Urteil vom 03. November 2015, VIII R 63/13

Zur Mitunternehmerstellung im Rahmen einer Freiberuflerpraxis

BFH VIII. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2007 , BGB § 722

vorgehend FG Düsseldorf, 18. September 2013, Az: 11 K 3968/11 F

Leitsätze

Erhält ein (Schein-)Gesellschafter eine von der Gewinnsituation abhängige, nur nach dem eigenen Umsatz bemessene Vergütung und ist er zudem von einer Teilhabe an den stillen Reserven der Gesellschaft ausgeschlossen, kann wegen des danach nur eingeschränkt bestehenden Mitunternehmerrisikos eine Mitunternehmerstellung nur bejaht werden, wenn eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative vorliegt. Hieran fehlt es jedoch, wenn zwar eine gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis besteht, von dieser aber tatsächlich wesentliche Bereiche ausgenommen sind .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19. September 2013 11 K 3968/11 F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Beigeladene zu 1. im Streitjahr (2007) Mitunternehmerin einer in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Beigeladene zu 2.) --im Folgenden: GbR-- geführten Gemeinschaftspraxis war.

2 Die Kläger und Revisionskläger zu 1. und 2. (Kläger) betrieben gemeinschaftlich eine Arztpraxis. Am 14. März 1998 schlossen sie mit der Beigeladenen zu 1., die ebenfalls Ärztin ist, mit Wirkung zum 1. April 1998 einen "Vertrag über die Errichtung einer ärztlichen Gemeinschaftspraxis" (im Folgenden: Gesellschaftsvertrag) in der Rechtsform einer GbR.

3 Gemäß diesem Gesellschaftsvertrag sollte die Geschäftsführung gemeinschaftlich ausgeübt werden; Entscheidungen waren mehrheitlich zu treffen (§ 8 Abs. 1). Der Gesellschaftsvertrag sah weiterhin vor, dass jeder Gesellschafter die Einberufung einer Gesellschafterversammlung verlangen konnte (§ 8 Abs. 2). Für alle künftig aus der Gemeinschaftspraxis entstehenden Verbindlichkeiten gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung, den Kassen und den Patienten sollten --so der Gesellschaftsvertrag-- die Vertragspartner als Gesamtschuldner haften. Die Partner waren jedoch im Verhältnis zueinander nach dem Grad des jeweiligen Verschuldens zum Ausgleich verpflichtet (§ 9 Abs. 1). Des Weiteren war für jeden Vertragspartner eine angemessene Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen. Die Beigeladene zu 1. --so heißt es in dem Gesellschaftsvertrag-- war bis zum 31. März 2001 "zu Null an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt" (§ 11 Abs. 2). Ihr wurde jedoch das Recht eingeräumt, mit Wirkung zum 31. März 2001 ein Drittel "der Praxis" zu erwerben. In diesem Fall sollte der Kaufpreis durch einen Gutachter ermittelt werden (§ 11 Abs. 4).

4 § 12 des Gesellschaftsvertrages enthielt eine Abrede über die Gewinnbeteiligung. Danach sollte die Beigeladene zu 1. bis zum 31. März 2001 jährlich "37 % vom eigenen Honorarumsatz für die ersten 200.000 DM" und "42 % vom eigenen Honorarumsatz für die darüberliegende Summe" erhalten, "sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird".

Der Beigeladenen zu 1. stand das Recht zu, monatliche Vorauszahlungen auf den Gewinn zu verlangen (§ 12 Abs. 1 Buchst. a). Nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung sollte die Beigeladene zu 1. einen Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend ihrer Beteiligung erhalten (§ 12 Abs. 1 Buchst. b). Regelungen zur Schmälerung des "Honorarumsatzes" und zur "Umsatzberechnung" waren in § 12 Abs. 2 und Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages enthalten. Bis zum 31. März 2001 waren --so der Gesellschaftsvertrag im Weiteren-- alle Reparaturen und Wartungen der gemeinsam genutzten Gegenstände auf Kosten der Kläger durchzuführen (§ 14). Ferner sahen die Abreden vor, dass die Gemeinschaftspraxis Arbeitgeber des gemeinsamen ärztlichen und nichtärztlichen Personals sein sollte (§ 16). Die Verfügungsmacht über die Konten und die Barkasse lag bis zum 31. März 2001 bei den Klägern und ihren Ehefrauen (§ 17). Die aus der gemeinsamen privaten und kassenärztlichen Tätigkeit entstehenden Honorare sollten auf die Konten der Gemeinschaftspraxis oder in die Barkasse (§ 18) fließen.

