
Datum: 11.10.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1111/96
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1011.11K1111.96.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde teilweise stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die ermäßigte Besteuerung eines Veräußerungs- bzw. Einbringungsgewinns nach § 34 EStG sowie über die Umsatzsteuerpflicht der Übertragung eines Geschäftswertes.

2

Der Kläger betrieb bis einschließlich 1992 eine Zahnarztpraxis mit angeschlossenem Dentallabor in Form eines Einzelunternehmens. In dem Labor wurden ausschließlich Arbeiten für die eigene Praxis des Klägers erledigt. Die Erlöse der Praxis beliefen sich im Jahr 1992 auf DM (netto). Davon betrugen die Laborerlöse DM. Ihr Anteil an den Gesamtumsätzen belief sich im Mittel der letzten 10 Jahren auf ca. 21 v.H., im Mittel der letzten 5 Jahre auf ca. 26 v.H. Der Kläger ermittelte den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und berechnete die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten.

3

Mit Vertrag vom 11.11.1992 - geändert durch Vertrag vom 18.12.1992 - gründete der Kläger zusammen mit einem Kollegen (Zahnarzt C) eine Gemeinschaftspraxis zum 1.1.1993. Der Kläger brachte seine Einzelpraxis (ohne Labor) in die Gemeinschaftspraxis ein. Hierbei wurde der Wert der eingebrachten materiellen Wirtschaftsgüter auf DM und der immaterielle Wert (Praxiswert) mit DM angesetzt. Der Mitgesellschafter hatte eine Barleistung von DM zu erbringen. Diese war laut Vertrag zur freien Verfügung auf das Bankkonto der Gemeinschaftspraxis in Raten zu leisten. Der Vertrag trat am 1.1.1993 in Kraft.

4

Im Einzelnen brachte der Kläger neben dem immateriellen Wert der Einzelpraxis die gesamte Praxiseinrichtung, die Praxisgeräte und die Vorräte ein. Hierzu erstellte er unter Aufdeckung stiller Reserven eine Schlussbilanz der Einzelpraxis. In das Sondervermögen des Klägers wurden - ebenfalls unter Auflösung stiller Reserven - sein Arbeitszimmer, der betriebliche

5

Pkw sowie die langfristigen Verbindlichkeiten eingelegt. Die Forderungen gegenüber den Patienten und der kassenärztlichen Vereinigung, die sonstigen Vermögensgegenstände, der Kassenbestand und das Bankguthaben, kleinere Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige Verbindlichkeiten sowie die Rückstellungen wurden in das Privatvermögen des Klägers überführt. Die Gemeinschaftspraxis erstellte eine Eröffnungsbilanz "auf den 1.1.1993", in der die Einlagewerte des Klägers fortgeführt wurden und eine Forderung gegenüber Gesellschaftern in Höhe von DM aktiviert wurde.

Im Januar 1993 gründeten die Ehefrauen des Klägers und des Mitgesellschafters C eine GmbH unter der Firma "..... GmbH Dentallabor". Es handelte sich um eine Bargründung. Die beiden Gesellschafterinnen übernahmen jeweils eine Bareinzahlungsverpflichtung auf das Stammkapital in Höhe von 25.000 DM. An diese GmbH veräußerte der Kläger die Wirtschaftsgüter des Dentallabors. Im einzelnen wurden die Geräte und die Ausstattung des Labors, ein Pkw VW-Golf Cabrio sowie verschiedene Verbrauchsgüter auf die GmbH übertragen. Hierüber wurde eine Rechnung vom 1.1.1993 an die GmbH erstellt, die über einen Nettobetrag von,95 DM zuzüglich,75 DM Umsatzsteuer lautete. Ein Entgelt für einen Firmenwert wurde nicht vereinbart. Die Bezahlung durch die GmbH erfolgte am 8.2.1994 mittels Überweisung auf das private Konto des Klägers. 6

Auf den Inhalt der Gesellschaftsverträge vom 11.11. und 18.12.1992 wird Bezug genommen (FG-Akte Bl. 33 - 38). 7

Das Dentallabor übernahm die Angestellten des Klägers, die in dessen Einzelpraxis die Laborarbeiten durchgeführt hatten. Das Labor wurde in demselben Gebäude, in dem sich auch die Einzelpraxis des Klägers und seit dem 1.1.1993 die Gemeinschaftspraxis befand, jedoch in einem anderen Stockwerk des Gebäudes geführt. Sowohl die Räumlichkeiten der früheren Einzel- bzw. nachfolgenden Gemeinschaftspraxis als auch des Dentallabors der GmbH waren gemietet. 8

Laut einer Vereinbarung vom 1.7.1993 wurde die Gemeinschaftspraxis auf Grund persönlicher Differenzen zum 30.9.1993 beendet. Die vom Gesellschafter C bis dahin erbrachte Teilzahlung von DM wurde erstattet, die Einbringung der Wirtschaftsgüter durch den Kläger rückgängig gemacht und der Kapitalanteil der Frau C an der GmbH auf die Klägerin zum Nominalwert übertragen. Auf das die Abwicklungsvereinbarung bestätigende Schreiben vom 1.7.1993, abheftet in der ESt-Akte, wird wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen. 9

Zur Einkommensteuer: 10

In der Einkommensteuererklärung 1993 erklärten die Kläger u.a. einen Gewinn aus der Einbringung der Einzelpraxis in die Gemeinschaftspraxis in (unstreitiger) Höhe von DM, den sie als steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn im Sinne des § 18 Abs. 3, § 34 Abs. 2 EStG behandelten. Er enthielt einen immateriellen Praxiswert von Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns wird auf die Schlussbilanz des Klägers auf den 1.1.1993 Bezug genommen. 11

Der Beklagte folgte zunächst der Erklärung im Einkommensteuerbescheid vom 28.2.1995. Dieser Bescheid wurde gemäß § 164 Abs. 2 AO mit Bescheid vom 24.5.1995 dahingehend geändert, daß der tarifbegünstigte Veräußerungsgewinn um 500.000 DM erhöht wurde. Hierbei ging der Beklagte davon aus, daß es sich bei dem Dentallabor um einen Teilbetrieb gehandelt und der Kläger insoweit einen eigenständigen Firmenwert im Rahmen einer 12

Geschäftsveräußerung im Ganzen entnommen habe. Die Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 2 EStG wurde gewährt.

