

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 28.10.2008, VIII R 69/06**

Freiberufliche Einkünfte einer Mitunternehmerschaft - Voraussetzungen der steuerrechtlichen Anerkennung einer interprofessionellen Freiberufler-Personengesellschaft zwischen einem Diplom-Kaufmann und Ingenieuren - Vollbeendigung der klagenden Personengesellschaft während des Revisionsverfahrens

**Leitsätze**

1. Ist an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) eine andere Personengesellschaft (Obergesellschaft) beteiligt, dann entfaltet die Untergesellschaft nur dann eine freiberufliche Tätigkeit, wenn neben den unmittelbar beteiligten Gesellschaftern auch sämtliche mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Merkmale eines freien Berufs erfüllen .
2. Eine sogenannte interprofessionelle Freiberufler-Personengesellschaft zwischen einem Diplom-Kaufmann und Ingenieuren ist nur dann anzuerkennen, wenn auch der Kaufmann-Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs in eigener Person erfüllt. Der Kaufmann-Gesellschafter ist aber weder als beratender Betriebswirt noch sonst freiberuflich tätig, wenn er lediglich kaufmännische Leitungsaufgaben und sonstige Managementaufgaben innerhalb des Unternehmens, an dem er beteiligt ist, wahrnimmt und die Ingenieur-Gesellschafter insoweit von diesen Aufgaben entlastet .
3. Gilt wegen der Beteiligung eines Berufsfremden an einer im Übrigen aus Freiberuflern bestehenden Personengesellschaft diese Gesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als Gewerbebetrieb, ist der relativ geringe Beteiligungsumfang des Berufsfremden (hier: 3,35 %) kein Grund, von dieser Rechtsfolge im Wege einschränkender Auslegung abzusehen .

**Tatbestand**

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin der E GdB mbH (im Folgenden: E GbR).
- 2 Gegenstand des im Streitjahr 1998 von der E GbR geführten Unternehmens war der Betrieb eines Ingenieurbüros in X.
- 3 An diversen anderen Standorten in der Bundesrepublik Deutschland unterhielten rechtlich selbstständige Schwestergesellschaften ebenfalls Ingenieurbüros. Über diesen sog. Standortgesellschaften, die zum Teil als Personen-, zum Teil als Kapitalgesellschaften organisiert waren, war die Firma A und Partner als Konzernspitze angesiedelt. Hierbei handelte es sich um eine im Partnerschaftsregister eingetragene Partnerschaftsgesellschaft (im Folgenden: Partnerschaftsgesellschaft). Sie war in den Streitjahren mehrheitlich an den Standortgesellschaften (u.a. der A GdB mbH, Y GmbH, A GmbH, C GmbH, D GmbH, F GmbH, G GmbH) beteiligt. Die Höhe ihrer Beteiligung an der E GbR betrug im Streitjahr 67 %.
- 4 Zwischen der Partnerschaftsgesellschaft und den Standortgesellschaften besteht eine schriftliche "Vereinbarung über die Erbringung von Dienstleistungen im Konzern und deren Vergütung" (im Folgenden: Dienstleistungsvereinbarung). Nach deren Präambel haben die Umstrukturierung der ehemaligen K GdB mbH in ein Konzerngebilde mit der Partnerschaftsgesellschaft als Holding und verschiedenen operativen Standortgesellschaften und die sich daraus ergebenden

Leistungsbeziehungen untereinander den Abschluss einer entsprechenden Vereinbarung erforderlich gemacht. Nach § 1 der Dienstleistungsvereinbarung übernimmt die Holding bestimmte in einer Anlage zur Vereinbarung aufgelistete Leistungen im Interesse und zum Nutzen der Gesellschaften, um ihnen insoweit eigene Aufwendungen zu ersparen. Die Leistungen werden von der Holding laufend erbracht und erfordern keinen speziellen Auftrag durch die Standortgesellschaften. Sie erfolgen gegen Kostenerstattung im Wege einer Umlage (§§ 2 und 3 der Dienstleistungsvereinbarung).