5 Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters sahen die vertraglichen Regelungen keine Abfindungszahlungen vor. Dem Ausscheidenden war es untersagt, sich innerhalb von drei Jahren nach seinem Ausscheiden im Umkreis von 15 km vom Sitz der Praxis als Arzt mit Privat- oder Kassentätigkeit niederzulassen bzw. eine vergleichbare Tätigkeit an einem Krankenhaus auszuüben (§ 22 Abs. 1 und Abs. 2).

6 Die Beigeladene zu 1. machte von der ihr eingeräumten Erwerbsoption zum 31. März 2001 keinen Gebrauch. Der Gesellschaftsvertrag wurde unverändert fortgeführt. Im Jahr 2011 veräußerte der Kläger zu 2. seinen Gesellschaftsanteil an einen anderen Arzt. Die Beigeladene zu 1. erwarb unmittelbar im Anschluss daran von diesem und dem Kläger zu 1. jeweils einen 2,5 %-igen Gesellschaftsanteil.

7 Mit Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 2. Januar 2009 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte der GbR unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß fest. Dabei ging es davon aus, dass auch die Beigeladene zu 1. Mitunternehmerin war und Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte. Auch der --aus hier unstreitigen Gründen-- erlassene Änderungsbescheid vom 2. April 2009 erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

8 Eine im Jahr 2009 bei der GbR durchgeführte Außenprüfung gelangte zu der Auffassung, dass die GbR mit Ausnahme der Forderungen aus Leistungen nicht über Gesamthandsvermögen verfügte. Die Praxiseinrichtung, Bankguthaben und Darlehensverbindlichkeiten seien --so der Außenprüfungsbericht-- alleine den Klägern zugerechnet worden. Diese hätten im Innenverhältnis auch die Betriebs- und Finanzierungskosten der Praxis getragen. Die Beigeladene zu 1. habe nur ihre eigenen Sonderbetriebsausgaben aufgewendet. Ihr "Gewinnanteil" --auf den sie monatlich einen Abschlag erhalten habe-- sei vierteljährlich ermittelt worden. Nach Eingang der Abrechnungen der Kassenärztlichen Vereinigung für das Quartal habe sie den Restbetrag für das Quartal ausgezahlt bekommen.

9 Der Außenprüfer gelangte daher zu der Auffassung, dass die Beigeladene zu 1. steuerlich nicht als Mitunternehmerin der GbR anzusehen sei. Die Einkünfte der GbR seien somit nicht gesondert und einheitlich für die Kläger und die Beigeladene zu 1. festzustellen. Die Einkünfte der Beigeladenen zu 1. seien im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigen, während die Einkünfte der Kläger als Einkünfte einer zweigliedrigen GbR gesondert und einheitlich festzustellen seien. Das FA schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ am 9. August 2010 einen Bescheid für das Jahr 2007, in dem es die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für die dreigliedrige GbR ablehnte. Es wies darauf hin, dass dieser Bescheid den Bescheid vom 2. April 2009 ändere. Am 24. September 2010 erließ das FA zudem einen Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für eine aus den Klägern bestehende, zweigliedrige GbR, in dem es Einkünfte aus Gewerbebetrieb feststellte und den Gesellschaftern jeweils zur Hälfte zurechnete.

10 Sowohl die Kläger als auch die Beigeladene zu 1. erhoben gegen den Bescheid vom 9. August 2010 erfolglos Einspruch. Die von den Klägern hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 840 veröffentlichten Urteil vom 19. September 2013 11 K 3968/11 F als unbegründet ab.

11 Ihre Revision begründen die Kläger mit der Verletzung materiellen Rechts. Sie sind der Meinung, das FG verneine zu Unrecht das Mitunternehmerrisiko der Beigeladenen zu 1. Es habe insbesondere verkannt, dass eine Gewinnbeteiligung vorliege.