Gegen die Erhöhung des Veräußerungsgewinns um 500.000 DM legten die Kläger Einspruch ein. Im Einspruchsverfahren stellte sich der Beklagte auf den Standpunkt, eine steuerbegünstigte Einbringung eines Einzelunternehmens in eine Personengesellschaft gemäß § 24 Abs. 3 UmwStG, § 34 Abs. 2 EStG setze voraus, daß alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eingebracht würden. Dies sei im Streitfall nicht gegeben. Da die Labortätigkeit einen nicht unerheblichen Umfang ausgemacht habe, stellten die Wirtschaftsgüter des Labors eine wesentliche Betriebsgrundlage des früheren Einzelunternehmens dar, die nicht auf die Gemeinschaftspraxis übergegangen sei. Er wies darauf hin, daß sich hieraus eine Verböserung ergeben könne. 13

In der Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hierbei gewährte er die Vergünstigung des § 34 Abs. 2 EStG nicht mehr. An dem Ansatz eines auf das Labor entfallenden **zusätzlichen** Geschäftswertes von 500.000 DM hielt er indessen nicht fest. Insoweit bestehe Einigkeit darüber, daß sich für das Labor kein eigenständiger Geschäftswert entwickelt bzw. sich dieser entsprechend der Darlegung des Klägers mit der Einbringung der Zahnarztpraxis in die Gemeinschaft verflüchtigt habe. Auch aus diesem Grunde sei allerdings ebenfalls § 24 UmwStG nicht erfüllt und eine tarifbegünstigte Versteuerung des Veräußerungsgewinns zu verneinen. 14

Zur Umsatzsteuer: 15

In dem zunächst auf einer Schätzung beruhenden Umsatzsteuerbescheid 1993 vom 8.2.1995 berücksichtigte der Beklagte Umsätze in Höhe von DM. Neben dem Erlös aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Dentallabors unterwarf der Beklagte zusätzlich einen auf den Geschäftswert des **Labors** entfallenden Betrag von 500.000 DM der Umsatzsteuer mit der Begründung, bei dem Dentallabor habe es sich um einen Teilbetrieb gehandelt und der Kläger habe den insoweit entstandenen Firmenwert im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen entnommen. 16

In der am 6.2.1995 eingereichten Umsatzsteuererklärung 1993 erklärte der Kläger lediglich Umsätze in Höhe von DM aus einer Vortragstätigkeit. Am 6.3.1995 legte der Kläger gegen den Umsatzsteuerbescheid Einspruch ein. 17

Im Einspruchsverfahren verständigten sich die Beteiligten insofern, als der Umsatz aus der Veräußerung des Dentallabors auf Grund der Ist-Versteuerung im Jahr 1994 zu berücksichtigen sei. 18

In der Einspruchsentscheidung änderte der Beklagte die Umsatzsteuerfestsetzung ab, indem er neben dem erklärten Umsatz aus der Vortragstätigkeit den Praxiswert der **Zahnarztpraxis** von DM der Umsatzsteuer unterwarf. Einen Geschäftswert für das Labor bzw. einen Teilbetrieb nahm der Beklagte nicht mehr an. Hingegen ging er nunmehr davon aus, daß der in die Gemeinschaftspraxis eingebrachte Praxiswert von unstreitig DM nach den Grundsätzen des Urteils des BFH vom 25.2.1993 V R 85/89, BStBl II 1993, 641 zu erfassen sei. Zwar liege ein eigenständiger Firmenwert für das Labor nicht vor. Andererseits seien die Umsätze des Labors aber so hoch, daß die Labortätigkeit den Wert der Zahnarztpraxis erhöht habe und diese von dem durch die frühere Labortätigkeit entstandenen Vertrauen profitiere. Der einheitlich entstandene Praxiswert könne nicht in einzelne Praxiswerte für die Zahnarztpraxis und das Labor aufgeteilt werden. Für die Beurteilung der Steuerpflicht des Umsatzes komme es nicht darauf an, daß die Gemeinschaftspraxis mit den erhaltenen 19

Vermögensgegenständen keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze mehr erzielen könne. Ferner seien weder die Verwendung bei dem Empfänger noch dessen Berechtigung zum Vorsteuerabzug, sondern ausschließlich die Verhältnisse beim Lieferer maßgeblich.

Mit der hiergegen gerichteten Klage tragen die Kläger hinsichtlich der **Einkommensteuer** im wesentlichen folgendes vor: 20

Im Streitfall habe er - der Kläger - lediglich ein sog. zahnärztliches Eigenlabor geführt. Dies sei dadurch gekennzeichnet, daß in diesem ausschließlich Leistungen für die zahnärztliche Praxis, zu der es gehöre, und keine Aufträge fremder Kunden ausgeführt worden seien. 21

Die Gemeinschaftspraxis habe die Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Die Einzelpraxis sei gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in Höhe der Hälfte der entstehenden Anteile eingebracht worden. Der Mitgesellschafter habe die Verpflichtung übernommen, einen Geldbetrag,- DM in das Gesellschaftsvermögen einzuzahlen gegen Gewährung der anderen Hälfte der entstehenden Anteile an der Gesellschaft. 22

Die in die GbR eingebrachten Wirtschaftsgüter seien mit den steuerlichen Teilwerten in der Eröffnungsbilanz auf den 1.1.1993 angesetzt worden. Dabei sei der immaterielle Praxiswert mit DM bewertet worden. Dieser Wert ergebe sich aus den Verträgen über die Gründung der Gemeinschaftspraxis. Da die Vorräte mit 20.000 DM anzusetzen gewesen seien, hätte sich für die Sachanlagegüter ein Wert von DM ergeben. Auch in der Eröffnungsbilanz des Sonderbetriebsvermögens des Klägers seien die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit den Teilwerten angesetzt worden. Es handele sich dabei um die dem Arbeitszimmer im privaten Einfamilienhaus des Klägers zuzuordnenden Wirtschaftsgüter sowie um dessen betrieblichen Pkw Alfa-Romeo. Die Zusammensetzung der Teilwerte des materiellen Anlagevermögens aus Teilwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter sowie die Zuordnung zu den Konten der Finanzbuchführung sei aus den vorgelegten Zusammenstellungen ersichtlich. 23

