
Datum: 28.01.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 16. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 16 K 647/15 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:0128.16K647.15F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 der Kläger, die als Gesellschafter bürgerlichen Rechts eine Unternehmensberatung/Insolvenzverwaltung betreiben, ist streitig, 2

1. ob ein Vergütungsvorschuss nach § 9 der Insolvenzrechtlichen Vergütungsordnung (InsVV) bei einem bilanzierenden Insolvenzverwalter zum Zeitpunkt des Zuflusses als erfolgsneutrale Abschlagszahlung zu passivieren ist oder ob bereits Gewinnrealisierung eingetreten ist, mit der Folge, dass der Zufluss erfolgswirksam zu erfassen ist (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 des Handelsgesetzbuches --HGB--) und 3

2. ob der zwischen dem Kläger zu 2. und seiner Ehefrau geschlossene Vertrag über eine stille Unterbeteiligung steuerlich anzuerkennen ist, mit der Folge, dass die Gewinnbeteiligung beim Kläger zu 2. als Sonderbetriebsausgabe zu berücksichtigen ist. 4

Die GbR der Kläger hatte die Gewinnermittlungsart per 1.1.2008 gewechselt und eine Eröffnungsbilanz erstellt. Zu Punkt 1. wies sie zum 31.12.2008 erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen i.H. von insges. 4.600.000 € aus, die i.H. von 4.500.000 € als „Erhaltene Anzahlungen 19% USt“ () bezeichnet waren. Zu Punkt 2. waren zwei Sonderbilanzen erstellt, und zwar per 31.12.2008 „Minderkapital wg. Gewinnanspruch 2008 B“ mit 1.639.020 € sowie per 1.1.2008 ein „Fehlbetrag aus der Umstellung der Gewinnermittlungsart“ mit 42.458 € (davon 1/3 steuerwirksam in 2008 gem. R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR). 5

Bei der GbR wurde für den Prüfungszeitraum 2006 bis 2008 vom Finanzamt (FA) für Groß- und Konzernbetriebsprüfung eine Betriebsprüfung (Bp) durchgeführt. In dem Bp-Bericht vom 10.1.2013 heißt es zum Punkt „Erhaltene Anzahlung zu 19%“ (in Tz. 2.10.1), dass aufgrund des Beschlusses des Amtsgerichts () vom 4.6.2008 für die bisherige Tätigkeit in dem Insolvenzverfahren C GmbH ein Vorschuss nach § 9 der InsVV in Höhe von 4.500.000 € bewilligt worden sei und die GbR diesen Vorschuss gewinnneutral als erhaltene Anzahlung behandelt habe; der Gewinn sei um die erhaltene Anzahlung zu erhöhen. Das folge aus dem in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB geregelten Realisationsprinzip, welches auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Anwendung finde. In Bezug hierauf folgen in den Textausführungen in Tz. 2.10.1 Formulierungen, die sich wortgleich in der „ertragsteuerlichen Behandlung der Vergütungsvorschüsse nach § 9 InsVV bei bilanzierenden Insolvenzverwaltern“ der Oberfinanzdirektion (OFD) Rheinland vom 28.3.2011 S 2134-2010/0002-St 14 wiederfinden.

6

Zur „Unterbeteiligung“ heißt es (in Tz. 2.11.1), mit Vertrag vom 6.7.1997 sei zwischen dem Kläger zu 2. und seiner Ehefrau eine stille Unterbeteiligung an dem 50%-igen Gesellschaftsanteil des Klägers zu 2. an der GbR (Laufzeit des Vertrags 15 Jahre) gegründet worden. Hiernach sei Frau B gegen Gewährung einer angemessenen Gewinnbeteiligung bereit, die aus der Gesellschafterstellung des Herrn B resultierenden wirtschaftlichen Risiken im Innenverhältnis mit zu tragen, wobei sich die Beteiligung im Außenverhältnis und die Ausübung jedweder Art von Kontrollrechten schon aus Gründen des Berufs- und des geltenden Verfahrensrechts verbiete. Die von Frau B zugesagte Unterstützungsleistung sei als geldwerte Vermögenseinlage in die Innengesellschaft eingebracht und mit 200.000 DM beziffert worden. Lt. Vertrag werde Frau B im Bedarfsfall fallweise ihre persönliche Arbeitskraft in die Innengesellschaft einbringen. In diesem Fall teile sie ihre Arbeitskraft nach freiem, pflichtgemäßem Ermessen ein. An regelmäßige Arbeitszeiten sei sie nicht gebunden. Herrn B stünden aus diesem Vertrag keinerlei Weisungsrechte zu.