12 Aus § 12 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages ergebe sich, dass die Beigeladene zu 1. anders als eine Angestellte nur dann eine Zahlung in der dort vorgesehenen Höhe erhalte, sofern ein entsprechender Gewinn erzielt werde. Hieraus

folgere das FG eine begrenzte Teilnahme der Beigeladenen zu 1. am Misserfolg der GbR. Diese isolierte Betrachtung sei unzutreffend, denn die Beigeladene zu 1. nehme auch am Erfolg der GbR teil. Ihr stehe ein betragsmäßig begrenztes Vorrecht auf den (gesamten) Gewinn der GbR zu. Dass der Gewinn der GbR tatsächlich wesentlich über den der Beigeladenen zu 1. zustehenden Zahlungen gelegen habe, sei unerheblich.

13 Die Beigeladene zu 1. sei auch --anders als vom FG festgestellt-- an den stillen Reserven der GbR beteiligt gewesen. § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages regele lediglich, dass die Beigeladene zu 1. nicht an den sog. "materiellen Werten" der GbR beteiligt sei. Aus der Nichterwähnung der immateriellen Güter ergebe sich, dass insoweit die gesetzliche Regelung gelte und die Beigeladene zu 1. zu einem Drittel an den immateriellen Wirtschaftsgütern beteiligt sei. Es könne demgegenüber nicht unterstellt werden, dass die Beteiligten eine Regelung zu den immateriellen Wirtschaftsgütern vergessen hätten, schließlich handele es sich bei der Regelung des § 11 des Gesellschaftsvertrages um einen ganz zentralen Punkt.

14 Auch das Haftungsrisiko sei --anders als vom FG festgestellt-- nicht als gering anzusehen. Eine Freistellung im Innenverhältnis sei üblich. Die Pflicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung als Argument für ein geringes Haftungsrisiko anzusehen, sei unzulässig. Denn insoweit bestehe eine gesetzliche Verpflichtung zum Abschluss einer entsprechenden Versicherung. Mithin leite das FG aus dem Normalfall --der Befolgung der gesetzlichen Pflicht-- das Bestehen eines Ausnahmefalles ab, nämlich ein geringeres als das normale Haftungsrisiko.

15 Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz und den Ablehnungsbescheid vom 9. August 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. Oktober 2011 aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2007 betreffend die GbR gesondert und einheitlich dergestalt festzustellen, dass auch die Beigeladene zu 1. als Mitunternehmerin behandelt wird.

16 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

18 1. Die Würdigung des FG, die Beigeladene zu 1. im Streitjahr nicht als Mitunternehmerin der GbR anzusehen und damit den Bescheid vom 9. August 2010, bei dem es sich unstreitig um einen negativen Feststellungsbescheid handelt, als rechtmäßig zu beurteilen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

19 a) Der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verwendete Begriff des Mitunternehmers ist ein Typusbegriff, der nur durch eine unbestimmte Zahl austauschbarer Merkmale beschrieben werden kann (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 15 Rz 261; Haep in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 304; Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; Senatsurteil vom 10. Oktober 2012 VIII R 42/10, BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79). Die hiernach für die Entscheidung über die Mitunternehmerstellung erforderliche Gesamtwürdigung obliegt in erster Linie der Tatsacheninstanz. Sie ist revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar (vgl. z.B. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 26; BFH-Urteil vom 20. November 2008 VI R 4/06, BFHE 223, 425, BStBl II 2009, 374 zum Arbeitnehmerbegriff).

20 b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft auch Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dies ist er nur dann, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen (oder einer wirtschaftlich vergleichbaren) Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerrisiko trägt. Die Kriterien für die Annahme einer freiberuflichen Mitunternehmerschaft unterscheiden sich dabei grundsätzlich nicht von denen einer gewerblichen Mitunternehmerschaft (z.B. Senatsurteile in BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79; vom 8. April 2008 VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681, m.w.N.).

21 Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder

Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens. Dieses Risiko wird im Regelfall durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt. Die allseitige Beteiligung am laufenden Gewinn ist für die Annahme einer Mitunternehmerschaft grundsätzlich obligatorisch (z.B. BFH-Urteil vom 1. Juli 2010 IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056; Senatsurteil vom 28. Oktober 1999 VIII R 66-70/97, BFHE 190, 204, BStBl II 2000, 183). Eine Beschränkung der Verlustbeteiligung auf die Einlage ist indes unschädlich, denn auch der Kommanditist nimmt nur bis zur Höhe seiner Einlage am Verlust der Gesellschaft teil. Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Ausreichend ist bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die z.B. den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bzw. denjenigen eines Kommanditisten entsprechen.