Sie - die Kläger - seien ebenso wie der Beklagte der Ansicht, daß es sich bei dem Eigenlabor der Einzelpraxis nicht um einen Teilbetrieb im Sinne der §§ 16 und 18 EStG bzw. des § 24 UmwStG handle. Gleichwohl sei die Verweigerung des ermäßigten Steuersatzes rechtswidrig, weil er - der Kläger - alle wesentlichen Betriebsgrundlagen seines freiberuflichen Vermögens in das steuerliche Betriebsvermögen der GbR eingebracht habe und das gesamte eingebrachte Betriebsvermögen in der steuerlichen Eröffnungsbilanz mit dem Teilwert bewertet worden sei. Der Beklagte gehe demgegenüber davon aus, daß nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die Gemeinschaftspraxis übertragen worden seien. Hierzu konstruiere der Beklagte lediglich einen ideellen Anteil am als einheitliches Wirtschaftsgut entstandenen materiellen Praxiswert, der nicht auf die Gemeinschaftspraxis übertragen worden sei. Ein solcher Anteil sei aber kein selbständiges Wirtschaftsgut, sondern lediglich ein unselbständiger Teil des Wirtschaftsgutes "immaterieller Praxiswert", da er wohl kaum selbständig bewertbar oder veräußerbar wäre. Nur die Einheit von zahnärztlichem Bereich und Labor könne einen immateriellen Wert hervorbringen, an dem auch der Laborbereich seinen Anteil habe könne. Dieser lasse sich jedoch nicht isolieren. Dabei sei zu wiederholen, daß in dem Eigenlabor lediglich Arbeiten für den Praxisinhaber bzw. dessen Patienten gestellt worden seien. Das Labor sei vollständig im Betrieb der Zahnarztpraxis eingegliedert gewesen. Es habe keine eigene Buchführung und kein eigenes Auftreten des Labors nach außen gegeben. Auch die Mitarbeiter seien nicht streng jeweils einem Bereich zugeordnet gewesen. Ohne Vorhandensein eines Betriebs oder Teilbetriebs könne sich ein Geschäftswert nicht bilden. Hinsichtlich der Selbständigkeit eines Betriebs oder Teilbetriebs sei auf die Verhältnisse des Veräußerers zum Zeitpunkt der Veräußerung abzustellen (BFH BStBl II 1996, 40; BFH/NV 1998, 1209). Auch im Urteil des BFH BStBl II 1994, 352 werde bei 24

einem zahnärztlichen Eigenlabor ein Teilbetrieb verneint, da es keine marktorientierte Tätigkeit entfalte, keine selbständigen Leistungen am Markt anbiete und keinen eigenen Kundenkreis habe. Auch bei einer Steuerberatungspraxis komme niemand auf die Idee, hinsichtlich der Buchführungsarbeiten eine eigene, selbständige Abteilung anzunehmen, solange diese nicht organisatorisch verselbständigt worden sei. Diese Auffassung werde gestützt durch das BFH-Urteil vom 14.1.1998 10 R 57/93, DB 1998, 1262, wonach im Fall einer Betriebsaufspaltung der Geschäftswert weiterhin dem Besitzunternehmen zuzurechnen sei und nicht isoliert vom Betrieb veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden könne, und ferner durch das BFH-Urteil vom 27.3.1996 I R 60/95, BStBl II 1996, 576.

Zur Feststellung, daß kein Geschäftswert bestanden habe, werde Beweis angeboten durch Einholung eines Gutachtens. Der Sachverständige solle von der Zahnärztekammer Nordrhein vorgeschlagen werden. Dieser könne hilfsweise auch die Höhe eines etwaigen Geschäftswertes ermitteln. Die Höhe richte sich nach dem Ertragswert und könne nur sehr niedrig bewertet werden, da er ausschließlich vom Willen des Klägers und seiner Bereitschaft abhängt, die Laborarbeiten in Anspruch zu nehmen. Die Annahme einer verdeckten Einlage in die GmbH übersehe, daß die Ehefrau des Klägers an dieser nur zur Hälfte beteiligt und es nicht vorstellbar sei, daß der Kläger Frau C den halben Geschäftswert unentgeltlich habe zukommen lassen wollen. Von Bedeutung sei, daß die Kläger sich inzwischen getrennt hätten und die Ehefrau im Jahr 1999 den Anteil an der GmbH zur Vorbereitung einer Scheidungsfolgenregelung zum Nennwert an den Kläger verkauft habe. Der Kläger habe als der eigentlich einzige Kunde keinen Anlaß gehabt, einen immateriellen Geschäftswert zu bezahlen. Dabei hätten die Kläger diese Frage kontrovers und im Interessengegensatz diskutiert. Dies sei Beweis dafür, daß auch im Jahr 1993 ein Geschäftswert wegen der alleinigen Lieferbeziehung zum Kläger nicht bestanden habe. 25

Da kein Geschäftswert des Labors entstanden sei, komme er auch nicht als wesentliche Betriebsgrundlage einer Praxis in Betracht. Ein unselbständiger Teil des Wirtschaftsgutes als selbständige wesentliche Betriebsgrundlage eines Unternehmens sei im Steuerrecht bislang unbekannt. Selbst wenn man dem nicht folge, liege keine wesentliche Betriebsgrundlage vor. Hierfür kämen offensichtlich nur selbständige Wirtschaftsgüter in Betracht. Ferner sei die gesamte Labortätigkeit eines Zahnarztes für dessen Praxis nicht wesentlich. Die Laborleistungen seien jederzeit im Einzelfall und allgemein bei einem gewerblichen Fremdlabor einzukaufen. Der Patient merke regelmäßig gar nicht, ob die Prothetik im Eigenlabor oder im einem gewerblichen Fremdlabor hergestellt worden sei. Insbesondere hänge funktional das Bestehen und die Fortführung der zahnärztlichen Praxis nicht davon ab, ob ein Eigenlabor betrieben werde. Damit sei das Betreiben eines Eigenlabors funktional für die Praxis unerheblich. Dies werde im Streitfall auch daraus ersichtlich, daß er - der Kläger - im Jahr 1992 Fremdlaborleistungen in Höhe von 131.450,32 DM bzw. im Jahre 1993 im Wert von 95.259,45 DM zugekauft habe. Darüber hinaus sei der Gedanke, es seien nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der Einzelpraxis übertragen worden, abwegig. Denn der Betrieb der Praxis sei bruchlos in der Gemeinschaftspraxis fortgeführt worden. Aus der Sicht der Patienten sei lediglich ein weiterer Behandler hinzugetreten. Auch der Geschäftswert der Einzelpraxis sei auf die Gemeinschaftspraxis übergegangen. Der Versuch des Beklagten, einen ideellen Anteil des Eigenlabors am immateriellen Praxiswert zu konstruieren und diesen dann als wesentlich für den Betrieb der Zahnarztpraxis zu erklären, gehe an den tatsächlichen Gegebenheiten vorbei. 26

