

Titel:

Ausschlusses der Steuerbegünstigung im Falle der Hinzugewinnung neuer Mandanten

Normenkette:

EStG § 16 Abs. 1, § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3

Leitsatz:

Zur Frage des Ausschlusses der Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG im Falle der Hinzugewinnung neuer Mandanten/Patienten innerhalb der „gewissen“ Zeit nach der Betriebsaufgabe im bisherigen örtlichen Wirkungskreis.

Schlagwort:

Steuerbegünstigung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Beschluss vom 11.02.2020 – VIII B 131/19

Fundstellen:

NWB 2019, 2691

EFG 2019, 1599

BeckRS 2019, 17239

LSK 2019, 17239

Tenor

1. Die Vollziehung des geänderten Bescheids für 2011 über Einkommensteuer vom ... wird bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung insoweit aufgehoben, als Einkünfte des Antragstellers aus selbstständiger Arbeit aus Veräußerungsgewinnen i.H.v. ... € gemäß § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 und § 34 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 EStG ermäßigt zu besteuern sind, höchstens i.H.v. ... €. Die Berechnung der Einkommensteuer, deren Vollziehung hiernach aufzuheben ist, wird dem Finanzamt übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung).

2. Die Vollziehung des geänderten Bescheids für 2011 über Zinsen zur Einkommensteuer vom ... wird bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung aufgehoben.

3. Der Antragsgegner trägt die Kosten des Verfahrens.

4. Der Beschluss ist im Kostenpunkt für den Antragsteller vorläufig vollstreckbar. Der Antragsgegner darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Antragstellers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Antragsgegner vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

5. Die Beschwerde wird zugelassen

Gründe

I.

1

Streitig ist im Einspruchsverfahren, ob der vom Antragsteller im Streitjahr 2011 aus der Veräußerung seiner Steuerberaterkanzlei erzielte Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 i.V.m. §§ 16, 34 Abs. 2 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) tarifbegünstigt zu versteuern ist.

2

Der Antragsteller ist verheiratet und wird zusammen mit seiner Ehefrau (E) zur Einkommensteuer veranlagt. In ihrer gemeinsamen Einkommensteuererklärung für 2011 vom ... erklärten der Antragsteller und E u.a. Einkünfte des Antragstellers aus selbstständiger Arbeit

- aus freiberuflicher Tätigkeit als Steuerberater i.H.v. ... €,

- aus selbstständiger Arbeit gemäß gesonderter Feststellung für die ... (Partnergemeinschaft ...) i.H.v. ... € sowie

- aus einem Veräußerungsgewinn (Veräußerungsgewinn 2011) i.H.v. ... €, hinsichtlich dessen der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wurde.

3

Der Veräußerungsgewinn 2011 ergab sich aus der Veräußerung seiner in ..., unter seinem Namen betriebenen Steuerkanzlei (Kanzlei K) unter Übereignung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen mit Vertrag vom ... (Übergabevertrag 2011) zum ... an die Erwerber .. (K) und ...(N) zu einem Gesamtkaufpreis i.H.v. ... €.

4

Bereits mit Partnerschaftsvertrag vom ... hatten der Antragsteller, K und N die Gründung der Partnergesellschaft ..., einer Steuerberatungs- und Rechtsanwaltspartnergesellschaft, zum ... vereinbart, welche den von N und K mit dem Übergabevertrag 2011 je hälftig erworbenen Mandantenstamm der Kanzlei K nutzen sollte; der Antragsteller

- war an dieser Partnergesellschaft ... zu ..., nicht jedoch an Verlusten oder am Vermögen der Gesellschaft beteiligt und

- sollte in Teilzeit tätig sein, um für eine Übergangszeit von etwa zwei Jahren den Wechsel der erworbenen Mandate auf K und N zu unterstützen.

5

Gemäß einem Vertrag über freie Mitarbeit zwischen dem Antragsteller und der Partnergesellschaft ... vom ... wurde der Antragsteller „nach Ablauf der Überleitungszeit“ (§ 1 Abs. 1 des Vertrages) „auf unbestimmte Zeit“ (§ 9 Abs. 1 des Vertrages) steuerberatend für die Mandanten der Partnergesellschaft ... tätig.

6

Gemäß einer im Rahmen des Übergabevertrages 2011 (§ 10 Abs. 2) vereinbarten Rückrechnungsklausel stellten K und N mit schriftlicher Bestätigung vom ... gegenüber dem Antragsteller fest, dass sich im Zeitraum vom ... bis ... die Umsätze im Zusammenhang mit der Mandantenliste der von ihnen erworbenen Kanzlei K nicht verringert, sondern vielmehr erhöht hätten.

7

Der Antragsteller schied durch Kündigung vom ... zum ... mit Buchwertabfindung aus der Partnergesellschaft ... aus.

8

Der Antragsgegner (das ... - Finanzamt -) veranlagte die genannte Einkommensteuererklärung für 2011 mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) nach § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... ohne streiterhebliche Abweichungen. Dieser Bescheid wurde in der Folge aus jeweils nicht streiterheblichen Gründen nach § 164 Abs. 2 AO geändert; zuletzt setzte das Finanzamt mit dem geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... unter Berücksichtigung eines erklärungsgemäß nach § 34 Abs. 3 EStG ermäßigt versteuerten Veräußerungsgewinnes 2011 des Antragstellers i.H.v. ... € Einkommensteuer i.H.v. ... € fest.

9

Ab dem ... führte das Finanzamt ... beim Antragsteller und E eine Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2011-2013 durch; auf den hierüber verfassten Bericht vom ... (Bericht 2016) wird verwiesen. Aus dem Bericht 2016 ergaben sich u.a.

