

# Beschluss vom 01. Februar 2017, VIII B 15/16

## Übertragung eines Teils der Beteiligungsrechte auf einen Mitgesellschafter ohne Verlust der Mitunternehmerstellung

ECLI:DE:BFH:2017:B.010217.VIIB15.16.0

BFH VIII. Senat

EStG § 16 Abs 1 S 2, EStG § 18 Abs 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, PartGG § 8 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. Dezember 2015, Az: 9 K 1415/14

## Leitsätze

NV: Überträgt ein Gesellschafter einen Teil seiner Beteiligungsrechte (z.B. die Gewinnbeteiligung und Beteiligung an den stillen Reserven) entgeltlich auf einen Mitgesellschafter, ohne seine Mitunternehmerstellung zu verlieren, liegt hierin die entgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21. Dezember 2015 9 K 1415/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Gründe

- 1** Die Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 2** 1. Die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) gerügte Abweichung der Vorentscheidung von tragenden Rechtssätzen in anderen Entscheidungen bei der Entscheidung über den vor dem Finanzgericht (FG) gestellten Hauptantrag, den Beigeladenen im Streitjahr (2004) nicht für das gesamte Streitjahr als Mitunternehmer und Feststellungsbeteiligten anzusehen, liegt nicht vor. Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 3** a) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH; siehe zum Ganzen BFH-Beschluss vom 20. Mai 2016 III B 62/15, BFH/NV 2016, 1293, Rz 16, 17, m.w.N.) setzt die Zulassung der Revision aus diesem Grund voraus, dass das FG in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist. Ferner muss das Urteil des FG im Grundsätzlichen von der Divergenzentscheidung abweichen. Es genügt nicht, wenn das FG Rechtsprechungsgrundsätze auf die Besonderheiten des Einzelfalls fehlerhaft angewendet hat. Zur Rüge einer fehlerhaften Rechtsanwendung im Einzelfall gehört auch das Vorbringen, das FG habe unter die zutreffenden abstrakten Rechtssätze subsumiert, sei aber im Einzelfall zu der unzutreffenden Einordnung eines Gesellschafters als Mitunternehmer gelangt (BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2006 VIII B 4/06, BFH/NV 2007, 490, unter 2.b).
- 4** Zur schlüssigen Darlegung einer Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, genau bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen. Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall

ein Sachverhalt zugrunde liegt, der mit dem der Divergenzentscheidung vergleichbar ist und es sich um eine identische Rechtsfrage handelt. Dabei muss der Beschwerdeführer von den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen ausgehen, die den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch im Beschwerdeverfahren wegen Nichtzulassung der Revision grundsätzlich binden (BFH-Beschluss in BFH/NV 2016, 1293).