22 Die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein (z.B. Senatsurteil in BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79). So kann z.B. ein geringeres Initiativrecht durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden. Allerdings müssen beide Merkmale vorliegen. Ob das zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen (Senatsurteile in BFHE 238, 444, BStBl II 2013, 79; vom 25. April 2006 VIII R 74/03, BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595; vom 17. Mai 2006 VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839, jeweils m.w.N.).

23 Dementsprechend ist der Umstand, dass ein Gesellschafter weder am Gewinn und Verlust noch am Vermögen der Gesellschaft teilhat, nicht ohne weiteres geeignet, dessen Mitunternehmerstellung auszuschließen. Hat die fehlende Beteiligung am Gewinn und Verlust des Unternehmens wie bei Komplementär-GmbH zur Folge, dass sich das Unternehmerrisiko auf eine unbeschränkte Haftung für die Schulden einer KG begrenzt und damit die Regelanforderungen an das Vorliegen mitunternehmerischen Risikos nicht erfüllt werden, kann Letzteres durch eine starke Ausprägung der Initiativrechte kompensiert werden (z.B. Senatsurteil in BFHE 213, 358, BStBl II 2006, 595). Auch auf die grundsätzlich erforderliche Beteiligung an den stillen Reserven einschließlich des Firmenwerts/Geschäftswerts des Unternehmens kann verzichtet werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalles das insoweit eingeschränkte Mitunternehmerrisiko durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen wird (BFH-Urteile in BFH/NV 2010, 2056; vom 22. August 2002 IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36, m.w.N.; Senatsurteil vom 11. Dezember 1990 VIII R 122/86, BFHE 163, 346).

24 c) Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze hält die Würdigung des FG, die Beigeladene zu 1. sei nicht als Mitunternehmerin anzusehen, der revisionsrechtlichen Prüfung stand.

25 Ob die Beigeladene zu 1. trotz der in § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages vereinbarten Beteiligung "zu Null an den materiellen Werten der Gemeinschaft" zivilrechtlich als Gesellschafterin der GbR anzusehen war (zur zivilrechtlichen Zulässigkeit einer sog. Nullbeteiligung vgl. z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 6. April 1987 II ZR 101/86, Betriebs-Berater 1987, 1276; Urteil des Landgerichts Stuttgart vom 7. August 2003 27 O 228/03, juris; Beschluss des Oberlandesgerichts Frankfurt vom 20. September 2012 20 W 264/12, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2013, 338) --wovon die Verfahrensbeteiligten ebenso wie das FG ohne nähere Begründung ausgehen-- kann dahinstehen. Die Beigeladene zu 1. war, unterstellt man ihre Stellung als zivilrechtliche Gesellschafterin, nicht als Mitunternehmerin anzusehen.

26 Die Beigeladene zu 1. war --wie das FG zu Recht erkannt hat-- nicht am Gewinn der GbR beteiligt, an deren Verlust nahm sie nur begrenzt teil. Zudem war sie von einer Teilhabe an den stillen Reserven ausgeschlossen, so dass sich für sie --auch unter Berücksichtigung des von ihr als (Schein-)Gesellschafterin zu tragenden Haftungsrisikos-- lediglich ein geringes Mitunternehmerrisiko ergab, das nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen wurde.

27 aa) Die Beigeladene zu 1. war --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht am Gewinn der GbR beteiligt.

28 Die in § 12 des Gesellschaftsvertrages vorgesehene Regelung gewährt der Beigeladenen zu 1. --ungeachtet der Bezeichnung als "Gewinnbeteiligung"-- lediglich eine umsatzabhängige Vergütung. Denn die Höhe ihrer Vergütung war maßgeblich von dem von ihr selbst erwirtschafteten Umsatz abhängig. Dieser bildete die Grundlage für die Berechnung des der Beigeladenen zu 1. zustehenden Entgeltes.

29 Das vereinbarte Umsatzentgelt wirkte im Streitfall nach Inhalt und Handhabung der Gesamtabrede auch nicht "wie eine Gewinnbeteiligung" (hierzu s. Senatsurteil vom 18. April 2000 VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359). Eine solche Wirkung ergibt sich insbesondere nicht daraus, dass die Vergütung der Beigeladenen zu 1. vom

Vorhandensein eines entsprechend hohen Gewinns der GbR abhängig war. Hieraus folgt lediglich eine Begrenzung des Vergütungsanspruchs. Dieser sollte entfallen, wenn die GbR keinen entsprechenden Gewinn erzielt. Die Abrede führt aber --wie eine Umsatzbeteiligung, die in Verlustjahren entfällt (hierzu: HHR/Haep, § 15 EStG Rz 322; vgl. Senatsurteil vom 4. Juli 1989 VIII R 139/85, BFH/NV 1990, 160)-- nicht zu einer (verdeckten) Gewinnbeteiligung der Beigeladenen zu 1.