- 5 Neben der Partnerschaftsgesellschaft waren sieben natürliche Personen Gesellschafter der E GbR. Fünf von ihnen waren Ingenieure, einer war unstrittig ingenieurähnlich tätig. Der siebte, mit 2 % beteiligte Gesellschafter war der Diplom-Volkswirt B (im Folgenden: B). Er war als einer der geschäftsführenden Gesellschafter zugleich Fachgruppenleiter für kaufmännische Verwaltung und Controlling. Bereits vor der Neustrukturierung der Unternehmensgruppe war er auf der Grundlage eines Anstellungsvertrages kaufmännischer Leiter des Standorts X gewesen.
- 6 B nahm zunächst kaufmännische Leitungsaufgaben innerhalb der Klägerin wahr. Zusätzlich erbrachte er Leistungen, die in die Ingenieurleistungen der E GbR gegenüber Auftraggebern einfließen. So war er insbesondere in den Leistungsphasen 1 (Grundlagenermittlung), 2 (Vorplanung), 3 (Entwurfsplanung), 7 (Mitwirken bei der Vergabe), 8 (Objektüberwachung) und 9 (Objektbetreuung und Dokumentation) im Leistungsbild Technische Ausrüstung gemäß § 73 der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) tätig. Schließlich erbrachte B auch diverse Leistungen gegenüber Schwestergesellschaften. So beriet er diese etwa in Bilanz- und Abrechnungsfragen.
- 7 Gesellschafter der Partnerschaftsgesellschaft waren insgesamt sechs natürliche Personen. Fünf von ihnen waren Ingenieure, der sechste, mit 5 % beteiligte Gesellschafter war der Diplom-Kaufmann S (im Folgenden: S). Die Ingenieur-Gesellschafter waren auf der Ebene der Partnerschaft tätig. Sie arbeiteten aber auch bei den operativ tätigen Standortgesellschaften an der Bearbeitung der diesen erteilten Planungsaufträge mit. S war kaufmännischer Leiter der Holding und wurde zudem auf der Grundlage der Dienstleistungsvereinbarung für diese tätig. Er war an der Klägerin nicht unmittelbar beteiligt und für diese auch nicht gegenüber Dritten tätig.
- 8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat im Anschluss an eine Außenprüfung die Auffassung, die E GbR sei gewerblich tätig gewesen. Der Gesellschafter B sei im Innenverhältnis für die E GbR und die anderen Standortgesellschaften eingesetzt gewesen. Er sei nicht freiberuflich tätig gewesen, weil er nach außen hin nicht beratend in Erscheinung getreten sei.
- 9 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) schloss sich der Beurteilung des FA im Wesentlichen an. Zwar könne eine Mitunternehmerschaft auch dann freiberuflich tätig sein, wenn sie sich aus Angehörigen verschiedener freier Berufe zusammensetze. Alle Gesellschafter müssten jedoch freiberuflich tätig sein, was voraussetze, dass Leistungen gegenüber externen Auftraggebern gegen Entgelt erbracht würden. Organisatorische und geschäftsleitende Tätigkeiten im Innenverhältnis der Gesellschaft genügten nicht. Der Gesellschafter B sei berufsfremd. Er habe den Beruf des Ingenieurs nicht erlernt. Als kaufmännischer Leiter der E GbR sei er auch nicht freiberuflich als beratender Betriebswirt tätig geworden. Weder seine Einbindung in die Erbringung von Ingenieurleistungen

gegenüber Dritten noch seine Tätigkeiten gegenüber den anderen Gesellschaften des Konzerns seien hierfür ausreichend. Zweifelhaft sei schon, ob man die jeweiligen Betätigungen überhaupt als beratend einordnen könne. Die meisten Leistungen seien in die Ingenieurleistungen der anderen Gesellschafter eingegangen, insoweit habe er sich aber nicht als beratender Betriebswirt betätigt. Soweit B darüber hinaus Schwestergesellschaften etwa zu Bilanzfragen beraten habe, könne nur ein ganz geringer Teil der Tätigkeiten des B über ingenieurtypische Fragen hinausgegangen sein. Es könne nicht die Rede davon sein, dass sich seine Tätigkeit wenigstens auf einen Hauptbereich der Betriebswirtschaftslehre erstreckt habe. Leistungen für die Schwestergesellschaften auf den Gebieten des Controllings und des Mahnwesens seien, da nicht gesondert vergütet, nicht der entgeltlichen Tätigkeit des B zuzuordnen.

