
Datum: 25.01.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 461/08 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0125.15K461.08F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

- 1
- 2 Streitig ist, ob es sich bei dem Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen der Klägerin (Klin.) an der Beigeladenen (Beigel.) zum 01.01.2003 um tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) handelt.
- 3 Die Klin. ist Steuerberaterin. Im Oktober 1998 erwarb sie 20 % der Anteile an der Beigel., einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, von ihrem Vater S T . Nach dem Tod ihres Vaters am 00.00.0000 erbte die Klin. weitere 15 % der Anteile an der Beigel.
- 4 Mit Kaufverträgen vom 21.01.2003, auf die wegen der weiteren Einzelheiten verwiesen wird, veräußerte die Klin. zunächst insgesamt 20 % der Anteile an der Beigel. sowie jeweils einen Anteil an ihrem Sonderkonto mit Wirkung vom 01.01.2003 an sieben Personen zu einem Kaufpreis von xxx Euro (xxx DM) für die Anteile an der Beigel. und xxx Euro (xxx DM) für die Anteile an ihrem Sonderkonto. Der Kaufpreis war nach § 5 der Kaufverträge jeweils bis zum 01.06.2003 fällig.

Am 8.01.2004 unterzeichnete die Klin. eine Vereinbarung, nach der sie für 2003 und 2004 jeweils einen Gewinnanteil von xxx DM (xxx Euro) erhalten sollte.

Mit Vereinbarung, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird, vom 13.01.2005 übertrug die Klin. weitere 15 % auf die Beigel. mit Wirkung zum 01.01.2005. Nach Ziffer 1. der Vereinbarung blieb die Klin. weiterhin Partnerin der Beigel., jedoch ohne Beteiligung am Gesellschaftskapital. Unter Ziffer 2 a der Vereinbarung wurde unter Bezugnahme auf die Kaufverträge vom 21.01.2003 ausgeführt, dass der Kaufpreis insgesamt auf xxx Euro (xxx DM) festgesetzt werde und die Vergütung für die Übertragung der weiteren 15 % der Anteile sich vorläufig auf xxx Euro (xxx DM) belaufe. 6

In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2003 erklärte die Beigel. u.a. einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe von xxx Euro, der in voller Höhe auf die Klin. entfiel. 7

Der Beklagte (Bekl.) war der Auffassung, dass es sich lediglich um die Veräußerung eines Teils eines Anteils und somit um laufenden Gewinn i.S.d. §§ 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 2 und Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG handele und erließ am 10.02.2005 einen entsprechenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. 8

Am 20.12.2005 beantragte die Klin. den Veräußerungsgewinn als außerordentliche Einkünfte zu berücksichtigen. Zur Begründung führte sie aus, dass beide Veräußerungen als Einheit und einheitlicher Veräußerungsvorgang zu sehen seien. 9

Mit Änderungsbescheid vom 29.12.2005 wurde der Feststellungsbescheid vom 10.02.2005 nach einer vom Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C durchgeführten Außenprüfung wegen im vorliegenden Verfahren nicht streitiger Punkte nach § 164 Abs. 1 AO geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. 10

Gegen diesen Änderungsbescheid legten die Klin. und die Beigel. am 31.01.2006 Einspruch ein. Mit Schriftsatz vom 03.02.2006 wurde klargestellt, dass der Einspruch sich auch gegen den mit Schreiben vom 20.12.2005 dargestellten Sachverhalt richte. Am 10.03.2006 erging ein geänderter Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen wegen der hier nicht streitigen Punkte. Der Veräußerungsgewinn der Klin. wurde weiterhin als laufender Gewinn behandelt. Der Bescheid enthielt den Hinweis, dass sich der Änderungsantrag vom 20.12.2005 mit nachfolgendem Einspruch hiermit nicht erledigt habe und das Verfahren fortgesetzt werde. 11

Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 10.01.2008, in der als Einspruchsführerin die Klin. als Gesellschafterin der Beigel. bezeichnet ist, wies der Bekl. den Einspruch als unbegründet zurück. Darin führte der Bekl. zur Begründung Folgendes aus: Er habe zu Recht den Gewinn aus der Veräußerung eines Teils des Anteils, den die Klin. gehalten habe, gemäß §§ 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als laufenden Gewinn qualifiziert, da die beiden Veräußerungen zum 01.01.2003 und 01.01.2005 keine Einheit darstellen würden und daher auch kein einheitlicher Veräußerungsvorgang vorliege. Eine Begünstigung einer Teilanteilsveräußerung entspreche nicht dem Zweck der Steuervergünstigung, der darin liege, bei zusammengeballter Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven die Progression zu mildern. Im Fall der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils decke der Veräußerer jedoch nicht alle stillen Reserven seiner Mitunternehmerbeteiligung auf. Werde die Teilanteilsveräußerung dennoch begünstigt, komme es zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Besserstellung gegenüber einem 12

