Finanzgericht Münster, 10 K 2506/18 F

Datum:	24.06.2021
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 2506/18 F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2021:0624.10K2506.18F.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18.9.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9.7.2018 wird dahingehend geändert, dass darin kein steuerpflichtiger Gewinn aus einer verdeckten Einlage des Mandantenstamms i.H.v. EUR … berücksichtigt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand:

Streitig ist, ob der Beklagte (Finanzamt --FA--) die Überlassung eines Mandantenstamms an eine Kapitalgesellschaft zu Recht als gewinnrealisierende verdeckte Einlage qualifiziert hat. 1

Der Kläger war im Jahr 2004 neben Frau B der „B … Steuerberatungsgesellschaft“ mit Sitz in D, eingetragen im Partnerschaftsregister beim Amtsgericht E unter der Registernummer PR …. Mit Wirkung zum 1.1.2005 trat Herr F der Partnerschaft bei, die in „B, F & Partner, 2

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft / Steuerberatungsgesellschaft“ (im Folgenden „Partnerschaftsgesellschaft“) umbenannt wurde. Die Gewinnverteilung war gem. § 9 Abs. 2 des Partnerschaftsvertrags entsprechend des sich wandelnden Arbeitseinsatzes und des Haftungsrisikos jährlich abschmelzend (zu Lasten von Frau B und Herrn F) bzw. anwachsend (zugunsten des Klägers) ausgestaltet. Im Streitjahr 2015 war nur noch der Kläger (zu 100 %) am Gewinn der Partnerschaftsgesellschaft beteiligt. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Partnerschaftsvertrag vom 13.12.2004 Bezug genommen. Die Partnerschaftsgesellschaft war im Streitjahr wiederum zu 50 % am Stammkapital der G Steuerberatungsgesellschaft mbH (im Folgenden „G GmbH“) beteiligt. Die Partnerschaftsgesellschaft ermittelte ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Nachdem Frau B zum Ablauf des 31.12.2009 aus der Partnerschaftsgesellschaft ausgeschieden war, herrschte über den genauen Zeitpunkt des Ausscheidens von Herrn F zunächst Unklarheit. Mit Schreiben vom 7.4.2014 teilte Herr F der zuständigen Wirtschaftsprüferkammer in H mit, er sei mit Wirkung zum 31.12.2013 aus der Partnerschaftsgesellschaft ausgeschieden und habe seine berufliche Tätigkeit beendet. Hierauf teilte der Kläger der Wirtschaftsprüferkammer H mit Schreiben vom 13.4.2014 auf Nachfrage mit, es habe zwar in den letzten Wochen erste Gespräche mit Herrn F über ein mögliches vorzeitiges Ausscheiden aus der Partnerschaft gegeben. Es sei aber weder eine ordnungsgemäße Kündigung der Partnerschaft durch Herrn F noch eine einvernehmliche Aufhebung der Partnerschaft zwischen ihm und Herrn F erfolgt. Zu den weiteren Einzelheiten wird auf den wechselseitigen Schriftverkehr zwischen dem Kläger bzw. Herrn F und der Wirtschaftsprüferkammer H Bezug genommen. 3

Unter dem Datum vom 7.1.2015, schriftlich festgehalten in einem Aktenvermerk vom 30.1.2015, trafen der Kläger und Herr F zur Auflösung der Partnerschaft insbesondere folgende Vereinbarungen: Der negative Banksaldo auf dem betrieblichen Konto der Partnerschaftsgesellschaft bei der Sparkasse D wird bis auf den Betrag von ./. EUR 10.000,-- durch den Kläger ausgeglichen. Den restlichen Betrag von EUR 10.000,-- gleicht Herr F aus. Nach Ausgleich des Banksaldos wird mit der Sparkasse D eine Vereinbarung getroffen, sodass Herr F und Frau B aus der Haftung für das Konto entlassen werden. Mit den vorgenannten und bisher erhaltenen Zahlungen sollten alle Ansprüche aus der Partnerschaft abgegolten sein. Weiter wurde vereinbart, dass der Kläger einen Notar aufsucht, um Herrn F aus dem Partnerschaftsregister abzumelden sowie die Liquidation der Partnerschaftsgesellschaft durchführt. Wegen der weiteren Einzelheiten der Vereinbarungen über die Auflösung der Partnerschaftsgesellschaft wird auf den „Aktenvermerk: Auflösung der Partnerschaft“ vom 30.1.2015 Bezug genommen. 4

In einem weiteren Aktenvermerk vom 31.1.2015 wurden die bis dahin mündlich getroffenen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und der G GmbH zur „Überleitung der Kanzlei B, F und Partner auf die G StB GmbH, J“ schriftlich festgehalten. Demnach wurde Folgendes vereinbart: 5

„1. Herr A verpflichtet sich, die Kanzlei B, F und Partner incl. alle noch offenen Rechtsstreitigkeiten und sonstiger Verfahren bis zum 31. Dezember 2017 auf die G StB GmbH so überzuleiten, dass keine Haftungsproblematiken für die G StB GmbH entstehen. Dazu gehört insbesondere die vollständige Auseinandersetzung mit seinem ehemaligen Partner Herrn F. 6

2. Die Kanzlei G StB GmbH wird ab dem 1. Januar 2015 unter Anrechnung aller arbeitsrechtlicher Vorzeiten die Mitarbeiterin der Kanzlei B, F und Partner, Frau K, als 7

Steuerfachangestellte einstellen.

3. Spätestens ab dem 1. Januar 2016 wird Herr A in ein Angestelltenverhältnis bei der G StB GmbH wechseln. 8

4. Nach der Abwicklung aller Rechtsstreitigkeiten verpflichtet sich Herr A die B, F und Partner Partnerschaft zu Buchwerten auf die G GmbH zu übertragen. Als Gegenleistung für die Übernahme der Mitarbeiterin, der Versicherungspflicht, der technischen und räumlichen Ausstattung, sowie der sonstigen Aufwendungen stehen der G GmbH so lange die Umsatzerlöse an den Mandanten der B, F und Partner zu. Sie wird selbständig mit den Mandanten abrechnen. Nach der Abwicklung aller Rechtsstreitigkeiten verpflichtet sich Herr A die B, F und Partner Partnerschaft zu Buchwerten auf die G GmbH zu übertragen. 9

5. Herr A verpflichtet sich die negativen Bankbestände der B, F und Partner vor der Überleitung auf die G StB GmbH auszugleichen. Dieses betrifft nicht das Darlehen bei der Sparkasse L aus dem Kauf der Anteile an der G StB GmbH. 10

6. Von der Überleitung auf die G StB GmbH ausgenommen sind die Anteile an der G StB GmbH, J, die Anteile an der M GmbH [an der der Kläger als Alleingesellschafter-Geschäftsführer beteiligt war; Anm. des Senats] *und das Darlehen bei der Sparkasse J aus dem Kauf der Anteile der G GmbH, sowie das ursprüngliche Geschäftskonto bei der N-Bank AG.“* 11

Das Ausscheiden des Herrn F sowie die damit verbundene liquidationslose Beendigung der Partnerschaftsgesellschaft unter Anwachsung des Betriebsvermögens auf den Kläger wurden unter dem Datum vom 21.10.2015 in das Partnerschaftsregister eingetragen. Die Anmeldung des Austritts des Herrn F aus der Partnerschaftsgesellschaft zum Partnerschaftsregister wurde durch den Kläger unter dem Datum vom 2.6.2015 vor dem Notar in notariell beglaubigter Form unterzeichnet (UR-Nr. …/2015 des Notars O mit Amtssitz in J). Die Unterzeichnung der inhaltsgleichen Anmeldung durch Herrn F in notariell beglaubigter Form erfolgte unter dem Datum vom 30.9.2015 (UR-Nr. …/2015 des Notars P mit Amtssitz in J). Auf den Inhalt der Registeranmeldungen wird Bezug genommen. 12