- 10 Die Beteiligung der Partnerschaftsgesellschaft an der E GbR sei allerdings unschädlich. Für die Frage, ob die Partnerschaftsgesellschaft (Obergesellschaft) im Rahmen der E GbR (Untergesellschaft) freiberuflich tätig sei, komme es nur auf diejenigen Obergesellschaften an, die in der Untergesellschaft tätig seien. Die für die E GbR tätigen Ingenieur-Obergesellschaften hätten aber ausschließlich Ingenieurleistungen erbracht und seien damit freiberuflich tätig gewesen.
- 11 Mit der vom Bundesfinanzhof (BFH) zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 12 Die E GbR sei eine interprofessionelle Freiberufler-Personengesellschaft. Die Ingenieure seien als solche tätig gewesen. Der Gesellschafter B habe Leistungen als beratender Betriebswirt erbracht. Zum einen habe er zu fremdüblichen Bedingungen Schwestergesellschaften in Bilanzfragen oder im Bereich Kostenaufteilung und Rechnungsstellung und damit auf Hauptgebieten der Betriebswirtschaftslehre beraten. Soweit B die im Rahmen von Ingenieuraufträgen anfallenden Aufgaben mit wirtschaftlichem und rechtlichem Einschlag bearbeitet habe, habe dies dem Berufsbild des beratenden Betriebswirts entsprochen. Schließlich sei er als Fachgruppenleiter für kaufmännische Verwaltung und Controlling auf zwei Hauptgebieten der Betriebswirtschaftslehre tätig geworden. Diesen Aufgabenbereich habe er eigenverantwortlich aufgrund seiner Sachkenntnis geleitet, was der nach der BFH-Rechtsprechung möglichen Aufgabenverteilung innerhalb einer Freiberufler-Gesellschaft entsprochen habe. Diesbezüglich mache das FG die Anerkennung der Freiberuflichkeit rechtsfehlerhaft von der konkreten Vergütung der einzelnen Tätigkeit durch einen Auftraggeber abhängig. Dies würde aber die arbeitsteilige Erledigung von Aufträgen, die auf der Grundlage einer Gebührenordnung abzurechnen seien, unmöglich machen. Unter Verletzung seiner Sachaufklärungspflicht habe das FG diesbezüglich auch nicht geprüft, ob B eine ingenieurähnliche Tätigkeit entfaltet habe. Schließlich habe das FG die Abfärberegelung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unzutreffend angewandt. Vor Anwendung der Vorschrift sei zunächst zu klären, ob es sich um gemischte oder trennbare Tätigkeiten handele. Die Gesamttätigkeit von B stelle sich vorliegend als ein Konglomerat verschiedener Leistungsbestandteile dar, die von freiberuflichen Elementen geprägt würden, so dass insgesamt von freiberuflichen Tätigkeiten auszugehen sei. Schließlich habe das FG keine Feststellungen dazu getroffen, ob und wie der Anteil der Tätigkeiten des B vor dem Hintergrund zu bewerten sei, dass nach der Rechtsprechung des BFH bei geringfügigen gewerblichen Einkünften die umqualifizierende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht eingreife.
- 13 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Nürnberg vom 22. Februar 2006 V 279/2004 und den Gewerbesteuermessbescheid 1998 vom 13. Januar 2004 in

Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. August 2004 aufzuheben.

- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 B verfüge zwar über die einem Diplom-Kaufmann vergleichbaren Kenntnisse, er sei aber nach den Feststellungen des FG nicht auf einem Hauptgebiet der Betriebswirtschaftslehre tätig gewesen. Der BFH gehe in seinem Urteil vom 23. November 2000 IV R 48/99 (BFHE 193, 482, BStBI II 2001, 241) zwar davon aus, dass mehrere Freiberufler einen Auftrag aufteilen könnten, setze aber voraus, dass die Arbeitsergebnisse direkt für einen externen Auftraggeber erbracht würden. Die vom FG festgestellten Tätigkeiten des B erfüllten die Voraussetzungen der betriebswirtschaftlichen Beratung nicht. Seine Tätigkeiten führten daher zur Gewerblichkeit der gesamten Gesellschaft. Es sei müßig, Überlegungen zu den Rechtsfolgen bei unterstellter Arbeitnehmereigenschaft des B anzustellen. Denn ein solcher Sachverhalt liege im Streitfall nicht vor. Die von der Klägerin angeführte Bagatellgrenze der gewerblichen Abfärbung gebe es grundsätzlich nicht. Für das FG habe daher kein Anlass bestanden, diesbezügliche Feststellungen zu treffen.