- 5 b) Die Rüge der Klägerin, das FG sei i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO von tragenden Rechtssätzen des BFH-Urteils vom 17. September 2015 III R 49/13 (BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37) abgewichen, ist schon nicht schlüssig dargelegt.
- 6 aa) Die Klägerin verdeutlicht schon die Vergleichbarkeit der Sachverhalte nicht. Die Entscheidung in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 betrifft einen nicht am Gewinn, Verlust und Gesellschaftsvermögen beteiligten Nichtgesellschafter, der im Außenverhältnis als Gesellschafter ausgewiesen war und den Gläubigern unter Umständen nach Rechtsscheingrundsätzen haften konnte (sog. "Scheinpartner" oder Außensozius) und der im Innenverhältnis neben einer weiteren Person die Geschäftsführung innehatte. Ein solcher Sachverhalt ist nach den bindenden Feststellungen des FG im Streitfall nicht gegeben, denn der Beigeladene war zwar ebenfalls nicht am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven der Klägerin beteiligt, er war jedoch im Streitjahr aufgrund des Partnerschaftsvertrags Gesellschafter der Partnerschaft, haftete gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft gemäß §§ 7 und 8 des Partnerschaftsgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (PartGG), war neben den übrigen Partnern allein zur Geschäftsführung befugt, verfügte über ein Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung und konnte Beschlussfassungen gegen seinen Willen verhindern, indem er zu Gesellschafterversammlungen nicht erschien, da die Beschlussfähigkeit von seiner Anwesenheit abhing.
- 7 bb) Zudem begründet die Klägerin nicht plausibel, worin die Abweichung des FG-Urteils von einem tragenden Rechtssatz des BFH-Urteils in BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37 liegen soll.
- 8 Der BFH hat in Rz 47 und 48 dieser Entscheidung tragend darauf abgestellt, dass Mitunternehmer im Regelfall nur ein Gesellschafter einer Personengesellschaft sein könne und dass ein Gesellschafter, der wie eine typische Komplementär-GmbH weder am Gewinn und Verlust noch an den stillen Reserven beteiligt ist, das aufgrund der Außenhaftung gering ausgeprägte Mitunternehmerisiko durch eine herausgehobene gesellschaftsrechtliche Stellung (besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiativrechte) kompensieren könne. Unter Anwendung dieser Grundsätze auf den Einzelfall hat der BFH für den dortigen Außensozius ausgeführt, dieser sei kein Mitunternehmer, weil die potenzielle Rechtsscheinhaftung eines nicht am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven beteiligten Außensozius mangels Gesellschafterstellung gerade nicht durch eine besondere Mitunternehmerinitiative kompensiert werde. Das FG hat auf Blatt 15 und 17 der Vorentscheidung ebenso tragend auf die im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) formulierten allgemeinen Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung in Form von Mitunternehmerisiko und -initiative und darauf abgestellt, dass ein Gesellschafter, der nicht am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven beteiligt ist, dessen Mitunternehmerisiko aber auf der Außenhaftung beruht, dieses schwach ausgeprägte Mitunternehmerisiko durch ausgeprägte Mitunternehmerinitiativrechte (nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595) kompensieren kann. Der Vorentscheidung und der gerügten Divergenzentscheidung liegen somit dieselben tragenden Rechtssätze zugrunde.
- 9 c) Die Klägerin sieht eine weitere Abweichung der Vorentscheidung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO vom BFH-Urteil vom 14. April 2005 XI R 82/03 (BFHE 210, 241, BStBl II 2005, 752). Auch diese Divergenz wird nicht schlüssig dargelegt. So fehlt es auch hier an vergleichbaren Sachverhalten, denn das BFH-Urteil in BFHE 210, 241, BStBl II 2005, 752 betraf den Sachverhalt einer Bürogemeinschaft von Freiberuflern ohne gemeinschaftliche Gewinnerzielungsabsicht, die lediglich einheitlich nach außen auftrat und sich die Kosten teilte. Die Vorentscheidung betrifft hingegen den Sachverhalt, dass der Beigeladene Gesellschafter einer im Außenverhältnis bestehenden Partnerschaftsgesellschaft war.
- 10 d) Auch die behauptete Abweichung der Vorentscheidung vom Urteil des FG Baden-Württemberg vom 16. Juni 2005 3 K 101/01 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2005, 1539) liegt nicht vor. Es fehlt bereits an vergleichbaren Sachverhalten. Denn das FG Baden-Württemberg hat sich in EFG 2005, 1539 zu einem Gesellschafter geäußert, der zwar wie der Beigeladene am Verlust und an den stillen Reserven einer Gemeinschaftspraxis nicht beteiligt war, aber --anders als der Beigeladene im Streitfall-- zudem auch nicht zur Geschäftsführung der Gemeinschaftspraxis befugt war und bei allen Entscheidungen lediglich Informationsrechte und Kontrollrechte, aber kein Widerrufsrecht oder Stimmrecht hatte. Auch fehlt die schlüssige Darlegung einer Divergenz. Die Klägerin stellt nur die Subsumtionsergebnisse der behaupteten Divergenzentscheidung und der Vorentscheidung und damit

Entscheidungen im Einzelfall gegenüber, arbeitet aber nicht tragende abstrakte und voneinander abweichende Rechtssätze beider Entscheidungen hinsichtlich der abstrakten Anforderungen an die Mitunternehmerstellung heraus.

