

Urteil vom 04. Februar 2025, VIII R 4/22

Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft bei kaufmännischer Führung durch einen Berufsträger

ECLI:DE:BFH:2025:U.040225.VIIIR4.22.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 18 Abs 4, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 179, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Buchst a, EStG VZ 2010 , KredMFö/EURL2021/2167Ums/uaFinRÄndG Art 27

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 16. September 2021, Az: 4 K 1270/19

Leitsätze

Ein als Zahnarzt zugelassener Mitunternehmer übt im Rahmen eines Zusammenschlusses von Berufsträgern den freien Beruf selbst aus, wenn er neben einer gegebenenfalls äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit vor allem und weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Mitunternehmerschaft erbringt. Die eigene freiberufliche Betätigung eines Mitunternehmers kann auch in Form der Mit- und Zusammenarbeit stattfinden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16.09.2021 - 4 K 1270/19 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2010 vom 21.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2019 wird dahingehend geändert, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit festgestellt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob für die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für das Jahr 2010 (Streitjahr) Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit festzustellen sind.
- 2 Die Klägerin ist eine im März 2006 gegründete Partnerschaftsgesellschaft, die in das Partnerschaftsregister eingetragen ist. Sie betreibt eine Zahnarztpraxis. Die sieben Partner der Klägerin, drei Senior- (Dres. AM, TM und AS) und vier Juniorpartner (Dres. W, N, S und B --Beigeladene--) sind approbierte Zahnärzte.
- 3 Im Gesellschaftsvertrag der Klägerin ist unter anderem geregelt:

"§ 6 Berufsausübung

(1) Die einzelnen Partner erbringen ihre beruflichen Leistungen unter Beachtung des für sie geltenden Berufsrechts. Sie erbringen die Leistungen grundsätzlich in eigenverantwortlicher Tätigkeit. (...)

§ 15 Gewinnverteilung

(1) Für jedes Geschäftsjahr ist der Gewinn durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Betriebsausgaben zu

ermitteln.

(2) Die Gewinnverteilung wird in einer gesonderten Gesellschafterversammlung festgelegt."