Ferner treffe die Auffassung des Beklagten nicht zu, der in der Einzelpraxis entstandene einheitliche immaterielle Praxiswert sei nicht zum Teilwert, sondern zu einem niedrigeren Wert in die Gemeinschaftspraxis eingebracht worden, da der auf das Labor entfallende 27

ideelle Anteil sich verflüchtigt habe, so daß eine Einbringung zum Teilwert nicht gegeben sei. Nach § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG sei der ermäßigte Steuersatz zu gewähren, wenn das eingebraachte Betriebsvermögen mit seinem Teilwert angesetzt werde. Das sei hier geschehen. Der immaterielle Praxiswert, soweit er in das steuerliche Betriebsvermögen der Gemeinschaftspraxis eingebracht worden sei, sei in der Eröffnungsbilanz sehr wohl mit dem Teilwert bewertet worden. Dabei könne dahinstehen, ob der sich in der Einzelpraxis gebildete immaterielle Praxiswert im Hinblick darauf, daß bei der Wertbildung auch die Labortätigkeit des einzelnen Zahnarztes eine Rolle gespielt habe möge, mit einem höheren Teilwert als DM zu bewerten gewesen sei. Jeweils sei der Praxiswert, soweit er eingebracht worden sei, mit dem Teilwert bewertet worden, der sich nämlich aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und seinem Sozios ergeben habe. Es hätte jeder sachlichen Grundlage entbehrt, in der Eröffnungsbilanz der Gemeinschaftspraxis, die ja kein Eigenlabor habe betreiben wollen, einen immateriellen Wertanteil für die Fortführung des Eigenlabors anzusetzen. Aufgrund des Inhalts der Vereinbarungen habe sich zwingend ergeben, daß in der Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft der immaterielle Praxiswert einer zahnärztlichen Praxis ohne Eigenlabor anzusetzen gewesen sei. Dieses Wirtschaftsgut sei dann gemäß den vertraglichen Vereinbarungen mit DM bewertet worden. Es komme letztlich nicht darauf an, ob tatsächlich ein höherer Wertansatz gerechtfertigt gewesen sei. Denn in jedem Fall erfolge die Bewertung auf der Grundlage der vertraglichen Vereinbarungen. Diese begründeten das reale Geschäft, im Rahmen dessen sich die stillen Reserven realisierten.

Zur **Umsatzsteuer** trägt der Kläger vor, die Auffassung des Beklagten, es habe sich ein einheitlicher immaterieller Wert für die Praxis und das Labor entwickelt, der nicht nur umsatzsteuerfreien Zwecken gedient habe, so daß auch der in die Gemeinschaftspraxis eingebrachte Praxiswert der Umsatzsteuer in voller Höhe zu unterwerfen sei, sei nicht zutreffend. Vielmehr sei der immaterielle Praxiswert der zahnärztlichen Einzelpraxis steuerfrei gemäß § 4 Nr. 28 a I. Alternative UStG an die GbR geliefert worden. Das vom Beklagten zitierte BFH-Urteil BStBl II 1993, 641, sei auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Die Rechtsausführungen in diesem Urteil beträfen ausschließlich den Fall, daß eine zahnärztliche Praxis mit Eigenlabor komplett auf einen anderen Berufsträger übertragen werde, d.h. einschließlich des Eigenlabors. Im Streitfall sei das Eigenlabor gerade nicht fortgeführt worden. Tatsächlich sei Gegenstand der Lieferung an die Gemeinschaftspraxis nur ein Vermögensgegenstand gewesen, der sich allein aufgrund der steuerbefreiten reinen zahnärztlichen Tätigkeit gebildet habe. Damit entfalle das geleistete Entgelt für die Lieferung des immateriellen Praxiswertes in Höhe von DM insgesamt auf einen Gegenstand, der vorher und nachher der Erzielung steuerbefreiter Umsätze gedient habe. Ein auch nur anteiliger Vorsteuerabzug durch die Gemeinschaftspraxis komme daher nicht in Frage. Soweit das Entstehen des immateriellen Werts der Einzelpraxis auf der Labortätigkeit beruhe, habe sich dieser Aspekt ohne Gegenleistung verflüchtigt, weil in die Gemeinschaftspraxis lediglich die Praxis ohne Labor eingebracht und die dem Labor dienenden körperlichen Gegenstände als einzelne an die neugegründete GmbH verkauft worden seien. Im übrigen sei aus der Anwendung des EuGH-Urteils vom 4.10.1995 - Rs C 291/92 ("Armbrecht", BB 1995, 2630) zu folgern, daß jedenfalls der Teil des immateriellen Werts der Einzelpraxis, der auf der rein zahnärztlichen Tätigkeit beruhe, umsatzsteuerfrei geliefert worden sei. In diesem Urteil werde erstmals, bezogen auf ein Gebäude, die Teilbarkeit eines einheitlichen Gegenstandes im Rahmen der Umsatzbesteuerung anerkannt. Die europarechtliche Auslegung des § 4 Nr. 28 a UStG führe damit auch zur Anerkennung der Teilbarkeit in der Weise gemischt genutzter Gegenstände, daß die Nutzung teilweise zu steuerfreien und teilweise zu steuerpflichtigen Umsätzen erfolge. Daraus folge im Streitfall wenigstens zum überwiegenden Teil die Steuerfreiheit der Lieferung des immateriellen

Praxiswertes der Einzelpraxis. Denn § 4 Nr. 28 a UStG wäre dann nur auf jeweils den Teil des Praxiswertes, der durch die rein zahnärztliche Tätigkeit entstanden sei, und den Teil, der auf der Labortätigkeit beruhe, anzuwenden. Das Gericht müsse sich daher auch mit der Frage auseinandersetzen, ob die Erkenntnisse des EuGH-Urteils auf den Streitfall übertragbar seien. Ggf. werde die Vorlage zur Vorabentscheidung an den Europäischen Gerichtshof angeregt. Schließlich sei darauf hinzuweisen, daß der Beklagte das umsatzsteuerliche Entgelt unzutreffend mit DM angegeben habe. Bei diesem Wert könne es sich angesichts des Sachverhalts allenfalls um das Entgelt einschließlich Umsatzsteuer handeln.