### Entscheidungsgründe

- 16 II. Die Revision ist nicht begründet. Das FG hat die Einkünfte der E GbR im Ergebnis zu Recht als solche aus Gewerbebetrieb qualifiziert. Das Rechtsmittel der Klägerin war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17 1. Das Revisionsverfahren ist durch die Vollbeendigung der E GbR nicht nach § 155 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) unterbrochen.
- 18 Die E GbR ist während des Revisionsverfahrens erloschen. Wie sich aus den von der Klägerin vorgelegten notariellen Urkunden ergibt, haben sämtliche Gesellschafter der E GbR ihre Beteiligungen in die neu gegründete Klägerin eingebracht. Diese ist dadurch alleinige Gesellschafterin der E GbR geworden. Deren Gesamthandsvermögen ist im Wege der Anwachsung gemäß § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs in einem Akt ohne Liquidation auf die Klägerin übergegangen. Die E GbR wurde damit sofort vollbeendet (vgl. BFH-Urteile vom 18. September 1980 V R 175/74, BFHE 132, 348, BStBI II 1981, 293; vom 28. November 1991 XI R 40/88, BFHE 168, 343, BStBI II 1992, 741; BFH-Beschluss vom 25. September 1985 IV R 180/83, BFH/NV 1986, 171; Spindler in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 57 FGO Rz 36; MünchKommBGB/Ulmer, 5. Aufl., Vor § 723 Rz 9). Die Klägerin als ihre Rechtsnachfolgerin ist befugt, das Verfahren gegen den streitigen Gewerbesteuerermessbescheid fortzusetzen (vgl. BFH-Urteile vom 19. November 1985 VIII R 25/85, BFHE 146, 32, BStBI II 1986, 520; vom 17. Februar 1994 VIII R 13/94, BFHE 174, 550, BStBI II 1994, 809). Eine Unterbrechung ist durch die Rechtsnachfolge nicht eingetreten, weil die E GbR durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten war (§ 155 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 ZPO; vgl. BFH-Urteile vom 22. November 1988 VIII R 90/84, BFHE 155, 250, BStBI II 1989, 326; vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBI II 2006, 847; Spindler in HHSp, § 57 FGO Rz 36).
- 19 2. Die von der Klägerin erhobene Verfahrensrüge hat der Senat geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet. Er sieht insoweit von einer Begründung gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab.

- 20 3. Unter Gewerbebetrieb ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen. Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Tätigkeit anzusehen ist.
- 21 a) Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs i.S. 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 natürlichen Personen erfüllt werden. Das Handeln der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit und damit das Handeln der Gesellschaft darf kein Element einer nichtfreiberuflichen Tätigkeit enthalten (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 11. Juni 1985 VIII R 254/80, BFHE 144, 62, BStBI II 1985, 584; vom 8. April 2008 VIII R 73/05, BFHE 221, 238, BStBI II 2008, 681, m.w.N.).
- 22 b) Jeder Gesellschafter als Steuerpflichtiger muss die Hauptmerkmale des freien Berufs in eigener Person positiv erfüllen. Er muss über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und eine freiberufliche Tätigkeit, zu deren Ausübung er persönlich qualifiziert ist, tatsächlich auch entfalten. Bedient er sich hierbei der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte, dann muss er zudem auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig sein (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Mit den Merkmalen eigenverantwortlich und leitend verdeutlicht das Gesetz, dass die freiberufliche Tätigkeit durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt ist (vgl. BFH-Urteile vom 4. Juli 2007 VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53; in BFHE 221, 238, BStBI II 2008, 681). Daher reicht die bloße Zugehörigkeit zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Berufsgruppen nicht aus (BFH-Urteil vom 18. Oktober 2006 XI R 9/06, BFHE 215, 210, BStBI II 2007, 266).
- 23 c) Die persönliche Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit im vorgenannten Sinne setzt allerdings nicht voraus, dass jeder Gesellschafter in allen Unternehmensbereichen leitend tätig ist und an jedem Auftrag mitarbeitet (BFH-Urteil in BFHE 193, 482, BStBI II 2001, 241). "Teamarbeit" oder Mitarbeit ist grundsätzlich ausreichend, aber auch in dem Sinne erforderlich, dass sich jeder Gesellschafter kraft seiner persönlichen Berufsqualifikation an der "Teamarbeit" beteiligt. Die Gesellschafter müssen an der Bearbeitung der erteilten Aufträge zumindest in der Weise mitwirken, dass die Berufsträger die mit einem übernommenen Auftrag verbundenen Aufgaben untereinander aufteilen und jeder den ihm zugewiesenen Aufgabenbereich aufgrund seiner Sachkenntnis eigenverantwortlich leitet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 193, 482, BStBI II 2001, 241). Unschädlich ist es auch, wenn sich ein Gesellschafter nur mit besonders wichtigen und schwierigen, ein anderer nur mit einfachen und weniger bedeutsamen Aufträgen beschäftigt (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 53). Diesen ausreichenden, aber auch erforderlichen Arbeitsbeitrag an der Erstellung freiberuflicher Leistungen gegenüber externen Auftraggebern erbringt ein Gesellschafter insbesondere dann nicht, wenn er seiner Gesellschaft lediglich Kapital zur Verfügung stellt, wenn er nur Aufträge beschafft, ohne sich zumindest teilweise an der Erstellung freiberuflicher Leistungen selbst zu beteiligen (vgl. Senatsurteil in BFHE 221, 238, BStBI II 2008, 681), wenn er sich zwar an der Erbringung freiberuflicher Leistungen gegenüber externen Auftraggebern beteiligt, es ihm aber an der persönlichen Qualifikation zur Erbringung dieser Leistungen fehlt oder wenn