Einzelunternehmer, bei dem die Teilrealisierung stiller Reserven nicht begünstigt sei. Der BFH fordere bei einer Betriebsveräußerung/Mitunternehmeranteilsveräußerung, deren Gesamtübertragung in mehrere zeitlich aufeinanderfolgende Einzelakte aufgespalten sei, dass sie auf einem einheitlichen Willensentschluss beruhe und zwischen den einzelnen Übertragungsvorgängen ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang bestehe und der Gesamtanteil aufgeteilt an verschiedene Erwerber veräußert werde. Die Ausführungen, dass beide Veräußerungen als Einheit anzusehen seien, könnten dadurch entkräftet werden, dass im Wege der Veräußerung der 20%-igen Beteiligung zum 01.01.2003 u.U. noch gar nicht festgestanden habe, dass zum 01.01.2005 die restlichen Anteile ebenfalls auf die Partnerschaft übertragen werden sollten. Die Vereinbarung vom 13.01.2005 beinhalte lediglich eine Bezugnahme auf die Vereinbarungen vom 21.01.2003 zum Zwecke der Berechnung des Kaufpreises. Daraus lasse sich nicht herleiten, dass es sich um ein einheitliches Vertragsgebilde handele bzw. zum damaligen Zeitpunkt bereits ein einheitlicher Willensentschluss vorgelegen habe.

Die Klin. hat am 12.02.2008 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen Folgendes vor: In den Jahren 1999, 2001 und 2003 seien ihre Kinder geboren worden. Aufgrund der Familienerweiterung sei es ihr tatsächlich unmöglich gewesen, die Aufgaben und die Verantwortung für einen vollwertigen Partner bei der Beigel. wahrzunehmen. Aufgrund dessen habe sie sich in Abstimmung mit den übrigen Partnern entschlossen, ihre Anteile vollständig zu verkaufen und künftig nur noch im Rahmen der eingeschränkt zur Verfügung stehenden Zeit stundenweise gegen Stundenhonorar bei der Beigel. zu arbeiten. Anfang 2003 hätten neue Partner in die Beigel. eintreten wollen und sollen bzw. mehrere Partner hätten ihre Beteiligung aufstocken wollen. Dafür sei eine Größenordnung von 20 % erforderlich gewesen. Es sei klar gewesen, dass sie, die Klin., mit der zu diesem Zeitpunkt größten Beteiligung Anteile an diese Partner hätte veräußern sollen. Aufgrund der Behaltensfrist des § 13 a Abs. 5 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) von fünf Jahren habe sie in 2003 aber lediglich ihre käuflich erworbenen Anteile veräußern können. Es habe allerdings festgestanden, dass die restlichen 15 % der Anteile von der Beigel. übernommen werden sollten. Entsprechend dieses Entschlusses habe sie mit Vertrag vom 21.01.2003 zunächst 20 % der Gesamtanteile veräußert; die verbliebenen Anteile hätten nach dem im Voraus gefassten Plan nach Ablauf der Behaltensfrist zum 01.01.2005 auf die übrigen Partner übergehen sollen. Die erbschaftsteuerliche Optimierung sei neben der Liquiditätsbelastung der Erwerber, die eine Übertragung sämtlicher Anteile in einem Zug nicht zugelassen habe, maßgebender Grund für die Übertragung in zwei zeitlich gestreckten Teilakten gewesen. Vor diesem Hintergrund sei in der vertraglichen Vereinbarung vom 13.01.2005, mit der die restlichen Anteile übertragen worden seien, vorgesehen worden, dass mit dem Vollzug des Gesamtplans ein Gesamtkaufpreis i.H.v. xxx Euro für alle Anteile festgelegt werde. Unter Anrechnung des bereits für die erste Tranche gezahlten Kaufpreises i.H.v. xxx Euro habe sie nur noch den Differenzbetrag i.H.v. xxx Euro erhalten sollen.