- 4 In § 15 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags sowie der ergänzenden Vereinbarung vom Januar 2008 vereinbarten die Partner einen Gewinnverteilungsschlüssel, der unter anderem unterschiedliche Vorabgewinne, gesonderte Gewinnverteilungsregeln für bestimmte Partner und eine einvernehmlich zu treffende Gewinnverteilung unter den übrigen Partnern vorsah.
- 5 Der Aufgabenbereich von Dr. AM, einem der Seniorpartner, war nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) seit der Gründung der Klägerin, alle Angelegenheiten für die Praxis zu erledigen, die außerhalb der eigentlichen Patientenbehandlung zum Betrieb der Praxis gehörten. Hierunter fiel die Betreuung aller vertraglichen Angelegenheiten, die Vertretung der Klägerin gegenüber Behörden und Kammern (Bezirksärztekammer, Kassenzahnärztliche Vereinigung, Gesundheitsamt, Röntgenstelle, Bauamt), dem Datenschutzbeauftragten, Gerichten, Lieferanten, Banken, dem Steuerberater, dem Finanzamt sowie die interne Revision. Des Weiteren gehörten zum Aufgabenbereich von Dr. AM die Instandhaltung sämtlicher zahnärztlicher Gerätschaften und Einrichtungsgegenstände sowie die Betreuung baulicher Erweiterungen und Umbaumaßnahmen und Personalangelegenheiten.
- 6 Überdies war Dr. AM für die Qualitätssicherung, die Organisation der Abläufe und den Bereich Strahlenschutz/Röntgentätigkeit verantwortlich. Als hierzu Beauftragter trat er insbesondere mit den (Aufsichts-)Behörden in Kontakt.
- 7 Nach den Feststellungen des FG beriet Dr. AM im Streitjahr fünf Patienten konsiliarisch und generierte hieraus einen Umsatz von ... €. Die Beratung der Patienten erfolgte außerhalb der Praxisräume beziehungsweise in Situationen, in denen Dr. AM die Patienten "immer wieder" im Wartezimmer angetroffen habe. Dr. AM war nicht direkt "am Stuhl" behandelnd tätig und auch sonst in die praktische zahnärztliche Arbeit der sechs Mitsozien und der fünf weiteren angestellten Zahnärzte nicht eingebunden.
- 8 Dr. AM hielt sich regelmäßig am Dienstag in den Praxisräumen der Klägerin auf. Dort nahm er vor allem die Reparatur- und Wartungsarbeiten vor ("Reparaturtage"). Im Übrigen befand er sich nach den vom FG festgestellten Einzelheiten nur unregelmäßig in den Praxisräumen.
- 9 Zwischen den Gesellschaftern bestanden Differenzen im Hinblick auf die Tätigkeit von Dr. AM. Im März 2011 (nach dem Streitjahr) beschlossen die übrigen Partner der Klägerin mehrheitlich, Dr. AM aufzufordern, entsprechend dem in § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags definierten Gesellschaftszweck seine volle Arbeitskraft zur Erbringung zahnärztlicher Leistungen bereitzustellen. Dr. AM habe seit Gründung der Klägerin nur einen "unterdurchschnittlichen Beitrag" zur gemeinsamen Berufsausübung erbracht. Die vier Beigeladenen beschlossen des Weiteren am 03.02.2016 durch Mehrheitsbeschluss der Gesellschafterversammlung, den Gemeinschaftspraxisvertrag im Verhältnis zu Dr. AM und Dr. TM fristlos zu kündigen. In einem zivilgerichtlichen Prozessvergleich vom 08.07.2016 verpflichteten sich dann aber die Beigeladenen, zum 30.06.2016 aus der Klägerin auszuscheiden.
- 10 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr erklärte die Klägerin gemeinschaftlich erzielte Einkünfte in Höhe von ... € und Sonderbetriebsausgaben in Höhe von insgesamt ... € als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Auf Dr. AM entfielen auf der Grundlage der Beschlussfassung der Partner vom 22.12.2011 Einkünfte in Höhe von ... € (Anteil an den gemeinschaftlich erzielten Einkünften als Gewinnanteil in Höhe von ... € neben Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... €).
- 11 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ zunächst einen erklärungskonformen Feststellungsbescheid vom 16.04.2012. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--).
- 12 In einer vom FA durchgeführten Betriebsprüfung für das Streitjahr und die Folgejahre 2011 bis 2013 gelangte der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass die Klägerin entgegen der bisherigen Qualifizierung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Die Veranlagungsstelle des FA folgte dem und erließ gemäß § 164 Abs. 2 AO einen geänderten Feststellungsbescheid vom 21.03.2017, in dem es neben weiteren, nicht streitgegenständlichen Änderungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb feststellte. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 27.02.2019). Das FG hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte

2022, 490 mitgeteilten Gründen als unbegründet abgewiesen. Mit Beschluss vom 28.08.2019 hatte es die aus der Klägerin ausgeschiedenen Partner Dres. AS, N, S und B zum Verfahren beigegeben.