er Tätigkeiten entfaltet, die per se keine freiberuflichen sind (vgl. BFH-Urteile vom 26. November 1970 IV 60/65, BFHE 101, 115, BStBI II 1971, 249; in BFHE 144, 62, BStBI II 1985, 584). In den genannten Fällen ist der Gesellschafter jeweils "berufsfremd", weil er die persönliche Berufsqualifikation nicht besitzt oder weil er bei gegebener Zugehörigkeit zu einer der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Berufsgruppen den freien Beruf tatsächlich nicht selbst ausübt. Damit ist bei einzelunternehmerischer wie mitunternehmerischer Marktteilnahme Inaktivität in dem Sinne, dass qualifizierte (Mit-)Arbeit tatsächlich nicht stattfindet, schädlich.

- 24 d) Dem Umstand, dass die freie Berufstätigkeit durch die persönliche, qualifizierte Arbeitsleistung des Berufsträgers geprägt wird, ist auch Rechnung zu tragen, wenn sich eine Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt.
- 25 aa) Obgleich die Obergesellschaft die Merkmale des freien Berufs selbst nicht erfüllen kann, hindert die Tatsache ihrer Beteiligung für sich genommen noch nicht, auf der Ebene der Untergesellschaft die Entfaltung einer freiberuflichen Tätigkeit bejahen zu können. Ansonsten wären doppelstöckige Freiberufler-Personengesellschaften von vornherein ausgeschlossen. Der Gesetzgeber ist aber, wie der in § 18 Abs. 4 EStG enthaltene Verweis auf die Regelung doppelstöckiger gewerblicher Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) zeigt, ersichtlich davon ausgegangen, dass es auch im Rahmen des § 18 EStG zu mittelbaren Beteiligungen von Angehörigen eines freien Berufs kommen kann (vgl. Brandt in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 18 EStG Rz 464 zur grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bei freiberuflichen Mitunternehmerschaften).
- 26 bb) Allerdings ist, da sämtliche Gesellschafter-Mitunternehmer der Untergesellschaft die Merkmale des freien Berufs erfüllen müssen und die Obergesellschaft selbst diese Merkmale nicht erfüllen kann, zur Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft zu fordern, dass auch alle mittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen. Denn freiberufliche Einkünfte können nicht allein durch das Halten einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung, sondern immer nur dadurch erzielt werden, dass der Steuerpflichtige durch eigene Tätigkeit die Merkmale des freien Berufs in seiner Person erfüllt. Weil jeder Gesellschafter eigenverantwortlich und leitend tätig sein muss, ist zur Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft weiter zu verlangen, dass alle Obergesellschaftler --zumindest in geringfügigem Umfang-- in der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten (so auch Korn, Freiberuflerpersonengesellschaften und -kapitalgesellschaften, Rz 35).
- 27 cc) Nach diesen Grundsätzen müssen neben den unmittelbar beteiligten Gesellschaftern der Untergesellschaft auch die mittelbar beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft die Merkmale des freien Berufs durch ihre Mitarbeit in der Untergesellschaft positiv erfüllen. Sind die Obergesellschaftler dagegen berufsfremd, weil sie nicht Berufsträger sind oder weil sie eine freiberufliche Tätigkeit tatsächlich nicht ausüben, so vermitteln sie der Tätigkeit der Untergesellschaft --gleichgültig, ob man auf die dann gewerblich tätige Obergesellschaft als solche oder auf die mittelbar beteiligten Obergesellschaftler als mittelbare Mitunternehmer abstellt-- ein schädliches Element der Nichtfreiberuflichkeit (im Ergebnis gleicher Auffassung zum entsprechenden Fall der Unterbeteiligung an einem freiberuflichen Mitunternehmeranteil Schmidt/ Wacker, EStG, 27. Aufl., § 18 Rz 43; Güroff in Littmann/Bitz/ Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 18 Rz 282; vgl. auch

Korn, a.a.O., Rz 34). Unschädlich ist die mittelbare Beteiligung des berufsfremden Gesellschafters dann, wenn entweder die Obergesellschaft nicht Mitunternehmerin der Untergesellschaft oder der Berufsfremde nicht Mitunternehmer der Obergesellschaft ist. Diesbezüglich sind die für unmittelbare Beteiligungen geltenden Maßstäbe (Senatsurteil in BFHE 221, 238, BStBI II 2008, 681) auf den Fall der doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft zu übertragen.

