
Datum: 03.12.2013
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2560/12 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2013:1203.13K2560.12E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Im Streitjahr 2003 war er alleiniger Gesellschafter der A Treuhand GmbH (künftig: GmbH) mit Sitz in B. In diese GmbH hatte der Kläger mit Einbringungs- und Nutzungsvertrag vom 17.12.2001 zum 31.12.2001 das Anlagevermögen, die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie die Passiva gemäß Bilanz zum 21.12.2001 seiner Einzelpraxis eingebracht. In der Präambel des Einbringungs- und Nutzungsvertrags zwischen dem Kläger und der GmbH heißt es:

2

Der WP hat zum Zweck der Neuordnung seines Einzelunternehmens sein betriebliches Anlage- und Umlaufvermögen seiner Einzelkanzlei auf die Gesellschaft übertragen. Der WP wird in seiner Einzelkanzlei in Zukunft nur noch höchstpersönliche Tätigkeiten ausüben (z.B. Gutachtaufträge, Testamentsvollstreckung, Liquidatortätigkeiten).

3

Nicht übertragen wurde der Mandantenstamm der Einzelkanzlei. Diesen verpachtete der Kläger mit dem Vertrag vom 17.12.2001 mit Wirkung zum 1.1.2002 an die GmbH. Die GmbH war aufgrund ihrer angespannten Liquiditätsslage in der Folgezeit jedoch nicht in der Lage, die vereinbarte Pacht zu zahlen. Daher schloss der Kläger am 9.12.2002 mit der C-Treuhand GmbH StBG (künftig: C), deren alleiniger Gesellschafter seinerzeit eine GbR bestehend aus ihm und dem Steuerberater D war, einen „Mandantenübertragungsvertrag“, wonach er der C mit Wirkung zum 31.12.2002 den Mandantenstamm (mit Ausnahme der Wirtschaftsprüfungsmandate) für einen Kaufpreis von 344.330 € zzgl. Umsatzsteuer übertrug. Zur Kaufpreiszahlung heißt es im § 6 Abs. 2 des Vertrags:

4

Auf den Kaufpreis ist ein Betrag von 90.000 € zum 31.1.2003 fällig. Der Restkaufpreis in Höhe von 309.422 € erfolgt in Form von Kaufpreistraten. Die Höhe bemisst sich einschließlich einer Verzinsung von 8% auf monatlich 3.842,74 € (...) bei einer Laufzeit von insgesamt 10 Jahren. Die Kaufpreistraten sind monatlich nachschüssig zu zahlen.

An demselben Tag wurde darüber hinaus ein im Wesentlichen gleich lautender Mandantenübertragungsvertrag zwischen der E GmbH i.L. (künftig E) und der C geschlossen. Das von der C zu zahlende Entgelt für die Übertragung des Mandanten-stamms belief sich auf 212.280 € (brutto). Bei der E handelte es sich um eine vom Kläger gegründete Gesellschaft.

Am 10.3.2003 schloss der Kläger mit der C einen Darlehensvertrag, in dem vereinbart wurde, dass die C dem Kläger als Darlehensgeberin einen Darlehensrahmen von 170.000 € zur Verfügung stellen sollte. Als Grund hierfür wurde in der Präambel des Vertrags darauf hingewiesen, dass die Liquiditätsslage der C nicht ausreiche, die Verpflichtung aus der Anzahlung und den vereinbarten Monatsraten aus dem Mandanten-übertragungsvertrag vom 9.12.2002 vertragskonform zu erfüllen. Deshalb werde ein Darlehensrahmen vereinbart, um die notwendige Liquidität des Darlehensnehmers abzudecken und gleichzeitig die Belange des Darlehensgebers zu berücksichtigen. Das Darlehen sollte ab dem 31.12.2005 in monatlichen Raten zurückgezahlt werden. Die Höhe der Raten war nicht genannt.

Ausweislich der Auszüge des Kontos des Klägers bzw. seiner Einzelkanzlei mit der Nummer ... bei der F?Bank überwies die C dem Kläger im Streitjahr 2003 folgende Beträge:

Datum	Buchungstext	Betrag
13.3.2003	Bekannt/Erst	34.800,00
24.3.2003	Teilkaufpreiszahlg Mandantenstamm	9.000,00
9.4.2003	Mandatenübertr. Feb 02	3.842,74
		47.642,74

Auf einem weiteren Konto des Klägers mit der Nummer ... bei der F?Bank gingen folgende Zahlungen der C ein:

Datum	Buchungstext	Betrag
27.6.2003	Restraten Kaufpreis	17.000,00
17.7.2003	Anzahlung Rest	5.000,00
25.7.2003	Anzahlung Rest	3.000,00
		25.000,00

