
Datum: 06.04.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 5755/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0406.6K5755.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Der Kläger ist Facharzt für innere Medizin. Durch Vertrag vom 30.06.1997 gründete er mit Wirkung ab dem 01.07.1997 mit dem Zeugen D eine Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts. In diese Gesellschaft brachte der Kläger seine bis dahin geführte Einzelpraxis ein, während der Zeuge gegen Zahlung von 39.520 DM einen 5%-igen Anteil an der Gesellschaft erwarb.

2

In diesem Vertrag wurde dem Zeugen zusätzlich eine bis zum 02.01.1998 befristete Option auf den Erwerb von weiteren 45% der Gesellschaftsanteile zum Preis von 355.680 DM eingeräumt. Dabei wurde der Zeuge bereits im Vertrag verpflichtet, zum 01.07.1997 eine verbindliche Finanzierungszusage einer inländischen Bank oder eine entsprechende Bürgschaft über 355.680 DM vorzulegen.

3

Dem Zeugen stand von vornherein das gleiche Stimmrecht zu wie dem Kläger, wobei Gesellschafterbeschlüsse einvernehmlich getroffen werden mussten und Geschäfte, deren Wert im Einzelfall 5.000 DM überstiegen oder Dauersachverhalte betrafen, die Zustimmung aller Gesellschafter erforderten.

4

Bzgl. der Gewinnverteilung enthielt der Vertrag eine Regelung für die Zeit vom 01.07. bis zum 31.12.1997 sowie eine abweichende Regelung für die Zeit nach dem 31.12.1997 für den Fall, dass der Zeuge sein Optionsrecht ausüben würde. Ohne Wahrnehmung des Optionsrecht sollte es bei der alten Gewinnverteilung bleiben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Vertrages Bezug genommen.

5

Nach entsprechender Verlängerung der Optionsfrist machte der Zeuge D am 05.01.1998 von der Option Gebrauch und zahlte nachfolgend den festgelegten Kaufpreis. Den hierdurch entstandenen Gewinn machte die GbR im Rahmen der Feststellungserklärung für 1998 als steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn des Klägers geltend. Dem folgte der Beklagte im Anschluss an eine Betriebsprüfung nicht, sondern rechnete den Gewinn aus der Anteilsveräußerung unter Anwendung von § 42 AO dem laufenden Gewinn des Klägers hinzu mit der Begründung, es handele sich um eine unangemessene Gestaltung, die lediglich der Steuerminderung diene. Denn der vorgetragene Grund einer "Kennenlernphase" sei angesichts der kurzen Dauer von 6 Monaten als lediglich vorgeschoben anzusehen. 6

Gegen den entsprechenden Feststellungsbescheid vom 10.11.2000 hat der Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage erhoben und geltend gemacht, dass keine missbräuchliche Gestaltung vorgelegen habe, da es für den stufenweisen Eintritt des Zeugen D in die Praxis beachtliche außersteuerliche Gründe gegeben habe. Der Zeuge habe nämlich nicht von vornherein das volle Risiko eines hälftigen Praxiskaufs eingehen, sondern zunächst die Praxis und ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kennen lernen wollen. Deshalb habe er darauf bestanden, zunächst nur mit einem kleinen Anteil einzusteigen und im Übrigen eine Option zur Aufstockung der Beteiligung zu erhalten. Außerdem habe er bei Beginn der Gemeinschaftspraxis noch nicht über die finanziellen Mittel zum Erwerb der halben Praxis verfügt. Der Zeuge habe sich die Entscheidung über die Ausübung der Option nicht leicht gemacht, denn die vom Steuerberater ... angestellten Prognoserechnungen hätten für die nächsten fünf Jahre ein nahezu ausgeglichenes Ergebnis erbracht. Dementsprechend ergebe eine Ex-Post-Betrachtung, dass der Zeuge in 1998 ohne Optionsausübung einen höheren laufenden Gewinnanteil erzielt hätte. Darüber hinaus sei er durch die Optionsausübung mit erheblichen Finanzierungskosten belastet worden. Letztlich habe der Zeuge die Option nur ausgeübt, weil er gleichberechtigter Partner habe sein wollen. 7

Zumindest müsse – so der Kläger –, falls von einer einheitlichen Übertragung des gesamten hälftigen Anteils ausgegangen werde, der erzielte Veräußerungsgewinn insgesamt dem Jahr des Abschlusses des Veräußerungsvertrages zugeordnet werden. Damit müsse die Versteuerung im Veranlagungszeitraum 1997 und nicht im Streitjahr erfolgen. 8