- 28 dd) Soweit das FG zu den Rechtsfolgen der mitunternehmerischen Beteiligung einer Personengesellschaft --hier: der Partnerschaftsgesellschaft-- an einer anderen Personengesellschaft --hier: der E GbR-- einen anderen Rechtsstandpunkt eingenommen hat, ist dem aus den vorgenannten Gründen nicht zu folgen. Die Bestimmung der Art der Einkünfte der Untergesellschaft leitet sich nicht ausschließlich aus ihrer Betätigung ab, sondern hängt davon ab, dass alle ihre Mitunternehmer-Gesellschafter die auf natürliche Personen zugeschnittenen Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllen. Wenn der Durchgriff auf die Obergesellschafter geboten ist, dann ist auch kein Grund ersichtlich, zwischen den aktiv in der Untergesellschaft tätigen Ingenieur-Obergesellschaftern und den in der Untergesellschaft nicht in Erscheinung tretenden Kaufmann-Obergesellschaftern zu differenzieren. Beide Gesellschaftergruppen haben als mittelbare Mitunternehmer dieselben Einflussmöglichkeiten in der Untergesellschaft. Auch ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter, der lediglich kapitalistisch beteiligt ist, also inaktiv bleibt, erfüllt in seiner Person nicht die Merkmale freier Berufstätigkeit. Seine Untätigkeit ist damit schädlich für die Qualifikation der Einkünfte der Personengesellschaft. Ebenso schadet die mitunternehmerische Beteiligung des mittelbaren, aber inaktiv bleibenden Gesellschafters.
- 29 ee) Mit seiner rechtlichen Beurteilung doppelstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften weicht der Senat nicht von der Rechtsprechung des Großen Senats oder anderer Senate des BFH ab. Auch die vom FG herangezogene höchstrichterliche Judikatur betrifft nicht Freiberufler-Personengesellschaften, sondern gewerbliche oder vermögensverwaltende Personengesellschaften. Dort ist anerkannt, dass die Art der Einkünfte der (Unter-) Personengesellschaft in erster Linie durch ihre Tätigkeit bestimmt wird (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBI II 1984, 751, unter C.III.3.a der Entscheidungsgründe; vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBI II 2005, 679, unter C.2. der Entscheidungsgründe). Die Regel, dass die Verhältnisse der Gesellschafter keinen Einfluss auf die Qualifikation der Einkünfte der Gesellschaft ausüben, erfährt --neben weiteren Ausnahmen-- eine wesentliche Durchbrechung, wenn persönliche Eigenschaften, die nur natürliche Personen haben können, zu den Merkmalen des gesetzlichen Tatbestandes gehören, was auf § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zutrifft (BFH-Urteile in BFHE 144, 62, BStBI II 1985, 584; in BFHE 221, 238, BStBI II 2008, 681, unter II.2.e der Entscheidungsgründe; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 18 Rz 271). Die Gesellschafter einer Oberpersonengesellschaft können nur durch ihre persönliche, qualifizierte Arbeitsleistung, nicht aber allein durch das Halten einer mittelbaren Beteiligung an einer anderen Freiberufler-Gesellschaft freiberufliche Einkünfte beziehen. Die Gesellschafter der Untergesellschaft können keine freiberuflichen Einkünfte erzielen, wenn Berufsfremde unmittelbaren oder über eine mitunternehmerisch beteiligte Obergesellschaft mittelbaren Einfluss auf die Tätigkeit der Untergesellschaft nehmen (können).
- 30 ff) Ob die vorstehend dargelegten Anforderungen zusätzlich durch die bei Freiberufler-Personengesellschaften entsprechend anwendbare Vorschrift des § 15

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gerechtfertigt werden, wonach bei einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette der mittelbar beteiligte dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichsteht (zu diesem Ansatz Korn, a.a.O., Rz 34; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 18 Rz 43; Güroff in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 18 Rz 282; vgl. aber BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 69/99, BFHE 193, 151, BStBl II 2001, 731; BFH-Beschluss vom 31. August 1999 VIII B 74/99, BFHE 189, 525, BStBl II 1999, 794, jeweils zur beschränkten Anwendbarkeit dieser Vorschrift auf den Sonderbereich der Gesellschafter), kann dahinstehen.