In der Einspruchsentscheidung sei ein Geschäftswert für das Eigenlabor nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden. Dies sei somit nicht Streitgegenstand. Umstritten sei vielmehr, ob der entgeltlich an die neue Gemeinschaftspraxis übergegangene Praxiswert der Zahnarztpraxis der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Zentrale Frage sei daher, ob sich in der ehemaligen Einzelpraxis auf Grund der Führung eines zahntechnischen Eigenlabors insoweit ein Geschäftswert gebildet habe, der entweder in dem von der Gemeinschaftspraxis im Rahmen der Einbringung vergüteten Praxiswert von DM enthalten sei oder sich als darüber hinausgehender Geschäftswert gebildet habe. Beides sei indessen zu verneinen:

29

Unmittelbare rechtliche oder tatsächliche Leistungsbeziehungen zwischen den Patienten und dem Labor seien niemals entstanden. In dem Labor seien ausschließlich Hilfsarbeiten für die heilberufliche Tätigkeit des Klägers vorgenommen worden. Die prothetischen Arbeiten seien nicht als selbständige Leistungen anzusehen. Organisatorisch sei das Labor vollständig in die Zahnarztpraxis eingegliedert gewesen. Es sei kein eigenes betriebswirtschaftliches Ergebnis ermittelt worden. Das Labor werde in demselben Gebäude betrieben. Das Inventar sei nicht getrennt gewesen. Auch die Mitarbeiter seien nicht streng den beiden Bereichen zugeordnet gewesen. Hierfür könnten die damaligen Mitarbeiter als Zeugen gehört werden. Demgemäß entbehre die Annahme, es könne ein Geschäftswert des Labors entstanden und entnommen sowie in die neugegründete GmbH eingelegt worden sein, des für die Entstehung eines Geschäftswerts und dessen Übertragung erforderlichen Substrats. Ohne Vorhandensein eines Betriebs oder Teilbetriebs könne sich ein Geschäftswert nicht bilden. Es fehle auch an materiellen Wirtschaftsgütern, die als wesentliche Betriebsgrundlagen des Labors angesehen und damit Träger des Geschäftswerts sein könnten. Ein Geschäftswert im betriebswirtschaftlichen Sinn setze ein lebensfähiges Unternehmen oder einen verselbständigten Unternehmensteil im Zeitpunkt der Veräußerung voraus. Dieser Vortrag werde gestützt durch das BFH-Urteil vom 22.12.1993 I R 62/93, BStBl II 1994, 352. Hiernach sei maßgeblich darauf abzustellen, ob der fragliche Vermögensteil eine marktorientierte Tätigkeit entfaltet habe. Dies sei bei einem zahnärztlichen Eigenlabor nicht der Fall. Es fehle an einem eigenen Mandanten- und Kundenkreis. Demnach sei lediglich eine unselbständige Organisationseinheit gegeben, ähnlich wie es der reine Buchführungsbereich bei einer Steuerberatungspraxis darstelle. Diese Sichtweise werde ferner bestätigt durch das Urteil des BFH vom 14.1.1998 10 R 57/93, DB 1998, 1262. Hierin werde ausgeführt, daß der Geschäftswert weder isoliert durch Entnahmen in das Betriebsvermögen überführt noch für sich allein veräußert werden, sondern nur mit einem lebenden Betrieb oder Teilbetrieb auf einen Erwerber übergehen könne. Schließlich sei hinzuweisen auf das Urteil des BFH vom 27.3.1996 I R 60/95, BStBl II 1996, 576. Entscheidend sei in diesem Urteilsfall gewesen, daß ausreichende geschäftswertbildende Faktoren bereits vorher vorhanden gewesen seien. Dies sei im Streitfall gerade nicht der Fall. Da nach diesem Urteil die Frage, ob ein Geschäftswert vorhanden und wie hoch dieser ggf. gewesen sei, zu den Feststellungen tatsächlicher Art gehöre, werde der Antrag wiederholt, ein Sachverständigengutachten einzuholen. Es dürfte weniger die Bewertungsmethode problematisch, sondern vielmehr die Frage zu klären sein,

30

ob überhaupt eine bewertungsfähige Einheit vorliege und dieser ein Geschäftswert von mehr als 0 DM zugeordnet werden könne. Ein Geschäftswert könne deshalb nur sehr niedrig bewertet werden, da die GmbH vollständig vom Willen des Klägers und dessen Bereitschaft abhängig sei, seine Prothetikarbeiten durch die GmbH erbringen zu lassen.

Auch im Rahmen der Umsatzsteuer sei von Bedeutung, ob der auf die Gemeinschaftspraxis übertragene Praxiswert von DM ursächlich auch durch die frühere Labortätigkeit gebildet worden sei. Auch diese Frage sei durch das beantragte Sachverständigengutachten zu klären. Der Gutachter werde feststellen, daß die Bildung des Praxiswertes ausschließlich von der heilberuflichen Tätigkeit des Klägers als einheitlicher Leistung abhänge. Die Patienten hätten die Leistungen der Praxis stets nur als einheitliche Tätigkeit angesehen und diese nicht in einzelne Komponenten zerlegt. Der Ruf und die Qualität der Leistung und damit der Praxiswert hänge allein von den ärztlichen Fähigkeiten des Klägers ab. Er stehe als Arzt dafür ein, daß nur hochwertige Produkte der Prothetik verwendet würden. Daher sei das Vorhandensein des zahntechnischen Eigenlabors in keiner Weise ursächlich für die Entstehung des in die Gemeinschaftspraxis eingebrachten immateriellen Praxiswertes. In diesem Zusammenhang sei von Bedeutung, daß die eheliche Lebensgemeinschaft der Kläger 1999 aufgelöst und bereits ein die Scheidungsfolgen regelnder Vertrag abgeschlossen worden sei. Die Klägerin habe den Anteil an der GmbH zum Nennwert an den Kläger verkauft. Nehme man an, daß der Kläger den Geschäftswert auf seine Ehefrau übertragen und diese ihn dann anschließend verdeckt in die GmbH eingelegt habe, so sei zu berücksichtigen, daß die Klägerin nur zu 50 Prozent an der GmbH beteiligt gewesen sei. Es hätte also die Hälfte eines solchen Geschäftswerts auf die weitere Gesellschafterin der GmbH übertragen werden oder die Klägerin hätte den gesamten Geschäftswert verdeckt einlegen müssen. Im letzteren Falle hätte der Wert aber hälftig auch den Geschäftsanteil der Mitgesellschafterin erhöht. Es sei aber nicht vorstellbar, daß der Kläger den Willen gehabt habe, der Mitgesellschafterin den halben Geschäftswert des Zahnlabors unentgeltlich zuzuwenden. Damit könne die vom Gericht erörterte Konstruktion kaum den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen haben. Dies zeige ferner, daß keiner der Beteiligten damals die Vorstellung gehabt habe, daß ein eigener Geschäftswert des Eigenlabors vorhanden gewesen sei.