- ein aus nicht streiterheblichen Gründen geminderter Veräußerungsgewinn 2011 i.H.v. nunmehr ... € sowie

- die Feststellung, dass der u.a. insoweit zu ändernde Einkommensteuerbescheid für 2011 vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO bezüglich der Einkünfte des Antragstellers aus selbstständiger Tätigkeit nach § 18 Abs. 3 EStG ergehen solle, da noch nicht beurteilt werden könne, ob die Voraussetzungen für eine begünstigte Veräußerung nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 EStG vorlägen.

10

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen im Bericht 2016 an und erließ am ... einen entsprechend nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011, mit dem es unter Berücksichtigung des hiernach festgestellten und gemäß § 34 Abs. 3 EStG versteuerten Veräußerungsgewinnes 2011 eine Einkommensteuer i.H.v. ... € festsetzte; der VdN wurde aufgehoben.

11

Ab dem ... prüfte das Finanzamt, ob hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes 2011 die Voraussetzungen für eine begünstigte Veräußerung nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 EStG vorlagen. Hierzu erteilte der Antragsteller die Auskunft, dass

- in den drei Jahren vor dem ... der durchschnittliche jährliche Umsatz der Kanzlei K jeweils ... € betragen habe und

- seine nach seinem Ausscheiden aus der Partnergesellschaft ... mit ehemaligen Mandanten der Kanzlei K erzielten Umsätze die sich hieraus ergebende Geringfügigkeitsgrenze von 10% i.H.v. ... € jeweils nicht überschritten hätten, sondern vielmehr lediglich o ... € im Jahr 2014 o ... € im Jahr 2015 sowie o ... im Jahr 2016 (Umsätze Altmandanten 2014-2016) betragen hätten.

12

Außerdem beantragte der Antragsteller die steuerliche Berücksichtigung weiterer, im Zusammenhang mit der Veräußerung der Kanzlei K nachträglich angefallener Veräußerungskosten,

- mit Schreiben vom ... im Hinblick auf in den Jahren 2016-2018 angefallene Aufwendungen i.H.v. ... € (Veräußerungskosten 2018, hiernach rechnerisch Veräußerungsgewinn 2011 i.H.v. ... €) sowie

- mit Schreiben vom ... im Hinblick auf im Jahr 2019 angefallene Aufwendungen i.H.v. ... € (Veräußerungskosten 2019, hiernach rechnerisch Veräußerungsgewinn 2011 i.H.v. ... €).

13

Das Finanzamt erließ am ... einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011, mit dem es unter

- Ansatz u.a. eines nunmehr gemäß § 34 Abs. 1 EStG versteuerten Veräußerungsgewinnes 2011 i.H.v. ... € sowie unter

- Besteuerung des sonstigen zu versteuernden Einkommens des Antragstellers und E nach dem Splittingtarif eine Einkommensteuer i.H.v. ... € festsetzte. Die ermäßigte Besteuerung des Veräußerungsgewinnes 2011 gemäß § 34 Abs. 3 EStG wurde nach den Erläuterungen zu diesem geänderten Bescheid versagt, weil die vom Antragsteller für die Veranlagungszeiträume 2014-2016 aus seiner selbstständigen Arbeit aus freiberuflicher Tätigkeit als Steuerberater erklärten Umsätze jeweils über den Umsätzen Altmandanten 2014-2016 gelegen hätten und folglich von einer steuerschädlichen Annahme neuer Mandanten ausgegangen werden müsse. Verbunden mit diesem geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 ergingen jeweils geänderte Bescheide für 2011 über

- Zinsen zur Einkommensteuer für einen Steuerrückstand i.H.v. ... € sowie für den Zinszeitraum vom ... bis zum ... i.H.v. ... € und über

- Solidaritätszuschlag i.H.v. ... €.

14

Aus dem mit diesen Bescheiden verbundenen Abrechnungsteil ergab sich ein Zahlungsrückstand des Antragstellers i.H.v. insgesamt ... €.

15

Gegen „ESt-Bescheid 2011 vom ...“ legte der Antragsteller mit Faxschreiben vom ... fristgerecht Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) i.H.v. ... €. Zur Begründung wandte sich der Antragsteller gegen die Rechtmäßigkeit des streitgegenständlichen geänderten Einkommensteuerbescheids für 2011 vom ... und verwies hierzu im Wesentlichen und z.T. sinngemäß auf folgende Punkte:

16

Er habe seine aktive Tätigkeit auf dem Gebiet der Steuerberatung am ... beendet. Mit Wirkung zum ... habe er seine Steuerkanzlei mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen an K und N veräußert; insbesondere

hätten seine Mandanten nach Einstellung seiner Tätigkeit als Steuerberater ausnahmslos jeweils die Partnergesellschaft ... mandatiert.

17

Ein örtlicher Wirkungsbereich seiner bis zum ... ausgeübten selbstständigen Tätigkeit habe am Sitz der Kanzlei K nicht bestanden. Vielmehr habe sein erzielter Umsatz fast ausschließlich auf Beziehungen zu außerörtlichen Mandanten beruht, zu 30% bzw. zu 25% auf Mandanten mit Sitz in ...bzw. in ...; der Sitz der Kanzlei K sei bei dieser Mandatsstruktur unwesentlich gewesen.

18

Ab dem ... bis zum ... habe er lediglich im Rahmen der Partnergesellschaft ... die Erwerber K und N seiner Kanzlei K intern unterstützt, ohne hieraus positive Einkünfte zu erzielen.

