

BUNDESFINANZHOF

1. Die Grundsätze, die die neuere Rechtsprechung des BFH zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen der Betriebsaufspaltung entwickelt hat, gelten auch im Bereich der Betriebsveräußerung und -aufgabe.
2. Die frühere einkommensteuerliche Tarifbegünstigung einer Teilanteilsveräußerung bleibt nicht deswegen erhalten, weil der Wert des Anteils am Sonderbetriebsvermögen, der nach der Rechtsprechung des BFH hätte mitveräußert werden müssen, lediglich 10 v.H. des für den Teilanteil erzielten Veräußerungspreises beträgt.

EStG §§ 16, 18 Abs. 3, 34

Urteil vom 10. November 2005 IV R 7/05

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 12. November 2002 2 K 2782/01

Gründe

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Mitglied einer freiberuflichen Sozietät. Im Streitjahr (1997) verkauften er und sein damals einziger Mitgesellschafter nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) jeweils einen Teil ihres Gesellschaftsanteils von jeweils 10 v.H. an einen neu eintretenden Steuerberater.

Der Kläger erzielte durch die Veräußerung seines Teilanteils einen Gewinn in Höhe von 460 916 DM. Hiefür gewährte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung des Streitjahres 1997 zunächst die Steuerbegünstigung nach §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 1, 34 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG 1997).

Anlässlich einer Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Kläger bei der Teilanteilsveräußerung keinen entsprechenden Anteil an seinem Sonderbetriebsvermögen mitveräußert

hatte. Das Sonderbetriebsvermögen bestand nach den Feststellungen des FG aus einem 1/3-Anteil an dem Grundstück in Z, auf dem sich das Praxisgebäude befindet. Das Gebäude war --ebenfalls nach den Feststellungen des FG-- im Jahre 1990 vom Kläger und den beiden Ehefrauen der damaligen Mitgesellschafter errichtet worden. Anschließend hatten die Miteigentümer den Keller, das Erdgeschoss und Teile des Obergeschosses als Praxisräume an die Sozietät vermietet.

Das FA erließ einen Änderungsbescheid, in dem es feststellte, dass nur noch der Veräußerungsgewinn des Mitgesellschafters des Klägers nach § 34 EStG 1997 steuerbegünstigt sei. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein, den das FA unter Berufung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. April 2000 XI R 35/99 (BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26) als unbegründet zurückwies. Auch die anschließend erhobene Klage blieb erfolglos (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12. November 2002 2 K 2782/01, juris).

Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt ist.

Der Kläger beantragt sinngemäß,
das vorinstanzliche Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA vom 25. Oktober 2001 aufzuheben und den Änderungsbescheid betreffend die Gewinnfeststellung 1997 vom 29. Januar 2001 dahin gehend zu ändern, dass ein ermäßigt zu steuernder Veräußerungsgewinn des Klägers in Höhe von 460 916 DM festgestellt wird.

Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Die Revision ist nicht begründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass dem Kläger für den bei der Veräußerung eines Bruchteils seines Anteils an der Sozietät erzielten Gewinn die Steuervergünstigung nach § 18 Abs. 3 i.V.m. §§ 16, 34 EStG 1997 nicht gewährt werden kann.

1. Allerdings geht der Senat davon aus, dass im Streitjahr (1997) die Veräußerung eines Bruchteils an einem Mitunternehmeranteil (Sozietätsanteil) generell noch tarifbegünstigt

war. Zwar ist § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (UntStFG) vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) in der Weise geändert worden, dass nur noch die Übertragung des "gesamten" Gesellschaftsanteils zu einem Veräußerungsgewinn führt. Der Senat hat jedoch entschieden, dass für die Zeit vor In-Kraft-Treten dieses Gesetzes entsprechend der bis dahin geltenden Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung an der Steuerbegünstigung festzuhalten ist (Senatsurteil vom 16. September 2004 IV R 11/03, BFHE 207, 274, BStBl II 2004, 1068).