7

Die steuerliche Anerkennung einer stillen Gesellschaft/ Unterbeteiligung mit nahen Angehörigen setze u. a. voraus, dass die Ausgestaltung und die tatsächliche Durchführung dem entsprächen, was auch unter Fremden üblich sei. Hiernach sei bereits die Erbringung der Einlage (als geldwerte Vermögenseinlage) im Wege einer im Bedarfsfall fallweisen Einbringung der Arbeitskraft (zumal ohne Gebundenheit an regelmäßige Arbeitszeiten) fremdunüblich. Des Weiteren sei die Gründung der Innengesellschaft u.a. erfolgt, um die von der Ehefrau vor Vertragsabschluss erbrachten Leistungen rund um die Errichtung (ab Juni 1995) und Etablierung der GbR irgendwann einmal zu entlohnen (lt. Schreiben des Steuerberaters vom 21. 4.2011). Tätigkeitsnachweise über die geleisteten Arbeitsstunden der Ehefrau seien allerdings nicht geführt worden.

8

Durch die Geburt der vier Kinder (Geburtsdaten: ..1998, .. 1999, ..2004 und ..2009) und die damit im Zusammenhang stehende Verminderung der Arbeitsleistung der Ehefrau sei keine Vertragsänderung hinsichtlich des zeitlichen Arbeitsumfangs erfolgt. Mit Betriebsübergabe- und Pachtvertrag zwischen der GbR und der A GmbH & Co. KG seien zum 1.5.2008 u .a. 203 laufende Insolvenzfälle an die KG abgetreten worden, immerhin ca. 40% des laufenden Bestands (496 Fälle, Stand 31.12.2007). Auch insoweit sei keine Vertragsänderung vorgenommen worden. Kein Fremder Dritter hätte auf die Gewinnchancen für die abgetretenen Insolvenzfälle verzichtet. Nach alledem sei die Innengesellschaft steuerlich nicht anzuerkennen. Infolgedessen seien die Sonderbetriebsausgaben des Klägers zu 2. um 1.653.172 € (2008) zu erhöhen; die Hinzurechnung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters bei der Gewerbesteuer unterbleibe.

9

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 27.3.2013 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008, der den Prüfungsfeststellungen entsprach.

Der dagegen fristgerecht eingelegte (beide Feststellungen umfassende) Einspruch wurde vom FA mit Einspruchsentscheidung vom 30.1.2015 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Gewinnerhöhung des Vorschusses folgte das FA in der Einspruchsentscheidung teilweise wortgleich den Ausführungen in der Verfügung der OFD Münster vom 27.10.2011 Nr. 32/2011 (Betriebsberater --BB-- 2011, 3058). Zur Unterbeteiligung wird ergänzend darauf hingewiesen, dass bei der Auszahlung des Gewinnanteils an die stille Unterbeteiligte Kapitalertragsteuer nicht einbehalten worden sei.