Die Partnerschaftsgesellschaft erstellte für das abweichende Wirtschaftsjahr/Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1.2015 bis 30.9.2015 eine Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und reichte beim FA unter dem Datum vom 19.5.2017 eine entsprechende Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr ein. Der Kläger übernahm das Anlagevermögen der Partnerschaft zu Buchwerten mit Stand 1.10.2015 in seine freiberufliche Einzelpraxis. Auf das Anlageverzeichnis „Entwicklung des Anlagevermögens vom 1.1.2015 bis 31.12.2015“ des Klägers wird Bezug genommen. Dort erfasste der Kläger (für das Wirtschaftsjahr 1.1.2015 bis 31.12.2015) neben geringen Einnahmen aus der steuerlichen Betreuung seiner Eltern (in Höhe von EUR 1.176,89) auch Zahlungen der G GmbH für die Monate Oktober, November und Dezember 2015 i.H.v. jeweils netto EUR 5.700,--, die bislang von der Partnerschaftsgesellschaft vereinnahmt wurden. 13

Auf Grundlage eines GmbH-Geschäftsführervertrags vom 18.12.2015 wurde der Kläger mit Wirkung zum 1.1.2016 als Geschäftsführer für die G GmbH tätig. Gem. § 2 Abs. 1 des Geschäftsführervertrags wurde der Vertrag zunächst auf die Dauer von 5 Jahren geschlossen und konnte von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer Frist von zwölf Monaten zum Jahresende gekündigt werden. Unter § 11 des Geschäftsführervertrags wurde zudem ein (strafbewehrtes, vgl. § 13 des Geschäftsführervertrags) Wettbewerbsverbot vereinbart. 14

Demnach ist es dem Geschäftsführer untersagt, „*während der Laufzeit des Vertrags in selbständiger, unselbständiger oder sonstiger Weise für ein Unternehmen tätig zu werden, das mit der Gesellschaft in direktem oder indirektem Wettbewerb steht. […] Die gleichen Verpflichtungen bestehen für die Dauer von 2 Jahren nach Beendigung des Anstellungsvertrags.“* Hinsichtlich des weiteren Inhalts wird auf den GmbH-Geschäftsführervertrag vom 18.12.2015 Bezug genommen.

Hinsichtlich der Überlassung des Mandantenstamms der Partnerschaftsgesellschaft an die G GmbH (vgl. Nr. 4 des Aktenvermerks vom 31.1.2015) wurden im Laufe des Jahres 2015 verschiedene organisatorische Maßnahmen getroffen. Die einzelnen Mandate wurden im EDV-System der G GmbH unter einem separaten Ordnungsbereich (Ordnungsnummern 42000 bis 42099) erfasst. Die inaktiven Mandate (gekündigte, insolvente oder beendete Mandate) wurden zusätzlich mit dem Präfix „ZZZ_“ versehen. Als für die Bearbeitung der Mandate zuständiger Partner war dort jeweils der Kläger eingetragen. Auf die vorliegende Mandantenliste wird Bezug genommen. Im Anschluss nahm die G GmbH schriftlich Kontakt zu den in Rede stehenden Mandanten auf und bat um Erteilung einer neuen Vollmacht auf die G GmbH. Soweit die Mandate mit Zustimmung der Mandanten auf die G GmbH übergingen, erteilten die jeweiligen Mandanten der G GmbH neue Vollmachten zur „Vertretung in Steuersachen“. Im Übrigen wird auf die vorliegende Liste der „verlorenen“ Mandate Bezug genommen. Nach eigenen Angaben des Klägers sei die fachliche Betreuung und Bearbeitung der in Rede stehenden Mandate bei der G GmbH im Streitjahr und auch danach ausschließlich durch den Kläger und die ehemals bei der Partnerschaftsgesellschaft beschäftigte Steuerfachangestellte Frau K erfolgt. Sämtliche Mandantenakten und Ordner betreffend die in Rede stehenden „übernommenen“ Mandate seien in einem gesonderten Raum bei der G GmbH gelagert worden. Auch die Ausstattungsgegenstände der ehemaligen Räumlichkeiten der Partnerschaftsgesellschaft (inklusive des Servers) seien in die Räumlichkeiten der G GmbH verbracht und dort gelagert worden. Dies werde mangels endgültiger Übertragung des Betriebsvermögens der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft auf die G GmbH noch immer so gehandhabt. 15

Anfang 2017 beauftragte das FA das Finanzamt P mit der Durchführung einer Außenprüfung bei der seinerzeit bereits vollbeendeten Partnerschaftsgesellschaft für die Jahre 2013 bis 2015. Hierbei vertrat die Betriebsprüfung unter anderem die Auffassung, dass der Übergang der Mandate in 2015 keine bloße Nutzungsüberlassung darstelle, sondern eine verdeckte Einlage in die G GmbH. Die Mandantschaft sei daher nicht durch Anwachsung auf die freiberufliche Einzelpraxis des Klägers übergegangen und der G GmbH unter Übernahme der Kosten überlassen worden. Die Mandantschaft sei im Wesentlichen bereits während des Bestehens der Partnerschaftsgesellschaft laufend übergegangen. Zudem sei durch die Übernahme der Steuerfachangestellten zum 1.1.2015 und die weitere Betreuung durch diese und den Kläger als Gesellschafter der G GmbH und der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft sowohl die Kenntnis als auch das Vertrauen der Mandantschaft mit übergegangen. Zudem seien Vollmachten der Mandanten an die G GmbH zwecks Steuerberatung erteilt worden. Eine Buchwertübertragung auf eine GmbH sei ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht möglich. Den Teilwert des Mandantenstamms gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ermittelte die Betriebsprüfung anhand des Vorjahreserlöses 2014 i.H.v. EUR … (bereinigter Nettoerlös) und wendete hierauf einen Vervielfältiger von 1,25 (125 %) an. Hieraus ergab sich ein Teilwert des Mandantenstammes i.H.v. EUR …. Diesen Wert setzte die Betriebsprüfung als laufenden Gewinn aus der verdeckten Einlage für das Streitjahr 2015 an. Zu den weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28.6.2017 (dort Tz. 2.5 „Mandantenstamm (Auflösung stiller Reserven)“) Bezug genommen. 16