Nach den Feststellungen einer Umsatzsteuersonderprüfung für 2003 leistete die C des Weiteren folgende Zahlungen an den Kläger:

Datum	Buchungstext	Betrag
	Lt. Vorprüfung 2 Honorare	8.420,00
5.8.2003	Anzahlung Rest	5.000,00
11.8.2003	Anzahlung Rest	5.000,00
26.9.2003	Darlehensabsprache	5.000,00
30.10.2003	Rate	3.842,74
19.11.2003	Rate	3.842,74
29.12.2003	Honorar	4.060,00
29.12.2003	Honorar	4.060,00
	Weitere 4 Honorare	16.240,00
		55.465,48

13

Mit Vertrag vom 30.6.2003 („Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft“), auf den Bezug genommen wird, beteiligte sich der Kläger zum 1.7.2003 im Wege einer stillen Beteiligung am Geschäft der C. Die zu leistende Einlage betrug gem. § 2 Abs. 1 des Vertrags 229.426,80 €. Im § 2 Abs. 2 des Vertrags heißt es weiter:

14

Die Einlage wird durch Umwandlung eines Teils der Nettoverbindlichkeit der C gegenüber ... (dem Kläger) erbracht.

15

Ausweislich eines auf den 30.6.2004 datierten Gesellschafterbeschlusses der in GbR verbundenen Gesellschafter der C, also des Klägers und *des D*, wurde die Kaufpreisforderung des Klägers aus der Übertragung des Mandantenstamms an die C in Höhe von 120.000 € mit Wirkung zum 1.7.2004 in eine Kapitalrücklage umgewandelt. C wies eine entsprechende Kapitalrücklage bereits in ihrer Bilanz auf den 31.12.2003 aus.

16

Aufgrund der Einkommensteuererklärung der Kläger für 2003 veranlagte der Beklagte (das Finanzamt --FA--) die Kläger mit Einkommensteuerbescheid vom 27.9.2005, ergangen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO). Im Rahmen dieser Einkommensteuererklärung hatte der Kläger bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Verlust aus einer stillen Beteiligung an der C in Höhe von 185.212 € geltend gemacht. Das für die Feststellung zuständige FA ... hatte insoweit mit Bescheid vom 12.4.2005 entschieden, dass die beantragte Verlustberücksichtigung nicht in Betracht komme, da keine atypisch stille Gesellschaft vorliege. Vielmehr handle es sich um eine typisch stille Beteiligung. Das FA berücksichtigte diesen Betrag weder bei den Einkünften aus

17

Gewerbebetrieb noch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die festgesetzte Einkommensteuer belief sich auf 35.722 €.

Dagegen legten die Kläger fristgemäß am 4.10.2005 Einspruch ein. Zur Begründung führte der Kläger aus, dass der bislang bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigende Verlust aus der stillen Beteiligung in Höhe von 185.212 € zumindest bei den Einkünften aus Kapitalvermögen anzuerkennen sei. Mit Schreiben vom 6.2.2007, auf das wegen seines Inhalts Bezug genommen wird, erweiterte der Kläger den Einspruch um mehrere weitere Punkte. 18

Im Jahr 2007 begann das FA beim Kläger mit einer Betriebsprüfung (BP) für die Veranlagungszeiträume 2002 bis 2004. Laut BP-Bericht vom 27.11.2007, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, kamen die Prüfer zu dem Ergebnis, dass durch die Verpachtung des Mandantenstamms an die GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet worden sei. Durch die Veräußerung des Mandantenstamms mit Vertrag vom 9.12.2002 an die C sei die sachliche Verflechtung entfallen, mit der Folge, dass die Betriebsaufspaltung beendet worden und damit eine Betriebsaufgabe eingetreten sei. Für 2002 ergebe sich daher ein Veräußerungsgewinn von 344.330 €. Weiter heißt es auszugsweise in dem BP-Bericht: 19

Der tatsächliche Zufluss des Kaufpreises im Jahre 2003 durch Auszahlung/Umwandlung der Forderung in eine typisch stille Beteiligung an der C Treuhand GmbH ist für die Versteuerung des Veräußerungsgewinnes entscheidungsunerheblich. Beim Veräußerungsgewinn ist nicht der Zeitpunkt des Zuflusses für die Bestimmung des Besteuerungszeitpunkts maßgeblich, sondern das Rechtsgeschäft. Eine im VZ 2003 bisher unterlassene und noch zu berücksichtigende Versteuerung der Gewinne aus dem Verkauf des Mandantenstamms unterbleibt daher, da die Beträge schon bei der Einkommensteuerveranlagung 2002 als Veräußerungsgewinn erfasst wurden. 20

