

PRAXISFORUM

Steuerfallen zum Jahresende – und wie man sie vermeidet**1. Degressive AfA**

Die degressive Abschreibung für nicht Wohnzwecken dienender Gebäude im Privatvermögen läuft zum Jahresende aus. Das bedeutet, daß Bauherren noch einen Bauantrag stellen müssen. Der Erwerber muß nur den notariellen Kaufvertrag abschließen. Auf den Bauantrag kommt es in diesem Fall – merkwürdigerweise – nicht an. Wer nicht ausschließen kann, daß er das Gebäude im nächsten Jahr z. B. an Kapitalanleger verkaufen will oder muß, sollte nicht selbst, sondern über eine Personengesellschaft erwerben. Die Finanzverwaltung plant nämlich einen Erlaß, wonach der Beitritt zu einer Personengesellschaft nach dem 31. 12. 1994 noch zur Inanspruchnahme der degressiven AfA berechtigt, wenn der Beitritt vor Fertigstellung der Immobilie erfolgt.

2. Ostimmobilien**2.1 Anzahlungen**

Durch die Leistung einer Anzahlung – natürlich nur gegen Bankbürgschaft – kann die 50 %-ige Ostabschreibung bereits auf einen Zeitpunkt vorverlagert werden, zu dem die Immobilie noch nicht einmal gebaut geschweige denn fertiggestellt ist. Einige Fallstricke sind jedoch zu beachten:

(1) Abschreibungsfähig ist nur der Gebäude- bzw. – bei einer Altbaumodernisierung – der Modernisierungsanteil. Bei jeder

einzelnen Anzahlung ist der auf den nicht begünstigten Grund und Boden bzw. die Altsubstanz entfallende Teil herauszurechnen. Es ist nicht möglich, eine Anzahlung voll dem begünstigten Gebäude- oder Modernisierungsaufwand zuzuordnen. Andererseits kann die Finanzverwaltung nicht argumentieren, daß die erste Rate stets voll auf den nicht begünstigten Grund und Boden oder die Altsubstanz entfällt und damit nicht abschreibungsfähig ist.

(2) Die Anzahlung muß noch in diesem Jahr abfließen. Sicher ist die Erteilung eines Überweisungsauftrages oder die – allerdings kaum praktikierbare – Barzahlung. Bei Zahlung mit Scheck oder Wechsel ist Vorsicht geboten. Aufgrund der Sonderbestimmung des § 7 a EStG gilt die Anzahlung erst mit der Einlösung als geleistet. Die Hingabe eines Schecks am 31. 12. 1994 erfüllt damit nicht die Anzahlungsvoraussetzungen, weil die Gutschrift erst im nächsten Jahr erfolgt.

(3) Die Anzahlung muß nicht nur beim Investor abfließen. Sie muß auch in den freien Verfügungsbereich des Bauträgers gelangen. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Anzahlung auf ein Konto des Bauträgers fließt. Das gilt sogar dann, wenn der Bauträger eine Vereinbarung mit der Bank getroffen hat, daß alle auf seinem Konto eingehenden Gelder als Sicherheit für die ausgegebene Bankbürgschaft dienen sollen. Schädlich ist dagegen eine Überweisung auf ein Notarander- oder Treuhandkonto. Auch die Überweisung auf ein Konto des Bauträ-

gers, das im Interesse des Käufers gesperrt ist, wäre schädlich. Die eingangs erwähnte Verpfändung des Guthabens zum Zweck der Absicherung der Bürgschaft ist keine schädliche Sperrung im Interesse des Käufers.