17

Das FA folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ unter dem Datum vom 18.9.2017 einen geänderten Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Partnerschaftsgesellschaft. Die Einkünfte wurden entsprechend der Gewinnverteilungsabrede in vollem Umfang dem Kläger zugerechnet. Gegen den Bescheid legte der Kläger am 19.10.2017 Einspruch ein. Zur Begründung führte der Kläger aus, die Voraussetzungen für die Wertung der zeitlichen Überlassung des Mandantenstamms als verdeckte Einlage seien weder auf Basis der BFH-Rechtsprechung noch auf Basis der Einkommensteuerhinweise erfüllt. Nach H 4.3 Abs. 1 EStH sei eine verdeckte Einlage die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten. Als verdeckte Einlage seien nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens vermehrt haben (unter Hinweis auf BFH vom 6.11.2003 – BStBl. II 2004, S. 416). In der Vereinbarung vom 31.1.2015 sei vor dem Hintergrund der ausstehenden Abwicklung der Partnerschaftsgesellschaft und der anhängigen Rechtsstreitigkeiten aber vereinbart worden, dass der Kläger die Partnerschaftsgesellschaft bis zum 31.12.2017 auf die G GmbH überleite und für die zwischenzeitliche Überlassung des Mandantenstamms die GmbH alle bisherigen Sach- und Personalkosten übernehme. Durch das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters sei das Vermögen der bisherigen Partnerschaftsgesellschaft sodann auf den Kläger als letztverbleibenden Gesellschafter im Wege der Anwachsung übergegangen. Nach dem Hinweis der Betriebsprüfung, dass der Vermerk vom 31.1.2015 die Frage des Übergangs der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter aus der Partnerschaftsgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht ausreichend regle, wovon die Beteiligten in den mündlichen Absprachen aber immer ausgegangen seien, sei diese Frage unter den Gesellschaftern der GmbH in einem klarstellenden Vermerk vom 28.8.2017 geregelt worden. Dort sei zudem auch klargestellt worden, dass diese immateriellen Wirtschaftsgüter bis zur handelsrechtlichen Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten im alleinigen Eigentum des Klägers verbleiben sollen. Den angesprochenen Vermerk vom 28.8.2017 hatte der Kläger der Betriebsprüfung im Rahmen seiner Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht vorgelegt. Auf dessen Inhalt wird Bezug genommen. Schließlich sei unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 2.9.2009 (BStBl. II 2009, S. 634) maßgebendes Kriterium für einen Übergang des Geschäftswerts von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage, dass dem nutzenden Unternehmen die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter sowie die sonstigen Faktoren, welche sich im Geschäftswert niederschlagen, auf einer vertraglichen Grundlage überlassen werden, die Nutzung auf Dauer angelegt ist und gegen den Rechtsträger des nutzenden Unternehmens kein Rechtsanspruch auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter besteht. Vorliegend seien sich alle Parteien einig, dass lediglich eine zeitlich befristete Überlassung gewollt war und das Eigentum an den materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern erst mit der handelsrechtlich notwendigen Einbringung gegen Gewährung von Anteilen übergehen solle. Die Erteilung der gesonderten Vollmachten durch die einzelnen Mandanten an die G GmbH würde hieran nichts ändern. Eine Vollmacht sei eine Ermächtigung zur Nutzung, aber kein Eigentumsübergang. Eine Rückübertragung der Mandate lasse sich jederzeit durch das Ausstellen neuer Vollmachten bewerkstelligen. Der Kläger müsse hierzu „nur“ die Mandanten aufsuchen und eine neue Vollmacht auf sich ausstellen lassen. Die Betreuung der „alten“ Mandanten erfolge ausschließlich durch den Kläger und durch keinen anderen Berufsträger in der G GmbH. Die übrigen materiellen Wirtschaftsgüter könnten ebenso jederzeit ohne eine Einschränkung aus den Räumen der G GmbH wieder entfernt werden. Unter den Wirtschaftsgütern sei auch der Server, auf dem die Daten der ehemaligen Kanzlei noch gespeichert seien. Dieser Server wäre auf den neuesten Stand der Steuersoftware

upzudaten und die Mandantendaten könnten 1:1 wieder rückübertragen werden.

Mit (Teil-) Einspruchsentscheidung vom 9.7.2018 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies das FA im Wesentlichen auf die Ausführungen der Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht vom 28.6.2017. Ergänzend führte das FA aus, der Mandantenstamm sei bereits ab dem 1.1.2013 (gemeint ist offensichtlich der 1.1.2015) übertragen worden. Dies habe nur geschehen können, indem die Mandanten der G GmbH neue Vollmachten erteilten. Dies beruhe auf der ausdrücklichen Zustimmung des bisherigen Mandates bzw. dessen Vermittlung. Es sei daher davon auszugehen, dass die GmbH den Mandantenstamm auf Grund einer vertraglichen Grundlage dauerhaft und unentziehbar nutzen könne, weil ansonsten die Vollmachten eines jeden Mandanten wiederum geändert werden müssten. Besondere Kündigungsmöglichkeiten der Mandate in den erteilten Vollmachten, um die Mandatsbeziehungen zum Kläger wieder zurückholen zu können, seien nicht vorgesehen gewesen; jedenfalls habe der Kläger das Vorhandensein derartiger besonderer Kündigungsmöglichkeiten nicht dargelegt. Der Aufforderung zur Vorlage exemplarischer Vollmachten sei der Kläger nicht nachgekommen. Die in dem „amtlichen Vollmachtsformular zur Vertretung in Steuersachen“ vorgesehene allgemeine Kündigungsmöglichkeit, wie sie für jede Art von Mandantenwechsel vorgesehen ist, reiche hierfür nicht aus. Eine Rückübertragung der Mandate wäre ohne die Zustimmung der GmbH daher unmöglich. Es sei zwar möglich, dass der Kläger „nur“ die Mandanten aufsuchen müsse und sich eine neue Vollmacht auf sich selbst ausstellen lassen könne. Aber hierin liege keine vertragliche Vereinbarung, dass die Mandanten wechseln müssen, oder dass die G GmbH die Mandate gegen den Willen der Mandanten zurückübertragen müssen. Durch die jeweiligen Vollmachtserteilungen durch die betreffenden Mandanten, die Übernahme der einzigen Arbeitnehmerin der Partnerschaftsgesellschaft durch die G GmbH sowie die Verschaffung sämtlicher Einrichtungsgegenstände in die Räumlichkeiten der G GmbH habe diese hinsichtlich der wertbildenden Faktoren der freiberuflichen Praxis der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft bereits eine verfestigte Rechtsposition erlangt. Dies erfülle die in dem Urteil des BFH vom 2.9.2008 (BStBl. II 2009, S. 634) genannten Voraussetzungen für die Übertragung eines Geschäfts- oder Firmenwerts von einem Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft im Wege der verdeckten Einlage. 18

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. Zur Begründung stützt sich der Kläger im Wesentlichen auf seine bereits im Rahmen der Betriebsprüfung sowie im Einspruchsverfahren vorgebrachten Argumente, die für eine lediglich zeitlich befristete Überlassung des Mandantenstamms sprächen. Zudem legt der Kläger nunmehr exemplarisch Vollmachten der auf die G GmbH übergeleiteten Mandanten sowie exemplarisch ein Anschreiben an einen Mandanten vor. Die Vollmachten entsprächen dem jeweils aktuellen Muster der Finanzverwaltung und seien auch nicht durch einen individuellen Zusatz ergänzt oder beschränkt worden. Ergänzend führt der Kläger aus, dass es sich bei den Verträgen zwischen Steuerberatern und Mandanten nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung immer um sog. Verträge höherer Art handle, die jederzeit gekündigt werden könnten. Es gäbe mit den Mandanten in dem Bereich 42000 bis 42099 keine anderweitigen beschränkenden oder erweiternden Verträge schriftlicher Art. Deshalb könne der Kläger jederzeit auf eigenes Betreiben rechtssicher die vorübergehende Überlassung beenden. Die reine technische Übertragung der Vollmachten sei im Rahmen der Digitalisierung leicht zu bewerkstelligen. Es bleibe festzuhalten, dass er, der Kläger, nahezu alle organisatorischen, rechtlichen und technischen Vorkehrungen getroffen habe, um die überlassenen Mandate der G GmbH wieder entziehen zu können. Sinn der damaligen Vereinbarung zwischen dem Kläger als „letztem Gesellschafter“ der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft und der G GmbH sei die Abschirmung der GmbH gegenüber drohenden Ansprüchen gewesen. Wenn 19

auch im Jahr 2015 optimistisch von einer relativ schnellen Abwicklung der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft ausgegangen worden sei, so habe sich im Zeitablauf gezeigt, dass mehrere Schadenersatzklagen aus den Steuerberatungsverhältnissen nachträglich geltend gemacht worden seien. Zudem sei kurz vor Ablauf der zivilrechtlichen Verjährungsfristen zum Jahresende 2018 eine weitere Klage aus den damaligen Steuerberatungsverhältnissen beim Landgericht J eingereicht worden. Diese Streitigkeiten sollten eigenverantwortlich und eigenhaftungstechnisch erst von dem verbleibenden Gesellschafter abgewickelt werden, bevor die Übertragung zu Buchwerten gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen sollte. Deswegen sei zunächst die zeitliche Nutzung der Mandate gegen Übernahme der Sach- und Personalaufwendungen unter den Vertragsparteien zivilrechtlich vereinbart worden. Die lange Verfahrensdauer und die spät auftretenden Klagen kurz vor Ende der zivilrechtlichen Verjährung waren im Zeitpunkt der Willensfassung Anfang 2015 nicht absehbar. Die endgültige Übertragung der Wirtschaftsgüter aus der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft auf die G GmbH sei für den Zeitpunkt nach Abschluss des vorliegenden Klageverfahrens konkret geplant. Ein notarieller Termin solle danach kurzfristig stattfinden. Im Übrigen würde es für die Annahme einer Einlage vorliegend an einer Unentgeltlichkeit der Überlassung des Mandantenstamms sowie an einem subjektiven Willen zur Vermögenszuführung fehlen. Es stellte sich die Frage, warum der Kläger zu einem Zeitpunkt einen Vermögensvorteil in Form des Mandantenstamms endgültig in die G GmbH unentgeltlich übertragen sollte und gleichzeitig von dem anderen Gesellschafter nicht einen ähnlich hohen Gesellschaftsbeitrag verlangen sollte. Schließlich habe das FA nicht – jedenfalls nicht unter Nennung einer gesetzlichen Grundlage oder eines höchstrichterlichen Urteils – dargelegt, wie sich der Entnahmewert des Mandantenstamms errechnen solle.