Am 26.2.2008 erließ das FA einen gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2002, in dem es u.a. den o.g. Veräußerungsgewinn von 344.330 € zugrunde legte. Am selben Tag erließ das FA darüber hinaus einen gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003, in dem es die Feststellungen der BP umsetzte und die Einkommensteuer auf 29.680 € herabsetzte. 21

Gegen beide Bescheide legte der Kläger jeweils Einspruch ein. Zur Begründung des Einspruchs für 2002 führte der Kläger aus, dass ein Veräußerungsgewinn in 2002 nicht anzusetzen sei. Eine Betriebsaufgabe sei nicht erfolgt. Sie sei weder in 2002 noch in Folgejahren erklärt worden. Umsatzsteuersonderprüfungen hätten in den Folgejahren 2002 bis 2006 zum Ergebnis geführt, dass er seine Einzelkanzlei weiter geführt und eigene Umsätze erwirtschaftet habe. Eine Betriebsaufspaltung habe im Übrigen mangels Vorliegen einer sachlichen Verflechtung nicht vorgelegen. Ebenso wie es zu keiner Pachtzahlung durch die GmbH gekommen und somit keine Gewinnerhöhung vorzunehmen sei, habe die C bis zum heutigen Tage für den Erwerb seines Mandantenstamm lediglich 30.000 € zzgl. Umsatzsteuer gezahlt, die darüber hinaus in 2003 zurückgebucht worden seien. Die Umwandlung von Beträgen des fälligen Kaufpreises in Höhe von 224.330 € (30.6.2003) und 120.000 € (01.7.2004) in eine stille Beteiligung bzw. eine Rücklage stelle keine Gewinnrealisierung dar, zumal die C zwischenzeitlich liquidiert sei. In Bezug auf die Gewinnermittlungsart sei der Antragsteller zum 1.1.2002 zulässigerweise zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewechselt und habe einen entsprechenden Übergangsverlust zum 1.1.2002 ermittelt und in 2002 erklärt. Die Veräußerung des Mandantenstammes führe nicht zwingend zu einer Betriebseinstellung. Daher habe er die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG auch nach dem 31.12.2002 22

fortführen können.

Den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 begründete der Kläger u.a. damit, dass ein im Jahr 2004 entstandener Verlust in Höhe von 92.586 € noch nicht nach 2003 zurückgetragen worden sei. Darüber hinaus unterlägen die Zinsen aus der Finanzierung der Beteiligung an der E nicht der Abzugsbeschränkung des § 3c EStG, da Einnahmen aus dieser Beteiligung nicht fließen würden. Für die weitere Begründung wird auf das Schreiben vom 20.3.2008 Bezug genommen. 23

Am 9.4.2008 erließ das FA einen nach § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003, in dem es einen Verlustrücktrag aus 2004 berücksichtigte und die Einkommensteuer auf 78 € herabsetzte. 24

Mit Beschluss vom 16.3.2009, auf den wegen seiner Begründung Bezug genommen wird, gewährte das Finanzgericht (FG) Düsseldorf in einem gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 geführten Aussetzungsverfahren mit dem Aktenzeichen 13 V 2190/08 A (E) Aussetzung der Vollziehung, da ernstliche Zweifel daran bestünden, ob im Streitjahr 2002 Einkünfte aus der Verpachtung des Mandantenstamms in Höhe von 138.494 € und ferner ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Mandantenstamms in Höhe von 344.330 € anzusetzen seien. 25

Daraufhin erließ das FA am 12.5.2009 einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2002, in dem es den Veräußerungsgewinn von 344.330 € außer Ansatz ließ und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 138.494 € in Einkünfte aus selbständiger Arbeit umqualifizierte und auf 11.802 € herabsetzte. Darüber hinaus erließ das FA am selben Tag einen gem. § 174 Abs. 4 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für 2003, in dem es die Einkommensteuer auf 246.024 € heraufsetzte. Es legte der Besteuerung nunmehr Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 601.883 € zugrunde. Diesen Betrag ermittelte das FA wie folgt: 26

Einkünfte lt. vorangegangenen Bescheid	46.211,00	27
Veräußerung Mandantenstamm netto	344.330,00	
+ Umsatzsteuer	55.092,00	
Pachterlöse netto	156.250,00	
Gesamt	601.883,00	

Auch gegen diesen Änderungsbescheid legten die Kläger Einspruch ein. 28

Am 14.6.2012 erließ das FA einen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid, in dem es Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 445.633 € zugrunde legte und die Einkommensteuer auf 158.828 € festsetzte. Die geänderte Steuerfestsetzung beruhte darauf, dass das FA bisher angesetzte Pachterlöse in Höhe von 156.220 € nicht mehr in die Besteuerung einbezog und lediglich noch einen Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von 445.633 € zugrunde legte. 29