19

Zum ... habe er seine steuerberatende Tätigkeit als Einzelberater in seinem häuslichen Arbeitszimmer in ... ohne Mitarbeiter und ohne jedwede Werbung in einem geringen, bis 2018 stets unter der sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ergebenden Geringfügigkeitsgrenze von 10% liegenden Umfang wieder aufgenommen. Das Umsatzvolumen der von ihm hierbei übernommenen Altmandate - im Wesentlichen Freunde und gute Bekannte - habe vielmehr lediglich 5-6% der durchschnittlichen Umsatzerlöse des veräußerten Mandantenstammes betragen. Die zusätzlich in den Jahren 2014-2016 angenommenen neuen Mandate, welche sich aus seinem Freundeskreis bzw. - nahezu ausschließlich - aus dem jeweiligen Bekanntenkreis der genannten Altmandanten ergeben hätten, hätten lediglich unterhalb der von der BFH-Rechtsprechung entwickelten Unbedeutsamkeitsgrenze gelegen, welche sich nach den fraglichen Rechtsprechungsgrundsätzen bei Umsatzerlösen jedenfalls i.H.v. ... € bis ... € jährlich (1% der relevanten Umsätze) festlegen lasse.

20

Die Umsatzerlöse mit Mandanten, die nicht aus dem direkt übernommenen Altmandantenstamm resultieren (Neumandanten bzw. Umsätze Neumandanten 2014-2016), hätten

- im Jahr 2014 ... € betragen,
- im Jahr 2015 ... € und
- im Jahr 2016 ... €, wovon auf Mandanten „aus dem Bekanntenkreis von Altmandanten“ folgende, unter der Unbedeutsamkeitsgrenze liegende Beträge entfallen seien:
- für 2014 i.H.v. ... €,
- für 2015 i.H.v. ... € sowie
- für 2016 i.H.v. ... €;

außerdem habe er im Jahr 2014 noch „Leistungen an“ die Partnergesellschaft ... i.H.v. ...€ erbracht. Zum Nachweis für diesen Vortrag legte der Antragsteller eine entsprechende namentliche Aufstellung der fraglichen Mandanten mit den jeweils erzielten Umsätzen vor.

21

Hinsichtlich der Geringfügigkeitsgrenze i.H.v. 10% der in den letzten drei Jahren vor Praxisveräußerung erzielten Praxiseinnahmen bestehe gemäß dem BFH-Beschluss vom 20. Januar 2009 VIII B 58/08 (BFH/NV 2009, 756) und entgegen der Auffassung des Finanzamts keine Beschränkung auf die Umsatzerlöse mit den ursprünglichen Mandanten. Nachdem er für die Erwerber der Kanzlei K nicht tätig geworden sei, laufe die sich aus der Rechtsprechung des BFH ergebende 3-Jahres-Frist vom ... bis zum ... Der Veräußerungsgewinn 2011 sei folglich der Besteuerung nach § 18 Abs. 3 und § 34 Abs. 3 EStG zu unterwerfen. Die Nichtanwendung der 10%-Grenze auch auf „Neumandate“ verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz und das Willkürverbot.

22

Der Antrag auf AdV des Einkommensteuerbescheids 2011 vom ... wurde mit Schreiben des Finanzamts vom ... abgelehnt, weil nach Auffassung des Finanzamts ein neuer Mandantenstamm - auch ohne Überschreiten der 10% Grenze - in jedem Fall schädlich für die Berücksichtigung der Steuerermäßigung gemäß § 34 EStG sei.

23

Mit Faxschreiben vom ... legte der Antragsteller Einspruch gegen den geänderten Bescheid für 2011 über Zinsen zur Einkommensteuer vom ... ein und beantragte das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung über das Einspruchsverfahren gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... Unter antragsgemäßer steuerlicher Berücksichtigung der Veräußerungskosten 2018 erließ das Finanzamt am ... einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011, mit dem es eine Einkommensteuer i.H.v. ... € festsetzte.

24

Auch gegen diesen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... legte der Antragsteller mit Faxschreiben vom ... fristgerecht Einspruch ein. Zur Begründung verwies der Antragsteller insbesondere darauf, dass der Gewinn aus der Veräußerung einer freiberuflichen Praxis nach der Rechtsprechung des BFH nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln sei, sodass der steuerlich zu berücksichtigende Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung der Veräußerungskosten 2019 sowie einer weiteren Minderung um ... € auf nunmehr auf einen Betrag i.H.v. ... € zu kürzen sei. Nachdem ihn K und N im Zusammenhang mit der Veräußerung der Kanzlei K vor dem ... auf Schadenersatz verklagt hätten, erwarte er für einen Schlichtungstermin am ... einen entsprechenden Schlichtungsvorschlag (zuzüglich eines Teiles der Verfahrenskosten) von Seiten des zuständigen Zivilrichters.

25

Unter antragsgemäßer steuerlicher Berücksichtigung der Veräußerungskosten 2019 erließ das Finanzamt am ... einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011, mit dem es unter Ansatz u.a. eines nunmehr gemäß § 34 Abs. 1 EStG versteuerten Veräußerungsgewinnes 2011 i.H.v. ... € eine Einkommensteuer i.H.v. ... € festsetzte. In dem weiteren geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... wurde lediglich als Änderungsvorschrift auf nunmehr § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO verwiesen.

26

Seinen nunmehr mit Schreiben vom ... beim Finanzgericht gestellten Antrag auf AdV begründet der steuerlich vertretene Antragsteller im Wesentlichen und z.T. sinngemäß unter Verweis auf sein bisheriges Vorbringen sowie folgende Punkte:

27

Sämtliche Mandate der Kanzlei K seien ab dem ... im Namen der Partnergesellschaft ... betreut und abgerechnet worden; er sei insoweit nicht mehr in eigenem Namen aufgetreten. Seine bis zum ... für die Partnergesellschaft ... ausgeübte Tätigkeit sei im Hinblick auf § 18 Abs. 3 EStG unschädlich.

28

Ab dem ... habe er als Steuerberater folgende Umsätze erzielt:

- im Jahr 2014 i.H.v. ... €, hiervon im Zusammenhang mit neuen Mandanten i.H.v. ... € sowie im Zusammenhang mit der Partnergesellschaft ... i.H.v. ... €,
- im Jahr 2015 i.H.v. ... €, hiervon im Zusammenhang mit neuen Mandanten i.H.v. ... € sowie
- im Jahr 2016 i.H.v. ... €, hiervon im Zusammenhang mit neuen Mandanten i.H.v. ... €.