11

Hiergegen richtet sich die fristgerecht erhobene Klage. Die Kläger führen aus, zum Vergütungsvorschuss habe das FA zu Recht die Auffassung vertreten, dass der Leistungsverpflichtete die vereinbarte Leistung wirtschaftlich erfüllt habe und dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung so gut wie sicher sein müsse. Es sei vorrangig anhand der gesetzlichen Vorgaben aus der Insolvenzordnung (InsO) bzw. der InsVV abzuleiten, zu welchem Zeitpunkt die Vergütungsforderung eines Insolvenzverwalters im Lichte der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) als „so gut wie sicher“ angesehen werden könne. Dieses Erfordernis sei bei Vergütungsvorschüssen nach § 9 InsVV in Ansehung des bloß vorläufigen Charakters der Vorschussgewährung nicht erfüllt. Sowohl die aus der zunächst nur schätzweisen Berücksichtigung der Berechnungsmerkmale der §§ 1 bis 3 InsVV herrührenden Unwägbarkeiten als auch die aus dem verfahrensrechtlichen Unterbau der InsO bzw. der InsVV resultierenden Ungewissheiten sprächen dafür, dass der von der höchstrichterlichen steuerlichen Rechtsprechung betrachtete Schwebezustand aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis mit der Vorschussentnahme nicht nachhaltig beendet werde.

12

Ein Vergütungsanspruch könne nur „so gut wie sicher“ sein, als dass er zumindest der Höhe nach feststehe und zudem unterlegbar bzw. auch isoliert durchsetzbar sei. In ähnlicher Art und Weise habe sich der BFH in einer die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs unter Geltung der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) betreffenden Entscheidung eingelassen (BFH-Urteil vom 14.5.2014 VIII R 25/11, BStBl II 2014, 968). Da weder die endgültige Abnahme der Planungsleistung noch die Stellung einer Honorarschlussrechnung für die Entstehung des Honoraranspruchs nach § 8 Abs. 2 HOAI von Bedeutung seien, sei mit der auftragsgemäßen Erbringung der Planungsleistung die Abschlagszahlung bereits verdient. Da eine Rückforderung geleisteter Abschlagszahlungen nach der zivilrechtlich maßgeblichen Honorarordnung ausgeschlossen sei, habe es der Auftragnehmer insoweit vollumfänglich selbst in der Hand, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten könnte. Im Streitfall habe die Bewilligung eines Vorschusses aus vergütungsrechtlicher Sicht dagegen nur vorläufige Bedeutung. Rein verfahrensrechtlich handele es sich bei der Bewilligungserklärung nicht um eine Vergütungsentscheidung, sondern lediglich um eine insolvenzrechtliche Erlaubnis im Rahmen der gerichtlichen Aufsichtspflicht. Etwaige zuviel erlangte Zahlungen seien im Rahmen der Schlussabrechnung mit dem finalen Vergütungsanspruch zu verrechnen bzw. andernfalls von dem Verwalter an die Masse zu erstatten. Da der hier streitige Vergütungsvorschuss rechtstechnisch nur eine Abschlagszahlung auf die später festzusetzende endgültige Verwaltervergütung darstelle, liege kein Fall einer selbständig abrechenbaren und vergütungsfähigen Teilleistung vor, die der Empfänger in jeder denkbaren Sachverhaltskonstellation ohne Verlust behalten durfte.

13

14

Gegen einen „so gut wie sicher“ zu vereinnahmenden Vergütungsvorschuss spreche auch der Umstand, dass Einwände gegen die Vergütungshöhe erst bei Vorliegen der endgültigen Vergütungsfestsetzung erhoben werden könnten. Damit lasse sich zweifelsohne erst nach Ablauf der maßgeblichen Rechtsmittelfrist endgültige Rechtssicherheit in Bezug auf die vorab entnommenen Teilvergütungen erlangen. Schließlich stehe die nachgelagerte Gewinnrealisierung bei Verfahrensabschluss auch im Einklang mit der langjährig etablierten umsatzsteuerlichen Handhabung.