Die Kläger bzw. der Kläger beantragen, 32

1. den Einkommensteueränderungsbescheid 1993 vom 16.10.2000 zu ändern und die Einkommensteuer unter Gewährung des ermäßigten Steuersatzes herabzusetzen; 33

2. den Umsatzsteuerbescheid für 1993 vom 8.2.1995 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1.2.1996 zu ändern und die festgesetzte Umsatzsteuer von DM um DM auf DM herabzusetzen; 34

3. im Falle des vollständigen oder teilweisen Unterliegens der Kläger zu 1) oder des Klägers zu 2) in den vorliegenden Klageverfahren jeweils die Revision zum Bundesfinanzhof gegen das Urteil des Finanzgerichts zuzulassen. 35

Der Beklagte beantragt, 36

Klageabweisung mit der Maßgabe, dass die Umsatzsteuer um DM zu reduzieren ist, wenn in dem Betrag von DM die Umsatzsteuer enthalten ist. 37

Er trägt vor, es werde bestätigt, daß der von den Klägern dargestellte Sachverhalt und die genannten Werte zwischen den Beteiligten unstrittig seien. Es sei im Streitfall ohne 38

Bedeutung, ob die Bilanzen der Gemeinschaftspraxis zutreffend erstellt worden seien oder ob die Gemeinschaftspraxis in Bezug auf die Umsatzsteuer nur steuerfrei oder steuerpflichtig tätig geworden sei. Es sei allein die steuerliche Behandlung bei den Klägern zu beurteilen. Die Kläger stimmten mit ihm darin überein, daß auch ihrer Auffassung nach die wesentlichen Grundlagen eines der selbständigen freiberuflichen Arbeit dienenden Vermögens in immateriellen Wirtschaftsgütern wie dem Praxiswert bestehe. Da der Praxiswert nicht unerheblich durch die Labortätigkeit beeinflusst worden sei, stelle dieser Praxiswert insgesamt eine wesentliche Grundlage der früheren Einzelpraxis dar. Habe sich dieser Wert teilweise verflüchtigt, wie die Kläger einräumten, so sei die wesentliche Grundlage der Einzelpraxis "Praxiswert" nicht mit ihrem Teilwert - ausgehend vom in der Einzelpraxis noch mit dem verflüchtigten Anteil existierenden Praxiswert - in die Gemeinschaftspraxis eingebracht worden. Mithin seien die Voraussetzungen des § 24 UmwStG nicht erfüllt mit der Folge, daß der Veräußerungsgewinn nicht tarifbegünstigt versteuert werden könne.

Der Praxiswert der Einzelpraxis habe sowohl umsatzsteuerpflichtigen als auch steuerfreien Umsätzen gedient mit der in der Einspruchsentscheidung dargestellten Folge, daß die entgeltliche Lieferung des Praxiswertes an die Praxisgemeinschaft der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Das Urteil des EuGH vom 4.10.1995 Rs C 291/92 sei nicht anwendbar, weil die Sachverhalte nicht vergleichbar seien. Dort sei ein Teil des Liefergegenstandes, ein bebautes Grundstück, nicht dem Unternehmen zugeordnet worden, wobei eine genaue Zuordnung objektiv möglich gewesen sei, weil einzelne Räume des Gebäudes nicht unternehmerisch genutzt worden seien. Im Streitfall sei aber keine Lieferung zu beurteilen, bei der der Liefergegenstand teilweise nicht dem Unternehmen zuzurechnen sei. Auch lasse sich nicht objektiv feststellen, inwieweit der Praxiswert auf der steuerfreien Tätigkeit als Zahnarzt einerseits und auf der steuerpflichtigen Labortätigkeit andererseits beruhe. Daher sei die Lieferung des Praxiswertes insgesamt der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Nehme man für das Labor einen eigenen Geschäftswert an, so müßte ein Entnahmetatbestand angenommen und dieser versteuert werden. 39

Er (Beklagter) habe - jedenfalls im Rahmen der Einspruchsentscheidung - keinen Geschäftswert für das Eigenlabor der Umsatzbesteuerung unterworfen. Umstritten sei vielmehr, ob der entgeltlich an die neue Praxisgemeinschaft übergegangene Praxiswert der Zahnarztpraxis der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei. Gehe man davon aus, daß der Kläger einen Praxiswert entnommen und unentgeltlich auf die Ehefrau übertragen habe, so müsse dieser Vorgang als Entnahmetatbestand zu einer Umsatzbesteuerung führen, die aber bisher in dem angefochtenen Umsatzsteuerbescheid nicht enthalten sei. Er habe aber nicht argumentiert, daß ein Geschäftswert des Labors entnommen worden sei. Die tarifbegünstigte Berechnung der Einkommensteuer beruhe allein auf der Rechtsauffassung, daß der Geschäftswert der gesamten Praxis im Hinblick darauf, daß die Labortätigkeit diesen beeinflusst habe, tatsächlich aber nur der (anteilige) Wert der eigentlichen Zahnarztpraxis eingebracht worden sei, höher als DM gewesen sein müsse. Dann sei die Einbringung in Höhe von DM aber nicht mit dem Teilwert, sondern mit einem niedrigeren Wert erfolgt mit der Folge, daß § 24 UmwStG keine Anwendung finden könne. 40

Entscheidungsgründe: 41

Die Klage ist hinsichtlich der Einkommensteuer unbegründet, hinsichtlich der Umsatzsteuer hingegen begründet. 42

Zur Einkommensteuer 1993: 43

44

Der Beklagte hat die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (§§ 18, 16, 34 EStG; § 24 Umwandlungsteuergesetz (UmwStG)) zu Recht versagt. Die Vergünstigung des ermäßigten Steuersatzes ist weder unter dem Gesichtspunkt einer Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe noch einer Einbringung nach § 24 UmwStG zu gewähren.