29

Damit habe er seine Tätigkeit als Steuerberater ab dem ... lediglich in einem Umfang von ... % bis ...% seines jährlichen Durchschnittsumsatzes in den letzten drei Jahren vor Veräußerung der Kanzlei K und folglich - unstreitig - unterhalb der maßgeblichen Geringfügigkeitsgrenze fortgesetzt; dies sei somit steuerlich unschädlich gewesen.

30

Soweit das Finanzamt auf die Steuerschädlichkeit der Betreuung von neuen Mandanten verweise, sei dies von der insoweit vom Finanzamt herangezogenen Rechtsprechung des BFH nicht gedeckt.

31

Die Betreuung einzelner neuer Mandanten stehe in keinerlei Zusammenhang mit der Übertragung des ursprünglichen Mandantenstammes der Kanzlei K und könne die Versagung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 3 EStG folglich nicht rechtfertigen. Dies umso mehr, als er seine Tätigkeit als

Steuerberater erst zum ... und damit nach Ablauf der vorliegend zu beachtenden Karenzzeit wieder aufgenommen habe.

32

Vielmehr habe er auch unter Berücksichtigung der ab dem ... wieder aufgenommenen steuerlichen Beratung einzelner Neumandanten nach den maßgeblichen Grundsätzen der Rechtsprechung des BFH die wesentlichen Betriebsgrundlagen der Kanzlei K, insbesondere auch den Mandantenstamm, zum ... endgültig veräußert.

33

Nachdem er zwischenzeitlich die streitigen Steuerrückstände beglichen habe, sei die Vollziehung des streitgegenständlichen geänderten Einkommensteuerbescheids für 2011 vom ... aufzuheben, soweit das Finanzamt hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes 2011 die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 3 EStG abgelehnt hat.

34

Mit Verfügung vom ... setzte das Finanzamt u.a. jeweils die Vollziehung der jeweils geänderten Bescheide vom ... für 2011 über Einkommensteuer sowie über Zinsen zur Einkommensteuer insoweit aus, als lediglich ein gemäß § 34 Abs. 1 EStG besteuert Veräußerungsgewinn des Antragstellers i.H.v. ... € zugrunde gelegt wurde, d.h.

- Einkommensteuer i.H.v. ... € (rechnerisch verbleibende festgesetzte Einkommensteuer: ... €) bzw.

- Zinsen zur Einkommensteuer i.H.v. ... € (rechnerisch verbleibende festgesetzte Zinsen: ... €).

35

Unter Berücksichtigung des geänderten Einkommensteuerbescheids für 2011 vom ... begehrte der Antragsteller schließlich die Aufhebung der Vollziehung der streitgegenständlichen Bescheide insoweit, als das Finanzamt hinsichtlich eines Veräußerungsgewinnes i.H.v. ... € die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 3 EStG mit dem Ergebnis einer hiernach zutreffenden Einkommensteuerfestsetzung i.H.v. ... € verwehrt habe; im Hinblick auf eine Minderung des fraglichen Veräußerungsgewinnes 2011 auf ... € beantrage er demgegenüber wegen des Zinsrisikos keine AdV.

36

Hinsichtlich der mit dem geänderten Bescheid für 2011 über Zinsen zur Einkommensteuer vom ... festgesetzten Zinsen sei AdV bereits auf Grund der sich aus der Rechtsprechung des BFH (BFH-Beschluss vom 3. September 2018 VIII B 15/18, BFH/NV 2018, 1279) ergebenden verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die Höhe der Nachzahlungszinsen gerechtfertigt.

37

Der Antragsteller beantragt sinngemäß,

die Vollziehung des geänderten Bescheids für 2011 über Einkommensteuer vom ... insoweit, als die ermäßigte Besteuerung seiner steuerlich berücksichtigten Einkünfte aus selbstständiger Arbeit aus Veräußerungsgewinnen gemäß § 18 Abs. 3 i.V.m. §§ 16, 34 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG verwehrt worden ist, d.h. i.H.v. (... =) ... €, sowie die Vollziehung des geänderten Bescheids für 2011 über Zinsen zur Einkommensteuer vom ... jeweils wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit bis zum Ablauf von einem Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung aufzuheben.

38

Das Finanzamt beantragt den Antrag abzulehnen.

39

Zur Begründung verweist es im Wesentlichen auf seine Einlassungen im Einspruchsverfahren. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 1984 VI R 44/83, BFHE 142, 262, BStBl II 1985, 94) sei eine Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr als 10% der Einnahmen aus Altmandaten erziele, zusätzlich aber neue Mandate aus dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis annehme; die Veräußerung solle dem Erwerber auch das bisher vom Praxisinhaber genutzte Wirkungsfeld als wesentlichen Grundlage der freiberuflichen Tätigkeit zur Gewinnung neuer Mandate verschaffen. Dementsprechend sei im Streitfall die Anwendung der Steuerbegünstigung nach § 18 Abs. 3, § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 EStG ausgeschlossen, nachdem der

Antragsteller noch innerhalb der zu beachtenden Karenzzeit Neumandanten hinzugewonnen und Umsätze erzielt habe, auch wenn seine ab dem ... ausgeübte Tätigkeit die maßgebliche Geringfügigkeitsgrenze von 10% nicht überschritten habe. Durch die Übernahme von Neumandanten werde deutlich, dass eine Betriebsaufgabe tatsächlich nicht stattgefunden habe.

40

Wegen des Sachverhaltes im Einzelnen wird auf die Akten und die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze Bezug genommen.

II.