(4) Unproblematisch sind Anzahlungen bis zur Höhe des im folgenden Jahr erreichten Baufortschritts. Dabei kommt es nur auf den *voraussichtlichen* Baufortschritt an. Sollte der tatsächliche Baufortschritt hinter den Planungen zurückbleiben, ändert dies nichts an der Abschreibung. Übersteigt die Anzahlung den voraussichtlichen Bautenstand im Folgejahr, sollen die Finanzämter prüfen, ob ein Mißbrauch i. S. d. § 42 AO vorliegt. Sofern überzeugende wirtschaftliche Gründe vorgetragen werden, ist die Mißbrauchsvermutung widerlegt. Ein gehöriger Kaufpreisabschlag wird als wirtschaftlicher Grund ausreichen, sofern der Abschlag über eine bloße Abzinsung hinausgeht. M. E. ist kein Raum für die Anwendung des § 42 AO in Fällen der vorliegenden Art, weil der Gesetzgeber selbst die Vorauszahlung von Anschaffungskosten als Fördertatbestand geregelt und nicht an einen Mißbrauchsvorbehalt geknüpft hat.

(5) Der Anzahlende muß Erwerbereignenschaft besitzen. Ein Bauherr kann nur Teilerstellungskosten abschreiben. Ob diese bezahlt sind oder nicht spielt keine Rolle. Für ihn zählt nur der tatsächliche Baufortschritt. Diese Benachteiligung des Bauherren erscheint zwar antiquiert und reformbedürftig. Sie ist jedoch durch die höchstrichterliche Rechtsprechung – wohl unumstößlich – festgeschrieben. Bauherr ist auch, wer einen Generalunternehmer mit der schlüsselfertigen Erstellung eines Bauwerks beauftragt. Denn er ist frei, ob und wie er sein Grundstück bebauen will. Diese Handlungsfreiheit ist entscheidend. Umgekehrt liegt ein Erwerbsfall vor, wenn Bauleistung und Grundstückskauf rechtlich miteinander verknüpft sind (Vertragsbündel). Wer einem Immobilienfonds beiträgt, ist nur dann Erwerber, wenn der Fonds selbst nicht die Bauherreneignenschaft erfüllt. Nach dem vierten Bauherrenersatz erfüllt der Fonds aber die Bauherreneignenschaft bereits dann, wenn die Gründungsgesellschafter die Konzeption entwickelt haben. Bei einem solchen Fonds färbt die Bauherreneignenschaft des Fonds auf die erst später eintretenden Anleger ab. Anzahlungen sind daher nicht möglich, was gelegentlich auch von nicht ganz kleinen Initiatoren übersehen wird.

2.2 Altbaumodernisierungen

Wer einen fertig sanierten Altbau kauft, kann keine Sonderabschreibungen geltend machen. Er bekommt nur die normale AfA von 2,5 % bzw. 2 % je nach Fertigstellungszeitpunkt des Altbaus. Denn nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes sind nur diejenigen Modernisierungsaufwendungen begünstigt, die nach Abschluß des Kaufvertrages anfallen. Planungskosten, die der Verkäufer vor Abschluß des Kaufvertrages hatte, sind folglich nicht begünstigt. Diese Regelung hemmt die Verbreitung von Altbaumodernisierungsmodellen ungeheuer, weil der Bauträger erst alle Wohnungen verkaufen muß, bevor er mit der Modernisierung anfangen kann. Theoretisch könnte er zwar mit der Renovierung der verkauften Wohnungen beginnen. Praktisch läßt sich aber eine solche Baustelle nicht wirtschaftlich abwickeln. Für den Anleger bedeutet dies, daß er nicht weiß, ob und wann mit der Renovierung begonnen wird. Dieses Problem entsteht bei geschlossenen Immobilienfonds nicht. Diese können mit der Modernisierung sofort beginnen. Der spätere Beitritt der Anleger ist kein Erwerb, da die Bauherreneignenschaft des Fonds auf die Anleger abfärbt. Nachteil dieser Fondslösung ist, daß Anzahlungen nicht begünstigt sind und die Inanspruchnahme der Sonder-AfA nur einheitlich vorgenommen werden kann. Die Aufteilung des Altbaus in Eigentumswohnungen nach Durchführung

der Sanierung soll als veräußerungsähnlicher Vorgang zum Verlust der Restwert-AfA führen.