13

Erfolge die Übertragung von Anteilen an Mitunternehmeranteilen aufgrund eines einheitlichen Entschlusses des Mitunternehmers (Gesamtplan), blieben die einzelnen Teile der Mitunternehmeranteile Gegenstand einer einheitlichen Übertragung zumindest dann, wenn zwischen den einzelnen Übertragungsakten ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bestehe. Die einzelnen Übertragungsvorgänge würden durch einen einheitlichen Willensentschluss und besondere Tatumstände sachlich verklammert. Die vom Bundesfinanzhof (BFH) zur Betriebsübertragung in Teilakten entwickelten Kriterien würden für die in Teilakten vollzogene Übertragung von Mitunternehmeranteilen gleichermaßen gelten. Diese Betrachtungsweise beruhe auf der Gesamtplanrechtsprechung, wonach bei zeitnaher Herbeiführung eines gesamtplanmäßig angestrebten Endergebnisses zivilrechtliche

14

Teilschritte zu einem einheitlichen Vorgang verklammert werden könnten. Es lasse sich auch keine Aufgabe der Gesamtplanrechtsprechung feststellen. Sie werde unverändert dann herangezogen, wenn der Zweck der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG gefährdet erscheine und es zu keiner geballten Aufdeckung der stillen Reserven komme. Dies müsse im Umkehrschluss dann auch zugunsten des Steuerpflichtigen gelten.

Im vorliegenden Streitfall bestehe ein enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang. Der Zeitraum von 24 Monaten sei als eng i.S. der Rechtsprechung zu werten und indiziere bereits das Vorliegen eines einheitlichen Entschlusses i.S. eines Gesamtplans. 15

Auch ohne Rückgriff auf den zeitlichen Zusammenhang ergebe sich der einheitliche Entschluss bereits aus den Vereinbarungen, insbesondere aus der Vereinbarung vom 13.01.2005. Die Kaufpreiszahlung für die Übertragung der 20%-igen Beteiligung stelle lediglich eine Art im Voraus gezahlten Teilbetrag des später ermittelten Gesamtkaufpreises dar. Würden zwei selbstständige Teilveräußerungen vorliegen, die auf getrennten Entschlüssen beruhen würden, hätte es einer solchen Regelung nicht bedurft. Der Kaufpreis für die Restanteile wäre für diesen Fall gesondert ermittelt worden. 16

Auch die sonstigen Umstände machten deutlich, dass die zwei Übertragungen auf einem einheitlichen Entschluss beruht hätten. Aufgrund ihrer familiären Situation und des Drucks der übrigen Gesellschafter sei nur eine Übertragung sämtlicher Anteile in Betracht gekommen, um den aufstrebenden Zielen der Gesellschaft gerecht zu werden. Der Entschluss zugunsten der Familie habe für die Gewinnverteilung in der Partnerschaft für sie und für die übrigen Partner bedeutet, dass es nicht bei der Beteiligungsquote von 35 % habe bleiben können. Das Interesse der Beigel. an einer vollständigen und kurzfristigen Aufgabe der Partnerstellung sei u.a. auch darin begründet gewesen, dass ein relativ hoher Restgewinn nach Kapitalanteilen verteilt worden sei. Obwohl sie, die Klin., von 1999 bis 2003 insgesamt 2 ¼ Jahre nicht tätig gewesen sei, hätten ihr laut Gewinnverteilung relativ hohe Gewinne zugestanden. Nach mehreren Gesprächen mit dem Seniorpartner I habe sie sich für einen radikalen Schnitt in ihrer Lebensplanung entschieden und gemeinsam mit I beschlossen, ihrer Anteil an der Beigel. in voller Höhe zu veräußern. Die Umsetzung der in 2003 beschlossenen Gesamtveräußerung habe allerdings in zwei Teilabschnitten erfolgen sollen. Da sich der Kaufpreis nicht um die Erbschaftsteuer habe erhöhen sollen, habe die Veräußerung der Restanteile erst in 2005 stattgefunden. Wenn die Beigel., die die 2. Tranche erworben habe, dazu bereit gewesen wäre, die Erbschaftsteuer zu tragen, hätte sie die Anteilsübertragung bereits in 2003 insgesamt durchgeführt. Zur Lösung dieses Problems seien sie dann übereingekommen, die bereits beschlossene Gesamtveräußerung ihres Mitunternehmeranteils in zwei Teilabschnitten abzuwickeln. Sie habe sich daher bereits in 2003 für ein Gesamtkonzept entschieden, was sich z.B. aus dem Vertragsentwurf über 15 % und einem Schriftsatz des Rechtsanwalts R vom 30.12.2003 ergebe. Der einheitliche Willensentschluss sei sowohl auf ihrer Seite als auch auf Seiten der Beigel. bereits in 2003 gefasst worden. Die aus 2003 stammenden Vertragsentwürfe würden bis auf geringfügige Änderungen mit dem am 13.1.2005 unterschriebenen Vertrag übereinstimmen. 17