41

1. Soweit der Antragsteller die Aufhebung der Vollziehung des geänderten Bescheids über Solidaritätszuschlag vom ... beantragt hat, legt das Gericht diesen Antrag als bloßen Hinweis auf die gesetzlichen Folgen aus. Verfahrenshandlungen sind auch dann auslegungsfähig, wenn sie von rechtskundigen Personen abgegeben werden (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 1986 IX R 123/82, BFH/NV 1987, 359). Dieses Auslegungsergebnis wird vorliegend dem Willen und der Zielsetzung des Erklärenden bei verständiger Würdigung gerecht (vgl. BFH-Urteil vom 7. September 1995 III R 111/89, BFH/NV 1996, 521), nachdem im Streitfall ein Antrag auf AdV des geänderten Bescheids über Solidaritätszuschlag vom ... als Folgebescheid zum geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... als Grundlagenbescheid mit Einwendungen lediglich gegen letzteren mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig wäre (vgl. hierzu Koch in Gräber, FGO, 9. Aufl. 2019, § 69 Rz. 74, m.w.N.).

42

2. Der Antrag ist begründet, da bei summarischer Prüfung nach Aktenlage ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Verwaltungsakte i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) bestehen.

43

a) Ernstliche Zweifel liegen vor, wenn bei überschlägiger Prüfung anhand des aktenkundigen Sachverhalts neben für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, dagegen sprechende Gründe zu Tage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (§ 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Der Antrag auf AdV ist bereits dann begründet, wenn ein nicht nur geringer Grad von Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der gegen den Verwaltungsakt eingelegte Rechtsbehelf Erfolg haben wird (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juni 1994 IX R 141/89, BFHE 174, 446, BStBl II 1994, 756; BFH-Beschlüsse vom 15. Januar 1998 IX B 25/97, BFH/NV 1998, 994; vom 25. August 1998 II B 25/98, BFHE 187, 47, BStBl II 1998, 674; vom 23. Juli 1999 VI B 116/99, BFHE 189, 403, BStBl II 1999, 684). Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung anordnen (§ 69 Abs. 3 Satz 2 FGO).

44

b) Diese Voraussetzungen für eine antragsgemäße Aufhebung der Vollziehung des angegriffenen geänderten Einkommensteuerbescheids für 2011 vom ... sind im Streitfall erfüllt. Nach den dargelegten Grundsätzen bestehen ernstliche Zweifel daran, dass das Finanzamt dem Antragsteller die hinsichtlich des Veräußerungserlöses 2011 begehrte ermäßigte Besteuerung gemäß § 34 Abs. 3 EStG zu Recht verwehrt hat.

45

aa) Gemäß § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch der Gewinn aus der Veräußerung des ganzen Vermögens, das der selbständigen Arbeit dient (Praxisveräußerung). Für diesen Veräußerungsgewinn sieht § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG eine Tarifbegünstigung vor.

46

aaa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setzt die Veräußerung einer Praxis voraus, dass der Steuerpflichtige die für die Ausübung der selbständigen Tätigkeit wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen entgeltlich auf einen anderen überträgt. Hierzu gehören insbesondere die immateriellen Wirtschaftsgüter der Praxis wie Mandantenstamm bzw. Praxiswert. Darüber hinaus muss der Veräußerer nach der Rechtsprechung des BFH seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis

wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen. Diese Forderung nach einer zeitweiligen Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit beruht auf der Überlegung, dass bei fortdauernder Tätigkeit des Freiberuflers in seinem bisherigen örtlichen Wirkungskreis eine weitere Nutzung der persönlichen Beziehungen zu den früheren Mandanten auf eigene Rechnung des „Veräußerers“ nahe liegt und es dadurch nicht zu einer definitiven Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Praxis auf den Erwerber kommt. Sie dient somit der Abgrenzung zwischen den tarifbegünstigten Veräußerungsgewinnen und den nicht begünstigten laufenden Einkünften.

47

Die „definitive“ Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, insbesondere des Mandantenstamms, hängt letztlich von den Umständen des Einzelfalls ab, die das Finanzgericht als Tatsacheninstanz zu würdigen hat. Neben der Dauer der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit sind insbesondere die räumliche Entfernung einer wieder aufgenommenen Berufstätigkeit zur veräußerten Praxis, die Vergleichbarkeit der Betätigungen, die Art und Struktur der Mandate sowie die Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswerts zu berücksichtigen.

48

Wird der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig, ist dies grundsätzlich unschädlich, da der Erwerber trotzdem zivilrechtlich und wirtschaftlich in der Lage ist, die Beziehungen zu den früheren Mandanten des Veräußerers zu verwerten. Zwischen dem Veräußerer und seinen früheren Mandanten bestehen keine Rechtsbeziehungen mehr. Darüber hinaus ist es auch unschädlich, wenn der Steuerpflichtige seine bisherige freiberufliche Tätigkeit nur in einem geringen Umfang fortführt.

49

Bei dem Kriterium der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit handelt es sich um eine Auslegung des Begriffs der „Veräußerung des Vermögens“ in § 18 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung der besonderen Natur des Wirtschaftsguts Mandantenstamm. Die für die Veräußerung des gesamten Vermögens erforderliche definitive Übertragung des Mandantenstamms kann letztlich nur nach einem gewissen Zeitablauf abschließend beurteilt werden. Dies gilt insbesondere für freiberufliche Tätigkeiten, die in einem besonderen Maß personenbezogen sind und bei denen sich deshalb die persönlichen Beziehungen des Erwerbers zu den bisherigen Mandanten des Veräußerers erst entwickeln bzw. festigen müssen. Dadurch ist der Mandantenstamm ein „flüchtiges“ Wirtschaftsgut, dessen dauerhafte und endgültige Übertragung auf den Erwerber verhindert werden kann, indem der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit fortführt bzw. wieder aufnimmt. Dies gilt unabhängig davon, dass es in jedem Fall die Entscheidung der Mandanten bleibt, von wem sie sich weiter beraten lassen.