- 31 e) Empfänger freiberuflicher Leistungen können auch konzernangehörige Schwestergesellschaften sein. Voraussetzung ist dann allerdings, dass die Leistungen an den Auftraggeber fremdüblich vergütet werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. Juni 1987 I R 301/83, BFHE 150, 441, BStBl II 1987, 816; BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2006 IV S 16/06, BFH/NV 2007, 445; Kempermann, Finanz-Rundschau 2007, 577, 582).
- 32 f) Den Beruf des beratenden Volks- und Betriebswirts übt nach ständiger Rechtsprechung des BFH unter anderem derjenige aus, der nach einem entsprechenden Studium mit den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaft (Unternehmensführung, Leistungserstellung, Materialwirtschaft, Finanzierung, Vertrieb, Verwaltungs- und Rechnungswesen, Personalwesen) --nicht dagegen nur mit einzelnen Spezialgebieten-- vertraut ist und diese fachliche Breite seines Wissens auch bei seinen praktischen Tätigkeiten einsetzen kann und tatsächlich einsetzt. Die an die fachliche Breite der tatsächlich ausgeübten Beratungstätigkeit gestellten Anforderungen sind auch dann noch erfüllt, wenn die Beratung wenigstens einen betrieblichen Hauptbereich umfasst. Eine noch weiter gehende Spezialisierung der Beratung ist aber schädlich, wenn sie sich nur noch auf einen Teil eines Hauptbereichs der Betriebswirtschaft beschränkt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 144, 62, BStBl II 1985, 584; vom 28. August 2003 IV R 21/02, BFHE 203, 152, BStBl II 2003, 919; vom 19. September 2002 IV R 74/00, BFHE 200, 326, BStBl II 2003, 27; BFH-Beschluss vom 30. Juni 2008 VIII B 182/07, BFH/NV 2008, 1669). Beratend im Sinne des Gesetzes ist ein Volks- oder Betriebswirt dann nicht tätig, wenn er kaufmännische Leitungsaufgaben oder sonstige Managementtätigkeiten innerhalb seines eigenen Unternehmens oder innerhalb eines fremden Unternehmens unmittelbar selbst wahrnimmt. Denn für die Tätigkeiten der beratenden Volks- und Betriebswirte ist berufstypisch, dass andere Betriebe und deren Geschäftsführer für einen überschaubaren Zeitraum mit betriebswirtschaftlichem Rat unterstützt werden, nicht aber, dass dem Auftraggeber die kaufmännische Leitung seines Betriebes gewissermaßen "vom Berater aus der Hand genommen" wird (vgl. BFH-Urteile vom 10. Juni 2008 VIII R 101/04, BFH/NV 2008, 1824; vom 28. August 2003 IV R 1/03, BFHE 203, 438, BStBl II 2004, 112, zur vergleichbaren Situation einer die Geschäftsführung überwachenden Tätigkeit im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG; FG des Saarlandes, Urteil vom 27. August 1991 1 K 64/91, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1992, 70; Niedersächsisches FG, Urteil vom 18. April 2001 13 K 15/96, EFG 2001, 1146).

33

4. Nach diesen Maßstäben erweist sich das angegriffene Urteil als im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FG ist zwar unzutreffend davon ausgegangen, die Tätigkeit der Partnerschaftsgesellschaft (Obergesellschaft) und ihrer Gesellschafter sei im Streitfall ohne Einfluss auf die Qualifikation der Einkünfte der E GbR (Untergesellschaft). Doch reichen die von ihm getroffenen Feststellungen zur Beteiligung der Partnerschaftsgesellschaft und zum mittelbar beteiligten Obergesellschaftler S aus, um in der Sache selbst entscheiden zu können. S ist



danach als berufsfremde Person anzusehen. Die E GbR erzielte insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Ob auch der unmittelbar beteiligte Gesellschafter B die Kriterien freier Berufstätigkeit in seiner Person erfüllte oder nicht, kann somit im Ergebnis dahinstehen.

- 34 a) Die Mitunternehmerstellung des S in der Obergesellschaft und deren mitunternehmerische Mehrheitsbeteiligung an der E GbR sind zwischen den Beteiligten nicht umstritten. Die Merkmale Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko sind jeweils erfüllt.
- 35 b) S ist ein berufsfremder Gesellschafter. Die E GbR unterhielt ein Ingenieurbüro. S war aber kein Ingenieur, sondern Diplom-Kaufmann. Im Rahmen der E GbR übte S auch keinen sonstigen freien Beruf aus, insbesondere war er für diese nicht als beratender Betriebswirt tätig. Vielmehr beschränkten sich seine beruflichen Aktivitäten auf die Erledigung kaufmännischer Aufgaben.
- 36 c) Zudem spricht im Streitfall einiges dafür, dass einige Ingenieur-Obergesellschafter, die zugleich Geschäftsführer von Standortkapitalgesellschaften waren, im Ingenieurbüro der E GbR (Untergesellschaft) nicht mitgearbeitet haben. In diesem Fall wären sie selbst nicht eigenverantwortlich und leitend freiberuflich, sondern nur als weisungsabhängige Angestellte der Ingenieurkapitalgesellschaften tätig gewesen und damit neben S als berufsfremde Personen anzusehen, die aus ihrer mittelbaren Beteiligung an der E GbR keine freiberuflichen Einkünfte beziehen konnten.
- 37 d) Der Senat sieht auch im Übrigen keine rechtliche Möglichkeit, eine interprofessionelle Freiberufler-Personengesellschaft bereits dann als solche anzuerkennen, wenn der Kaufmann-Gesellschafter, der nicht gegenüber Dritten als beratender Betriebswirt in Erscheinung tritt, lediglich die mit der Abwicklung eines Ingenieurauftrages verbundenen kaufmännischen Tätigkeiten den Ingenieur-Gesellschaftern abnimmt. Der Senat übersieht nicht das praktische Bedürfnis, die in großen Ingenieurbüros oder Anwaltskanzleien notwendigerweise anfallenden kaufmännischen Tätigkeiten von einem Diplom-Kaufmann erledigen zu lassen und dessen Leistungen durch Aufnahme in die Gesellschaft gewissermaßen zu "honorieren". Rechtserheblich ist dieser Gesichtspunkt jedoch nicht. Vielmehr geht es allein um die positiv zu treffende Feststellung, ob 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. Der Kaufmann-Gesellschafter, der ausschließlich die kaufmännischen Belange seines eigenen Unternehmens wahrnimmt, erfüllt aber nicht die Tatbestandsmerkmale des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, insbesondere ist er nicht als beratender Betriebswirt tätig. Er kann auch nicht davon profitieren, dass andere Personen, nämlich seine Ingenieur-Mitgesellschafter, den freien Beruf des Ingenieurs ausüben. Denn es gibt keine "abgeleiteten" freiberuflichen Einkünfte. Diese können auch bei gesellschaftsrechtlicher Verbindung immer nur durch eigene freiberufliche Tätigkeit --ggf. in Form der Mit- und Zusammenarbeit-- erzielt werden. Mit anderen Worten: Ein Kaufmann kann keine Einkünfte aus Ingenieurleistung beziehen. Erfüllt der Kaufmann-Gesellschafter die Merkmale des Sondertatbestandes gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht, so verbleibt es bei § 15 EStG als dem Grundtatbestand der nachhaltigen und selbstständigen Marktteilnahme (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 38 Ebenso wenig rechtserheblich ist, dass --in einem negativen Sinne-- eine gewerbliche Abfärbung im Streitfall eintritt, die nicht eingetreten wäre, wenn der Kaufmann-Gesellschafter als Angestellter den fraglichen kaufmännischen

Tätigkeitsbeitrag geleistet hätte. Denn es handelt sich hierbei um eine hypothetische Betrachtung auf der Grundlage eines tatsächlich nicht verwirklichten Sachverhalts.

- 39 e) Da der Obergesellschafter S keinen freien Beruf ausübt, gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG die gesamte, mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb (Senatsurteil in BFHE 221, 238, BStBl II 2008, 681).
- 40 Dass S mit 3,35 % eine recht geringe mittelbare Beteiligung an der E GbR unterhielt, führt nicht dazu, dass die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wegen "äußerster Geringfügigkeit" der gewerblichen Betätigung unterbleiben könnte.
- 41 Soweit die Rechtsprechung § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in Fällen einschränkend ausgelegt hat, in denen neben freiberuflichen in quantifizierbarer Weise auch gewerbliche Tätigkeiten (wie etwa Warenverkäufe) entfaltet wurden (vgl. BFH-Urteil vom 11. August 1999 XI R 12/98, BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229), ist sie nicht einschlägig. Vielmehr geht es im Streitfall um die Frage, ob die Tätigkeit der Personengesellschaft als solche abweichend vom Grundtatbestand des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG angesichts der Beteiligung eines Berufsfremden und seiner tätigen Mitwirkung innerhalb der Gesellschaft noch als freiberuflich qualifiziert werden kann.