Der Kläger beantragt, 20

den Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18.9.2017 in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 9.7.2018 dahingehend zu ändern, dass darin kein steuerpflichtiger Gewinn aus einer verdeckten Einlage des Mandantenstamms i.H.v. EUR … berücksichtigt wird. 21

Das FA beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Das FA verweist zur Begründung im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 9.7.2018. Zudem würden die nunmehr vom Kläger eingereichten neuen Vollmachten die Rechtsansicht des FA bestätigen, dass die Übertragung des Mandantenstamms auf die GmbH dem Grunde nach zu einer verdeckten Einlage geführt habe. Für das FA sei nicht erkennbar, dass die beiden Gesellschafter der G GmbH ausdrücklich zivilrechtlich die Rückgabe des Firmenwerts vertraglich vereinbart hätten. Es sei an keiner Stelle dokumentiert, dass das einzelne Mandat wieder zurückübertragen werden solle. Soweit der BFH in mehreren Urteilsfällen die Möglichkeit zur Verpachtung eines Mandantenstamms dem Grunde nach anerkannt habe, hätten dort jeweils Sachverhalte zugrunde gelegen, bei denen der Mandantenstamm an eine vom Steuerberater neu gegründete Kapitalgesellschaft überlassen worden sei. Hier sei in der Person des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft und deren Geschäftsführers der gleiche Mandatsbevollmächtigte vorhanden, so dass die Rückübertragungsmöglichkeit der Mandate offensichtlich sei. In 2017 habe der BFH entschieden, dass eine Betriebsaufspaltung begründet wird zwischen einem Steuerberater und einer von ihm als Alleingesellschafter beherrschten Kapitalgesellschaft, wenn der Kapitalgesellschaft ein für deren betriebliche 24

Tätigkeit funktional wesentlicher Mandantenstamm zur Nutzung überlassen wird (BFH-Urteil vom 21.11.2017 – VIII R 17/15). In dem vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt lägen diese Voraussetzungen aber nicht vor, da der Kläger, als Rechtsnachfolger der durch Anwachsung auf ihn übergegangenen Beteiligung der Partnerschaftsgesellschaft, an der G GmbH nur zu 50 % beteiligt sei. Somit sei er gerade nicht beherrschender Gesellschafter. Zudem sei der Umstand zu berücksichtigen, dass der Kläger als Geschäftsführer der G GmbH einem – für die Dauer von zwei Jahren auch nachvertraglichen – Wettbewerbsverbot unterliege. Diese Vereinbarung verhindere eine faktische selbständige Nutzbarkeit einer theoretisch möglichen Rückübertragung des Mandantenstamms für zwei Jahre nach dem Ausscheiden. Die kurze Abschreibungsdauer eines entgeltlich erworbenen Mandantenstamms zeige aber, dass dieser im Regelfall nach drei bis fünf Jahren auf den Erwerber übergehe.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf die Gerichtsakte, insbesondere die wechselseitig ausgetauschten Schriftsätze samt Anlagen, sowie die dem Senat vorliegenden und den Streitfall betreffenden Steuerakten Bezug genommen. 25

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet. 26

I. Der Senat konnte eine Entscheidung treffen, ohne dass es einer Beiladung der inzwischen vollbeendeten Partnerschaftsgesellschaft bzw. des im Streitjahr neben dem Kläger an der Partnerschaftsgesellschaft beteiligten Gesellschafters, Herrn F, gem. § 60 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bedurfte. 27

1. Aufgrund ihrer liquidationslosen Vollbeendigung durch Austritt ihres vorletzten Gesellschafters, Herrn F, zum 30.9.2015 und Anwachsung des Betriebsvermögens auf den Kläger ist eine Beiladung der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft nicht möglich. Durch ihre liquidationslose Vollbeendigung verliert die Partnerschaftsgesellschaft ihre Beteiligten- und Prozessfähigkeit in einem finanzgerichtlichen Verfahren über einen einheitlichen Feststellungsbescheid. Die Klagebefugnis steht in diesem Fall wieder uneingeschränkt den i.S.v. § 40 Abs. 2 FGO betroffenen Gesellschaftern zu (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 31.1.1992 – VIII B 33/90, BStBl. II 1992, 559; BFH-Urteil vom 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847). 28

2. Nach Vollbeendigung einer Personengesellschaft müssen grundsätzlich die früheren Gesellschafter einen die Zeit ihrer Mitgliedschaft betreffenden Gewinnfeststellungsbescheid „wieder“ selbständig angreifen. Da in diesem Fall die Entscheidung allen Beteiligten gegenüber nur einheitlich ergehen kann, müssen zwar grundsätzlich alle Personen, die am Gewinn und Verlust beteiligt waren, nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beigeladen werden, sofern sie nicht selbst Klage erhoben haben (vgl. etwa BFH-Beschlüsse vom 29.7.1987 – VIII B 203/86, BFH/NV 1988, 101; vom 27.3.1997 – VIII B 8/97, BFH/NV 1997, 639). Ausnahmsweise hat jedoch auch nach Vollbeendigung der Personengesellschaft die Beiladung eines früheren Gesellschafters zu unterbleiben, wenn die Klage offensichtlich unzulässig ist oder wenn der nicht klagende Gesellschafter unter keinem denkbaren Gesichtspunkt steuerrechtlich betroffen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 4.5.1999 – VIII B 94/98, BFH/NV 1999, 1483). Der nicht klagende Gesellschafter ist dann unter keinem denkbaren steuerrechtlichen Gesichtspunkt betroffen, wenn die Entscheidung des Finanzgerichts keine Auswirkung auf die Höhe seines Gewinnanteils haben kann (vgl. BFH-Urteile vom 16.12.1981 29

– I R 93/77, BStBl. II 1982, 474; vom 17.1.1989 – VIII R 370/83, BStBl. II 1989, 563).