30 Eine Qualifizierung als Gewinnanspruch lässt sich auch nicht daraus herleiten, dass die vertragliche Abrede --wie die Kläger meinen-- zu einem "Vorrang" des Anspruchs der Beigeladenen zu 1. gegenüber den Gewinnansprüchen der Kläger führt. Vielmehr spricht ein solches "Rangverhältnis" für das Vorliegen einer Tätigkeitsvergütung, deren Höhe grundsätzlich vom Gewinn unabhängig ist, die aber bestimmten, an den Gewinn anknüpfenden Faktoren unterliegt.

31 Die weitere --außerhalb des schriftlichen Gesellschaftsvertrages bestehende-- Abrede der Beteiligten zu den Umsätzen mit Kassenpatienten spricht ebenfalls nicht für eine Gewinnbeteiligung der Beigeladenen zu 1. Auch hier hat das FG zutreffend erkannt, dass es sich lediglich um eine Abrede zur Ermittlung der Höhe der umsatzabhängigen Vergütung handelt.

32 Die tatsächliche Handhabung der Vertragsbeteiligten bestätigt diese Würdigung. Nach den unbestrittenen Feststellungen des Außenprüfers hat die Beigeladene zu 1. auf ihren "Gewinnanteil" monatliche Abschläge erhalten. Nach Eingang der Abrechnungen der Kassenärztlichen Vereinigung wurde der Restbetrag für das Quartal ausgezahlt. Eine am Gewinn der GbR orientierte Abrechnung fand gegenüber der Beigeladenen zu 1. hiernach nicht statt. Demgegenüber haben die Kläger nach den bindenden Feststellungen des FG ihre Gewinnanteile nicht nach dem Verhältnis der von ihnen erzielten Umsätze ermittelt, sondern haben sich den "Restgewinn" der GbR geteilt.

33 bb) Am Verlust der GbR nahm die Beigeladene zu 1. infolge der Abhängigkeit ihres Vergütungsanspruchs von einem entsprechend hohen Gewinn der GbR nur --wie das FG zu Recht festgestellt hat-- begrenzt teil. Auch wenn ihr Vergütungsanspruch durch die fragliche Abrede in gewisser Weise mit dem wirtschaftlichen Erfolg der GbR verknüpft war, ist hieraus keine umfassende Teilhabe am Verlust herzuleiten.

34 Diese Würdigung des FG wird durch § 12 Abs. 1 Buchst. b des Gesellschaftsvertrages, wonach die Beigeladene zu 1. erst "nach Ausübung der Option zur finanziellen Beteiligung" einen "Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend" ihrer "Beteiligung" erhalten sollte, gestützt.

35 cc) Die Rüge der Kläger, die isolierte Betrachtung der Abreden in § 12 des Gesellschaftsvertrages durch das FG sei unzutreffend, greift nicht durch.

36 Das FG hat die Regelung des § 12 des Gesellschaftsvertrages unter Einbeziehung der Gesamtumstände des Streitfalles zu Recht dahin gewürdigt, dass sich hieraus nicht --wie die Kläger meinen-- für die Beigeladene zu 1. je nach Gewinnsituation ein betragsmäßig begrenztes Vorrecht auf den (gesamten) Gewinn der GbR ergibt, sondern die Vereinbarung lediglich die Grenzen des umsatzabhängigen Vergütungsanspruchs der Beigeladenen zu 1. beschreibt.

37 Auch aus § 722 BGB folgt kein anderes Ergebnis. Diese Regelung enthält lediglich einen Maßstab für die Gewinn- und Verlustverteilung, begründet aber keinen selbständigen Anspruch (Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 75. Aufl., § 722 Rz 1). Sie setzt voraus, dass --im Wege der Vertragsauslegung-- zunächst zu ermitteln ist, ob eine entsprechende Teilhabe am Gewinn und Verlust vereinbart ist. Ist dies der Fall, kann im Zweifel bei fehlender Vereinbarung zum Maßstab der Verteilung auf § 722 BGB zurückgegriffen werden. Im Streitfall ist aber --wie das FG zutreffend festgestellt hat-- nicht zu erkennen, dass die Beigeladene zu 1. bereits vor Ausübung der ihr eingeräumten Erwerbsoption am Gewinn und Verlust der GbR teilhaben sollte.