- 11** 2. Die von der Klägerin in der Beschwerdebegründung vom 11. März 2016 formulierten klärungsbedürftigen und – fähigen Rechtsfragen zur Beurteilung der Mitunternehmerstellung des Beigeladenen durch das FG rechtfertigen keine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.
- 12** a) Sie wirft die Frage auf, ob ein zivilrechtlicher Gesellschafter, der Partner in einer Gesellschaft nach dem PartGG ist, ohne Teilhabe an deren Gewinn, Verlust und Vermögen steuerlich Mitunternehmer sein kann, wenn er lediglich so genannter Außensozius ist. Hiermit bezeichnet die Klägerin aber schon keine abstrakte Rechtsfrage zu den Voraussetzungen der Mitunternehmerstellung. Sie beschreibt vielmehr die tatsächliche Situation des Beigeladenen, der als zivilrechtlicher Gesellschafter nicht am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven beteiligt war. Die aufgeworfene Rechtsfrage muss jedoch für eine Zulassung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO einer abstrakten Klärung zugänglich, d.h. derart konkretisiert sein, dass sie mit "ja" oder "nein" beantwortet werden kann; dagegen ist es nicht ausreichend, wenn die Beantwortung der Rechtsfrage von den Umständen des Einzelfalles abhängt und damit --wie hier-- auf die Antwort "kann sein" hinausläuft (BFH-Beschluss vom 2. November 2016 VIII B 7/16, juris).
- 13** Nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass ein zivilrechtlicher Gesellschafter, der nicht am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven beteiligt ist, aber im Außenverhältnis gegenüber den Gläubigern haftet und deshalb Mitunternehmerrisiko trägt, Mitunternehmer ist, wenn das schwach ausgeprägte Mitunternehmerrisiko durch eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert wird (siehe z.B. BFH-Urteile in BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595; vom 10. Oktober 2012 VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, und vom 3. November 2015 VIII R 63/13, BFHE 252, 294, BStBl II 2016, 383). Angesichts dessen hätte es des Vortrags neuer Gesichtspunkte durch die Klägerin bedurft, hinsichtlich welchen rechtlichen Aspekts eine erneute Befassung des BFH mit dieser Frage erforderlich sein soll. Der Vortrag der Klägerin, es sei abstrakt klärungsbedürftig, ob eine Mitunternehmerstellung bestehe, wenn der Gesellschafter "lediglich ein so genannter Außensozius" sei, genügt dem nicht, zumal der Beigeladene Gesellschafter war und nach dem nicht festgestellten Vorbringen der Klägerin lediglich "im Rechtsverkehr wie ein Scheinsozius" behandelt worden sein soll.
- 14** b) Die Klägerin legt zu der weiteren von ihr als grundsätzlich bedeutsam aufgeworfenen Rechtsfrage, ob die persönliche Haftung eines Partners nach dem PartGG (insbesondere § 8 Abs. 2 PartGG) ausreicht, um ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko zu begründen, das durch eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werden kann, deren Klärungsbedürftigkeit nicht dar. Es fehlt damit für die Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO insbesondere an der notwendigen Auseinandersetzung mit den in der Rechtsprechung für das Vorhandensein eines Mitunternehmerrisikos anerkannten Voraussetzungen. Die Regelung des § 8 Abs. 2 PartGG ordnet --neben der Haftung der Gesellschaft-- eine Haftungskonzentration auf einzelne Partner für berufliche Fehler bei der Bearbeitung eines Auftrags an, beschränkt ansonsten aber die akzessorische Haftung der Partner für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht (§ 8 Abs. 1 Satz 1 PartGG, siehe Michalski/Römermann, PartGG, 3. Aufl., § 8 Rz 14, 15, 24 ff.; Henssler, PartGG, 2. Aufl., § 8 Rz 13 ff., 26 bis 29, 52 bis 54). Angesichts der Rechtsprechung des BFH, die --bei nicht am Gewinn, Verlust und den stillen Reserven beteiligten Gesellschaftern-- für ein schwach ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko die Außenhaftung des Gesellschafters ausreichen lässt und Haftungsfreistellungen im Innenverhältnis als unbeachtlich ansieht (siehe BFH-Urteil in BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, Rz 25), hätte die Klägerin näher ausführen müssen, aufgrund welcher rechtlichen Gesichtspunkte die auch bei der Partnerschaftsgesellschaft im Grundsatz bestehende Außenhaftung der Partner zu einer anderen Beurteilung führen soll. Daran fehlt es.
- 15** 3. Soweit die Klägerin die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO begehrt, ist die Beschwerde ebenfalls nicht erfolgreich.
- 16** a) Die Klägerin bezeichnet als Rechtsfragen von allgemeinem Interesse sinngemäß die Fragen,