Der einheitliche Willensentschluss und die tatsächliche Umsetzung würden sich auch aus folgenden Punkten ergeben: Zwischen ihr, der Klin., und I als Vertreter der Beigel. sei es bezüglich der Höhe des Kaufpreises zu erheblichen Diskussionen gekommen. Auch wenn sich nach Abschluss des ersten Vertrages die Endverhandlungen über den Kaufpreis infolge der Prüfungssaison zunächst verzögert hätten, seien gleichwohl bereits Mitte 2003 die Verhandlungen fortgesetzt worden und zeitnah im Dezember 2003 abgeschlossen worden. Dies ergebe sich aus den Vertragsentwürfen aus 2003, die die endgültigen Regelungen 18

enthalten würden, aus erbschaftsteuerlichen Gründen aber erst Anfang 2005 unterschrieben worden seien. Die Verhandlungen über den Kaufpreis und über die Konditionen seien sowohl für den ersten als auch den zweiten Vertrag in 2003 geführt und auch in 2003 beendet worden. Die diesbezüglichen Unterlagen hätten eine eindeutige Indizwirkung für einen einheitlichen Zusammenhang.

Der Zusammenhang zwischen dem ersten und dem zweiten Vertrag werde besonders deutlich aus der Kaufpreisregelung in dem zweiten Vertrag. Darin sei der Kaufpreis eingehend geregelt worden, sowohl für den ersten als auch für den zweiten Vertrag, und zwar Ende 2003. Da die ersten 20 % nur von einzelnen Partnern hätten erworben werden sollen, die weiteren 15 % von der Beigel., hätte gewährleistet sein müssen, dass die 20 % von den betreffenden Partnern zu den Konditionen erworben worden seien, die kurz vorher (2002) auch von anderen Partnern für Anteile vereinbart worden seien. Aus diesem Grund seien in dem Vertrag exakt die Kaufpreisvereinbarungen übernommen worden, die bereits 2002 vereinbart worden seien. Sie, die Klin., habe aber eigentlich einen festen Kaufpreis vereinbaren wollen. Erst durch die Festlegung eines solchen in dem Ende 2003 vereinbarten Vertrag für die Übertragung der 15 %-igen Beteiligung sei dies erreicht worden. Es habe aber eigentlich beide Seiten nur der Gesamtkaufpreis interessiert. 19

Dass der wirtschaftliche Übergang ihrer Mitunternehmerstellung bereits in 2003 vollzogen worden sei, zeige sich auch daran, dass sie für 2002 noch ihren normalen Gewinnanteil i.H.v. xxx DM erhalten habe, für 2003 nur einen Festbetrag von xxx DM, unabhängig von der Höhe des Gewinns. Sie, die Klin. sei nach 2003 nicht mehr am Gewinn und Verlust beteiligt gewesen. Die Frage des Stimmrechts sei zwar nicht ausdrücklich geregelt worden. Es sei nach dem Gesellschaftsvertrag nach Köpfen und Tätigkeitsvergütungen abzustimmen gewesen. Da sie in 2003 und 2004 eine solche nicht erhalten habe, hätte sie nicht mitstimmen können. Ferner hätte sich bei einer Abstimmung nach Köpfen die Partnerschaft auf die Ende 2003 ausgehandelte Vereinbarung berufen können. 20

Im Übrigen sei auch ihr Vater bereits im Testament davon ausgegangen, dass sie die Beteiligung veräußern werde, und habe deswegen bei der Berechnung des Erbteils bzw. der Auseinandersetzung den Anteil um die bei einer vollständigen Veräußerung anfallenden Steuern gekürzt. 21

Durch die Übertragung der Anteile sei die gesamte 35 %-ige Beteiligung unter Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven veräußert worden. Der Zweck der Tarifvergünstigung nach §§ 18 Abs. 3, 16, 34 EStG werde nur dann erfüllt, wenn vorliegend beide veräußernden Teilschritte zusammengefasst würden zu einem einheitlichen Vorgang. Jede Aufgabehandlung finde nicht zu einem Zeitpunkt statt, sondern erstrecke sich im Regelfall über einen Zeitraum mit mehreren Einzelhandlungen. Da ein Mitunternehmeranteil kein einheitliches Wirtschaftsgut darstelle, sondern die Zurechnung desselben an den einzelnen Mitunternehmer beinhalte, sei in 2003 die Mitunternehmerstellung von ihr, der Klin., insoweit aufgegeben worden, als zentrale Abfindungs- bzw. Kaufpreisfaktoren ihrer Mitunternehmerstellung an verschiedene Erwerber wirtschaftlich übertragen worden seien. In 2003 sei es zur geballten Aufdeckung stiller Reserven im Rahmen der vorliegenden Kaufpreisabrede gekommen. 22