- 13** Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung von Bundesrecht in Gestalt von § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
- 14** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.09.2021 - 4 K 1270/19 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2010 vom 21.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2019 dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit statt Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 18** 1. Streitig ist nur noch die Art der auf Ebene der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte. Die Feststellung zur Art der auf Ebene der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte gehört zu den selbständig anfechtbaren Feststellungen eines Gewinnfeststellungsbescheids (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.09.2023 - VIII R 31/20, BFHE 282, 204, BStBl II 2024, 184, Rz 20, m.w.N.).
- 19** 2. Hinsichtlich der Feststellung zur Art der Einkünfte ist die Gesellschaft (Klägerin) während ihres Bestehens als Prozessstandschafterin vorrangig klagebefugt. Mit Inkrafttreten des § 48 FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditweitzweckförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) --FGO n.F.-- richtet sich die Klagebefugnis der Klägerin nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO n.F. Diese Regelung ist am 01.01.2024 in Kraft getreten und gilt auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klage- und Revisionsverfahren (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2024 - IV R 1/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 25, m.w.N. zum Streitstand). Dem schließt sich der erkennende Senat an (noch offen gelassen im BFH-Urteil vom 16.04.2024 - VIII R 3/21, BStBl II 2024, 902, Rz 37 f.).
- 20** 3. Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass für die Klägerin gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und nicht freiberufliche Einkünfte (§ 18 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 EStG) festzustellen sind.
- 21** Zu den freien Berufen im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehört auch die selbständig ausgeübte Tätigkeit als Zahnarzt.
- 22** a) Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs im Sinne von § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von den natürlichen Personen im Gesellschafterkreis erfüllt werden (vgl. BFH-Urteile vom 05.09.2023 - VIII R 31/20, BFHE 282, 204, BStBl II 2024, 184, Rz 35; vom 14.05.2019 - VIII R 35/16, BFHE 264, 505, BStBl II 2019, 580, Rz 11, m.w.N.). Diese Voraussetzung der Einkünftequalifikation bei freiberuflichen Mitunternehmerschaften unterscheidet sich von der Einkünftequalifikation bei gewerblichen Mitunternehmerschaften. Der Große Senat des BFH hat für den Bereich der Einkommensteuer entschieden, dass die Art der Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft in erster Linie durch die Tätigkeit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit, mithin durch die Tätigkeit der Gesellschaft selbst bestimmt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.a) und dass das Prinzip der Vielheit der Gesellschafter "regelmäßig" ohne Einwirkung auf die Qualifikation der Einkünfte der Gesellschaft bleibt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.5.a). Eine Ausnahme von der Regel ist indes geboten, wenn zum gesetzlichen Tatbestand einer Einkunftsart Merkmale gehören, die weniger im Bereich der Tätigkeit eines Steuerrechtssubjekts liegen als in persönlichen

Eigenschaften, die nur eine natürliche Person haben kann. Das trifft auf Tatbestandsmerkmale der "Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit" nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu. Alle Berufe, die die Norm aufzählt, erfordern persönliche Eigenschaften, die nur der Gesellschafter einer Personengesellschaft, der eine natürliche Person ist, haben kann, nicht die Gesellschaft selbst. Daher kann eine Personengesellschaft "Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit" nur erzielen, wenn alle Gesellschafter der Personengesellschaft die Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit erfüllen. Dann enthält das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft --anders als bei Beteiligung eines Nicht-Freiberuflers-- kein Element einer nichtfreiberuflichen Tätigkeit (BFH-Urteil vom 11.06.1985 - VIII R 254/80, BFHE 144, 62, BStBl II 1985, 584, unter 1.b aa). Jeder Gesellschafter muss mithin über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich entfalten (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.2012 - VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79, Rz 14, m.w.N.). Erfüllt auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Eine Aufteilung der Einkünfte in freiberufliche und --für den Berufsfremden-- in solche aus Gewerbebetrieb scheidet aus (BFH-Urteil vom 08.04.2008 - VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681, unter II.1.).

