
Datum: 12.05.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 4773/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0512.3K4773.01.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Kläger.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Parteien ist strittig, ob die Voraussetzungen für eine tarfermäßigte Besteuerung gemäß §§ 16, 18 Abs. 3, 34 Einkommensteuergesetz (EStG) vorliegen für einen Gewinn, den der Kläger anlässlich der Veräußerung von Anteilen seines Mitunternehmeranteils an seine Mitgesellschafter und in den Streitjahren erzielt hat. Der Kläger ist Eigentümer des bebauten Grundstücks in Im Jahr 1976 räumte er seiner damaligen Ehefrau ein Erbbaurecht an diesem Grundstück auf die Dauer von 99 Jahren beginnend mit dem 01.01.1977 ein. Der Kläger und seine damalige Ehefrau schlossen einen Mietvertrag über die Räume, in denen der Kläger zunächst seine Steuerberatungskanzlei führte. Ab dem 01.01.1989 schloss der Kläger mit den Herren und eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zur gemeinschaftlichen Berufsausübung. Der Kläger war im Streitjahr 1994 zunächst zu 60 v. H. an der GbR beteiligt. Zum 31.12.1994 veräußerte er Teile seines Mitunternehmeranteils an seine beiden Mitgesellschafter in der Weise, dass sich eine Beteiligung von jeweils 33 1/3 v. H. der drei Mitgesellschafter ergab. Zum 01.01.1996 übertrug der Kläger weitere 23 1/3 v. H. seiner Beteiligung, so dass sich seine Beteiligung auf 10 v. H. reduzierte. Hinsichtlich der der Höhe nach unstrittigen Veräußerungsgewinne beantragte der Kläger die Feststellung, dass es sich um tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne handele.

3

Der Kläger hatte mit Notarverträgen vom und einen Erbbaurechtsmieteigentumsanteil in Höhe von 25 v. H. von seiner früheren Ehefrau, verbunden mit einem lebenslänglichen ausschließlichen Nutzungsrecht an den Räumen im dritten Obergeschoss des Grundstücks in, erworben. Die Räume im dritten Obergeschoss ließ er auf seine Kosten zu Büroräumen umbauen und vermietete sie an die GbR. Diesen Grundstücksteil behandelte der Kläger als Sonderbetriebsvermögen, das von der Anteilsübertragung unberührt blieb und weiterhin in unverändertem Umfang an die GbR vermietet wurde.

Der Beklagte vertrat im Anschluss an eine Betriebsprüfung die Auffassung, eine steuerbegünstigte Veräußerung von Anteilen eines Mitunternehmeranteils setze die ebenfalls anteilige Übertragung des zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählenden Sonderbetriebsvermögens voraus. Der Anteil an dem Erbbaurecht stelle eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da das ausgebaute dritte Obergeschoss ausschließlich auf die Belange der Kanzlei zugeschnittene Büroräume enthalte. Der Beklagte erließ am geänderte Gewinnfeststellungsbescheide, ohne einen begünstigten Veräußerungsgewinn festzustellen. Den deshalb erhobenen Einspruch des Klägers vom wies er mit Einspruchsentscheidung vom als unbegründet zurück. 4

Mit seiner deshalb am erhobenen Klage macht der Kläger geltend, dass der von ihm 1991 erworbene Anteil am Erbbaurecht keine wesentliche Betriebsgrundlage der von der GbR betriebenen Wirtschaftsprüfer- und Steuerberaterkanzlei darstelle. Der Miteigentumsanteil am Erbbaurecht sei weder funktional wesentlich noch seien in ihm wesentliche stille Reserven enthalten. Die Räume seien für den Betrieb der Sozietät funktional unwesentlich, da bis zum Jahre 1992 darin lediglich ein Aktenarchiv betrieben worden sei, in den Streitjahren hätten sich dort nur vier von insgesamt 20 besetzten Arbeitsplätzen befunden. Er habe sich den Anteil am Erbbaurecht nur deshalb übertragen lassen, um seine Investitionen beim Umbau des dritten Obergeschosses sowie weitere Investitionen in den anderen beiden Geschossen abzusichern. 5

Der Kläger ist zudem der Ansicht, die langjährige Rechtsprechung zur Betriebsvermögens-eigenschaft von Bürogebäuden sowie die dazu ergangenen OFD-Verfügungen müssten dazu führen, dass im Wege der Billigkeit der Veräußerungsgewinn steuerfrei bleibe. Er hat am bei dem erkennenden Senat Klage auf abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen für die Streitjahre erhoben. Über diese Klage ist bisher noch nicht entschieden. 6

Der Kläger beantragt, 7

die angefochtenen Bescheide wegen einheitlicher und gesonderter Feststellung für 1994 und 1996 vom in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom in der Weise zu ändern, dass die zum 31.12.1994 und 1.1.1996 an die beiden Mitgesellschafter veräußerten Teile seines Mitunternehmeranteils gemäß §§ 16, 18 Abs. 3, 34 EStG tarifiermäßig besteuert werden, 8

hilfsweise die Revision zuzulassen. 9

Der Beklagte beantragt, 10

die Klage abzuweisen. 11

12

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Er ist der Ansicht, eine tarifiermäßigte Besteuerung komme nicht in Betracht, da eine wesentliche Betriebsgrundlage nicht anteilig mitveräußert worden sei. Über eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen könne im vorliegenden Verfahren nicht entschieden werden.