Zur Unterbeteiligung tragen die Kläger vor, im Grundsatz seien Vertragsbeziehungen zwischen Angehörigen genauso anzuerkennen, wie Vertragsbeziehungen zwischen fremden Dritten. Soweit die zugrundeliegende Rechtsprechung des BFH im Kern darauf abziele, der Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Angehörige Einhalt zu gebieten, sei hier nicht ersichtlich, auf welcher rechtlichen Grundlage der wirtschaftliche Kern des von den Beteiligten Gewollten unberücksichtigt zu bleiben hätte. Soweit das FA in der Einspruchsentscheidung bemängelt, dass nach Aktenlage eine Verlustbeteiligung der Ehefrau im Jahre 2002 nicht festgestellt werden könne, sei festzustellen, dass sich eine solche in dem genannten Veranlagungszeitraum noch nicht materialisiert habe. Die Vereinbarung vom 6.7.1997 sehe in § 4 Abs. 2 und in § 6 Abs. 2 vor, dass sich die interne Handhabung der Verlustteilnahme dahingehend konkretisiere, dass während der Vertragslaufzeit aufgelaufene Verluste den finalen Auseinandersetzungsanspruch der Ehefrau verminderten. Die Nichtabführung der Kapitalertragsteuer beruhe darauf, dass die entsprechende BFH-Entscheidung vom 28.11.1990 I R 111/88 (BStBl II 1991, 313), wonach Gewinnanteile aus einer typischen Unterbeteiligung der Kapitalertragsteuer unterliegen, dem Bevollmächtigten nicht bekannt gewesen sei. Deshalb erscheine das Vorbringen des FA verfehlt, den aus Unkenntnis unterbliebenen Einbehalt der Kapitalertragsteuer als Indiz dafür anzusehen, dass die Betroffenen die getroffene Vereinbarung tatsächlich nicht hätten durchführen wollen. Das in diesem Zusammenhang von dem FA zitierte BFH-Urteil vom 14.5.2003 X R 14/99 (BFH/NV 2003, 1547) habe die ertragsteuerliche Anerkennung einer typisch stillen Gesellschaft mit einem minderjährigen Kind betroffen. Anders als bei einer Unterbeteiligung ergebe sich die Kapitalertragsteuerpflicht bei typisch stillen Gesellschaften eindeutig aus dem Gesetz und könne insoweit als bekannt unterstellt werden.

Die Kläger beantragen 16

den Feststellungsbescheid vom 27.1.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.1.2015 dahingehend abzuändern, dass die erfolgswirksame Erfassung des zugeflossenen Vergütungsvorschusses rückgängig gemacht wird, wodurch sich die laufenden Einkünfte des Streitjahres um 4.500.000 € verringern und dass der auf die unterbeteiligte Frau B entfallende Gewinnanteil bei den Sonderbetriebsausgaben des Herrn B berücksichtigt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 18

Das FA beantragt, 19

die Klage abzuweisen, 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Entscheidungsgründe: 22