2. Jedoch setzt die Steuervergünstigung die (anteilige) Mitveräußerung des Sonderbetriebsvermögens voraus, soweit es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält (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 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194). Daran fehlt es im Streitfall.
 - a) Bei dem von der Sozietät genutzten Praxisgebäude, das anteilig dem Kläger gehört, handelt es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage. Wie das FG zutreffend festgestellt hat, ist im Rahmen der §§ 16 und 18 EStG zur Beantwortung der Frage, ob eine wesentliche Betriebsgrundlage vorliegt, auf die funktional-quantitative Betrachtungsweise abzustellen (Schmidt/Wacker, Einkommensteuergesetz, 24. Aufl., § 16 Rz. 101, m.w.N.). Das Bürogebäude gehörte zumindest unter funktionaler Betrachtung zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.
 - aa) Entgegen der Auffassung des Klägers ist ein Wirtschaftsgut im hier interessierenden Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung (Teilanteilsveräußerung) nicht nur dann als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen, wenn der Betrieb bei Zurückbehalt des Wirtschaftsgutes nicht ohne wesentliche Investition fortgeführt werden könnte. Es liegt auf der Hand, dass beim Erwerber Investitionen nicht notwendig sind, wenn das Wirtschaftsgut --wie im Streitfall-- sowohl vor als auch nach der Übertragung an den Betrieb vermietet war. Die vom Kläger zitierten BFH-Entscheidungen vom 7. November 2002 VII R 11/01 (BFHE 200, 31, BStBl II 2003, 226) und vom 4. Juli 2002 V R 10/01 (BFHE 199, 66, BStBl II 2004, 662) sind nicht einschlägig. So wird im Urteil in BFHE 199, 66, BStBl II 2004, 662 betont, dass die Frage, ob ein Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinne "im ganzen" übereignet werde, nicht nach nationalen ertragsteuerrechtlichen Kriterien, sondern nur unter Berücksichtigung der Regelung des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung

der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) entschieden werden könne, der zufolge die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht notwendig sei. Das Urteil in BFHE 200, 31, BStBl II 2003, 226 betrifft den Fall der Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 der Abgabenordnung (AO 1977). Sie hängt davon ab, dass ein lebender Betrieb übertragen worden ist, was wiederum voraussetzt, dass der Betrieb ohne wesentliche Investitionen fortgeführt werden kann (vgl. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 75 AO 1977 Rz. 35; Kruse in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 75 AO 1977, Tz. 10). Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Betriebsveräußerung einkommensteuerlich tarifbegünstigt ist, kommt es dagegen nicht darauf an, was der Erwerber erhält, sondern darauf, was der Veräußerer im Betriebsvermögen zurückbehält. Das wird besonders deutlich bei einem Vergleich mit der --ebenfalls steuerbegünstigten-- Betriebsaufgabe.

- bb) Nach der neueren Rechtsprechung des BFH ist ein Betriebsgrundstück nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb keine oder nur geringe Bedeutung hat. Eine wirtschaftliche Bedeutung ist bereits dann anzunehmen, wenn der Betrieb auf das Betriebsgrundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Dabei ist unerheblich, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt werden könnte, ob ein vergleichbares Grundstück gemietet oder gekauft werden könnte oder ob die betriebliche Tätigkeit auch auf einem anderen Grundstück weitergeführt werden könnte (vgl. BFH-Urteil vom 14. Juli 1993 X R 74-75/90, BFHE 172, 200, BStBl II 1994, 15 unter II.2.a, m.w.N., zu § 7 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- a.F.). Auch ein Bürogebäude kann nach der neueren Rechtsprechung des BFH wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens bildet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 4. Dezember 1997 III R 231/94, BFH/NV 1998, 1001 zu einer Steuerberaterpraxis; vom 23. Mai 2000 VIII R 11/99, BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621; vom 1. Juli 2003 VIII R 24/01, BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757 ebenfalls zu einer Steuerberaterpraxis). Nach der Rechtsprechung des Senats spricht eine Vermutung dafür, dass ein Gebäude nach Zuschnitt und Lage besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzt,