Nach § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens, eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird. Nach § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG i. V. m. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gilt auch die Aufgabe der freiberuflichen Tätigkeit als Veräußerung. 45

Die Veräußerung im Sinne der §§ 18 Abs. 3 EStG, 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt unter anderem voraus, dass der Steuerpflichtige seine freiberufliche Tätigkeit einstellt (BFH-Urteil vom 23.11.1997 IV R 36/95, BStBl II 1997, 498; vom 13.12.1979 IV R 69/74, BStBl II 1980, 239, 241). Dies ist im Streitfall nicht gegeben, da der Kläger als Mitglied der Gemeinschaftspraxis seine freiberufliche Tätigkeit fortgesetzt hat. Dieser Umstand steht auch der Annahme einer steuerbegünstigten Aufgabe der freiberuflichen Tätigkeit entgegen. Ferner ist Voraussetzung für eine Veräußerung des Vermögens der freiberuflichen Tätigkeit, dass die Veräußerung an einen Erwerber erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1992 X R 52/90, BStBl II 1994, 838; vom 22.11.1988 VIII R 323/84, BStBl II 1989, 357). Auch dies ist hier nicht geschehen. Denn mit der Übertragung des Dentallabors auf die GmbH sind Teile der Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit, wie im Folgenden näher ausgeführt wird, nicht auf die GbR übertragen, sondern anderweitig veräußert worden. 46

Ferner ist auch die Alternative der Veräußerung eines selbständigen Teil des Vermögens (Teilbetrieb) ausgeschlossen. Hierfür ist erforderlich, dass der Steuerpflichtige vor der Veräußerung mehrere selbständige Tätigkeiten mit verschiedenen Kundenkreisen ausgeübt hat. Ein selbständiger Teil des freiberuflichen Vermögens setzt voraus, dass die Organisationseinheit selbständig am Markt durch ein Leistungsangebot tätig wird. Dies ist bei einer Zahnarztpraxis mit angeschlossenem Labor ohne eigenen Kundenkreis nicht der Fall (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 22.12.1993 I R 62/93, BStBl II 1994, 352). 47

Schließlich ist auch ein Mitunternehmeranteil im Sinne von § 18 Abs. 3 S. 1 EStG nicht veräußert worden. Im - hierfür maßgeblichen - Zeitpunkt der Einbringung des freiberuflichen Vermögens in eine Gesellschaft liegt noch kein entsprechender Anteil am Vermögen vor; dieser wird vielmehr erst durch die Gründung der Gesellschaft und Einbringung des Vermögens geschaffen (vgl. BFH-Beschluß vom 18.10.1999 GrS 2/98, BStBl II 2000, 123, 127). 48

Auch eine Anwendung des § 24 UmwStG kommt im Streitfall nicht in Betracht. 49

Nach § 24 Abs. 1 und 3 UmwStG ist § 34 Abs. 1 EStG anzuwenden, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine Personengesellschaft eingebracht wird, der Einbringende Mitunternehmer der Gesellschaft wird und das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft mit dem Teilwert angesetzt wird. Diese Regelung gilt auch für die Einbringung freiberuflichen Vermögens (BFH-Urteil vom 13.12.1979 IV R 69/74, BStBl II 1980, 239; Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Anm. 2). 50

Die Anwendung des § 24 UmwStG setzt voraus, dass alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs übertragen werden (BFH-Urteil vom 29.10.1987 IV R 93/85, BStBl II 1988, 374, 376; vom 25.09.1991 I R 184/87, BStBl II 1992, 406, 407). 51

Im Streitfall sind nicht alle wesentlichen Grundlagen der Praxis in die GbR eingebracht worden.

Zu den wesentlichen Grundlagen einer freiberuflichen Tätigkeit bzw. eines Betriebs zählen diejenigen Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und besonderes Gewicht für die Betriebsführung besitzen. Maßgebend ist die Art des Betriebs und die Funktion der einzelnen Wirtschaftsgüter im Betriebsablauf (BFH-Urteil vom 09.10.1996 XI R 71/95, BStBl II 1997, 236, 238; die funktionale Betrachtungsweise betonend: BFH-Urteil BStBl II 1994, 838). Nach diesen Rechtsgrundsätzen, denen der Senat folgt, kann im Streitfall dem Dentallabor eine wesentliche Teilfunktion innerhalb der vom Kläger betriebenen Praxis nicht abgesprochen werden. Das Labor hat die Tätigkeit des Klägers ergänzt und zusätzlich zur reinen zahnärztlichen Heilbehandlung auch die Herstellung und Lieferung von Zahnersatz ermöglicht. Dem Labor ist somit eine besondere betriebliche Funktion beizumessen. Diese war auch von Bedeutung, da die vom Labor erzielten Umsätze in den letzten 5 Jahren vor der Gründung der Gemeinschaftspraxis ca. 26 v.H. der insgesamt erzielten Umsätze ausgemacht haben. Auch die dem Labor dienenden materiellen Wirtschaftsgüter sind wertmäßig durchaus von einigem Gewicht gewesen. Denn sie beliefen sich laut der der GmbH erteilten Rechnung auf einen Nettobetrag von,-DM. Demnach kommt es hier nicht darauf an, ob dem Labor ein eigener, nicht auf die GbR übergegangener Praxiswert zuzurechnen ist.