Auf die Einspruchsentscheidung sowie die Klagebegründung wird ergänzend Bezug
genommen. 13

Entscheidungsgründe 14

Die Klage ist unbegründet. 15

Der Kläger wird durch den Feststellungsbescheid vom und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom nicht in seinen Rechten verletzt. Der Beklagte hat zu Recht angenommen, dass die von dem Kläger in den Jahren 1994 und 1996 erzielten Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen seines Mitunternehmeranteils nicht als Veräußerungsgewinn festzustellen sind. 16

Der Anteil an einem Mitunternehmeranteil kann nur dann nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt veräußert werden, wenn auch die in den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens ruhenden stillen Reserven gleichzeitig (anteilig) aufgelöst werden (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2000 VI R 51/98, BStBl. II 2005, 173 m.w.N.). Dies gilt nach § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung auch für die Veräußerung eines Anteils am Sonderbetriebsvermögen, das der selbständigen Arbeit dient. 17

Der Kläger war in Sozietät mit den Herren und unter der Bezeichnung & Partner als Steuerberater/Wirtschaftsprüfer selbständig tätig. 18

Bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen in den Jahren 1994 und 1996 hat er nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen aus seinem Sonderbetriebsvermögen anteilig mitveräußert. Der Anteil des Klägers am Erbbaurecht am Gebäude gehörte zum Sonderbetriebsvermögen, wie sich auch aus dessen Ausweisung in der Sonderbilanz des Klägers ergibt. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens gehören zum Mitunternehmeranteil eines Gesellschafters (BFH-Beschluss vom 31.08.1995 VIII R 21/93, BStBl. II 1995, 890 und Urteil vom 19.03.1991 VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635). 19

Bei dem Erbbaurechtsanteil, verbunden mit den besonderen Ausbau-, Nutzungs- und Verwaltungsrechten an den Räumen des Dachgeschosses, handelt es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage für den Betrieb der Steuerberater- und Wirtschaftsprüferkanzlei. 20

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb wesentlich sind. Für ein Betriebsgrundstück ist dies nur dann nicht der Fall, wenn es keine oder nur geringe Bedeutung für den Betrieb hat. Ein Grundstück ist funktional wesentlich, wenn der Betrieb darauf angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Dabei ist unerheblich, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmern genutzt werden könnte, ob ein vergleichbares Grundstück gemietet oder gekauft werden oder ob die betriebliche Tätigkeit auch von einem anderen Grundstück weitergeführt werden könnte (vgl. BFH-Urteil vom 26.05.1993 X R 78/81, BStBl. II 1993, 718 m.w.N.). Damit sind auch Verwaltungsgebäude regelmäßig wesentliche Betriebsgrundlagen. 21

Diese funktionale Betrachtungsweise gilt wegen des Zwecks der Vorschrift, nur eine zusammengeballte Gewinnrealisierung begünstigt zu besteuern, dann auch für ein Recht an einem Grundstück, wie vorliegend dem Erbbaurechtsmiteigentumsanteil, wenn es für den Betrieb des Unternehmens wesentlich ist.	22
Der 25%-Anteil des Klägers am Erbbaurecht ist unter funktionaler Betrachtungsweise wesentlich für den Betrieb der Sozietät. Der Kläger war hierdurch zusammen mit seiner früheren Ehefrau in der Lage, über die Räumlichkeiten, welche für den Betrieb der Kanzlei wesentlich waren, zu bestimmen. Hinzu kommt, dass sich der Kläger besondere Verwaltungs- und Nutzungsrechte für das auf seine Kosten umgebaute dritte Obergeschoss von der Erbbauberechtigten hatte einräumen lassen. Diese Räume waren aber wegen des vermehrten Platzbedarfes der Sozietät zumindest seit 1992 unter funktionalen Gesichtspunkten wichtig. Mit Einräumung des Anteils am Erbbaurecht hat der Kläger die Räume im 3. Obergeschoss zu Büroräumen ausgebaut. Er konnte aufgrund besonderer Vereinbarungen mit der Erbbauberechtigten über die Nutzung und Verwaltung dieser Räume allein bestimmen. Die neu hinzugewonnenen Büroräume waren für die Arbeitsabläufe der Kanzlei auch notwendig, da durch den vermehrten Einsatz von Teilzeitkräften weitere Schreibtischplätze benötigt wurden. Die konkreten Arbeitsabläufe in der Kanzlei hätten ohne diese zusätzlichen Räumlichkeiten - die Räume wurden vorher als Archiv und Lager genutzt - so nicht betrieben werden können. In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger eine Aufstellung der Anzahl der besetzten Arbeitsplätze vorgelegt, nach der der zusätzliche Büroraum auch genutzt wurde, weil dort vier von insgesamt zwanzig Mitarbeitern untergebracht waren.	23
Aber auch wenn man die konkreten Vereinbarungen über die Räume im 3. Obergeschoss und deren funktionale Bedeutung für die Kanzlei außer Acht ließe, handelte es sich nach Auffassung des Senats bei einem Viertel- Erbbaurechtsanteil an dem Betriebsgrundstück um eine wesentliche Betriebsgrundlage. Ein Anteil von 25 v.H. kann im Steuerrecht nicht mehr als unwesentlich angesehen werden. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 4.11.1992 XI R 1/92, BStBl II 1993, 245 einen Anteil von 22 v.H. als von nicht untergeordneter Bedeutung gewertet (ebenso für einen 33 v.H. Anteil Finanzgericht Baden-Württemberg Urteil vom 7.5.2004 5 K 60/03, Juris DN 104998).	24
Ob der vorliegende Sachverhalt eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen rechtfertigt, berührt nicht die Rechtmäßigkeit des Feststellungsbescheides, hierüber ist im Rahmen der Klage auf Erlass zu entscheiden.	25
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	26
Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen.	27