Die Klin. beantragt, 23

die Einspruchsentscheidung vom 10.10.2008 aufzuheben und den Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Sozietät T u. Partner vom 10.03.2006 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn der Klin. aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen in Höhe von xxx Euro als tarifbegünstigter 24

Veräußerungsgewinn i.S.d. § 34 EStG qualifiziert wird,	
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	25
Der Bekl. beantragt,	26
die Klage abzuweisen,	27
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	28
Die Beigel. stellt keinen Antrag.	29
Der Bekl. trägt Folgendes vor: Die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils sei aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht begünstigt. Aus der Rechtsprechung lasse sich nicht entnehmen, dass die Gesamtplanrechtsprechung nach Änderung des § 16 EStG ab dem Jahr 2001 im Rahmen des § 16 EStG fortgelte.	30
Auch der Vortrag zu einem Auseinanderfallen von zivilrechtlicher und ertragsteuerlicher Rechtsstellung unter Einbeziehung des wirtschaftlichen Eigentums, in dem mit einer Aufgabe der Mitunternehmerstellung bereits im Jahr 2003 argumentiert werde, vermöge nicht zu überzeugen. Zwar sei es grundsätzlich möglich, dass die zivilrechtliche und ertragsteuerliche Rechtsstellung als Mitunternehmer auseinander fallen würden, es bestünden jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Klin. bereits in 2003 ihre Mitunternehmerstellung aufgegeben habe. Die Stellung als Mitunternehmer erfordere sowohl Mitunternehmerrisiko als auch Mitunternehmerinitiative, die jedoch unterschiedlich stark ausgeprägt sein könnten. Mitunternehmerinitiative bedeute vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie den Gesellschaftern einer Personengesellschaft obliegen würden. Dass die Klin. diese Rechte schon in 2003 nicht mehr habe ausüben können, sei nicht ersichtlich. Mitunternehmerrisiko trage im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens beteiligt sei. Die Klin. sei unstreitig am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven beteiligt gewesen. Unabhängig davon, dass bei einem Unternehmen, das im Bereich der Steuerberatung tätig sei, wenn überhaupt nur geringe stille Reserven vorhanden seien, sei der erst in 2004 getroffenen Vereinbarung über den Gewinnanteil nicht zu entnehmen, dass sie auch auf einen ihr nach dem Gesellschaftsvertrag zustehenden Abfindungsanspruch verzichtet habe. Es habe folglich auch nach 2003 noch Mitunternehmerrisiko vorgelegen.	31
Die Einbeziehung des wirtschaftlichen Eigentums führe ebenfalls nicht zu einer abweichenden Beurteilung. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) sei die Rechtsstellung des wirtschaftlichen Eigentümers dadurch gekennzeichnet, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen könne. Es setze voraus, dass der Erwerber aufgrund eines Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben habe, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden könne. Das wirtschaftliche Eigentum setze danach ein zivilrechtliches Rechtsgeschäft voraus. Dass ein solches bereits in 2003 geschlossen worden sei, ergebe sich nicht aus den zwischen den späteren Vertragspartnern per Fax ausgetauschten Vertragsentwürfen. Diese ließen vielmehr allein den Schluss zu, dass die Verhandlungen offenbar seinerzeit schon weit voran geschritten gewesen seien. Dass sich die Vertragspartner dadurch schon in 2003 hätten binden wollen, sei jedoch nicht ersichtlich. Ein in den Willenserklärungen der Beteiligten zum Ausdruck kommender Bindungswille wäre jedoch Voraussetzung für die Annahme eines zwischen diesen geschlossenen Vertrages gewesen. Selbst wenn man einen	32

Vertragsschluss annehmen sollte, sei nicht erkennbar, dass den späteren Erwerbern bereits in 2003 eine wie auch immer geartete Rechtsposition habe eingeräumt werden sollen. Den ausgetauschten Faxen sei nicht zu entnehmen, dass die Klin. auf ihre Gesellschaftsrechte zu Gunsten der Erwerber habe verzichten wollen. Vielmehr habe der Übergang der Anteile nach den Entwürfen erst in 2005 erfolgen sollen. Von diesen hätten aber auch die Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung abgehangen. Die Festschreibung eines niedrigeren Gewinnanteils sei kein Indiz dafür, dass ein wirtschaftlicher Übergang der Anteile an der Beigel. bereits vor 2005 erfolgt sei. Sie könne nämlich auch allein durch die dem Umfang nach, den familiären Verpflichtungen der Klin. geschuldeten eingeschränkte Tätigkeit der Klin. begründet gewesen sein.