Mit Einspruchsentscheidung vom 22.6.2012 wies das FA den Einspruch der Kläger vom 4.10.2005 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, dass im zuletzt ergangenen Änderungsbescheid zu Recht ein Veräußerungsgewinn aus der Übertragung des Mandantenstamms berücksichtigt worden sei. Die tatsächlichen Zahlungen der C an den Kläger sowie die Abtretung der Forderung an die E (gemeint ist wohl die C) seien als Kaufpreiszahlungen zu werten. Im vorliegenden Fall habe der Kläger seine Einlage im Rahmen der typisch stillen Beteiligung durch Verzicht auf die Zahlung des Kaufpreises aus der Übertragung des Mandantenstamms erbracht. Der Kaufpreis sei daher im Veranlagungszeitraum 2003 zugeflossen. Ebenso zutreffend habe das FA die Zinsen aus dem zum Betriebsvermögen gehörenden Darlehen, das zur Finanzierung der Anschaffung von Anteilen an der E aufgenommen worden sei, nur zur Hälfte berücksichtigt. Nach § 3c Abs. 2 EStG seien die Schuldzinsen zur Finanzierung der Anschaffung von GmbH-Anteilen nur zu 50% abzugsfähig, da etwaige Ausschüttungen dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen würden. Im Rahmen einer Prüfung bei der C sei eine Gewinnausschüttung zugunsten des Klägers aus der Übernahme und Abtretung von Forderungen an die C festgestellt worden.

Hiergegen richtet sich die fristgemäß erhobene Klage, zu deren Begründung der Kläger ausführt: Die Einspruchsentscheidung beziehe sich auf einen Einspruch vom 30.9.2005, der im Rahmen der Auswertung der Ergebnisse der BP im Änderungsbescheid für 2003 vom 26.2.2008 erledigt worden sei. Dieser sei am 9.4.2008 hinsichtlich des durch die Prüfung festgestellten Verlustrücktrags geändert worden. Da der Bescheid nicht angefochten worden sei, unterliege er einer erhöhten Bestandskraft. Die vom FA vorgetragenen materiellen Erwägungen seien nach Auswertung der Prüfungsergebnisse keiner abweichenden Auswertung mehr zugänglich. In materiell-rechtlicher Hinsicht sei der vom FA angenommene Zufluss nicht gegeben. Bei der Umwandlung der Kaufpreisforderung in eine Beteiligung als stiller Gesellschafter und in die Kapitalrücklage handle es sich jedenfalls nicht um Novationen, die einen Zufluss bei ihm hätten bewirken können. Bei den Überweisungen der C auf sein Konto handle es sich um Darlehen, die ihm aufgrund des Darlehensvertrages vom 10.3.2003 gewährt worden seien. 31

Die Kläger beantragen, 32

den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 14.06.2012 in Gestalt der 33
Einspruchsentscheidung vom 22.06.2012 dahingehend abzuändern, dass lediglich Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 46.211 Euro der Besteuerung zu Grunde gelegt werden, hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt, 34

die Klage abzuweisen. 35

Das FA hält an seiner bereits im Einspruchsverfahren vertretenen Rechtsauffassung fest. 36

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 37

Die Klage ist unbegründet. 38

Der Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 14.6.2012 in Gestalt der 39
Einspruchsentscheidung vom 22.6.2012 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten.

I. Entgegen der von den Klägern vertretenen Auffassung hat das FA in der Einspruchsentscheidung zutreffend über den am 4.10.2005 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 27.9.2005 (in Gestalt des Änderungsbescheids vom 14.6.2012) eingelegten Einspruch entschieden.

Die Kläger hatten gegen den Erstbescheid zur Einkommensteuer 2003 vom 27.9.2005 Einspruch eingelegt, der u.a. auf die Berücksichtigung eines Verlustes aus einer stillen Beteiligung bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sowie gegen mehrere weitere Einzelpunkte, wie im Schreiben vom 6.2.2007 aufgeführt, gerichtet war. 41

Der nach BP erlassene Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 26.2.2008 wurde gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand dieses laufenden Einspruchsverfahrens. Eine Vollabhilfe, die zur Erledigung des Einspruchsverfahrens geführt hätte, ist durch diesen Bescheid – entgegen der Auffassung des Klägers – nicht eingetreten. Das FA hat in diesem Bescheid lediglich hinsichtlich des Arbeitslohns und der Berechnung der Vorsorgeaufwendungen abgeholfen. Es hat aber weder den begehrten Verlust aus der stillen Beteiligung noch die geltend gemachte Spende berücksichtigt. Darüber hinaus hat der Kläger seinen Einspruch um die im Schreiben vom 20.3.2008 aufgeführten Streitpunkte, die sich im Rahmen der BP ergeben hatten, sogar noch erweitert. 42

Auch der geänderte Einkommensteuerbescheid für 2003 vom 9.4.2008 wurde gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens, da er ebenfalls nicht zur Vollabhilfe führte. Hierauf hat das FA auch mit Schreiben vom 7.4.2008 und vom 19.3.2010 ausdrücklich hingewiesen. 43

Gleiches gilt – worauf das FA ebenfalls zutreffend im Schreiben vom 19.3.2010 hingewiesen hat – in Bezug auf den nach § 174 Abs. 4 AO geänderten Einkommensteuerbescheid vom 12.5.2009 sowie für den anschließend ergangenen Teilabhilfebescheid vom 14.6.2012. 44

II. Entgegen der Auffassung der Kläger durfte das FA im Rahmen des Einspruchsverfahrens den auf § 174 Abs. 4 AO gestützten Änderungsbescheid erlassen. 45

1. Eine Bescheidänderung darf auch während eines bereits laufenden Einspruchsverfahrens auf die Vorschrift des § 174 Abs. 4 AO gestützt werden, und zwar unabhängig davon, dass die Einlegung des Einspruchs den Eintritt der Bestandskraft des angefochtenen Bescheides sowie der nachfolgend ergangenen Bescheide, die zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden sind, verhindert hat. Die Zulässigkeit einer solchen Bescheidänderung folgt aus § 132 AO. Danach gelten die Vorschriften über die Rücknahme, den Widerruf, die Aufhebung und die Änderung von Verwaltungsakten auch während eines Einspruchsverfahrens. Die §§ 172 ff AO sind daher auch bereits vor Unanfechtbarkeit eines Verwaltungsaktes anwendbar (zutreffend Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO, FGO, § 132 AO Rn. 11; im Grundsatz a.A. etwa von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur AO, FGO, Vor §§ 172 – 177 AO Rn. 66, der allerdings § 132 AO in dem hier vorliegenden Fall einer Korrektur während eines Einspruchsverfahrens, die sachlich nicht mit dem Einspruchsbegehren zusammen hängt, ebenfalls für einschlägig hält). 46

2. Die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO liegen in Bezug auf die Erfassung des Gewinns aus der Veräußerung des Mandantenstamms ebenfalls vor. 47

Nach dieser Vorschrift kann das FA dann, wenn auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der auf Grund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen ziehen. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor.

„Bestimmter Sachverhalt“ im Sinne des § 174 Abs. 4 Satz 1 AO ist hier der Umstand, dass der Kläger seinen Mandantenstamm, den er zunächst an die GmbH verpachtet hatte, mit Vertrag vom 9.12.2002 an die C zu einem Verkaufspreis von 344.440 € zzgl. Umsatzsteuer mit Wirkung zum 31.12.2002 veräußert hat. Aus diesem Sachverhalt hat das FA (im Anschluss an die Auffassung des Betriebsprüfers) zunächst „irrig“ die Schlussfolgerung gezogen, dass eine Versteuerung in 2002 erfolgen müsse, da durch die Veräußerung des Mandantenstamms die bis dahin bestehende Betriebsaufspaltung beendet worden und der Veräußerungsgewinn von 344.330 € - unabhängig vom Zufluss - in diesem Veranlagungszeitraum zu erfassen sei. Im Anschluss an den AdV-Beschluss des FG Düsseldorf vom 16.3.2009 hat das FA den Einkommensteuerbescheid für 2002 auf Grund des Einspruchs des Klägers, den dieser gegen den Ansatz des Veräußerungsgewinns eingelegt hatte, mit Änderungsbescheid vom 12.5.2009 zu seinen Gunsten geändert. Das FA durfte daher aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines anderen Steuerbescheides – hier des Einkommensteuerbescheides für 2003 – die richtigen steuerlichen Folgen ziehen.

49

III. Die von den Klägern in materiell-rechtlicher Hinsicht begehrte Minderung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 399.422 € kommt nicht in Betracht.

50

Das FA hat im Rahmen der Änderung nach § 174 Abs. 4 AO bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit zutreffend darin bislang nicht enthaltene Einnahmen aus der Veräußerung des Mandantenstamms an die C in Höhe von insgesamt 399.422 € erfasst. Nach den Feststellungen des Senats sind dem Kläger im Streitjahr 2003 im Zusammenhang mit dieser Veräußerung sogar Beträge von insgesamt 429.754 € gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen. Ob die übersteigenden Beträge dem Kläger zu Recht oder zu Unrecht zugeflossen sind, bedarf hier keiner Entscheidung. Aus Sicht des Senats ist allein maßgebend, dass die nachfolgend aufgeführten Zuflüsse jedenfalls den vom FA zugrunde gelegten Veräußerungspreis in voller Höhe abdecken.

51

1. Es steht zur Überzeugung des Senats fest, dass ein anteiliger Zufluss in Höhe von 80.328 € durch Überweisungen der C auf die Konten des Klägers mit den Nummern ... und ... bei der F?Bank erfolgte. Dabei handelt es sich um folgende Beträge:

52

Datum	Buchungstext	Betrag
13.3.2003	Bekannt/Erst	34.800,00
24.3.2003	Teilkaufpreiszahlg Mandantenstamm	9.000,00
9.4.2003	Mandatenübertr. Feb 02	3.842,74
27.6.2003	Restraten Kaufpreis	17.000,00

53

17.7.2003	Anzahlung Rest	5.000,00
25.7.2003	Anzahlung Rest	3.000,00
30.10.2003	Rate	3.842,74
19.11.2003	Rate	3.842,74
Summe		80.328,22

In Bezug auf die Überweisung der 34.800 € hat der Kläger in dem im Verfahren 13 V 2190/08 A (E) ergangenen Schriftsatz vom 20.6.2008 selbst eingeräumt, dass es sich um eine Zahlung auf seine Kaufpreisforderung aus der Übertragung des Mandantenstamms gehandelt hat. Soweit der Kläger in diesem Schriftsatz vorgetragen hat, dass diese Kaufpreiszahlung durch eine Umbuchung des D Ende 2003 wieder rückgängig gemacht worden sei, lässt sich der Grund hierfür nicht nachvollziehen. Darüber hinaus vermag der Senat in dieser Umbuchung auf der Gesellschaftsebene der C auch keinen Abfluss im Einzelunternehmen des Klägers im Sinne des § 11 Abs. 2 EStG zu erkennen, der mit der zugeflossenen Einnahme in gleicher Höhe saldiert werden könnte. Dies gilt umso mehr, als der Kläger in der mündlichen Verhandlung behauptet hat, der betreffende Betrag sei in 2004 an die C zurückgezahlt worden. Da sich Rückzahlungen gemäß § 11 Abs. 2 EStG erst in dem betreffenden Veranlagungszeitraum auswirken, wäre – die Richtigkeit dieser Behauptung unterstellt – die Rückzahlung ohnehin erst in 2004 zu berücksichtigen.

Die weiteren Zuflüsse in Höhe von 9.000 €, 3.842,74 €, 17.000 €, 5.000 € und 3.000 € hat der Senat den in der BP-Handakte abgehefteten Kopien von Kontoauszügen des Klägers entnommen. Soweit die Buchungen mit dem Buchungstext „Teilkaufpreiszahlg Mandantenstamm“, „Mandatenübertr. Feb 02“, „Restraten Kaufpreis“ oder „Anzahlung Rest“ überschrieben sind, ist nach Ansicht des Senats eine Zuordnung der Überweisung zum Mandantenübertragungsvertrag gegeben, zumal keine anderen Übertragungsgeschäfte des Klägers mit der C dargelegt wurden.

Gleiches gilt im Ergebnis auch in Bezug auf die zwei weiteren Ratenzahlungen in Höhe von 3.842,74 €, die nach den Feststellungen der Umsatzsteuersonderprüfung am 30.10.2003 und am 19.11.2003 an den Kläger überwiesen wurden. Hierfür spricht, dass die beiden Raten der Höhe nach dem Betrag entsprechen, der gemäß dem Mandantenübertragungsvertrag vom 9.12.2002 monatlich zu entrichten war.

Soweit sich der Kläger darauf beruft, dass es sich bei sämtlichen Überweisungen um die Auszahlungen von Darlehen gemäß Darlehensvertrag vom 10.3.2003 gehandelt habe, folgt der Senat diesem Vortrag nicht. Die Behauptung des Klägers wird jedenfalls in Bezug auf die nach Auffassung des Senats als Zufluss zu behandelnden Beträge durch die Buchungstexte widerlegt. Im Übrigen ist der Vortrag des Klägers in Bezug auf die Darlehensvereinbarung auch in sich widersprüchlich und daher nicht glaubhaft. Während der Kläger beispielsweise – wie bereits dargestellt – im Schriftsatz vom 20.6.2008 selbst eingeräumt hat, dass es sich bei den 34.800 € um eine Zahlung auf seine Kaufpreisforderung aus der Übertragung des Mandantenstamms gehandelt hat, hat er in einer von ihm selbst gefertigten Tabelle über die Auszahlungen aufgrund des „Darlehensrahmensvertrags“ vom 10.3.2003 denselben Betrag als Darlehensauszahlung qualifiziert.

2. Ein weiterer Zufluss in Höhe von 229.426,80 € resultiert aus der „Umwandlung“ der Kaufpreisforderung des Klägers gegen die C aus der Übertragung des Mandanten-stamms in eine Einlage im Rahmen einer stillen Beteiligung. 58
- Ein Zufluss von Einnahmen liegt vor, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann, er also die wirtschaftliche Dispositionsbefugnis hierüber erlangt (Krüger in Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 11 Rn. 15). Der Zeitpunkt, wann dies der Fall ist, richtet sich nach der Art des zugewandten Vorteils und den Umständen des Einzelfalls (Krüger in Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 11 Rn. 16). 59
- So kann ein Zufluss etwa durch Aufrechnung erfolgen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs -- BFH-- vom 24.9.1985 IX R 22/85, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH --BFH/NV-- 1986, 733). Sie führt grds. im Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung zum Zufluss (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 2.5.2007 VI B 139/06, BFH/NV 2007, 1315). Auch eine noch nicht fällige Forderung kann Gegenstand eines Aufrechnungsvertrags sein (vgl. Urteil des Reichsgerichts vom 16.3.1922 VI 541/21, RGZ 104, 186). Nach der Rechtsprechung des BFH hat der Schuldner, der aufgrund eines Aufrechnungsvertrages eine Schuld mit einer noch nicht fälligen Forderung tilgt, aber erst im Zeitpunkt der Fälligkeit dieser Forderung eine Leistung bewirkt (vgl. BFH-Urteile vom 24.9.1985 IX R 22/85, BFH/NV 1986, 733 und IX R 9/80, abrufbar in juris). 60
- Darüber hinaus kann ein Zufluss auch durch eine Schuldumschaffung (sog. Novation) bewirkt werden. Eine solche liegt vor, wenn der Steuerpflichtige in der Weise über eine Forderung auf eine Leistung verfügt, dass sie erlischt und eine andere Forderung an ihre Stelle tritt. In dieser Novation kann eine Verfügung des Gläubigers über seine bisherige Forderung liegen, die einkommensteuerlich so zu werten ist, als ob der Schuldner die Altschuld durch tatsächliche Zahlung beglichen (= Zufluss beim Gläubiger) und der Gläubiger den vereinnahmten Betrag infolge des neu geschaffenen Verpflichtungsgrundes dem Schuldner sofort wieder zur Verfügung gestellt hätte (= Wiederabfluss des Geldbetrages beim Gläubiger). Von einem Zufluss der Altforderung kann nach der Rechtsprechung des BFH allerdings nur ausgegangen werden, wenn sich die Novation als Folge der Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers über den Gegenstand der Altforderung darstellt, also auf einem freien Entschluss des Gläubigers beruht. Lag die Novation im alleinigen oder überwiegenden Interesse des Gläubigers, indiziert dies dessen Verfügungsmacht über den Gegenstand der Altforderung (BFH-Urteil vom 19.6.2007 VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194). Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist ein Zufluss in den Fällen der Novation darüber hinaus grundsätzlich nur anzunehmen, wenn der Schuldner in dem betreffenden Zeitpunkt zur Zahlung des Betrages in der Lage gewesen wäre, also nicht zahlungsunfähig war (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 VIII R 36/04, Bundessteuerblatt -- BStBl-- II 2009, 190). Die Verfügung über eine wertlose Forderung kann dagegen nicht als Zufluss gewertet werden, gleichgültig, ob darin zivilrechtlich eine Leistung erfüllungshalber oder an Erfüllungs Statt (§ 364 des Bürgerlichen Gesetzbuches) zu sehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 21.7.1987 VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224). Als Zahlungsunfähigkeit in dem oben genannten Sinne ist das auf dem Mangel an Zahlungsmitteln beruhende dauernde Unvermögen des Schuldners anzusehen, seine sofort zu erfüllenden Geldschulden noch im Wesentlichen zu berichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 VIII R 36/04, BStBl II 2009, 190). Dies ist vor dem "Zusammenbruch" des Schuldners im Regelfall zu verneinen, so lange ein Antrag auf Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners noch nicht gestellt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.2008 VIII R 36/04, BStBl II 2009, 190). 61

Nach Maßgabe dieser Grundsätze sieht der Senat einen Zufluss zum Zeitpunkt der Umwandlung der Forderung in eine Einlage im Rahmen einer stillen Gesellschaft als gegeben an. Gemäß dem Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 30.6.2003 hat sich der Kläger am 1.7.2003 als stiller Gesellschafter am Geschäft der C beteiligt. Gemäß der im § 2 Abs. 1 dieses Vertrags getroffenen Vereinbarung sollte der Kläger eine Einlage in Höhe von 229.426,80 € leisten, die gemäß § 2 Abs. 2 des Vertrags durch „Umwandlung“ eines Teils der Verbindlichkeiten der C gegenüber dem Kläger erbracht wurde. Das FG würdigt diese vertragliche Vereinbarung dahingehend, dass die Vertragsparteien zunächst in Höhe des „umzuwandelnden“ Betrags die Ratenzahlungsvereinbarung konkludent aufgehoben (und damit die Forderung insoweit „fällig gestellt“) und sodann die Einlageforderung einvernehmlich gegen die (Teil-)Kaufpreisforderung aufgerechnet haben. Diese Auslegung entspricht dem Parteiwillen. Während der C aufgrund der vertraglichen Vereinbarung eine Einlageforderung gegen den Kläger zustand, war dieser Gläubiger der Kaufpreisforderung aus dem Mandanten-übertragungsvertrag. Nach dem Willen der Parteien sollte dem Kläger fortan keine Forderung gegen die C mehr zustehen, sondern an deren Stelle die stille Beteiligung am Gewinn treten. Zugleich sollte hierdurch die Einlageforderung der C gegen den Kläger zum Erlöschen gebracht werden. Nach zutreffender Auffassung ist in einem solchen Fall von einer Geld- und nicht von einer Sacheinlage auszugehen (vgl. Blaurock, Handbuch der stillen Gesellschaft, 7. Aufl., 96). Zugleich liegt hierin eine Disposition über die Forderung, die als Zufluss im Sinne des § 11 Abs. 1 EStG zu werten ist.

Nach Auffassung des Senats handelt es sich dagegen nicht um eine Novation, da in einer solchen Konstellation nicht eine Forderung an die Stelle einer anderen Forderung tritt. Der Gesellschafter einer stillen Gesellschaft hat nur einen (laufenden) schuldrechtlichen Anspruch auf Auszahlung des vereinbarten Gewinnanteils und bei Beendigung der Gesellschaft auf Rückzahlung des Auseinandersetzungsguthabens (vgl. BFH-Urteil vom 23.2.2000 VIII R 40/98, BStBl II 2001, 24). Auf die Frage der Zahlungsfähigkeit kommt es daher nicht an.

63

3. Schließlich steht zur Überzeugung des Senats fest, dass der Kläger ebenfalls in 2003 auf einen weiteren Teilbetrag seiner Kaufpreisforderung gegen die C in Höhe von 120.000 € verzichtet hat, um eine Kapitalrücklage in dieser Höhe in die Bilanz der C zum 31.12.2003 einstellen zu können (vgl. zur Bildung einer Kapitalrücklage durch Forderungsverzicht den Beschluss des FG Hamburg vom 30.8.2001 VII 105/01, EFG 2002, 94).

64

Soweit der Kläger unter Hinweis auf die Kopie des Protokolls einer Gesellschafterversammlung vom 30.6.2004 behauptet, dass die Umwandlung eines Teils der Forderung in eine Rücklage erst in 2004 beschlossen worden sei, folgt der Senat dem nicht. Nach Auffassung des Senats wird diese Behauptung zum einen dadurch widerlegt, dass die Rücklage bereit in der Bilanz der C auf den 31.12.2003 ausgewiesen wurde. Zum anderen geht aus den Buchungsdaten für das Konto ... , die dem Schriftsatz des FA vom 30.7.2008 im Verfahren 13 V 2190/08 A € beigelegt waren, hervor, dass die Umgliederung in die Kapitalrücklage mit Belegdatum 1.7.2003 (und damit am gleichen Tag wie die Umwandlung eines anderen Teils der Forderung in die stille Beteiligung) verbucht wurde.

65

Zum Zeitpunkt des Verzichts liegt ein Zufluss in Höhe des Nennbetrags von 120.000 € vor. Zwar führt ein Verzicht grds. nicht zu einem Zufluss (vgl. Krüger in Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 11 Rn. 50, Stichwort „Verzicht“). Dies gilt aber dann nicht, wenn – wie hier – eine Gegenleistung in Form einer offenen oder verdeckten Werterhöhung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erlangt wird (vgl. Krüger in Schmidt, EStG, 32. Aufl., § 11 Rn. 50, Stichwort „Verzicht“).

66

Dafür, dass der Teilwert der Forderung zum Zeitpunkt des Verzichts unter dem Nennwert der Forderung lag, so dass ein geringerer Zufluss anzunehmen sein könnte, bestehen keine Anhaltspunkte. Dies gilt umso mehr, als der Kläger in der mündlichen Verhandlung mehrfach ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass die Kaufpreisforderung im Streitjahr voll werthaltig gewesen sei. Dem steht nicht entgegen, dass die C möglicherweise nicht über die Liquidität verfügte, die Forderung in vollem Umfang zu tilgen. Zu diesem Zweck hatten der Kläger und die C eine Ratenzahlungsmodalität vereinbart, die erst durch die „Umwidmung“ der Forderungen beseitigt wurde. 67

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 68

V. Gründe für eine Zulassung der Revision bestehen nicht. 69