Zur Umsatzsteuer 1993: 54

Insoweit ist die Klage begründet. Der Beklagte hat zu Unrecht den in die GbR eingebrachten Praxiswert der Umsatzsteuer unterworfen. Nach der im Streitjahr geltenden Fassung des UStG war die Lieferung eines Geschäftswertes zwar grundsätzlich steuerpflichtig. Die Übertragung des Wertes der Zahnarztpraxis ist indessen nach § 4 Nr. 28 a UStG steuerfrei. 55

Nach dieser Vorschrift ist die Lieferung von Gegenständen, die der Unternehmer ausschließlich für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet hat, steuerfrei. Diese Voraussetzung trifft für den auf die GbR übergegangenen Praxiswert auf Grund der gemäß § 4 Nr. 14 UStG steuerbefreiten Umsätze der Zahnärzte zu. 56

In diesem Praxiswert ist kein auf den Laborleistungen beruhender Anteil enthalten, der entsprechend den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 25.2.1993 V R 35/89, BStBl II 1993, 641 zu einer Umsatzsteuerpflicht führen könnte. Denn die Wirtschaftsgüter des Dentallabors sind nicht in die GbR eingebracht, sondern auf die GmbH übertragen worden. Diese hat die Geschäftstätigkeit des Labors fortgeführt. Aus diesem Grunde kann ein etwaiger, auf das Labor entfallender Geschäftswert nicht auf die GbR übergegangen sein. Er hat sich nicht verflüchtigt, sondern ist vielmehr zusammen mit dem Dentallabor abgespalten und verselbständigt worden. Eine etwaige Erhöhung des Wertes der Zahnarztpraxis auf Grund der bloßen Existenz des Labors reicht insoweit nicht aus, um zu einem Geschäftswert des Labors zu gelangen, der den Praxiswert der GbR umsatzsteuerlich "infiziert" haben und eine Umsatzsteuerpflicht des einheitlichen Praxiswert herbeigeführt haben könnte. Der Rechtsauffassung des Beklagten kann somit nicht gefolgt werden. Die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteil BStBl 1993, 641 sind im Streitfall auf Grund des abweichenden Sachverhalts nicht anzuwenden. 57

Eine - teilweise - Steuerpflicht kommt auch nicht unter anderen Gesichtspunkten in Betracht. Nimmt man an, dass auf das Dentallabor ein (anteiliger) Geschäftswert entfiel, so ist dieser jedenfalls nicht gegen ein zusätzliches, bisher umsatzsteuerlich nicht erfasstes Entgelt an die GmbH geliefert worden. Ein solcher Umsatz scheidet somit aus. Für die Leistung eines 58

verdeckten Entgeltes auf dem Wege, dass im Hinblick auf einen mit dem Labor verbundenen Geschäftswert die Einbringung in die GbR höher bewertet worden wäre, liegen keine Anhaltspunkte vor.

Auch ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch liegt hinsichtlich des Geschäftswertes nicht vor. 59
Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 a UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung besteht Eigenverbrauch in der Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen. Eigenverbrauch stellen insbesondere Wertabgaben für den privaten Bedarf des Unternehmers oder nahestehender Personen dar. Er ist aber auch bei unentgeltlicher Lieferung von Gegenständen des Unternehmens an Angehörige oder sonstige Personen aus unternehmensfremden Gründen gegeben (BFH-Urteil vom 18.11.1999 V R 13/99, BStBl II 2000, 153). Auch unentgeltliche Zuwendungen zur unternehmerischen Nutzung durch einen Dritten können zu Eigenverbrauch führen (Offerhaus/Söhn/Lange, Kommentar zur Umsatzsteuer, § 1 UStG Anm. 318).

Es kann offen bleiben, ob ein Geschäftswert überhaupt entnahmefähig ist, weil er außerhalb 60
des Unternehmens nicht denkbar ist (verneinend OFD Saarbrücken, Verfügung vom 16.8.1991 - S 7102 - 7 - St 24 1, UR 1991, 327 unter Berufung auf das zur Ertragsteuer ergangene BFH-Urteil vom 4.4.1989 X R 49/87, BStBl II 1989, 606, vgl. ferner - ebenfalls die Ertragsteuer betreffend - BFH-Urteil vom 30.1.2002 X R 56/99, BStBl II 2002, 387). Diese grundsätzlich zutreffende Überlegung schließt indessen die Möglichkeit einer Lieferung zur unternehmerischen Nutzung durch einen Dritten - hier die GmbH - und damit unter diesem Aspekt auch Eigenverbrauch wohl nicht aus. Hiermit im Einklang steht die ertragsteuerrechtlich anerkannte Möglichkeit der verdeckten Einlage eines Geschäftswerts bei der Gründung einer GmbH (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1990 VIII R 17/85, BStBl II 1991, 512). Gleichwohl greift diese Alternative im Streitfall nicht ein. Denn eine **unentgeltliche** Lieferung des Geschäftswertes an die GmbH kann nicht angenommen werden. Ein etwaiger Geschäftswert ist vielmehr dennotwendig verbunden mit der unternehmerischen Nutzung, d.h. mit dem Labor als Unternehmensteil. Dieser wird umsatzsteuerlich verkörpert durch die materiellen Wirtschaftsgüter. Diese sind aber entgeltlich an die GmbH geliefert worden. Neben einer Entgeltvereinbarung für die materiellen Wirtschaftsgüter bleibt jedenfalls dann kein Raum für die Annahme einer unentgeltlichen Lieferung eines Geschäftswerts, wenn die Beteiligten übereinstimmend einen solchen subjektiv nicht angenommen haben. Die Entgeltvereinbarung erstreckt sich dann auch auf einen objektiv vorhandenen Geschäftswert. Denn die Einschätzung und Festlegung des Entgelts durch die am Liefervorgang Beteiligten ist entscheidend. Der Kläger hat unwidersprochen vorgetragen, dass keiner der Beteiligten damals - im Rahmen der Bildung der GbR und Gründung der GmbH - die Vorstellung gehabt habe, dass ein eigener Geschäftswert des Labors vorhanden gewesen sei. Diese Darstellung erscheint glaubhaft und nicht nur vorgeschoben. Denn an der GmbH war neben der Klägerin als Ehefrau des übertragenden Unternehmers eine weitere Person mit gleich hohem Anteil beteiligt. Es ist aber in der Tat kaum vorstellbar und auch vom Beklagten nicht geltend gemacht worden, dass der Kläger den Willen gehabt hätte, der Mitgesellschafterin im Ergebnis den hälftigen Anteil eines auf das Labor entfallenden Geschäftswertes unentgeltlich zuzuwenden.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ergibt sich somit folgende Berechnung: 61

Umsatzsteuer 1993 bisher: DM Minderung lt. Urteil (15 % v..... DM) DM 62
Umsatzsteuer lt. Urteil: DM.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. 63

64

Die Revision wird sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer als auch der Umsatzsteuer nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 1, 155 FGO, §§ 718 Nr. 10, 711 ZPO. 65