wenn das Gebäude unmittelbar nach seiner Errichtung durch das Besitzunternehmen vom Betriebsunternehmen gemietet worden ist (Urteil vom 12. September 1991 IV R 8/90, BFHE 166, 55, BStBl II 1992, 347; zustimmend BFH-Urteil vom 7. August 1992 III R 80/89, BFH/NV 1993, 169). Diese Grundsätze, die zum Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen der Betriebsaufspaltung entwickelt worden sind, gelten auch im Bereich der Betriebsveräußerung (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz. 103; Geissler in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, § 16 EStG, Anm. 121 unter Bezugnahme auf die Kommentierung von Gratz zu § 6 EStG, Anm. 1345; Strahl, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 2003/2004, 399, 416).

- cc) Das streitige Gebäude hatte besonderes Gewicht für die Sozietät. Es war vom Kläger und den Ehefrauen zweier Mitgesellschafter errichtet und unmittelbar im Anschluss hieran an die Sozietät vermietet worden. Mithin muss davon ausgegangen werden, dass bereits bei der Errichtung des Gebäudes die spätere Verwendung feststand. Ohne Bedeutung ist dagegen, ob --wie vom FG angenommen-- bereits bei Errichtung des Gebäudes Kabelkanäle für Computer vorhanden waren. Deshalb kommt es auch nicht darauf an, ob das FG --wie der Kläger vorträgt-- zu dieser Feststellung nicht hätte gelangen dürfen, ohne ihm Gelegenheit zu geben, sich hierzu zu äußern.
- dd) Die Bedeutung des streitigen Gebäudes für die Sozietät mindert sich auch nicht dadurch, dass die Sozietät noch über weitere Gebäude in X und Y verfügte. In dem streitigen Gebäude befand sich vielmehr der Schwer- und Mittelpunkt der Tätigkeit. Das zeigt sich u.a. an den gezahlten Mieten (Z: 59 807 DM im Vergleich zu 6 600 DM und 1 518 DM), sowie an den auf den Standort Z entfallenden Telefonkosten (16 593 DM im Vergleich zu 1 096 DM und 835 DM). Demgegenüber spielt es keine Rolle, dass der Kläger einen Teil seiner Tätigkeit außerhalb der Praxisräume --etwa in den Betrieben der Mandanten-- ausgeübt hat. Der Kläger kann ferner nicht mit dem Einwand durchdringen, der ihm "gesamthänderisch zustehende Anteil von einem Drittel" des Gebäudes, könne keine wesentliche Betriebsgrundlage begründen, weil auf diesem Anteil die Praxis nicht betrieben werden könne. Wesentliche Betriebsgrundlage ist das Betriebsgebäude als Ganzes. Inwieweit das Grundstück einem Gesellschafter des

nutzenden Unternehmens als Bruchteilseigentum oder in gesamthänderischer Bindung zuzurechnen ist, spielt nur für die nachfolgend zu erörternde Frage eine Rolle, inwieweit es zum Betriebsvermögen gehört.

b) Der Anteil des Klägers an dem von der Sozietät genutzten Grundstück gehörte nach § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen bei der Sozietät.

aa) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen liegt dann vor, wenn Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft von einem oder mehreren ihrer Gesellschafter zur Nutzung überlassen sind (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und von dieser für eine eigenbetriebliche Tätigkeit genutzt werden. Das gilt auch dann, wenn das überlassene Wirtschaftsgut --wie der Kläger im Hinblick auf das streitige Grundstück vorträgt-- im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden GbR steht, deren Gesellschafter sämtlich oder zum Teil auch Mitunternehmer einer gewerblich oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft sind (Senatsurteil vom 25. April 1985 IV R 36/82, BFHE 144, 20, BStBl II 1985, 622, mit Hinweis auf frühere Rechtsprechung). Denn nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977 sind Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist (Senatsurteil vom 16. Juni 1994 IV R 48/93, BFHE 175, 109, BStBl II 1996, 82, m.w.N; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 532).