Nach diesen Grundsätzen war Herr F als im Streitjahr neben dem Kläger an der Partnerschaftsgesellschaft beteiligter Gesellschafter trotz Vollbeendigung der Partnerschaftsgesellschaft ausnahmsweise nicht beizuladen. Herr F war aufgrund der im Partnerschaftsvertrag vom 13.12.2004 vereinbarten Gewinnverteilungsabrede (vgl. § 9 Abs. 2 des Partnerschaftsvertrags) bereits zu Beginn des Streitjahres nicht mehr am Ergebnis der Partnerschaftsgesellschaft beteiligt. Der Gewinn – d.h. auch die hier streitige Gewinnerhöhung aus der Einlage des Mandantenstamms in die G GmbH – wurde in dem angefochtenen Feststellungsbescheid für 2015 vollständig dem Kläger zugerechnet. Herr F ist auch im Übrigen unter keinem denkbaren steuerrechtlichen Gesichtspunkt von dem vorliegenden Klageverfahren betroffen. 30

II. Der streitige Gewinnfeststellungsbescheid 2015 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger dadurch in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. Das FA hat die Überlassung des Mandantenstamms der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft an die G GmbH zu Unrecht als verdeckte Einlage qualifiziert und eine Gewinnrealisierung i.H.v. EUR … berücksichtigt (dazu unter 1.). Ein steuerpflichtiger Gewinn aus der Überlassung des Mandantenstamms ist auch nicht aus anderen – gegebenenfalls nach § 177 Abs. 2 AO zu kompensierenden – Gründen zu berücksichtigen (dazu unter 2.). 31

1. a. Verdeckte Einlagen sind – im Gegensatz zu offenen Einlagen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten – Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils seitens eines Anteilseigners oder einer ihm nahe stehenden Person an seine Kapitalgesellschaft ohne wertadäquate Gegenleistung, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. BFH-Urteile vom 9.11.2010 – IX R 24/09, BStBl. II 2011, 799; vom 20.1.2016 – II R 40/14, BStBl. II 2018, 284; vgl. auch Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rz. 175, 138. EL (Aug. 2017)). 32

Voraussetzung für einen einlagefähigen Vermögensvorteil ist, dass Gegenstand einer Einlage ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut ist. Als verdeckte Einlagen sind demnach nur Wirtschaftsgüter geeignet, die das Vermögen der Kapitalgesellschaft durch den Ansatz oder die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch den Wegfall oder die Verminderung eines Passivpostens mehren (vgl. BFH-Urteil vom 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416, m.w.N.; H 4.3 (1) „Verdeckte Einlage“ EStH 2017). Maßgebend ist das Bilanzrecht (BFH-Urteil vom 24.5.1984 – I R 166/78, BStBl. II 1984, 747). Entscheidend ist, inwieweit Bilanzposten in eine Bilanz hätten eingestellt werden müssen (vgl. BFH-Urteil vom 23.8.2017 – VI R 4/16, BStBl. II 2018, 208). Auf die tatsächliche Bilanzierung kommt es nicht an. Bloße Nutzungen und Nutzungsrechte sind mangels Aktivierungsfähigkeit hingegen nicht einlagefähig (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; Kulosa in Schmidt, EStG, 40. Aufl., 2021, § 6 Rz. 862). 33

Die Bewertung von Einlagen aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert. Werden einzelne Wirtschaftsgüter eines Betriebsvermögens in eine Kapitalgesellschaft, deren Beteiligung ebenfalls zum Betriebsvermögen gehört, eingelegt, erhöhen sich gem. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG die Anschaffungskosten der Beteiligung an der aufnehmenden Kapitalgesellschaft um den Teilwert des eingelegten Wirtschaftsguts. Diese Aufstockung des Wertansatzes führt zugleich zur Gewinnrealisierung i.H.d. Differenz zwischen dem Buchwert des eingelegten Wirtschaftsguts und dessen Teilwert (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 40. Aufl., 2021, § 6 Rz. 871; Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rz. 182, 138 EL. (Aug. 2017)). 34

35

Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen eines Einlagetatbestands trifft nach allgemeinen Grundsätzen denjenigen, der sich auf das Vorliegen eines solchen beruft (vgl. etwa BFH-Urteil vom 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232). Nimmt – wie vorliegend – das FA eine Einlage des Mandantenstamms als steuerbegründenden Tatbestand an, so trägt es hierfür die Feststellungslast.

b. Unter Anwendung vorstehender Grundsätze handelt es sich bei der Überlassung des Mandantenstamms durch die ehemalige Partnerschaftsgesellschaft an die G GmbH nicht um eine gewinnrealisierende Einlage. 36

aa. Zwar stellt ein Mandantenstamm ein von anderen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens unabhängiges, eigenständiges Wirtschaftsgut dar, das selbständig übertragen oder auch verpachtet werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 – I R 128-129/95, BStBl. II 1997, 546; BFH-Beschluss vom 8.4.2011 – VIII B 116/10, BFH/NV 2011, 1135; Wacker in Schmidt, EStG, 40. Aufl., 2021, § 18 Rz. 200). Der Mandantenstamm kann daher als bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut auch Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (vgl. Roser in Gosch, KStG, 4. Aufl., 2020, § 8 Rz. 131 f.; Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rz. 177, 138. EL (Aug. 2017)). 37

bb. Der Senat kann offen lassen, ob eine verdeckte Einlage des Mandantenstamms der Partnerschaftsgesellschaft durch den Kläger selbst (hierfür könnte sprechen, dass sich der Kläger in der Vereinbarung vom 31.1.2015 selbst zur „Überlassung“ des Mandantenstamms verpflichtet hat) oder durch die im Zeitpunkt der Vereinbarung noch bestehende Partnerschaftsgesellschaft (hierfür könnte sprechen, dass der Kläger als allein am Gewinn und Verlust der Partnerschaftsgesellschaft beteiligter Gesellschafter lediglich in Vertretung für die Partnerschaftsgesellschaft gehandelt hat) in Betracht kommt. Beide Vorgänge würden – entweder durch eine vorgeschaltete Entnahme zum Teilwert nach §§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 Nr. 2 EStG oder unmittelbar durch eine Einlage aus dem Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG – zu einer Gewinnrealisierung führen. 38

Vorliegend mangelt es an einer für die Annahme einer Einlage erforderlichen endgültigen Übertragung des Mandantenstamms (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG: „Erfolgt die Übertragung im Wege der verdeckten Einlage […]“) und damit an einer – durch Ansatz eines Aktivpostens in der Bilanz herbeigeführten – Vermögensmehrung bei der G GmbH. Hierfür wäre die Übertragung des zivilrechtlichen oder jedenfalls des wirtschaftlichen Eigentums an dem Mandantenstamm erforderlich (vgl. Eckstein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 6 EStG Rz. 1725, 299. EL (Sept. 2020)). Dies ist vorliegend nicht der Fall. 39

(1) Für die Beurteilung einer zivilrechtlichen Eigentumsübertragung an dem Mandantenstamm sind die vorliegend getroffenen Vereinbarungen, insbesondere die in dem Aktenvermerk vom 31.5.2015 zwischen dem Kläger und der G GmbH zur „Überleitung der Kanzlei B, F und Partner auf die G StB GmbH, J“ niedergelegten Vereinbarungen, maßgeblich. 40

Unter Ziffer 4 Satz 2 ist dort vereinbart, dass der G GmbH als Gegenleistung für die Übernahme der Mitarbeiterin, der Versicherungspflicht, der technischen und räumlichen Ausstattung sowie der sonstigen Aufwendungen so lange die Umsatzerlöse an den Mandanten der B, F und Partner zustehen. Die zeitliche Einschränkung „so lange“ bezieht sich hierbei ersichtlich auf die ebenfalls getroffene Vereinbarung, dass sich der Kläger verpflichtet hat, erst nach der Abwicklung aller Rechtsstreitigkeiten das Vermögen der Partnerschaftsgesellschaft zu Buchwerten auf die G GmbH zu übertragen. Dem steht nicht entgegen, dass sich der Kläger unter Ziffer 1 der Vereinbarung verpflichtet hat, die 41

Partnerschaftsgesellschaft bis zum 31.12.2017 auf die GmbH überzuleiten. Nach den plausiblen Erläuterungen des Klägers war Sinn der damaligen Vereinbarung zwischen dem Kläger als „letztem Gesellschafter“ der Partnerschaftsgesellschaft und der G GmbH, diese vor drohenden Ansprüchen aus Mandatsverhältnissen, aber auch vor drohenden Ansprüchen im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung mit dem vorletzten Gesellschafter der Partnerschaftsgesellschaft „abzuschirmen“. Erst nachdem die bekannten bzw. noch drohenden Rechtsstreitigkeiten durch den Kläger abgewickelt sind, sollte das Betriebsvermögen der Partnerschaftsgesellschaft unbelastet auf die G GmbH übergehen. Der in der Vereinbarung genannte Zeitpunkt 31.12.2017 ist vor diesem Hintergrund lediglich als aus damaliger Sicht beabsichtigter – aber nicht als fest vereinbarter – Übertragungszeitpunkt anzusehen. Der Kläger hat nachvollziehbar dargelegt, dass sowohl in 2015 und zuletzt zum Jahresende 2018 noch Schadenersatzklagen aus den seinerzeitigen Steuerberatungsverhältnissen der Partnerschaftsgesellschaft geltend gemacht wurden und aus diesem Grund bislang eine zivilrechtliche Übertragung unterblieben ist. Zudem ist zu berücksichtigen, dass auch das vorliegende Klageverfahren als Rechtsstreitigkeit im Zusammenhang mit der Auseinandersetzung der Partnerschaftsgesellschaft anzusehen ist, das die Beteiligten vor einer zivilrechtlichen Übertragung des Betriebsvermögens der Partnerschaftsgesellschaft auf die G GmbH geklärt wissen wollen.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände sind die vorliegend getroffenen Vereinbarungen zivilrechtlich lediglich als zeitlich befristete Überlassung des Mandantenstamms an die G GmbH zu bewerten. 42