- 23** b) Die freiberufliche Tätigkeit ist durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt. Daher reicht die bloße Zugehörigkeit eines Gesellschafters zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Berufsgruppen nicht aus (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 04.08.2020 - VIII R 24/17, BFHE 270, 310, BStBl II 2021, 81, Rz 13, m.w.N.). Vielmehr muss positiv festgestellt werden können, dass jeder Gesellschafter die Hauptmerkmale des freien Berufs, nämlich die persönliche Berufsqualifikation und das untrennbar damit verbundene aktive Entfalten dieser Qualifikation auf dem Markt, in seiner Person verwirklicht hat, denn es gibt keine aus der Tätigkeit der übrigen Gesellschafter abgeleiteten freiberuflichen Einkünfte (BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, unter II.4.d).
- 24** c) Die persönliche Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit im vorgenannten Sinne setzt allerdings nicht voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend und eigenverantwortlich tätig ist und an jedem Auftrag mitarbeitet (BFH-Urteile vom 04.08.2020 - VIII R 24/17, BFHE 270, 310, BStBl II 2021, 81, Rz 14; vom 23.11.2000 - IV R 48/99, BFHE 193, 482, BStBl II 2001, 241). Die eigene freiberufliche Betätigung eines Mitunternehmers kann auch in Form der Mit- und Zusammenarbeit stattfinden (BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, unter II.4.d). Zudem hat der Senat im Urteil vom 04.08.2020 - VIII R 24/17 (BFHE 270, 310, BStBl II 2021, 81, Rz 15) für den Fall mehrstöckiger freiberuflicher Mitunternehmerschaften anerkannt, dass es für die freiberufliche Einkünfteerzielung genügt, wenn die Obergesellschafter auf Ebene einer Untergesellschaft in "zumindest geringfügigem Umfang" leitend und eigenverantwortlich tätig werden. Einen Mindestumfang für die nach außen gerichtete qualifizierte Tätigkeit sieht das Gesetz nicht vor.
- 25** d) Die berufstypische zahnärztliche Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG wird durch die auf zahnärztliche wissenschaftliche Erkenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten charakterisiert. Das Berufsbild des (Zahn-)Arztes ist in besonderem Maße durch den persönlichen individuellen Dienst am Patienten geprägt (vgl. BFH-Beschluss vom 12.06.2018 - VIII B 154/17, BFH/NV 2018, 945, Rz 11; BFH-Urteil vom 21.03.1995 - XI R 85/93, BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732, unter II.2.). Diese patientenbezogene Betrachtung schließt es indes nicht aus, eine freiberufliche zahnärztliche Tätigkeit auch anzunehmen, wenn ein als Zahnarzt zugelassener Mitunternehmer im Rahmen eines größeren Zusammenschlusses von Berufsträgern neben einer gegebenenfalls äußerst geringfügigen behandelnden Tätigkeit vor allem und weit überwiegend organisatorische und administrative Leistungen für den Praxisbetrieb der Gesellschaft erbringt. Auch in diesem Fall entfaltet er Tätigkeiten, die zum Berufsbild des Zahnarztes gehören, denn die kaufmännische Führung und Organisation der Personengesellschaft ist die Grundlage für die Ausübung der am Markt erbrachten berufstypischen zahnärztlichen Leistungen und damit auch Ausdruck der freiberuflichen Mit- und Zusammenarbeit sowie der persönlichen Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit.
- 26** e) Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben und ist aufzuheben.
- 27** Auf der Grundlage des dargelegten Maßstabs und den vom FG getroffenen Feststellungen hat die Klägerin Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt. Dr. AM hat in erheblichem Umfang Tätigkeiten im Zusammenhang mit der kaufmännischen Führung und der Organisation der ärztlichen Tätigkeit des Praxisbetriebs der Klägerin erbracht. Diese Tätigkeit wurde --trotz der internen Streitigkeiten-- auch mit einer einvernehmlichen Gewinnzuweisung in Höhe von über ... € entlohnt, was nicht erkennbar außerhalb des Rahmens der Gewinnzuweisungen an die weiteren Partner lag (... € bis ... €). Die Gesellschafter der Klägerin haben damit untereinander die Tätigkeit und Leistungen

von Dr. AM für die Organisation und Leitung der Praxis wie die von ihnen ausschließlich oder weit überwiegend nach außen entfaltete Behandlungstätigkeit honoriert.

- 28** Nach den Feststellungen des FG hat Dr. AM im Streitjahr ferner fünf Patienten konsiliarisch beraten und hierdurch in geringfügigem, aber ausreichendem, Umfang auch eine behandelnde Tätigkeit am Markt entfaltet.
- 29** 4. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr vom 21.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2019 ist dahingehend abzuändern, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit statt Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden.
- 30** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht gemäß § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, da sie keine eigenen Sachanträge gestellt haben (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.2024 - IV R 17/21, BStBl II 2024, 898, Rz 41).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de