bb) Von der Notwendigkeit, einen dem veräußerten Teilanteil an der Sozietät entsprechenden Anteil am Sonderbetriebsvermögen mit zu übertragen, war der Kläger nicht deswegen entbunden, weil er hierzu möglicherweise ohne Zustimmung der Miteigentümerinnen nicht in der Lage gewesen wäre. Selbst wenn es sich bei dem Gebäude um Gesamthandseigentum einer Vermietungs-GbR gehandelt haben sollte, wäre keine Zustimmung der Miteigentümerinnen erforderlich gewesen, um dem neu eintretenden Sozios eine Unterbeteiligung einzuräumen (vgl. Riegger in Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts I, 2. Aufl., § 30 Rdnr. 14, m.w.N.; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., § 63 III.1). Die Einräumung einer solchen Unterbeteiligung wäre ausreichend gewesen, um wirtschaftlich betrachtet die Übertragung des gesamten Teilanteils einschließlich des anteiligen Sonderbetriebsvermögens und damit die Steuervergünsti-

gung zu gewährleisten (Senatsurteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173 unter 3.b ee). Im Übrigen ist nichts dafür vorgetragen und angesichts der Umstände auch wenig wahrscheinlich, dass die beiden Miteigentümerinnen sich einer Beteiligung des neuen Sozius an der Vermietungs-GbR widersetzt hätten.

- cc) Schließlich kann die Steuerbegünstigung auch nicht mit der Begründung gewährt werden, dass der nicht mitveräußerte Anteil am Betriebsgebäude nur geringfügig gewesen sei. Allerdings steht es nach der Rechtsprechung des Senats einer tarifbegünstigten Praxisveräußerung im Ganzen nicht entgegen, wenn Patienten- oder Mandantenbeziehungen zurückbehalten werden, auf die in den letzten drei Jahren weniger als 10 v.H. der Umsätze entfallen sind (Senatsurteile vom 7. November 1991 IV R 14/90, BFHE 166, 527, BStBl II 1992, 457, und vom 29. Oktober 1992 IV R 16/91, BFHE 169, 352, BStBl II 1993, 182). Daraus lässt sich aber entgegen der Ansicht des Klägers nicht herleiten, dass eine steuerbegünstigte Teilanteilsveräußerung auch dann anzunehmen sei, wenn der Wert des Anteils am Sonderbetriebsvermögen, der nach der eingangs zitierten Rechtsprechung an sich hätte mitveräußert werden müssen, lediglich 10 v.H. des für den Teilanteil erzielten Veräußerungspreises beträgt. Die Bedeutung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage kann --anders als bei der quantitativen Betrachtung-- nicht aus deren Verkehrswert hergeleitet werden. Der Gesichtspunkt der Geringfügigkeit könnte daher allenfalls dann eine Rolle spielen, wenn der Veräußerer nur zu einem geringen Anteil an der von der Praxis genutzten wesentlichen Betriebsgrundlage beteiligt ist. Davon kann jedoch bei einem Anteil von einem Drittel nicht die Rede sein. Hingegen verbietet es sich, auf die Weise zur untergeordneten Bedeutung des zurückbehaltenen Sonderbetriebsvermögens zu gelangen, dass die Geringfügigkeit des veräußerten (Gesellschafts-)Teilanteils in die Berechnung mit einbezogen wird (Beispiel im Streitfall: 10 v.H. von einem Drittel). Anderenfalls könnte ein sehr kleiner Teilanteil auch dann stets steuerbegünstigt veräußert werden, wenn das Sonderbetriebsvermögen nicht anteilig mitveräußert würde, während dies bei einem großen Teilanteil nicht der Fall wäre. Hiergegen spricht jedoch, dass die --ohnehin fragwürdige-- Steuerbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung von Teilanteilen umso weniger gerechtfertigt erscheint, je geringer der veräußerte Teilanteil ist. Auch der durch das UntStFG eingeführte § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG lässt nicht erkennen, dass seine Rechtsfolge (Behaltefrist) davon abhängen soll, ob ein kleiner oder ein großer Teilanteil übertragen worden ist.