(2) Unter Würdigung der konkreten Umstände des Streitfalls ist aber auch das wirtschaftliche Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO an dem Mandantenstamm nicht – jedenfalls nicht im Streitjahr – auf die G GmbH übergegangen. 43

(i) Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO sind Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzuordnen, sondern demjenigen, der 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. 44

(ii) Die Überlassung eines Wirtschaftsguts auf Grundlage eines Nutzungsrechts (reine Nutzungsbefugnis) begründet in aller Regel noch kein wirtschaftliches Eigentum (vgl. BFH-Urteile vom 8.6.1995 – IV R 67/94, BFH/NV 1996, 101; vom 14.2.2001 – X R 82/97, BStBl. II 2001, 440; Fu in Gosch, AO/FGO, § 39 AO Rz. 143, 160. EL (Nov. 2020)). Der Nutzungsberechtigte kann weder wie ein Eigentümer mit der Sache nach Belieben verfahren noch den Eigentümer wirtschaftlich ausschließen (vgl. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 39 AO Rz. 137, 246. EL (Feb. 2018)). 45

Die Begründung wirtschaftlichen Eigentums im Rahmen eines Nutzungsüberlassungsvertrags kann ausnahmsweise dann vorliegen, wenn die gewöhnliche Nutzungsdauer des überlassenen Wirtschaftsguts – bei regulärer Unkündbarkeit des Nutzungsvertrags – die tatsächliche Lebensdauer des überlassenen Gegenstandes umfasst oder überschreitet (vgl. BFH-Urteil vom 26.1.1978 – V R 137/75, BStBl. II 1978, 280). Dies führt nach Auffassung des BFH zu einer „Nutzung bis zum Verbrauch“ (vgl. etwa BFH-Urteile vom 30.5.1984 – I R 146/81, BStBl. II 1984, 825; vom 27.11.1996 – X R 92/92, BStBl. II 1998, 97; vom 7.12.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202). In einem Grundsatzurteil hierzu hatte der BFH über einen Sachverhalt zu entscheiden, bei dem in einem unkündbaren Vertrag über die Überlassung von Gasflaschen die Mietdauer von zehn Jahren so bemessen war, dass nach dieser Zeit die Wirtschaftsgüter normalerweise verbraucht waren. Nach Auffassung des BFH habe der Vermieter in diesem Fall an einer Rückgewähr des überlassenen Gegenstands kein 46

Interesse mehr. Die Mietverträge seien daher wie Kaufverträge zu bilanzieren (vgl. BFH vom 25.10.1963 – IV 429 U, BStBl. III 1964, 44). Zum Übergang eines Geschäfts- oder Firmenwerts vertritt der BFH die Auffassung, dass es entscheidend darauf ankommt, ob dem nutzenden Unternehmen die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter sowie die sonstigen Faktoren, welche sich im Geschäftswert niederschlagen, auf einer vertraglichen Grundlage überlassen werden, die Nutzung auf Dauer angelegt ist und gegen den Rechtsträger des nutzenden Unternehmens auch kein Rechtsanspruch auf Rückgabe dieser Wirtschaftsgüter besteht (vgl. BFH-Urteil vom 2.9.2008 – X R 32/05, BStBl. II 2009, 634). Der Übergang des Geschäftswerts setzt nach Auffassung des BFH voraus, dass das aufnehmende Unternehmen die geschäftswertbildenden Faktoren auf der Grundlage einer verfestigten Rechtsposition dauerhaft nutzen kann. Nicht ausreichend sei eine verfestigte tatsächliche Nutzungsmöglichkeit oder der tatsächliche Verbrauch der geschäftswertbildenden Faktoren. Ansonsten wäre bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen regelmäßig bei längerer Dauer ein Geschäftswertübergang anzunehmen. Der Geschäftswert bleibe bei der Betriebsverpachtung im Ganzen aber regelmäßig im Verpächterunternehmen (vgl. hierzu etwa BFH-Urteile vom 27.3.2001 – I R 42/00, BStBl. II 2001, 771 120; vom 16.6.2004 – X R 34/03, BStBl. II 2005, 378).

(iii) Unter Anwendung dieser Grundsätze hatte die G GmbH kein unentziehbares oder jedenfalls dauerhaftes Recht an dem Mandantenstamm zur „Nutzung bis zum Verbrauch“ inne, das zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums hieran – oder zum Übergang eines Geschäftswerts – hätte führen können. Geht man zivilrechtlich zutreffend von einem reinen Nutzungsüberlassungsverhältnis aus (vgl. hierzu vorstehend unter (1)), konnte der Kläger den Mandantenstamm vor Ablauf der gewöhnlichen Nutzungsdauer von der G GmbH zurückverlangen. Dem steht nicht entgegen, dass die Beteiligten kein ausdrückliches vertragliches Kündigungsrecht vereinbart haben. 47

Die Vereinbarung über die Überlassung des Mandantenstamms ist zivilrechtlich als Pachtverhältnis einzuordnen (vgl. zur Definition einer Pacht und zur Abgrenzung von der Miete und Leihe Weidenkaff in Palandt, BGB, 80. Aufl., 2021, Einf v § 535 Rz. 15). Zwar haben die Partnerschaftsgesellschaft bzw. der Kläger und die G GmbH keinen Pachtzins in Geld vereinbart. Zivilrechtlich ist aber anerkannt, dass eine Miete oder Pacht nicht nur in Geld, sondern auch in geldwerten Leistungen bestehen kann (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 17.7.2002 – XII ZR 86/01, NJW 2002, 3322; Weidenkaff in Palandt, BGB, 80. Aufl., 2021 § 535 Rz. 71, m.w.N.). Ausweislich der vorliegenden Vereinbarungen wurden der G GmbH „die Umsatzerlöse an den Mandanten der B, F und Partner“ als Gegenleistung für die Übernahme der Mitarbeiterin, der Versicherungspflicht, der technischen und räumlichen Ausstattung sowie der sonstigen Aufwendungen – und damit nicht unentgeltlich – überlassen. Selbst wenn der Nutzer ein sehr niedriges Entgelt zahlt (sog. Gefälligkeitsmiete), das weit hinter dem üblichen Entgelt zurückbleibt, handelt es sich trotzdem um Miete bzw. Pacht und nicht um Leihe als unentgeltliche Nutzungsüberlassung (vgl. BGH-Urteil vom 4.5.1970 – VIII ZR 179/68, BB 1970, 1197; vgl. BFH-Urteil vom 25.6.2014 – X R 16/13, BStBl. II 2014, 889 zu einem sog. Wirtschaftsüberlassungsvertrag). 48

Der Kläger und die G GmbH haben zwar kein ausdrückliches Kündigungsrecht vereinbart. Sie haben ein solches aber umgekehrt auch nicht – auch nicht konkludent – ausgeschlossen. Ob dem Kläger ein Kündigungsrecht im Rahmen des Pachtvertrages über den Mandantenstamm zusteht, beurteilt sich damit nach den gesetzlichen Regelungen. Gemäß § 584 Abs. 1 BGB kann eine Kündigung für den Schluss eines Pachtjahres erfolgen, wenn bei einem Pachtverhältnis über ein Grundstück oder ein Recht die Pachtzeit nicht bestimmt ist. Bei dem Pachtvertrag über den Mandantenstamm handelt es sich um einen Pachtvertrag 49