50

Nimmt der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit nach einer gewissen Zeit wieder auf, kann dies im Übrigen auch dann schädlich sein, wenn die Wiederaufnahme zum Zeitpunkt der Übertragung der Praxis nicht geplant war. Maßgebend ist allein, ob es objektiv zu einer definitiven Übertragung der wesentlichen Praxisgrundlagen gekommen ist. Daran kann es allein durch die tatsächliche Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit fehlen, auch wenn diese ursprünglich nicht geplant war (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 2018 VIII R 2/15, BFHE 262, 380, BStBl II 2019, 64, m.w.N.).

51

bbb) Zu den wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen einer freiberuflichen Praxis gehören insbesondere immaterielle Wirtschaftsgüter wie die Beziehungen des Praxisinhabers zu seinen bisherigen Mandanten und das durch den Praxisnamen bestimmte Wirkungsfeld, das die maßgebende Grundlage für die Möglichkeit darstellt, neue Mandanten zu erlangen. Dementsprechend ist die Übertragung aller wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen der freiberuflichen Tätigkeit auf den Erwerber in der Regel nur dann gewährleistet, wenn die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit aufgegeben wird. Denn die Überleitung des Mandanten-/Patientenstammes ist nicht gesichert, wenn der Veräußerer mit seiner bisherigen Tätigkeit in räumlicher Nähe zu dem veräußerten Unternehmen freiberuflich tätig bleibt und damit mit dem Erwerber zumindest bezüglich der bisherigen Kunden in Konkurrenz tritt (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 1997 IV R 36/95, BFHE 182, 533, BStBl II 1997, 498).

52

ccc) Übernimmt der Steuerpflichtige einige Zeit nach Veräußerung seiner Praxis erneut die Betreuung früherer Mandanten, so liegt der Neubeginn einer freiberuflichen Tätigkeit vor, die die frühere Aufgabe nicht in Frage stellt. Entscheidend ist die Dauer der einzuhaltenden Wartefrist, zu der sich die Rechtsprechung nicht geäußert hat. Als Anhaltspunkt wird die Zeit genannt, in der der Nachfolger den Geschäftswert der Praxis auf Null abgeschrieben hat; eine Zeitspanne von über drei Jahren wird als hinreichende Wartezeit angesehen (vgl. Brandt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 EStG, Rz. 324, m.w.N.).

53

ddd) Eine geringfügige Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit in einem Umfang von weniger als 10% der durchschnittlichen Jahreseinnahmen aus den drei Veranlagungszeiträumen vor dem Jahr der Betriebsveräußerung ist nach der Rechtsprechung unschädlich. Eine steuerunschädliche Überschreitung der 10%-Grenze ist selbst unter Hinweis auf die Anforderungen der Übergangsphase nicht möglich. Vielmehr kann eine weitergehende Tätigkeit nur bei einer Tätigkeit des Veräußerers im Namen und für Rechnung des Erwerbers unschädlich ausgeübt werden. Eine darüber hinausgehende Fortsetzung der freiberuflichen Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungsbereich schließt eine Steuerbegünstigung des Veräußerungsgewinns i.S. des § 34 Abs. 3 EStG aus (vgl. Brandt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 EStG, Rz. 324, m.w.N.).

54

Hinsichtlich der 10%-Grenze ist auf den Wert der zurückbehaltenen Beziehungen abzustellen; wie sich diese Beziehungen nach der Veräußerung entwickeln und ob sie in vollem Umfang genutzt werden, ist unerheblich. Entscheidend ist allein, ob quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen von der Veräußerung ausgenommen worden sind (vgl. BFH-Beschluss vom 6. August 2001 XI B 5/00, BFH/NV 2001, 1561).

55

eee) Nicht ausdrücklich hat sich der BFH dazu geäußert, inwieweit nach der Veräußerung entstehende Geschäftsbeziehungen einzubeziehen sind.

56

Die Finanzverwaltung hält - wie auch vorliegend das Finanzamt - jedweden Zuwachs an neuen Patienten bzw. Mandanten oder Auftraggebern für schädlich, auch innerhalb der 10%-Grenze, außer dieser Zuwachs erfolgt in einem nur völlig unbedeutenden Umfang (vgl. Bundesministerium der Finanzen - BMF -, Verfügung vom 28. Juli 2003 IV A 6 - S. 2242 - 4/03, DB 2003, 2522; Oberfinanzdirektion Koblenz, Verfügung vom 15. Dezember 2006 S. 2249 A - St 31 1, DB 2007, 314). Dem wird in der Literatur teilweise zugestimmt (vgl. etwa Brandt in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 18 EStG, Rz. 324, unter Verweis auf BFH-Urteil vom 7. November 1985 IV R 44/83, BFHE 145, 522, BStBl II 1986, 335) unter Verweis darauf, dass das Gebot der Beendigung der Tätigkeit nicht nur die Wahrnehmung der bisher betreuten Mandate, sondern die Tätigkeit im örtlichen Wirkungsbereich generell, wenn auch zeitlich beschränkt ausschließe, weil die Veräußerung dem Erwerber auch das bisher vom Praxisinhaber genutzte Wirkungsfeld als wesentliche Grundlage der freiberuflichen Tätigkeit zur Gewinnung neuer Mandate verschaffen solle. Nach anderer Ansicht sind neu gewonnene Mandate im Rahmen der Geringfügigkeitsgrenze von 10% zu berücksichtigen (vgl. Wacker in: Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 18, Rz. 223; ebenso wohl Korn in: Korn, EStG, § 18, Rz. 110, m.w.N.).