2.3 Gewerbebauten in West-Berlin

Bei der Verlängerung des Fördergebietsgesetzes für West-Berlin mußten Gebäude, die zum Privatvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen, ausgeklammert werden. Die Förderung gilt somit nur noch für Gebäude, die in diesem Jahr fertiggestellt werden. Erwerber können allerdings den Kaufpreis anzahlen und sich so die volle Begünstigung sichern. Bauherren haben diese Möglichkeit nicht. Der nach dem 31. 12. 1994 bis zur Fertigstellung noch anfallende Herstellungsaufwand kann nur mit 2 % abgeschrieben werden.

2.4 Wohnungen in West-Berlin

Wohnungen sind – anders als Läden und Büros – auch weiterhin begünstigt. Allerdings ist eine fünfjährige Nutzung zu Wohnzwecken vorgeschrieben. Wird die Wohnung vom Mieter zweckentfremdet, indem er dort sein Büro oder seine Praxis einrichtet, geht für den Eigentümer die Sonder-AfA verloren. Dies muß durch entsprechende mietvertragliche Regelungen verhindert werden, wobei zu beachten ist, daß diese Vertragsbestandteile ausgehandelt sein müssen, weil anderenfalls das ABG-Gesetz greift und die Klausel unwirksam sein dürfte.

2.5 In 1993 teilerfertiggestellte Gebäude

Klar ist, daß für Gebäudeteile, die bereits in 1993 fertiggestellt wurden, keine Sonder-AfA mehr in Betracht kommt, weil der Erwerb spätestens im Jahr der Fertigstellung erfolgen muß. Sofern es sich jedoch nur um eine geringfügige Teilfläche des Gesamtkomplexes handelt, z. B. einen Laden in einem Einkaufszentrum oder einem Bürohochhaus, ist dies kein gravierender Nachteil, sollte man meinen. Wer würde schon vermuten, daß wegen der Fertigstellung einer geringfügigen Teilfläche bereits die Sonder-AfA auf das Gesamtgrundstück verloren geht? So soll es aber sein, wenn man der Auffassung der Finanzverwaltung folgt. Diese wendet ein Urteil des BFH, das zugunsten des Steuerpflichtigen ergangen ist, nunmehr zu dessen Nachteil an. Der BFH hatte angenommen, daß Teilerstellungskosten für nicht fertiggestellte Räume bereits dann degressiv abgeschrieben werden können, wenn ein Teil des Gebäudes fertiggestellt ist. Daraus soll nach Ansicht der Finanzverwaltung folgen, daß ein Erwerb nur dann begünstigt ist, wenn er noch im Jahr der ersten Teilerfertigstellung erfolgt. Bauträger müssen sich also davor hüten, fertiggestellte Teilflächen zu vermieten, bevor das Gesamtgebäude fertiggestellt ist.

2.6 Totalsanierungen

Der große steuerliche Vorteil von Altbaumodernisierungen gegenüber Neubauten liegt in der Restwert-AfA, die es ermöglicht, 100 % der Modernisierungskosten in 10 Jahren abzuschreiben. Nach dem sog. Mühlenurteil des BFH muß an sich niemand mehr befürchten, daß die geplanten Modernisierungsmaßnahmen zu umfangreich ausfallen, so daß kein steuergünstiger Altbau mehr vorliegt, sondern ein schwächer geförderter Neubau. Nach der Rechtsprechung wäre dies nur zu befürchten, wenn sämtliche Fundamente und tragenden Teile erneuert werden. So weit geht selbst eine Kernsanierung jedoch meistens nicht. Die Finanzverwaltung hat jedoch einen Ansatz gefunden, der dazu führen soll, daß die günstige Restwert-AfA für Altbauten bei allzu umfangreichen Modernisierungsmaßnahmen verloren geht. Zwar ist das modernisierte Gebäude auch dann noch kein Neubau. Der Gesetzeswortlaut läßt jedoch Spielraum für eine dritte Möglichkeit, nämlich für das „andere“ Gebäude. Dieses andere Gebäude soll die Nachteile

von Alt- und Neubauten in sich vereinigen, d. h. Sanierungsbeginn darf erst nach Kaufvertrag sein und die Restwertverteilung über maximal 10 Jahre entfällt. Bei allzu umfangreichen Modernisierungsmaßnahmen ist die zehnjährige Restwert-AfA gefährdet.

2.7 Dachgeschoßausbau

Man sollte annehmen, daß der Ausbau eines Dachgeschosses an einem vorhandenen Gebäude zur Entstehung einer Neubaugewohnung führt, so daß es für die Inanspruchnahme der Sonder-AfA genügt, daß der Erwerb im Jahr der Fertigstellung erfolgt. Das ist jedoch – zumindest nach Meinung der Finanzverwaltung – nicht der Fall. Wer ein fertig ausgebautes Dachgeschoß erwirbt, kann keine Sonder-AfA geltend machen. Denn nach Meinung der OFD Berlin, die sich auf ein nicht rechtskräftiges Urteil des FG München stützen kann, ist ein Dachgeschoßausbau nicht nach Neubaugrundsätzen, sondern nach Altbaueregeln zu beurteilen. Wie bei Altbauten lautet daher die Regel: Erst kaufen, dann sanieren. Dem Vernehmen nach arbeitet die Finanzverwaltung an einer Lösung dieser unbefriedigenden Rechtslage. Sollte der Dachgeschoßausbau dann doch als Neubau – oder als „anderes“ Gebäude – qualifiziert werden, können sich alle diejenigen freuen, die aus heutiger Sicht einen Fehler gemacht haben, weil sie ein fertig saniertes Dachgeschoß erworben haben. Was ist aber mit denjenigen, die in Kenntnis der Altbauproblematik vor Beginn der Modernisierungsmaßnahmen erworben haben? Sie verlieren dann die zehnjährige Restwert-AfA, weil diese für Neubauten und andere Gebäude nicht gilt. Diese Rechtsfolge darf allerdings nicht rückwirkend eintreten, d. h. das Vertrauen auf die derzeitige Erlaßlage muß durch eine Übergangsregelung geschützt werden.

3. Liebhaberei

Wer nur Sonderabschreibungen mitnehmen will, um die Immobilie alsbald nach Ausnutzung derselben wieder zu verkaufen, sollte sehr vorsichtig sein. Zwar gilt grundsätzlich die Vermutung, daß die Immobilie für 100 Jahre durch Vermietung genutzt werden soll. Wird die Immobilie jedoch tatsächlich nicht langfristig gehalten, sondern nach wenigen Jahren (z. B. nach Ablauf der Spekulationsfrist) wieder verkauft, wird die Finanzverwaltung nach Indizien suchen, die auf eine von Anfang an gegebene kürzere Haltedauer schließen lassen. Im 100-Jahres-Erlaß selbst werden eine kurzfristige Mietdauer und eine kurzfristige Zinsbindung als Beispiele angeführt. Steuerschädlich sind auch Kaufoptionen, solange es sich nicht um ausgesprochene Notfallgarantien (z. B. für den Fall der Erwerbsunfähigkeit) handelt. Wer frühzeitig verkaufen will, sollte gute Gründe suchen, weshalb er seine ursprüngliche Absicht, die Immobilie langfristig zu halten, aufgeben mußte. Anteile an Immobilienfonds können nicht ohne erhebliche Preisabschläge verkauft werden, weil es hierfür kaum eine Nachfrage gibt. Daher stellt sich das Liebhabereiproblem m. E. nicht in gleicher Weise wie bei Einzelobjekten.

4. Umsatzsteuer

Wer ein Grundstück mehrwertsteuerpflichtig verkauft, um eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG zu vermeiden, sollte prüfen, ob die neuen Vorschriften zum Unternehmenskauf Anwendung finden. Unternehmen im umsatzsteuerlichen Sinne kann auch eine einzelne Immobilie sein. Außerdem gelten die neuen Regelungen auch für Teile von Unternehmen, die gesondert geführt werden. Liegt ein Unternehmens(teil)verkauf vor, ist der Vorgang nach § 1 Abs. 1 a UStG nicht steuerbar, d. h. Mehrwertsteuer darf an sich nicht ausgewiesen wer-

den. Andererseits muß der Verkäufer seine Vorsteuer auch nicht nach § 15 a UStG berichtigen. Vielmehr hat der Käufer das Vorsteuerberichtigungspotential zu übernehmen. Das nach § 15 a Abs. 6 a UStG vom Käufer fortzuführende Berichtigungspotential dürfte regelmäßig geringer sein als die anlässlich eines mehrwertsteuerpflichtigen Verkaufes anfallende Umsatzsteuer. Außerdem ist der Berichtigungszeitraum kürzer, weil die Besitzdauer des Verkäufers beim Käufer angerechnet wird. Wird nun fälschlicherweise Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, muß der Verkäufer diese natürlich abführen. Sobald er den Fehler entdeckt, könnte er die Rechnung zwar berichtigen, weil ein Fall des § 14 Abs. 2 UStG vorliegt. Unterbleibt die Berichtigung, stellt sich die Frage, ob der Käufer die irrtümlich ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Dies wird man wohl bejahen können, da der Vorsteuerabzug auch in vergleichbaren anderen Fällen zugelassen wird. Tritt dann beim Erwerber eine Änderung der Verhältnisse ein, die zur Berichtigung nach § 15 a UStG zwingt, kommt es zur Doppelberichtigung. Zum einen muß das irrtümlich ausgewiesene, eigene große Vorsteuervolumen berichtigt werden. Zum anderen muß das unbemerkt geerbte, fremde kleine Vorsteuervolumen korrigiert werden. Wird der Verkauf irrtümlich als nichtsteuerbar behandelt, obwohl die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 a UStG nicht vorliegen, muß der Verkäufer das Recht haben, die Mehrwertsteuer nachzufordern. Was aber, wenn der Käufer schon pleite ist?

4. Kapitalgesellschaften

4.1 Vorabausschüttung von EK 56

Eine unvorteilhafte Zwangsumgliederung von EK 56 kann durch eine offene Gewinnausschüttung für 1993 vermieden werden. Der Ausschüttungsbeschuß allein reicht jedoch nicht. Die Ausschüttung muß auch in 1994 abfließen. Eine Vorabausschüttung in 1994 löst das Problem der Zwangsumgliederung nicht. Nur eine verdeckte Gewinnausschüttung in 1993 kann da noch helfen.

4.2 Vorabausschüttung wegen SolZ

Um dem Solidaritätszuschlag für 1995 zu entgehen, ziehen viele Unternehmen ihre Gewinnausschüttungen für 1995 auf 1994 vor. Es herrscht die Meinung, je größer die Ausschüttung desto höher der Steuervorteil. Diese Empfehlung ist sicher richtig für Steuerpflichtige, die ohne die Ausschüttung sowohl in 1994 als auch in 1995 dem Spitzensteuersatz unterliegen. Angesichts der Abschreibungsmöglichkeiten nach dem Fördergebietgesetz dürfte diese Situation auf manche Spitzenverdiener überhaupt nicht zutreffen. In diesen Fällen kann eine Vollausschüttung zu nicht unerheblichen Steuer Mehrbelastungen führen.

4.3 § 8 a KStG

Nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner mit einer wesentlichen Beteiligung bewirken verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die von ihnen zur Verfügung gestellten Gesellschafterdarlehen die zulässigen Grenzen (safe-haven) überschreiten und der Fremdvergleich nicht gelingt bzw. nicht zulässig ist. Ob die Toleranzgrenze überschritten ist, bestimmt sich nach den Relationen in der Handelsbilanz zum 31. 12. 1994. Durch (verdeckte) Einlagen läßt sich der Spielraum erhöhen. Übersteigen die Gesellschafterdarlehen den zulässigen Rahmen, können verdeckte Gewinnausschüttungen dadurch verhindert werden, daß die zuletzt gewährten Darlehen zinslos gestellt werden. Zu dieser darlehensweisen Betrachtung soll sich die Finanzverwaltung jetzt im neuen, immer noch nicht veröffentlichten § 8 a-Erlaß durchgerungen haben.