über die Gesamtheit von Rechten, nämlich die Rechte, die Mandatsbeziehungen zu den entsprechenden Mandanten mit deren Einverständnis und unter Ausschluss des Verpächters (etwa durch zeitgleiche Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots) zu nutzen. Die Pachtzeit war vorliegend nicht bestimmt. Zwar ist in dem Aktenvermerk vom 31.1.2015 ausgeführt, dass der Kläger verpflichtet ist, das Betriebsvermögen der Partnerschaftsgesellschaft bis zum 31.12.2017 auf die G GmbH zu übertragen und der G GmbH so lange, d. h. bis zur Übertragung, die Umsatzerlöse an den Mandanten zustehen sollten. Wie bereits oben ausgeführt (vgl. unter (1)), ist diese Vereinbarung aber nicht im Sinne eines fest vereinbarten Übertragungsstichtags – verbunden mit einer bis dahin fest befristeten Überlassung des Mandantenstamms – zu verstehen. Vielmehr handelt es sich lediglich um einen aus damaliger Sicht beabsichtigten Übertragungszeitpunkt. Vorrangig wurde als Bedingung für die Übertragung vereinbart, dass zunächst sämtliche Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit der Partnerschaftsgesellschaft abgewickelt werden. Die Pachtzeit ist auch dann unbestimmt, wenn ungewiss ist, wann ein Ereignis eintreten wird, das nach dem Pachtvertrag zu dessen Beendigung führen soll, oder wenn ungewiss ist, ob dieses Ereignis überhaupt jemals eintreten wird. Deshalb soll auch ein unter einer auflösenden Bedingung geschlossener Miet- bzw. Pachtvertrag als unbefristeter Vertrag ordentlich kündbar sein, wenn die Parteien die Möglichkeit einer ordentlichen Kündigung nicht ausgeschlossen haben (vgl. hierzu Schlinker in BeckOGK, § 584 BGB Rz. 3, Stand: April 2021). Dies ist vorliegend der Fall, wobei aber schon fraglich sein dürfte, ob in der Verpflichtung zur Übertragung des Mandantenstamms überhaupt eine Bedingung für die Beendigung des Pachtvertrags zu sehen ist. Dies kann vorliegend dahinstehen.

Das bestehende Kündigungsrecht bzw. das damit verbundene Rückübertragungsrecht ist für den Kläger auch nicht etwa deshalb wirtschaftlich wertlos und damit unbeachtlich, weil der Kläger die Rückübertragung erst verlangen könnte, wenn die gewöhnliche Nutzungsdauer des Mandantenstamms bereits abgelaufen ist. Zwar ist hierbei – wie das FA zutreffend ausführt – auch das Wettbewerbsverbot zu berücksichtigen, das dem Kläger gemäß § 11 des Geschäftsführervertrags vom 18.12.2015 auferlegt ist und einen Zeitraum von zwei Jahren nach dem Ausscheiden des Klägers aus der GmbH umfasst (nachvertragliches Wettbewerbsverbot). Gemäß § 2 Abs. 1 des Geschäftsführervertrags kann dieser von beiden Vertragsparteien jederzeit unter Einhaltung einer Frist von zwölf Monaten zum Jahresende gekündigt werden. Der Kläger hatte somit etwa die Möglichkeit, den Geschäftsführervertrag im Jahr 2016 zum Ablauf des 31.12.2017 ordentlich zu kündigen. In diesem Fall hätte der Kläger noch bis zum Ablauf des 31.12.2019 einem nachvertraglichen Wettbewerbsverbot unterlegen. Zu diesem Zeitpunkt wäre die gewöhnliche Nutzungsdauer des Mandantenstamms – bei einem Beginn der Überlassung des Mandantenstamms im Streitjahr – aber noch nicht abgelaufen. Zwar ist die gesetzliche Fiktion der Nutzungsdauer von 15 Jahren gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG nur für Geschäfts- oder Firmenwerte von Gewerbebetrieben und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben anwendbar. Die Nutzungsdauer eines Praxiswerts oder Mandantenstamms ist im Einzelfall zu schätzen. Nach der Rechtsprechung des BFH beträgt sie regelmäßig drei bis fünf Jahre bei Einzelpraxen sowie bei Sozietäten – jedenfalls wenn der oder einer der früheren Praxisinhaber, wie vorliegend der Kläger, in der erwerbenden Gesellschaft weiterhin entscheidenden persönlichen Einfluss ausübt – sechs bis zehn Jahre (vgl. BFH-Urteile vom 24.2.1994 – IV R 33/93, BStBl. II 1994, 590; vom 20.10.2015 – VIII R 33/13, BStBl. II 2016, 596; vgl. zum Erwerb eines Praxiswerts durch eine Steuerberater-GmbH auch BMF-Schreiben vom 15.1.1995 - IV B 2-S 2172-15/94, BStBl. I 1995, 14). Hierbei ist vorliegend zu berücksichtigen, dass der Kläger auch nach der Überlassung des Mandantenstamms an die G GmbH die durch die GmbH übernommenen Mandate – jedenfalls nach Aufnahme seiner Geschäftsführertätigkeit bei der G GmbH zum 1.1.2016 – unmittelbar selbst bearbeitet hat. 50

Selbst wenn man vorliegend berücksichtigt, dass im Zeitpunkt der Überlassung des Mandantenstamms bzw. in den letzten Jahren davor der Arbeitseinsatz des weiteren Gesellschafters F bereits weitestgehend reduziert war und sich der Mandantenstamm bis zur Tätigkeit des Klägers als Geschäftsführer bei der G GmbH bereits etwas „verflüchtigt“ hat, und deswegen die gewöhnliche Nutzungsdauer am absolut unteren Rand mit sechs Jahren zugrunde legt, hatte der Kläger die Möglichkeit, die Rückübertragung des Mandantenstamms vor Ablauf der gewöhnliche Nutzungsdauer durchzusetzen.

Nach Auffassung des BFH ist die Rückgabe eines Praxiswerts (Kundenstamms) auch tatsächlich möglich. Der Umstand, dass sich während der Pachtzeit der Kundenstamm verändert und der gepachtete Praxiswert sich verflüchtigen kann, steht dem nicht entgegen. Bei einem jährlich kündbaren Pachtvertrag kann von einem vollständigen Verbrauch des Praxiswerts während der Pachtzeit nicht gesprochen werden (so BFH-Urteil vom 13.11.1996 – I R 134/94, BFH/NV 1997, 438). Insbesondere aufgrund der vorliegend getroffenen organisatorischen Vorkehrungen wäre dem Kläger auch im Streitfall eine Rückübertragung des Mandantenstamms möglich. Der Mandantenstamm der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft wurde vorliegend vor der Übertragung identifiziert und abgegrenzt. Listen der überlassenen Mandanten sowie der „verloren gegangenen“ Mandanten liegen vor. Zudem wurden die Mandanten der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft im EDV-System der G GmbH abgegrenzt, so dass diese für den Fall einer Rückübertragung jederzeit identifiziert werden können. 51