57

bb) In Anwendung dieser Grundsätze sind im Streitfall bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen und auch ausreichenden summarischen Beurteilung des aktenkundigen Sachverhalts hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes 2011 in der sich aus dem geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... ergebenden Höhe von ... € die Voraussetzungen des § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 34 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG entgegen dem Finanzamt erfüllt. Mit dem Übergabevertrag 2011 hat der Antragsteller zum ... die für die Ausübung seiner selbstständigen Tätigkeit wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen - insbesondere Mandantenstamm und Praxiswert - entgeltlich und endgültig auf K und N übertragen aaa) Dem steht entsprechend den dargelegten Grundsätzen und - soweit ersichtlich - unstreitig die vom Antragsteller ab dem ... für die Partnergesellschaft ... ausgeübte Tätigkeit nicht entgegen. Im Rahmen dieser Tätigkeit nutzte der Antragsteller die von ihm mit dem Übergabevertrag 2011 veräußerten wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen seiner veräußerten Kanzlei K mangels - nach derzeitiger Aktenlage - eigener Rechtsbeziehungen zu seinen früheren Mandanten nicht weiterhin auf eigene Rechnung; vielmehr waren ab dem ... ausschließlich die Erwerber K und N in der Lage, insbesondere die

vom Antragsteller übertragenen Beziehungen zu seinen bisherigen Mandanten zivilrechtlich und wirtschaftlich zu nutzen.

58

bbb) Auch die vorliegend erfolgte Wiederaufnahme seiner selbstständigen Arbeit aus freiberuflicher Tätigkeit als Steuerberater durch den Antragsteller ab dem ... schließt die „Veräußerung des Vermögens“ i.S. des § 18 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung der besonderen Natur des Wirtschaftsguts Mandantenstamm nicht aus.

59

Dies erfolgte zwar innerhalb des bisherigen örtlichen Wirkungskreises des Antragstellers, da dessen insoweit erhobenen Einwendungen betreffend insbesondere die jeweiligen Firmensitze der von ihm bis zum ... - nach den jeweils erzielten Umsätzen - überwiegend betreuten Mandanten bei summarischer Prüfung nach Aktenlage jedenfalls nicht streitentscheidend sein können. Jedoch ist im Streitfall unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles, insbesondere

- der im Rahmen der Rückrechnungsklausel gemäß § 10 Abs. 2 des Übergabevertrages 2011 vereinbarten Frist von (lediglich) zwei Jahren sowie

- der - nach derzeitiger Aktenlage - bis zum ... und damit für 30 Monate erfolgten Unterstützung der Erwerber K und N durch den Antragsteller, den zum Übergabezeitpunkt ... bestehenden Mandantenstamm der Kanzlei K zu erhalten, davon auszugehen, dass der Antragsteller seine berufliche Tätigkeit für einen i.S. des § 18 Abs. 3 EStG hinreichend langen Zeitraum eingestellt hatte. Selbst wenn der Antragsteller während seiner Tätigkeit für die Partnergesellschaft ... jedenfalls einen Teil seiner bisherigen Mandanten weiter steuerlich beraten und betreut hat (vgl. hierzu etwa BFH-Urteil vom 21. August 2018 VIII R 2/15, BFHE 262, 380, BStBl II 2019, 64, betreffend eine Betreuung des Mandantenstammes im Namen und für Rechnung des Erwerbers mit der Folge einer „unter Berücksichtigung dieser Besonderheit“ nicht genügenden Zeitspanne von 22 Monaten), erscheint jedenfalls die vorliegende Zeitspanne von 30 Monaten hinreichend, um zu einer „definitiven“ Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Kanzlei K, insbesondere des Mandantenstammes, zu führen.

60

ccc) Abgesehen davon erfolgte diese Wiederaufnahme seiner freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater durch den Antragsteller ab dem ... unstreitig in einem geringen Umfang von weniger als 10% der vom Antragsteller in den letzten drei Jahren vor dem ... im Rahmen der Kanzlei K erzielten Umsätze. Eine derart geringfügige Fortsetzung bzw. - wie hier - Wiederaufnahme der freiberuflichen Tätigkeit durch den Veräußerer einer freiberuflichen Kanzlei oder Praxis schließt jedoch nach den dargelegten Grundsätzen der Rechtsprechung des BFH die definitive Veräußerung der wesentlichen Grundlagen der Kanzlei oder Praxis bzw. die endgültige Aufgabe der fraglichen unternehmerischen Tätigkeit nicht aus.

61

ddd) Einer Veräußerung der wesentlichen Grundlagen der Kanzlei K durch den Übergabevertrag 2011 steht weiterhin bei summarischer Prüfung nach Aktenlage entgegen dem Finanzamt nicht entgegen, dass der Antragsteller unstreitig in den Veranlagungszeiträumen 2014-2016 auch die Umsätze Neumandanten 2014-2016 erzielt hat.

62

(1) Zwar besteht zwischen diesen neuen Mandaten und dem vom Antragsteller mit dem Übergabevertrag 2011 veräußerten Mandantenstamm offensichtlich ein im Rahmen der vorliegenden Prüfung zu berücksichtigender Zusammenhang, weil die maßgeblichen immaterielle Wirtschaftsgüter der Kanzlei K auch - wie dargestellt - das Wirkungsfeld umfassen, aus dem den Erwerbern K und N die Möglichkeit der Gewinnung neuer Mandanten erwächst, etwa aufgrund entsprechender Empfehlungen seitens von Altmandanten; die endgültige oder „echte“ Übertragung insbesondere sämtlicher zu einer freiberuflichen Praxis gehörenden immateriellen Wirtschaftsgüter als Voraussetzung einer Steuerbegünstigung nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 und § 34 EStG erfordert u.a. die zeitweilige Einstellung einer freiberuflichen Tätigkeit am bisherigen örtlichen Wirkungskreis, um „eine weitere Nutzung der persönlichen Beziehungen zu den bisherigen Mandanten“ auf eigene Rechnung des bisherigen Praxisinhabers dieser wesentlichen wirtschaftlichen Grundlage auszuschließen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 18. Mai 1994 I R 109/93, BFHE 175, 249, BStBl II 1994, 925). Auch folgt die Steuerunschädlichkeit einer derartigen Übernahme neuer Mandate

nicht bereits daraus, weil der Antragsteller dies - jedenfalls nach seinem sinngemäßen Vortrag - zum Zeitpunkt der Übertragung der Kanzlei K noch nicht geplant hatte.