38 dd) Ebenso wenig zu beanstanden ist die Feststellung des FG, der Gesellschaftsvertrag biete keine hinreichende Gewähr für eine Beteiligung der Beigeladenen zu 1. an den stillen Reserven der GbR.

39 Die Beigeladene zu 1. war an den "materiellen Werten" der GbR nicht beteiligt. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut der vertraglichen Regelungen (s. § 11 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages), aber auch aus den bindenden Feststellungen des FG zur Durchführung jener Vereinbarungen, und zwar über den Optionsstichtag des 31. März 2001 hinaus. Danach wurden Praxiseinrichtung, Bankguthaben und Darlehensverbindlichkeiten allein den Klägern zugerechnet, die auch die Betriebs- und Finanzierungskosten der Praxis trugen. Dementsprechend war die

Beigeladene zu 1. weder vor noch nach dem Optionsstichtag tatsächlich an den "materiellen Werten" der GbR bzw. den darin enthaltenen stillen Reserven beteiligt.

40 Zur Beteiligung der Gesellschafter an den immateriellen Wirtschaftsgütern der GbR fehlt eine ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag. Wenn die Kläger hieraus den Schluss ziehen, bezüglich der immateriellen Wirtschaftsgüter gelte die gesetzliche Regelung des § 718 BGB, so dass die Beigeladene zu 1. zu einem Drittel an den immateriellen Wirtschaftsgütern beteiligt gewesen sei, überzeugt dies nicht. Zum einen haben die Vertragsbeteiligten ausdrücklich eine von § 718 Abs. 1 BGB abweichende Regelung getroffen. Zum anderen spiegelt sich dieses Verständnis der Kläger weder in den weiteren vertraglichen Regelungen noch in der vom FG festgestellten Vertragsumsetzung wider. Vielmehr sprechen die gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen, die offenbar im Zusammenhang mit einem angedachten, späteren "echten Einstieg" der Beigeladenen zu 1. in die GbR getroffen worden sind, ebenso wie deren Durchführung gegen eine Beteiligung der Beigeladenen zu 1. an den immateriellen Wirtschaftsgütern der GbR.

41 So sieht der Gesellschaftsvertrag in § 11 Abs. 4 vor, dass die Beigeladene zu 1. zum 31. März 2001 "ein Drittel der Praxis" erwerben kann. Der Kaufpreis sollte in diesem Fall durch einen Gutachter ermittelt werden. Wäre die Beigeladene zu 1. --wie die Kläger meinen-- unabhängig von dem Optionsrecht an den immateriellen Wirtschaftsgütern der GbR beteiligt gewesen, so hätte § 11 Abs. 4 entsprechend differenzieren müssen. Der Erwerb und auch die Bemessung des Kaufpreises hätten sich in diesem Fall allein auf die "materiellen Werte" der GbR beziehen können.

42 Zudem haben die Vertragsbeteiligten die Abreden --wie die Überschrift des § 11 des Gesellschaftsvertrages ("Beteiligung/ Einstieg") bestätigt-- unter dem Aspekt einer späteren Beteiligung der Beigeladenen zu 1. getroffen. Ein Entgelt für ihre Beteiligung hatte die Beigeladene zu 1. nach dem Vertrag nicht bzw. erst mit Optionsausübung zu entrichten. Mithin liegt es nahe, in den vertraglichen Abreden die Vereinbarung einer "echten Nullbeteiligung" der Beigeladenen zu 1. zu sehen, was zugleich bedeutet, dass diese weder an den immateriellen Wirtschaftsgütern der GbR noch an darin liegenden stillen Reserven beteiligt sein sollte. Dies bestätigt der Erwerbsvorgang im Jahr 2011, der mit einer bereits vorab erfolgten vermögensmäßigen Beteiligung der Beigeladenen zu 1. nicht in Einklang zu bringen ist.