(iv) Der vorgenannten Beurteilung steht – anders als das FA annimmt – nicht entgegen, dass die Mandatsverhältnisse (soweit sie fortbestanden haben) auf die G GmbH übergegangen sind, also die jeweiligen Mandanten nunmehr dieser eine Vollmacht erteilt haben und das Beratungsverhältnis zwischen dem Mandanten und der GmbH bestand. Insoweit ist zwischen dem Mandantenstamm und den einzelnen Mandatsverhältnissen zu unterscheiden. Auch bei einer zeitlich befristeten Nutzungsüberlassung eines Mandantenstamms müssen die jeweiligen Mandatsverhältnisse als solche auf die vorgenannte Weise auf den Nutzungsberechtigten übergehen. Anders ist die Nutzungsüberlassung eines Mandantenstamms nicht möglich. Hierbei ist es zugleich so, dass ein Mandantenstamm stets nur in der Weise – sei es zur Nutzung, sei es endgültig – überlassen werden kann, dass der Überlassende sich verpflichtet, alles dafür zu tun, dass die einzelnen Mandatsverhältnisse übergehen (z.B. dadurch, dass er die Mandanten entsprechend informiert und diesen den Wechsel empfiehlt). Begleitet wird diese Verpflichtung regelmäßig von einer Verpflichtung, gegenüber den Mandanten nicht mehr (außer ggf. – wie im vorliegenden Fall – für den Nutzungsberechtigten) tätig zu werden, wozu im Streitfall das Wettbewerbsverbot vereinbart wurde. Letztlich entscheiden jedoch immer die Mandanten jeweils selbst, ab sie sich zukünftig von dem Nutzungsberechtigten beraten lassen oder ob sie sich ggf. einen ganz anderen Berater suchen. Ebenso ist es bei einer etwaigen Verpflichtung zur Rückübertragung der zur Nutzung überlassenden Mandatsverhältnisse. Auch hier kann die entsprechende Verpflichtung des Nutzungsberechtigten nur darin bestehen, dass er in der vorgenannten Weise verpflichtet ist, alles dafür zu tun, dass die Mandatsverhältnisse wieder auf den Überlassenden übergehen. Auch hier entscheidet aber letztlich der Mandant selbst, ob er den Wechsel „mitmacht“ oder ob er sich einen anderen Berater sucht. Der Unterschied zwischen einer zeitlich befristeten und einer endgültigen Überlassung einer Mandantenstamms liegt demnach allein darin, welche gegenseitigen Verpflichtungen zwischen dem bisherigen Mandatsinhaber und dem Nutzungsberechtigten bzw. Erwerber vereinbart sind bzw. bestehen sowie in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht durchsetzbar sind. Hiervon ausgehend war aufgrund der o.g. Ausführungen von einer zeitlich befristeten Nutzungsüberlassung auszugehen. 52

2. Der streitige Feststellungsbescheid ist auch nicht aus anderen – nach § 177 Abs. 2 AO zu berücksichtigenden – Gründen fehlerhaft. Die Überlassung des Mandantenstamms an die G GmbH führt nicht als Praxisaufgabe zu einer Gewinnrealisierung. Gleiches gilt für Anwachsung des Vermögens der Partnerschaftsgesellschaft auf den Kläger als letztverbleibenden Gesellschafter. 53

a. Zwar sieht das Finanzgericht Saarland in einer Verpachtung einer Steuerberatungspraxis – d.h. seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen, die in aller Regel nicht aus körperlichen Wirtschaftsgütern (Praxisräume und Einrichtungsgegenstände), sondern ausschließlich aus einem Praxiswert bzw. Mandantenstamm bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1994 – I R 109/93, BStBl. II 1994, 925; Wacker in Schmidt, EStG, 40. Aufl., 2021, § 18 Rz. 223) – eine Praxisveräußerung bzw. eine Aufgabe der Praxis (vgl. FG Saarland, Urteil vom 12.8.1987 – 1 K 71/86, EFG 1987, 610; aufgehoben durch BFH-Urteil vom 28.2.1990 – I R 144/87, BStBl. II 1990, 595). Demnach soll eine Verpachtung einer freiberuflichen Praxis nicht denkbar sein. Die dem Praxiswert begründenden persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen dem freiberuflich Tätigen und seinen Mandanten hätten nur dann einen Wert im Geschäftsverkehr, wenn sie beständig in einer Praxis bestätigt würden. Dabei werde dieser Wert regelmäßig dem Praxisinhaber zugerechnet, nicht etwa einer dahinter stehenden Person. 54

Der BFH erkennt hingegen eine Praxisverpachtung jedenfalls bei einer – wie vorliegend – vorübergehenden Überlassung an (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36; hierzu auch Wacker in Schmidt, EStG, 40. Aufl., 2021, § 18 Rz. 215). In seinem Urteil vom 13.11.1996 (I R 134/94, BFH/NV 1997, 438) bestätigt der BFH, dass Unternehmen als Sach- und Rechtsgesamtheiten zusammen mit den immateriellen Werten nach § 581 BGB verpachtet werden können und dies auch für freiberufliche Unternehmen grundsätzlich anerkannt sei. Nach Auffassung des BFH wäre es jedenfalls nicht vertretbar, einerseits bei Verpachtung gewerblicher oder landwirtschaftlicher Betriebe von einer Realisierung der stillen Reserven – mitunter über Jahrzehnte – abzusehen, obwohl im Einzelfall eine Fortführung des Betriebs durch den früheren Unternehmer oder seine Erben in tatsächlicher Hinsicht nicht oder kaum mehr in Betracht kommen wird, andererseits bei einem freiberuflichen Betrieb auf der sofortigen Auflösung der stillen Reserven auch zu bestehen, wenn nach den objektiven und subjektiven Gegebenheiten mit einer baldigen Praxisfortführung durch den Rechtsnachfolger (in dem entschiedenen Fall nach Erlangung der besonderen freiberuflichen Qualifikation) zu rechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1992 – IV R 29/91, BStBl. II 1993, 36). Dieser zutreffenden Sichtweise schließt sich der erkennende Senat an. 55

Im Übrigen ist nach zutreffender Auffassung im Schrifttum unter Anerkennung der Rechtsprechung zur Verpachtung gewerblicher und landwirtschaftlicher Betriebe eine Rechtfertigung für eine abweichende Behandlung der entsprechenden Problematik bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht zu sehen (so zutreffend Brandt in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 EStG Rz. 390, 296. EL, Feb. 2020). § 18 Abs. 3 Satz 2 EStG verweist inzwischen ausdrücklich auf die Regelung des § 16 Abs. 3b EStG, wonach u.a. die Betriebsverpachtung im Ganzen keine Aufgabe des Gewerbebetriebs ist, bis der Steuerpflichtige die Aufgabe ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt (Nr. 1). 56

b. Auch die mit dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters der Partnerschaftsgesellschaft verbundene Anwachsung des Vermögens der Partnerschaftsgesellschaft auf den Kläger führt zu keiner Aufdeckung und Versteuerung der in dem Betriebsvermögen der ehemaligen Partnerschaftsgesellschaft enthaltenen stillen Reserven. 57

58

Nach Aktenlage ist der vorletzte Gesellschafter, Herr F, entschädigungslos aus der Partnerschaftsgesellschaft ausgeschieden. Dies entspricht auch dem Umstand, dass der Gesellschafter F im Streitjahr nicht mehr am Gewinn und Verlust der Partnerschaftsgesellschaft beteiligt war. Damit war das Gesellschaftsvermögen der Partnerschaftsgesellschaft dem Kläger im Streitjahr nach steuerlichen Grundsätzen bereits in vollem Umfang zuzurechnen. Das entschädigungslose Ausscheiden des nicht mehr am Ergebnis der Partnerschaftsgesellschaft beteiligten vorletzten Gesellschafters hat damit für den Kläger keine steuerlichen Auswirkungen. Das gleiche steuerliche Ergebnis ergibt sich nach teilweise im Schrifttum vertretener Auffassung (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 40. Aufl., 2021, § 6 Rz. 716) sowie nach Auffassung des BFH (vgl. Urteil vom 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269) durch eine (entsprechende) Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG.

Im Übrigen führte der Kläger die Nutzungsüberlassung des Mandantenstamms auch nach der Anwachsung unverändert und ohne steuerlichen Auswirkungen fort. 59

III. Die Ermittlung des aufgrund der vorliegenden Entscheidung festzustellenden Betrags erfolgt durch den Beklagten, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 60

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 61

V. Die Revision war nicht zuzulassen. Zulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. 62

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE