

trag und für Rechnung des Erwerbers tätig wird, denn der Erwerber ist trotzdem zivilrechtlich und wirtschaftlich in der Lage, die Beziehungen zu den früheren Mandanten des Veräußerers zu verwerten (vgl. BFHE 262, 380, BStBl. II 2019, 64, m. w. N.). Auch eine geringfügige Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit steht der Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung nicht entgegen (vgl. BFHE 262, 380, BStBl. II 2019, 64; BFH, Beschl. v. 20. 1. 2009 – VIII B 58/08, BFH/NV 2009, 756; BFH, Urt. v. 7. 11. 1991 – IV R 14/90, BFHE 166, 527, BStBl. II 1992, 457; v. 29. 10. 1992 – IV R 16/91, BFHE 169, 352, BStBl. II 1993, 182; BFH, Beschl. v. 28. 6. 2000 – IV B 35/00, BFH/NV 2001, 33; v. 6. 8. 2001 – XI B 5/00, BFH/NV 2001, 1561). Eine solche geringfügige Tätigkeit liegt regelmäßig vor, wenn die auf sie entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren vor der Veräußerung weniger als 10% der gesamten Einnahmen ausmachten (vgl. BFHE 166, 527, BStBl. II 1992, 457; BFHE 169, 352, BStBl. II 1993, 182; BFH/NV 2001, 33; BFH/NV 2001, 1561; vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 18, Rdnr. 223; Güroff, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 18, Rdnrn. 606, 616; Brandt, in: HHR § 18 EStG, Rdnr. 324; Blümich/Hutter, § 18 EStG, Rdnr. 296; Korn, in: Korn, § 18 EStG, Rdnr. 110; Levedag, in: BeckOK EStG, § 18, Rdnr. 811; Richter, DStR 1993, 561; Korn, DStR 1995, 961, 965f.).

b) Ausgehend von den derzeitigen Feststellungen des FG hat der ASt. zum 1. 7. 2011 die für die Ausübung seiner selbständigen Tätigkeit wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen –insbesondere Mandantenstamm und Praxiswert– entgeltlich auf die Erwerber übertragen. Seine steuerberatende Tätigkeit in der bis dahin ausgeübten Einzelpraxis hat der ASt. zunächst eingestellt.

Der Annahme einer damit verbundenen definitiven Übertragung der wesentlichen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit des ASt. steht –wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist– die sich an die Praxisübertragung anschließende Tätigkeit des ASt. im Auftrag und für Rechnung der Partnerschaftsgesellschaft im Rahmen der sog. überleitenden Mitarbeit bzw. nachfolgend als deren freier Mitarbeiter nicht entgegen. Insoweit ebenfalls unschädlich ist, dass der ASt. Gesellschafter der Partnerschaftsgesellschaft und als solcher –unter Anrechnung seiner unterjährigen Entgelte für Beratungsleistungen– zu 1% an deren Gewinn beteiligt war. Denn die übernommene Praxis war –soweit derzeit ersichtlich– ausschließlich dem Sonderbetriebsvermögen der Mitgesellschafter des ASt. zugeordnet.

Aber auch die Wiederaufnahme einer steuerberatenden Tätigkeit des ASt. ab dem 1. 1. 2014 im gleichen örtlichen Wirkungskreis kann bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung keine Versagung der Begünstigung des Veräußerungsgewinns begründen. Die Wiederaufnahme der Tätigkeit ist unschädlich, da der Umsatz –ausgehend von den derzeitigen Feststellungen des FG– unstreitig unter der sog. Geringfügigkeitsgrenze liegt. Dass der ASt. im Rahmen dieser geringfügigen Tätigkeit auch neue Mandate betreut, schließt –entgegen der Auffassung des FA (vgl. zur Schädlichkeit neuer Mandanten auch ohne Überschreiten der 10%-Grenze: BMF-Schreiben, DB 2003, 2522; Kurzinformation der OFD Koblenz, DB 2007, 314; vgl. auch Brandt, in: HHR/Brandt, § 18, EStG, Rdnr. 324)– das Vorliegen einer begünstigten Praxisveräußerung nicht automatisch aus (vgl. z. B. Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 18, Rdnr. 223; vgl. auch Korn, in: Korn, § 18 EStG, Rdnr. 110; Schoor, DStZ 2007, 445, 446; Paus, DStZ 1988, 434). Die Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung hängt maßgeblich davon ab, ob es zu einer endgültigen Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Praxis auf den Erwerber kommt. Zweifelhaft ist dies, wenn der Veräußerer weiterhin die persönliche Beziehung zu früheren Man-

danten auf eigene Rechnung nutzt. Dies kann er tun, indem er (einzelne) Mandanten auf eigene Rechnung weiter betreut, aber auch dadurch, dass er die Beziehung zu früheren Mandanten nutzt, um neue Mandate zu gewinnen. In beiden Fällen nutzen sowohl Veräußerer als auch Erwerber das (bisherige) durch Mandanten und Praxisnamen bedingte Wirkungsfeld für ihre freiberufliche Tätigkeit, zu der neben der Mandantenbetreuung auch die Gewinnung neuer Mandate zählt. Eine solche fortdauernde bzw. neuerliche Nutzung ehemaliger Mandantenbeziehungen steht der Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung allerdings nur dann entgegen, wenn sie die Geringfügigkeitsgrenze überschreitet. Eine geringfügige Tätigkeit des Veräußerers im bisherigen örtlichen Wirkungskreis schließt die Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung hingegen nicht aus, auch wenn sie –wie im Streitfall– die Betreuung neuer Mandate umfasst.

c) Danach erweist sich die Rechtmäßigkeit der mit der Wiederaufnahme der steuerberatenden Tätigkeit des ASt. am 1. 1. 2014 begründeten Versagung der Begünstigung des Veräußerungsgewinns gemäß § 18 Abs. 3, § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG als erstlich zweifelhaft.

[...]

<https://doi.org/10.1007/s00350-020-5722-9>

## Anmerkung zu BFH, Beschl. v. 11. 2. 2020 – VIII B 131/19 (FG München)

Rico Sommer

Wesentliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigungen der §§ 16, 34 EStG ist im Rahmen einer Veräußerung die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen. Bei einer Arztpraxis sind dies vor allem der Patientenstamm und im Regelfall die Zulassung zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung.

Um insbesondere die Übertragung des Patientenstammes zu gewährleisten, ist eine Einstellung der selbständigen Tätigkeit am bisherigen örtlichen Wirkungskreis nahezu unerlässlich, denn nur so kann eine Übertragung des Patientenstammes sichergestellt werden. Allerdings gibt es hier keinen festen zeitlichen Rahmen. Die Rechtsprechung fordert einen Zeitraum von zwei bis drei Jahren, betont aber auch, dass immer die Umstände des Einzelfalles zu würdigen sind und nicht auf starre Zeiten alleinig abzustellen ist.

Die ständige Rechtsprechung des BFH wurde fortgeführt: Es ist unschädlich, weiterhin selbständig tätig zu sein, sofern die Einnahmen aus dieser Tätigkeit unter 10% der Einnahmen des Durchschnitts der letzten drei Jahre der veräußerten Praxis ausmachen. Hier ist allerdings Vorsicht geboten, denn diese Grenze kann nur allzu schnell überschritten werden, wenn nicht laufend die aktuell erzielten Einnahmen überwacht werden.

Die Finanzverwaltung vertrat bisher die Auffassung, dass die Gewinnung neuer Patienten immer schädlich ist. Dem hat der BFH im aktuellen Beschluss eine klare Absage erteilt. Ob die Fortführung der selbständigen Tätigkeit mit alten oder neuen Patienten erfolge, spiele keine Rolle. Bedeutsamer ist vielmehr, dass insgesamt die o. g. Geringfügigkeitsgrenze nicht überschritten wird<sup>1</sup>.

1) So auch *Diemer*, DStR 2020, 490f.