43 Aus den Regelungen zum Ausscheiden von Gesellschaftern bzw. aus der "Konkurrenzklausel" (§ 22) ergibt sich kein anderes Ergebnis. Der Gesellschaftsvertrag enthält keine Abrede über eine Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters, sondern lediglich ein Wettbewerbsverbot. Hätte man die Beigeladene zu 1. an den immateriellen Wirtschaftsgütern (insbesondere Patientenstamm) beteiligen wollen, so wäre ihr für den Fall ihres Ausscheidens entweder ein Abfindungsanspruch zuzugestehen gewesen oder aber sie hätte das Recht erhalten müssen, ihre Patienten mitzunehmen. Dies ist indes nicht der Fall, so dass die Beigeladene zu 1. nach den vertraglichen Regelungen selbst an dem von ihr während der Zeit ihrer Tätigkeit miterarbeiteten Praxiswert nicht beteiligt sein sollte. Hiernach hatte die Beigeladene zu 1. ungeachtet einer ihr zivilrechtlich eingeräumten Gesellschafterstellung aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen keinen Zugriff auf die immateriellen Wirtschaftsgüter und darin ruhende stille Reserven.

44 Dass die Wirksamkeit einer entsprechenden Regelung zivilrechtlich möglicherweise angreifbar gewesen wäre, führt zu keinem anderen Ergebnis, denn die Vertragsbeteiligten haben sich im Streitfall an diese Vereinbarungen gebunden gefühlt und sie umgesetzt (vgl. § 41 der Abgabenordnung).

45 ee) Schließlich stellt auch der Einwand der Kläger, die Beigeladene zu 1. habe ein Haftungsrisiko getragen, die Würdigung des FG nicht in Frage.

46 Selbst wenn die vertraglichen Regelungen in diesem Punkt dem "Normalfall" entsprechen und sich für die Beigeladene zu 1. danach ein im Außenverhältnis unbeschränktes und im Innenverhältnis beschränktes Haftungsrisiko ergibt, ist die Würdigung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das von der Beigeladenen zu 1. zu tragende Haftungsrisiko rechtfertigt --unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Streitfalles-- die Annahme eines lediglich gering ausgeprägten Mitunternehmerrisikos.

47 d) Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise auch zu dem Ergebnis gelangt, dass das schwach ausgeprägte Mitunternehmerrisiko der Beigeladenen zu 1. nicht durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative ausgeglichen wurde.

48 Zwar stand der Beigeladenen zu 1. nach dem Gesellschaftsvertrag das Recht zu, die Geschäftsführung der GbR

gemeinschaftlich mit den Klägern auszuüben. Indes waren von dieser gemeinsamen Geschäftsführung wesentliche Bereiche ausgenommen. Dies gilt gemäß § 11 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrages für den wesentlichen Bereich der Neuinvestitionen, die nicht im Namen der GbR, sondern im Namen der Kläger ausgeführt wurden. Zudem war die Beigeladene zu 1. von der Verfügung über die Konten der Praxis ausgeschlossen (§ 17 des Gesellschaftsvertrages). Diese deutlich beschränkte Initiativbefugnis der Beigeladenen zu 1. begründet ersichtlich keine wesentliche Mitunternehmerinitiative, mit der das Fehlen hinreichenden Mitunternehmerrisikos kompensiert werden konnte. Auch wenn die von der Beigeladenen zu 1. erbrachten Dienstleistungen für die GbR durchaus von wirtschaftlicher Bedeutung waren und sie einem (begrenzten) Haftungsrisiko ausgesetzt war, so hatte sie aufgrund ihrer vertraglichen Befugnisse nicht die Möglichkeit, wie ein Unternehmer das Schicksal der GbR maßgeblich zu beeinflussen (vgl. Senatsurteil vom 16. Dezember 2003 VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080).

49 e) Schließlich führt auch der Umstand, dass die Beteiligten bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages für die Zukunft eine gleichwertige Partnerschaft angestrebt und der Beigeladenen zu 1. ein entsprechendes Optionsrecht zum Erwerb von einem Drittel der Praxis eingeräumt haben, nicht zur Annahme einer Mitunternehmerstellung. Erfüllt die Beteiligung eines vorgesehenen Unternehmensnachfolgers in einem Veranlagungszeitraum (noch) nicht die zur Begründung der Mitunternehmerstellung erforderlichen Voraussetzungen, kann daran die für einen späteren Zeitraum vorgesehene, für die Annahme einer Mitunternehmerstellung genügende Beteiligung (mangels Rückwirkung) nichts ändern (BFH-Beschluss vom 4. April 2007 IV B 143/05, BFH/NV 2007, 1848).

50 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de