Der Kläger hat beantragt, 9

für den im Jahr 1998 erzielten Veräußerungsgewinn die Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG zu gewähren, 10

hilfsweise die Einkünfte des Jahres 1998 um 327.159 DM zu vermindern, 11

hilfsweise die Revision zuzulassen. 12

Der Beklagte hat beantragt, 13

die Klage abzuweisen. 14

Er hat unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidung die Ansicht vertreten, dass ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO vorliege, da keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen nichtsteuerlichen Gründe für die zweistufige Veräußerung erkennbar seien. Die Optionsfrist von sechs Monaten sei sowohl als Kennenlern- und Erprobungsphase als auch für eine zuverlässige wirtschaftliche Überprüfung der Werthaltigkeit des Praxisanteils zu kurz gewesen. Auch habe sich der Kläger sowohl bzgl. des Ob als auch bzgl. der Modalitäten des Verkaufs endgültig gebunden gehabt. Auch habe dem Zeugen D von vornherein das gleiche 15

Stimmrecht zugestanden wie dem Kläger, so dass eine auf Dauer angelegte 5%-ige Beteiligung für beide Gesellschafter wirtschaftlich nachteilig gewesen wäre.

Das Gericht hat durch Urteil vom 13.12.2005 den Hauptantrag als unbegründet abgewiesen. Dabei ist eine Entscheidung über den Hilfsantrag, den Veräußerungsgewinn insgesamt im Veranlagungszeitraum 1997 zu versteuern, versehentlich unterblieben. Insoweit ergeht nach § 109 Abs. 1 FGO das vorliegende Ergänzungsurteil. 16

Entscheidungsgründe 17

Die Klage ist auch bezüglich dieses Hilfsantrages unbegründet. 18

Zwar hat der erkennende Senat im Urteil vom 13.12.2005 die Aufnahme des Zeugen D in die Praxis des Klägers in zwei Schritten als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts im Sinne des § 42 AO gewertet. Dies führt aber nicht zu der vom Kläger hilfsweise angestrebten Rechtsfolge, nämlich so zu tun, als sei die Übertragung des hälftigen Anteils bereits in 1997 in einem Akt erfolgt. 19

Denn die Anwendung des § 42 AO beschränkt sich auf die Nichtanwendung der durch die missbräuchliche Gestaltung erstrebten Rechtsfolge, nämlich die begünstigte Besteuerung des zweiten Übertragungsschrittes. Sie kann nicht dazu führen, dass ein fiktiver, vom Steuerpflichtigen gar nicht verwirklichter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde gelegt wird (BFH-Urteil vom 19.12.2001 X R 41/99, BFH/NV 2002, 1286). 20

Vorliegend ist daher zu berücksichtigen, dass der Übergang des zweiten, 45%-igen Anteils tatsächlich erst durch die Ausübung der Option durch den Zeugen D am 05.01.1998 erfolgt ist. Erst durch diesen Akt und zu diesem Zeitpunkt ist der Zeuge hälftiger Partner in der Praxis des Klägers geworden. Die Besteuerung muss daher insoweit in 1998 erfolgen. Eine Versteuerung insgesamt in 1997 würde insoweit einen fiktiven, nicht verwirklichten Sachverhalt besteuern. 21

Dieses Ergebnis ergibt sich auch unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 19.05.2005 IV R 17/02 (BStBl II 2005, 384), wonach bei einer zeitlich gestreckten Betriebsaufgabe zwar eine einheitliche und umfassende Aufgabebilanz auf einen bestimmten Zeitpunkt zu erstellen ist, der sich hieraus ergebende (insgesamt steuerbegünstigte) Aufgabegewinn aber durchaus in verschiedenen Veranlagungszeiträumen zu versteuern sein kann, da sich der Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung für die einzelnen Aufgabevorgänge nach allgemeinen Gewinnrealisierungsgrundsätzen bestimmt. 22

Vorliegend ist auch insoweit entscheidend, dass die Übertragung des zweiten, 45%-igen Anteils durch die Ausübung der Option durch den Zeugen D am 05.01.1998 erfolgt und erst dadurch insoweit der Veräußerungsgewinn des Klägers realisiert worden ist. 23

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 24

Die Revision wird nicht zugelassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht erfüllt sind. Die Entscheidung folgt – wie dargelegt – allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Zwar hat das Hessische FG im Beschluss vom 23.11.2001 2 V 5039/00 (DStRE 2002, 378) in einem vergleichbaren Fall anders entschieden, hierfür jedoch keinerlei Begründung angeführt. 25