63

(2) Demgegenüber überwiegt jedoch im Streitfall nach Ansicht des Gerichts bei summarischer Prüfung nach Aktenlage zu Gunsten des Antragstellers zum einen bereits der Umstand, dass diese Umsätze Neumandanten 2014-2016 einen vergleichsweise unbedeutenden Umfang aufweisen, wobei sie sich zudem - nach dem glaubhaften und auch vom Finanzamt nicht bestrittenen Antragsvorbringen - zu rund ... % aus einem einzigen neuen Mandat ergeben haben. Abgesehen davon folgt das Gericht der Finanzverwaltung nicht, soweit diese - wie dargelegt - davon ausgeht, dass die Hinzugewinnung neuer Mandate/Patienten innerhalb der „gewissen“ Zeit nach Betriebsaufgabe auch ohne Überschreiten der 10%-Grenze in jedem Fall - und damit ohne Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles - schädlich sei. Auch der in diesem Zusammenhang vom Finanzamt angeführten Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 7. November 1985 IV R 44/83, BFHE 145, 522, BStBl II 1986, 335) ist entgegen dem Finanzamt nicht ausdrücklich zu entnehmen, dass bereits jedwede Annahme neuer Mandate auch unterhalb der genannten Geringfügigkeitsgrenze von 10% einer Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG entgegensteht; der genannten Entscheidung des BFH lag vielmehr ein Sachverhalt der Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit in einem Umfang zugrunde, der es ausschloss, dies als bloße Nebentätigkeit wegen Geringfügigkeit zu vernachlässigen.

64

(3) Weiterhin ist insoweit im vorliegenden Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zu Gunsten des Antragstellers zu berücksichtigen, dass nach dem nachvollziehbaren und zumindest glaubhaft gemachten Vorbringen des Antragstellers die den Umsätzen Neumandanten 2014-2016 zugrundeliegenden Mandatsübernahmen - ungeachtet der Abrechnung im Rahmen der ausgeübten freiberuflichen Tätigkeit - zumindest tendenziell dem persönlichen Bereich des Antragstellers zuzuordnen sind und nicht den mit dem Übergabevertrag 2011 veräußerten Geschäftsbeziehungen zu seinen bisherigen Mandanten. Der sich aus dem Antragsvorbringen ergebenden Zusammensetzung der fraglichen Neumandanten bzw. dem hierbei jeweils angegebenen Grund für die jeweilige Mandatierung des Antragstellers ergibt sich, dass durch die Übernahme dieser Neumandate die immateriellen Wirtschaftsgüter Mandantenstamm bzw. Wirkungsfeld der Kanzlei K, welche jeweils Gegenstand des Übergabevertrages 2011 waren, jedenfalls nicht beeinträchtigt wurden und folglich Zweifel an der definitiven Übertragung der fraglichen immateriellen Wirtschaftsgüter hierdurch nicht begründet werden können.

65

eee) Im Ergebnis ist die Vollziehung des angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheids für 2011 vom ... insoweit aufzuheben, als der in diesem geänderten Bescheid i.H.v. ... € steuerlich berücksichtigte Veräußerungsgewinn des Antragstellers erklärungsgemäß lediglich ermäßigt gemäß § 34 Abs. 3 EStG zu versteuern ist, antragsgemäß höchstens i.H.v. ... €. Die Berechnung der Einkommensteuer für 2011, deren Vollziehung hiernach aufzuheben ist, wird dem Finanzamt übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

66

c) Die Entscheidung über den geänderten Bescheid für 2011 über Zinsen zur Einkommensteuer vom ... folgt bereits als Folgebescheid der vorliegenden Entscheidung über den geänderten Einkommensteuerbescheid für 2011 vom ... als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO; vgl. hierzu etwa Kruse in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 171 AO, Rz. 91; Gräber/Stapperfend, FGO, 9. Auflage 2019, § 69 Rz. 74). Hierbei wird das Schreiben des Antragstellers vom 27. März 2019 aufgrund der enthaltenen Bezifferung des Antrages auf AdV i.H.v. ... € zu seinen Gunsten als Einspruch auch gegen den geänderten Bescheid für 2011 über Zinsen zur Einkommensteuer vom ... sowie entsprechender Antrag auf AdV ausgelegt; Verfahrenshandlungen sind nach den für Willenserklärungen allgemein geltenden Grundsätzen in entsprechender Anwendung des § 133 Bürgerliches Gesetzbuch auslegungsfähig, auch wenn sie von rechtskundigen Personen abgegeben werden (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 1986 IX R 123/82, BFH/NV 1987, 359).

67

Darüber hinaus bestehen bei der im Aussetzungsverfahren nach § 69 Abs. 3 FGO gebotenen summarischen Prüfung gegen die in § 238 Abs. 1 Satz 1 AO geregelte Höhe von Nachzahlungszinsen von einhalb Prozent für jeden vollen Monat jedenfalls ab dem Verzinsungszeitraum 2012 schwerwiegende verfassungsrechtliche Zweifel (vgl. BFH-Beschluss vom 3. September 2018 VIII B 15/18, BFH/NV 2018,

1279, m.w.N.; BMF-Verfügung vom 14. Dezember 2018 IV A 3-S 0465/18/10005-01, 2018/1019336, BStBl I 2018, 1393).

68

3. Die Kostenentscheidung beruht auf 135 Abs. 1 FGO.

69

Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 FGO, § 151 Abs. 3 FGO analog, § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

70

5. Wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache wird die Beschwerde zugelassen (§ 128 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 115 Abs. 2 FGO).