- ob ein als Teileigentum einzustufender Gebäudeteil eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Begründung einer persönlichen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung bilden kann, wenn er von der Betriebs-GmbH selbst nicht oder lediglich in geringem Umfang für den eigenen Unternehmensgegenstand (Wirtschaftsprüfung) genutzt wird und
  - ob die bloße Untervermietung von Büroräumen eine Betriebsaufspaltung auslösen kann und eine steuerliche Verstrickung des Gebäudeteils weder bei unmittelbarer Vermietung des Grundstücks noch im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens bei der Klägerin eingetreten wäre.
- 17** b) Die aufgeworfenen Rechtsfragen sind --bei Zweifeln an ihrer hinreichenden Abstraktheit-- für die Entscheidung des Streitfalls nicht entscheidungserheblich und damit jedenfalls nicht klärungsfähig. Da der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung *lex specialis* zu § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO ist, setzt er aber ebenso die Darlegung und das Vorliegen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juli 2014 III B 28/13, BFH/NV 2014, 1741, m.w.N.).
- 18** aa) Nach ständiger Rechtsprechung gehören zu den selbständig anfechtbaren Feststellungen eines Gewinnfeststellungsbescheids u.a. das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns gemäß § 16 Abs. 1 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und die davon zu unterscheidende Qualifikation des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (siehe z.B. BFH-Urteile vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, Rz 12 f.; vom 28. Mai 2015 IV R 26/12, BFHE 249, 536, BStBl II 2015, 797, Rz 17).
- 19** bb) Im Streitfall steht mangels durchgreifender Rügen zum Hauptantrag der Klägerin fest, dass der Beigeladene während des gesamten Streitjahres zu den Mitunternehmern der Klägerin gehörte. Es haben sich durch die Vereinbarungen des Beigeladenen mit den übrigen Partnern der Klägerin zum 1. Januar des Streitjahres lediglich die Beteiligungsverhältnisse geändert, da der Beigeladene ab diesem Stichtag einerseits nicht mehr am Gewinn, Verlust und am Vermögen der Klägerin beteiligt war, andererseits aber gleichwohl wegen seiner fortbestehenden Außenhaftung und ausgeprägten Initiativrechte weiterhin Mitunternehmer blieb. Überträgt ein Gesellschafter einen Teil seiner Beteiligungsrechte auf die übrigen Gesellschafter gegen ein ihm zufließendes Entgelt, ohne seine Mitunternehmerstellung zu verlieren, liegt hierin die entgeltliche Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils gemäß § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG (siehe z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 35. Aufl., § 16 Rz 408, 567; zur Aufnahme gegen Zuzahlung und zur disquotalen Kapitaleinlage BFH-Urteil vom 27. Oktober 2015 VIII R 47/12, BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600). Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils entstehen, sind --wie im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid festgestellt-- gemäß § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG laufende Gewinne, die nicht zu den gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG begünstigten Veräußerungsgewinnen i.S. des § 18 Abs. 3 EStG zählen.
- 20** cc) Folglich sind auch die von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfragen im Streitfall nicht entscheidungserheblich und klärungsfähig. Denn sie zielen darauf ab, dass der Beigeladene dem Grunde nach einen Veräußerungsgewinn und hierbei "außerordentliche Einkünfte" gemäß § 34 Abs. 2 EStG erzielt hat, da er auch die stillen Reserven in dem zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörenden Gebäudeteil aufgedeckt und diesen nicht zu Buchwerten gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines neu entstehenden Besitzeinzelunternehmens übertragen hat. Auf diesen Streitpunkt kommt es indes nicht an, da der Beigeladene im Streitjahr nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils übertragen und gemäß § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG einen laufenden Gewinn erzielt hat, der nicht der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 EStG unterliegen kann.
- 21** 4. Auch aufgrund des gerügten Verstoßes der Vorentscheidung gegen Denkgesetze bei der Feststellung des FG, der Beigeladene habe aufgrund der im Streitjahr erhaltenen Zahlungen nicht alle stillen Reserven aufgedeckt, ist die Revision nicht zuzulassen. Verstöße gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze sind in der Regel materiell-rechtliche Fehler und können nicht als Verfahrensmangel gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügt werden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 3. Februar 2016 XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 36). Die Rüge kann gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO beachtlich sein, wenn aufgrund des Verstoßes gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze bei der Tatsachenwürdigung das angefochtene Urteil derart schwerwiegende Fehler bei der Auslegung des revisiblen Rechts aufweist, dass die Entscheidung des FG objektiv willkürlich erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (BFH-Beschluss vom 19. September 2013

III B 47/13, BFH/NV 2014, 72, Rz 13). Dass der behauptete Fehler des FG diese Qualität haben soll, wird von der Klägerin jedoch selbst nicht geltend gemacht und somit die Zulassung der Revision unter diesem Gesichtspunkt nicht begehrt.

**22** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)