Komme man demnach zu dem Schluss, dass insgesamt durch die Vorgänge in 2003 und 2005 eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vorliege, so sei diese nicht nach § 16 EStG begünstigt, da sie nicht in einem einheitlichen Vorgang erfolgt sei. Dieser sei nicht mehr anzunehmen, wenn sich die Aufgabe über einen Zeitraum von mehr als drei Veranlagungszeiträumen erstrecke. 33

Im Hinblick auf die von der Klin. angeführten Gesamtplanrechtsprechung sei auf Folgendes hinzuweisen: Das Fax mit dem Vertragsentwurf vom 29.12.2003 lasse lediglich den Schluss zu, dass die Vertragsverhandlungen in 2003 schon weit gediehen gewesen seien. Ob die Veräußerungsabsicht in 2004 fortbestanden habe oder vielmehr in 2005 neu gefasst worden sei, lasse sich ihr nicht entnehmen. Dies gelte umso mehr, als sich in den in 2003 geschlossenen Verträgen keinerlei Hinweis auf die beabsichtigte Veräußerung finde. Dies hätte jedoch in Anbetracht der Tatsache, dass die Vertragsverhandlungen nach Angaben der Klin. für den erst in 2005 unterzeichneten Vertrag schon Ende 2003 weit fortgeschritten gewesen seien, nahe gelegen. An dessen Abschluss sei nämlich fast der identische Personenkreis beteiligt gewesen, wie bei den in 2003 unterzeichneten Verträgen. Das Testament des Vaters lasse keinerlei Rückschlüsse auf die Absicht der Klin. zu. Dessen Vorstellungen seien nicht relevant. 34

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die vom Bekl. vorgelegten Verwaltungsvorgänge verwiesen. 35

Entscheidungsgründe: 36

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 37

Die Einspruchsentscheidung vom 10.10.2008 und der Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Sozietät T u. Partner vom 10.03.2006 sind rechtmäßig und verletzen die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der o.g. Bescheid ist nicht dahingehend zu ändern, dass der Gewinn der Klin. aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen als tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn i.S.d. § 34 EStG qualifiziert wird. 38

Nach § 18 Abs. 3 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch der Gewinn, der bei der Veräußerung des Vermögens oder eines selbständigen Teils des Vermögens oder eines Anteils am Vermögen erzielt wird, das der selbständigen Arbeit dient. Gemäß § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG sind § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 1 Satz 2 sowie Abs. 2 bis 4 EStG entsprechend anzuwenden. 39

- Nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften auch die Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist.
- Solche Einkünfte kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG als außerordentliche Einkünfte in Betracht, für die die Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 des § 34 Abs. 1 EStG zu berechnen sind. 41
- Die Veräußerung von 20 % der Anteile der Klin. an der Beigel. (insgesamt 35 %) aufgrund der Verträge vom 21.01.2003, mithin die Veräußerung eines (Bruch-)Teils ihrer Anteile an der Beigel., unterfällt nicht dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung. Mit der Änderung des § 16 EStG durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858) hat der Gesetzgeber entsprechend der Vorgaben des Großen Senats des BFH in seinem Beschluss vom 18.10.1999 (GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123) ausdrücklich die Veräußerung eines Teils einer Mitunternehmerschaft von der Vergünstigung des § 34 EStG ausgenommen. 42
- Entgegen der Auffassung der Klin. sind ihr die erst mit Vertrag vom 13.01.2005 an die Beigel. veräußerten Anteile von 15 % im Streitjahr sowie im Jahr 2004 noch zuzurechnen. Die Beigel. ist im Jahr 2003 weder bürgerlich-rechtliche Eigentümerin geworden, noch hat sie wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen erlangt. 43
- Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter dem Eigentümer zuzurechnen. Da nach dem am 13.01.2005 abgeschlossenen Vertrag die Übertragung der Anteile von 15 % mit Wirkung vom 01.01.2005 erfolgte, war die Klin. bis zu diesem Zeitpunkt rechtlich Eigentümerin des Mitunternehmeranteils. 44
- Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist einem anderem als dem rechtlichen Eigentümer ein Wirtschaftsgut für Zwecke der Besteuerung zuzurechnen, wenn der andere die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. 45
- Soweit die Klin. diesbezüglich auf den Austausch eines Vertragsentwurfs über die Veräußerung der verbliebenen Anteile von 15 % Ende des Jahres 2003 verweist, so lässt sich aufgrund dessen lediglich schließen, dass Ende 2003 die Vertragsverhandlungen bezüglich der Veräußerung der übrigen Anteile bereits weit fortgeschritten waren. 46
- Selbst wenn Ende 2003 schon ein bindendes Angebot der Beigel. auf Erwerb der verbliebenen Anteile von 15 % vorgelegen haben sollte, so hätte dies ebenso wenig wie der Abschluss eines rechtswirksamen Übertragungsvertrags zu einem Veräußerungsvorgang im Zeitpunkt der Erklärung geführt. Bindende Veräußerungs- bzw. Erwerbsangebote können unter der Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise lediglich die übereinstimmenden Willenserklärungen i.S.d. § 413 des Bürgerlichen Gesetzbuchs ersetzen. Sie führen jedoch ebenso wenig wie der Abschluss des rechtswirksamen Übertragungsvertrages zu einem Veräußerungsvorgang im Zeitpunkt der entsprechenden Erklärungen, wenn die Vertragschließenden - wie vorliegend - die Gesellschafterrechte aus dem bindend angebotenen Anteil erst zu einem späteren Zeitpunkt übergehen lassen wollten (BFH-Urteil vom 30.08.2007 IV R 22/06, BFH/NV 2008, 109). 47
- Ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den verbliebenen Anteilen von 15 % auf die Beigel. und eine Aufgabe der Mitunternehmerstellung der Klin. ergibt sich vorliegend auch 48

nicht daraus, dass sie am 8.01.2004 die Vereinbarung unterschrieben hat, nach der sie für die Jahre 2003 und 2004 einen festen Gewinnanteil erhalten sollte. Denn eine Gewinnbeteiligung kann auch in der Weise vereinbart werden, dass der Anteil eines Gesellschafters nicht prozentual, sondern mit absoluten Beträgen festgesetzt wird (BFH-Urteil vom 13.10.1992 VIII R 57/91, BFH/NV 1993, 518). Im Übrigen hat die Klin., wie es dem Vertragsentwurf vom 31.12.2003 zu entnehmen ist, auch schon für 2002 einen festen Gewinnanteil von xxx DM erhalten.

Soweit in der mündlichen Verhandlung vorgetragen wurde, dass diese festen Gewinnanteile eigentlich Bestandteile des Kaufpreises für die verbliebenen Anteile sein sollten, so widerspricht dies sowohl dem Wortlaut der Vereinbarung als auch dem am 13.01.2005 unterschriebenen Vertrag, der in keiner Weise auf diese Zahlungen Bezug nimmt. Aber selbst wenn die Klin. insoweit tatsächlich auf den Gewinnanteil für die Jahre 2003 und 2004 verzichtet habe sollte und diese Zahlungen lediglich Kaufpreiszahlungen darstellten, so war sie jedoch insbesondere auch weiterhin an den stillen Reserven beteiligt und ihr standen weiterhin die mit dem Gesellschaftsanteil verbundene sonstigen Rechte wie Stimmrechte zu. Auch wenn nach dem Vortrag der Beigel. nach Köpfen und Tätigkeitsvergütungen abzustimmen war und die Klin. für 2003 und 2004 eine Tätigkeitsvergütung nicht erhalten hat, so war sie jedenfalls bei einer Abstimmung nach Köpfen stimmberechtigt. Entgegen der Auffassung der Klin. hätte die Beigel. ihr dieses Stimmrecht auch nicht im Hinblick auf den Ende 2003 ausgehandelten, aber erst am 13.01.2005 unterzeichneten Vertrag verweigern können, da ausweislich des Vertrages die Anteile gerade erst zum 01.01.2005 übergehen sollten und nicht bereits Ende 2003. 49

Die Beigel. konnte die Klin. mithin in den Jahren 2003 und 2004 nicht von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen und hat daher in 2003 kein wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen von 15 % erlangt. 50

Soweit sich die Klin. auf die Gesamtplanrechtsprechung des BFH beruft, führt dies ebenfalls nicht zu einer anderen Beurteilung. 51

Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH liegt ein einheitlicher Veräußerungsvorgang auch bei schrittweiser Übertragung auf Grund eines einheitlichen Entschlusses vor, sofern zwischen den Übertragungsakten ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (BFH-Urteil vom 12.04.1989 I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653). 52

Unabhängig von der Frage, ob diese Rechtsprechung in Anbetracht der im Streitjahr geltenden ausdrücklichen Regelung des § 16 EStG auf Fälle der vorliegenden Art zugunsten des Steuerpflichtigen überhaupt (noch) anwendbar ist, sind die o.g. Voraussetzungen nach Auffassung des Senats nicht gegeben. 53

Dabei stellt der Senat nicht in Abrede, dass die Klin. und auch die Beigel., vertreten durch I, bereits bei Abschluss der Verträge im Januar 2003 grundsätzlich beabsichtigten, dass die Klin. sämtliche Anteile auf die Partner/die Partnerschaft übertragen sollte, wobei allerdings zu diesem Zeitpunkt über wesentliche Bestandteile wie etwa den Kaufpreis noch keine Einigung erzielt war. Der Senat zweifelt auch nicht daran, dass sich die Klin. und die Beigel. Ende 2003 bezüglich der Übertragung der weiteren 15 % der Anteile in wesentlichen Punkten einig waren. 54

Vorliegend fehlt es aber nach Auffassung des Senats an einem engen zeitlichen Zusammenhang im Sinne der o.g. Rechtsprechung. Die Klin. wollte sich offensichtlich Ende 2003 rechtlich noch nicht hinsichtlich ihrer übrigen Anteile binden, denn ansonsten hätte sie 55

zu diesem Zeitpunkt bereits mit der Beigel. einen Vertrag über die Veräußerung der verbliebenen Anteile von 15 % schließen können, und eine Vereinbarung über deren Übergang zum 01.01.2005 treffen können. Unabhängig davon lagen vorliegend keine Umstände vor, die die Übertragungsvorgänge zum 01.01.2003 und 01.01.2005 derart verklammern würden, dass noch von einem engen zeitlichen Zusammenhang gesprochen werden könnte. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine rund zwei Jahre andauernde Gesamtübertragung an der oberen Grenze der für einheitliche Vorgänge noch denkbaren Zeitdauer (BFH-Urteil vom 12.04.1989 I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653). Eine rund zwei Jahre andauernde Gesamtübertragung kann daher nur dann noch als einheitlicher Vorgang angesehen werden, wenn die einzelnen Übertragungsvorgänge durch einen einheitlichen Willensentschluss und besondere Tatumstände verklammert werden (BFH-Urteil vom 12.04.1989 I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653). Solche Umstände lagen vorliegend aber nicht vor. Zwischen den Übertragungen zum 01.01.2003 und zum 01.01.2005 sind nicht etwa weitere Wirtschaftsgüter übertragen worden, durch die die beiden Vorgänge verklammert würden. Insbesondere sind auch keine Grundstücksübertragungen erfolgt, die etwa wegen des Erfordernisses einer Parzellierung und der Erfüllung der grundbuchrechtlichen Anforderungen einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen können. Alleiniger Grund für die Übertragung in zwei Vorgängen war offensichtlich der Umstand, dass die Klin. hinsichtlich der von dem Vater der Klin. vererbten Anteile von 15 % keine Erbschaftsteuer zahlen wollte. Soweit vorgetragen wurde, dass zudem die Liquidität der Beigel., die diese 15 % zum 01.01.2005 erworben hat, eine frühere Übertragung nicht zugelassen habe, so stellt dies keinen besonderen Tatumstand i.S.d. Rechtsprechung dar. Denn die Klin. und die Beigel. hätten auch einen früheren Übergang der Anteile vereinbaren können und nur die Fälligkeit auf den 1.02.2005, so wie im Vertrag vom 13.01.2005 geschehen, bestimmen können.

Dieses Ergebnis widerspricht entgegen der Auffassung der Klin. auch nicht dem Zweck der §§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 34 EStG, der darin liegt, dass die zusammengeballte Realisierung sämtlicher während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif erfasst werden soll (BFH-Urteil vom 25.02.2010 IV R 49/08, BFHE 228, 486, BStBl. II 2010, 726). Denn tatsächlich hat die Klin. sämtliche stille Reserven nicht in einem Veranlagungszeitraum, sondern in zwei Veranlagungszeiträumen (2003 und 2005) aufgedeckt, auch wenn der wesentlich höhere Kaufpreis bereits in 2003 gezahlt worden ist. 56

Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. 57

Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 58