5. Vermögensteuer

Das sonstige Vermögen soll ab 1. 1. 1995 mit 1 % belastet werden. Nicht betroffen sind lediglich Aktien, GmbH-Anteile, Genossenschaftsanteile, Genußscheine soweit sie am Liquidationserlös partizipieren und jegliche Anteile an offenen Investmentfonds (Aktien-, Renten-, Rohstoff-, Geldmarkt-, Immobilienfonds). Diese werden nach wie vor nur mit 0,5 % erfaßt. Die von der Erhöhung des Steuersatzes betroffenen Vermögensgegenstände sollten daher möglichst in ein Betriebsvermögen eingelegt werden. Dort gilt der Sonderfreibetrag von 500 000 DM, die Kappung auf 75 % für den übersteigenden Anteil sowie der niedrigere Steuersatz von 0,5 %. Andererseits könnte Gewerkekapitalsteuer entstehen, von der Freiberufler und Landwirte allerdings (noch) nicht betroffen sind. Die zweitbeste Lösung wäre die Umschichtung von Festgeldern und anderen Guthaben in sog. Geldmarktfonds, die ohne Ausgabeaufschlag angeboten werden und fungibler sind als Festgelder. Zu beachten ist auch, daß bestimmte private Rentenversicherungen vermögenssteuerfrei sind. Dagegen gilt für Kapitallebensversicherungen nur ein Freibetrag von 10 000 DM. Außerdem wird die Versicherung nur mit 2/3 der eingezahlten Prämien bewertet. Aufgelaufene Zinsen bleiben vermögenssteuerfrei. Fremdfinanzierte Ostimmobilien bringen – entgegen anderslautenden Meldungen in manchen Angebotspro-

spekten – derzeit keine Vermögensteuervorteile. Da Ostgrundstücke – vorerst bis 1. 1. 1996 – von der Vermögensteuer befreit sind, können die Schulden nicht abgezogen werden, so daß sich der von Westimmobilien gewohnte, steuergünstige Negativsaldo nicht ergibt. Eine zweifelhafte Vergünstigung!

6. Schenkung- und Erbschaftsteuer

Nachdem die Fachwelt fest mit einer Änderung der Grundstückseinheitsbewertung zum Nachteil der Grundstücksbesitzer rechnet, sollten Übertragungen noch in diesem Jahr erfolgen. Man kann nicht ausschließen, daß der Gesetzgeber angesichts leerer Staatskassen sehr schnell handeln wird, wenngleich ich dies nicht für sehr wahrscheinlich halte. Aufgrund von Änderungen des Stuttgarter Verfahrens für Gesellschafter ohne Einfluß auf die Geschäftsführung durch die Vermögensteuer-richtlinien 1995 sollten nicht notierte Anteile noch in 1994 übertragen werden. Erbschaft- und schenkungsteuerlich gibt es keine Freistellung von Ostimmobilien, so daß die bekannten Steuervorteile auch mit diesen erreicht werden. Maßgebend sind die Einheitswerte von 1935, ggf. mit einem Zuschlag von bis zu 400 %.

Prof. Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, Steuerberater,
Universität Regensburg

RECHTSPRECHUNG

Einkommensteuer

Veräußerung einer Steuerberaterpraxis; Anwendung der §§ 18 Abs. 3, 34 EStG bei fortdauernder Tätigkeit des Veräußerers für Rechnung des Erwerbers

EStG §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 2 bis 4, 34

Berät der Veräußerer einer freiberuflichen Praxis nach der Veräußerung frühere Mandanten auf Rechnung und im Namen des Erwerbers, so steht das der Anwendung der §§ 18 Abs. 3, 34 EStG auf den Veräußerungsvorgang nicht entgegen. Entscheidend ist, daß der Veräußerer die wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen der Praxis einschließlich des Mandantenstamms zivilrechtlich und wirtschaftlich auf den Erwerber überträgt.

