Betriebsaufgabe voraussetzt, findet auf echte Realteilungen keine Anwendung (vgl. Pupeter in Widmann/Mayer, a.a.O., Anhang 10 Rz 867). Die bei einer echten Realteilung erfolgende Auflösung des bestehenden "Miteigentums zur gesamten Hand" durch die Übereignung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft an die einzelnen Gesellschafter stellt keine Veräußerung dar (vgl. auch Groh, Der Betrieb 1996, 2356; Pupeter in Widmann/ Mayer, a.a.O., Anhang 10 Rz 867; BFH-Urteil vom

19. Januar 1982 VIII R 21/77, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456; Schmidt/ Wacker, a.a.O., § 16 Rz 551; auch Stahl in Korn, § 16 EStG Rz 222; a.A. wohl Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., Anhang 5 Rz 116; Kauffmann in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 16 Rz 228). Dies gilt auch, wenn --wie im Streitfall-- die Wirtschaftsgüter in Erfüllung der Abfindungsansprüche der Gesellschafter der aufgelösten Sozietät unmittelbar auf eine andere GbR, an der die Realteiler zum Teil beteiligt sind, übertragen werden.

- 21** c) Die vom Kläger begehrte Tarifbegünstigung scheidet jedoch aus, weil es an den Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG fehlt. Hierfür hätte der Kläger mit der Auflösung der Sozietät nicht nur alle auf ihn entfallenden stillen Reserven zusammengeballt und in einem wirtschaftlichen Vorgang vollständig aufdecken, sondern auch die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner freiberuflichen Tätigkeit aufgeben müssen. An Letzterem fehlt es.
- 22** aa) § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG erfordert, dass alle stillen Reserven des aufgegebenen Betriebes, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, m.w.N.; BFH-Urteile in BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797, jeweils m.w.N.; vom 5. Februar 2014 X R 22/12, BFHE 244, 49, BStBl II 2014, 388). Auch im Falle der echten Realteilung einer freiberuflichen Praxis müssen alle auf einen Realteiler entfallenden stillen Reserven zusammengeballt und in einem wirtschaftlichen Vorgang vollständig aufgedeckt werden (z.B. Pupeter in Widmann/Mayer, a.a.O., Anhang 10 Rz 857; vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 902; Senatsurteil in BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607). Ob dies im Streitfall geschehen ist, ist zwischen den Beteiligten streitig. Eine Entscheidung hierzu kann dahingestellt bleiben, weil es (auch) an der weiteren Voraussetzung der Tarifbegünstigung fehlt.
- 23** bb) Die Gewährung der Tarifbegünstigung setzt sowohl im Fall der Betriebsveräußerung als auch der Betriebsaufgabe voraus, dass die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit aufgegeben werden.
- 24** (1) Dies ist im Fall der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige die für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen, zu denen insbesondere die immateriellen Wirtschaftsgüter der Praxis wie der Mandantenstamm bzw. Praxiswert gehören, entgeltlich auf einen anderen Rechtsträger überträgt (vgl. Senatsurteil vom 21. August 2018 VIII R 2/15, BFHE 262, 380, BStBl II 2019, 64, m.w.N.). Darüber hinaus muss er seine freiberufliche Tätigkeit im bisherigen örtlich begrenzten Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen (zu den Ausnahmen: Fall einer geringfügigen Fortsetzung der Tätigkeit z.B. Senatsbeschluss vom 20. Januar 2009 VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756; vgl. auch Brandt in Herrmann/ Heuer/Raupach --HHR--, § 18 EStG Rz 324, m.w.N.; Fall der Mitarbeit für den Praxiserwerber z.B. BFH-Urteil vom 18. Mai 1994 I R 109/93, BFHE 175, 249, BStBl II 1994, 925; vgl. auch HHR/ Brandt, § 18 EStG Rz 322, m.w.N.), da bei fortdauernder Tätigkeit des Freiberuflers in seinem bisherigen örtlichen Wirkungskreis eine weitere Nutzung der persönlichen Beziehungen zu den früheren Mandanten auf "eigene Rechnung des Veräußerers" nahe liegt und es somit nicht zu einer definitiven Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen kommt (vgl. Senatsurteil in BFHE 262, 380, BStBl II 2019, 64, m.w.N.).
- 25** (2) Auch bei der Betriebsaufgabe muss der Freiberufler zur Erlangung der Tarifbegünstigung die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgeben.
- 26** Im Fall der echten Realteilung genügt es hierfür nicht, dass die Gesellschaft (als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung) ihre Tätigkeit mit ihrer Auflösung unter Aufdeckung aller stillen Reserven einstellt. Zwar ist die Frage, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt, aus der Sicht der Gesellschaft zu beurteilen. Die Frage, ob ein dem Gesellschafter aus der Aufgabe der Sozietät zuzurechnender Gewinnanteil begünstigt ist, ist hingegen dem Sinn und Zweck der §§ 18 Abs. 3, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG entsprechend bezogen auf den Gesellschafter zu prüfen.
- 27** Aber auch dadurch, dass der Realteiler selbst seine freiberufliche Tätigkeit im örtlichen Wirkungskreis zumindest für eine gewisse Zeit tatsächlich nicht mehr auf "eigene Rechnung" ausübt, erfüllt er nicht automatisch die Voraussetzungen für die Gewährung der Tarifbegünstigung. Maßgebend ist vielmehr, dass er die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgibt.
- 28** (3) Hieran fehlt es im Streitfall. Der Kläger hat nicht bereits mit der Realteilung der Sozietät die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen freiberuflichen Tätigkeit aufgegeben. Vielmehr hat er diese geplant auf die GbR übergeleitet und dort verwertet. Er hat den ihm im Zuge der Realteilung zugewiesenen Mandantenstamm in der GbR verwertet, indem er --in einem zweiten Schritt-- gegen Zahlung einer Abfindung aus

der GbR ausgeschieden ist. Dass der Kläger im Ergebnis seine freiberufliche Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis zeitnah im Zusammenhang mit der Realteilung der Sozietät und dem Ausscheiden aus der GbR eingestellt hat, genügt aufgrund des geplanten zweistufigen Vorgehens nicht für die Gewährung der Tarifbegünstigung aufgrund der Vollbeendigung der Sozietät.

- 29** Anders als der Kläger meint, sind die Realteilung der Sozietät und sein Ausscheiden aus der GbR auch nicht als einheitlicher (wirtschaftlicher) Vorgang anzusehen. Die Beteiligten haben sich bewusst für eine mehraktige Gestaltung entschieden, die darauf basiert, dass der Kläger unter Verwertung der im Rahmen der Realteilung der Sozietät zugewiesenen Mandate erst aus der GbR ausscheidet. Dass die Realteilung --anders als ursprünglich beabsichtigt-- nicht buchwertneutral erfolgt ist, rechtfertigt keine andere Betrachtung.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de