BFH-Urt. v. 18. 5. 1994, I R 109/93

LEXinform-Nr.: 0109850

Sachverhalt:

Der Kl. verkaufte seine Steuerberaterpraxis an eine GmbH, an der seine Ehefrau zu 30 % und ein anderer Steuerberater zu 70 % beteiligt waren. Nach dem Kaufvertrag durfte der Kl. für seine bisherigen Mandanten oder andere Mandanten der GmbH tätig werden, wenn er seine Tätigkeit im Namen und für Rechnung der GmbH ausübte. Er verpflichtete sich gegenüber der GmbH zu freier Mitarbeit gegen eine monatliche Vergütung von 5 000 DM zuzüglich einer Tantieme.

Das FA behandelte den bei der Veräußerung der Praxis erzielten Gewinn als laufenden Gewinn und versagte die Tarifvergünstigung des § 34 EStG. Das FG gab der Klage des Kl. statt. Die dagegen eingelegte Revision des FA wies der BFH zurück.

Aus den Gründen:

Voraussetzungen für die Erzielung eines steuerbegünstigten Veräußerungsgewinns nach § 18 Abs. 3 EStG

1. a) Nach § 18 Abs. 3 i. V. m. § 16 Abs. 2 bis 4 und § 34 EStG sind Veräußerungsgewinne steuerbegünstigt, die ein freiberuflich

Tätiger bei der Veräußerung seines der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens, eines selbständigen Teils dieses Vermögens oder eines der selbständigen Arbeit dienenden Anteils am Vermögen erzielt. Eine Veräußerung in diesem Sinne liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen entgeltlich auf einen anderen überträgt (BFH-Urt. v. 24. 5. 1956, IV 24/55 U, BStBl. III 1956, 205; vgl. auch *Stuhrmann*, in: Kirchhof/Söhn, EStG, § 18 Rdnr. D 8, 9). Zu den wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen gehören insbes. die immateriellen Wirtschaftsgüter der Praxis wie Mandantenstamm und Praxiswert (vgl. BFH-Urt. v. 14. 3. 1975, IV R 78/71, BStBl. II 1975, 661; *Stuhrmann*, in: Kirchhof/Söhn, a. a. O., § 18 Rdnr. D 13; *Schmidt/Seeger*, EStG, § 18 Anm. 34 b). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bei Praxisübertragungen eine Veräußerung dieser wesentlichen Betriebsgrundlagen nur anzunehmen, wenn der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellt (BFH-Urt. v. 14. 5. 1970, IV 136/65, BStBl. II 1970, 566, DStR 1970, 469; in BStBl. II 1975, 661; v. 27. 4. 1978, IV R 102/74, BStBl. II 1978, 562, DStR 1978, 589; v. 7. 11. 1985, IV R 44/83, BStBl. II 1986, 335, DStR 1986, 305; v. 7. 11. 1991, IV R 14/90, BStBl. II 1992, 457, DStR 1992, 679).

Weitere Tätigkeit des Veräußerers im bisherigen Wirkungskreis für Rechnung des Erwerbers schließt eine Veräußerung i. S. d. § 18 Abs. 3 EStG nicht aus

Im steuerrechtlichen Schrifttum ist umstritten, ob die Aufnahme oder Fortführung einer selbständigen Tätigkeit des Veräußerers im bisherigen örtlichen Wirkungsbereich eine „Veräußerung“ auch dann ausschließt, wenn die Tätigkeit im Auftrag des Erwerbers ausgeübt wird (*Zitate*).

b) Die Entscheidung kann nur nach Wortlaut und Sinn des § 18 Abs. 3 EStG zu treffen sein. Entscheidend kann nur sein, ob die bisherige Praxis mit ihren immateriellen Wirtschaftsgütern definitiv an einen Erwerber veräußert wurde. Die Rechtsprechung zum Erfordernis der zeitweiligen Einstellung einer freiberuflichen Tätigkeit am bisherigen örtlichen Wirkungskreis beruht auf der Überlegung, daß bei fortdauernder Tätigkeit des Freiberuflers in seinem bisherigen örtlichen Wirkungskreis eine weitere Nutzung