23

- I. Die Klage ist zulässig. Das Gericht legt – wie in der mündlichen Verhandlung dargelegt ? die Klageschrift so aus, dass beide Kläger als direkt vom Feststellungsbescheid Betroffene in eigener Sache Klage erheben, nicht hingegen als gesetzliche Vertreter der zwischen ihnen bestehenden GbR, die ihrerseits als Prozessstandschafterin für beide Kläger tätig wird. Insoweit waren das Rubrum (und auch der hinterlegte Tenor) entsprechend zu berichtigen.
- II. Die Klage ist aber unbegründet. 24
- Das FA hat eine Gewinnrealisierung durch den 2008 mit dem Beschluss des AG () entnommenen Vorschuss zu Recht bejaht und die Anerkennung der Unterbeteiligung zu Recht verneint. 25
1. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die GbR der Kläger, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Zu diesen GoB gehört das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB geregelte Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne (nur) dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. 26
- a) Den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung sehen Rechtsprechung und herrschende Meinung im Schrifttum im Allgemeinen als gegeben an, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, d.h. seine Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“ hat. Damit steht dem Leistenden der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher zu. Sein Risiko reduziert sich darauf, dass der Empfänger im Einzelfall Gewährleistungs- oder Schadensersatzansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist. Hierdurch ist der Schwebezustand des zugrunde liegenden Geschäfts beendet und der Gewinn aus dieser Leistungsbeziehung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert (vgl. BFH-Urteile vom 3.8.2005 I R 94/03, BStBl II 2006, 20, und vom 12.5.1993 XI R 1/93, BStBl II 1993, 786, jeweils m.w.N.). 27
- Eine Dienst- oder Werkleistung ist „wirtschaftlich erfüllt“, wenn sie --abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen-- erbracht worden ist (vgl. BFH-Urteile vom 28.1.1960 IV 226/58 S, BStBl III 1960, 291, unter II. der Gründe, und vom 14.10.1999 IV R 12/99, BStBl II 2000, 25, insbesondere unter 1.c der Gründe, jeweils m.w.N.). Bei Werkverträgen i.S. des § 631 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bedarf es außerdem der Abnahme des Werks durch den Besteller, um die handels- und steuerrechtliche Gewinnrealisierung herbeizuführen (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.2005 IV R 40/04, BStBl II 2006, 26, m.w.N.). Ohne Bedeutung ist hingegen, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2006, 20, m.w.N.). 28
- Hat der Leistungsverpflichtete bisher nur Teilleistungen erbracht, ist die Gewinnrealisierung zu bejahen, soweit es sich um Teilleistungen handelt, die der Leistungsempfänger bereits nutzen bzw. verwerten kann und auf deren Vergütung insbesondere nach den Abmachungen der Beteiligten ein Anspruch besteht (vgl. BFH-Urteil in BStBl III 1960, 291). Kann der Leistungsverpflichtete die für die selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung verdiente Vergütung ohne Verlust des bisher verdienten Honorars behalten, auch wenn es nicht mehr zur Erbringung der restlichen Teilleistungen kommt, bestehen keine Zweifel an dem Vergütungsanspruch, die diesen so unsicher erscheinen lassen könnten, dass er nicht Gegenstand der Aktivierungspflicht und damit der Gewinnrealisierung sein könnte (BFH-Urteil vom 29.11.2007 IV R 62/05, BStBl II 2008, 557). 29

Von einer (Teil-)Gewinnrealisierung kann hingegen nicht ausgegangen werden, wenn es sich bei dem für die (Teil-) Leistung entstandenen Anspruch lediglich um einen solchen auf Zahlung eines Abschlags oder eines Vorschusses handelt (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1979 IV R 69/74, BStBl II 1980, 239, unter 2. der Gründe). Anzahlungen in diesem Sinne sind Vorleistungen eines Vertragsteils auf schwebende Geschäfte. Sie liegen folglich im Allgemeinen nur dann vor, wenn es sich um Vorleistungen auf eine noch zu erbringende Lieferung oder Leistung handelt (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2000, 25, unter 2. der Gründe, m.w.N.).

b) Im Streitfall wurde vom Insolvenzverwalter aufgrund des von der Rechtspflegerin gefassten Beschlusses vom 4.6.2008 () mit Datum vom 12.6.2008 die entnahmefähige Leistung „seit dem 27.1.2003 bis 4.6.2008“ i.H. von 4.500.000 € berechnet und entnommen. Hierdurch ist ein entsprechender Ertrag i.S.d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB realisiert worden. Der Senat schließt sich insoweit der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung an (vgl. Verfügung der OFD Rheinland vom 28.3.2011 S 2134-2010/0002-St 14, der OFD Münster vom 27.10.2011 Nr. 32/2011, BB 2011, 3058; Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2011/41 des Finanzministeriums des Landes Schleswig-Holstein vom 23.5.2011), und zwar aus folgenden Gründen:

aa) Nach Maßgabe des § 9 Satz 2 InsVV (Anknüpfung grundsätzlich an 6 Monate) war die Verpflichtung „wirtschaftlich erfüllt“. Den Klägern waren im Zusammenhang mit einem bereits seit über 5 Jahren betreuten Insolvenzverfahren bereits erhebliche Auslagen entstanden. Insofern war der Vergütungsvorschuss bereits „verdient“.

bb) Dem Insolvenzverwalter stand der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) „so gut wie sicher“ zu. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass die Festsetzung der Vergütung des Verwalters erst bei Beendigung des Verfahrens erfolgt. Denn der Verwalter hat nach Abschätzung des Insolvenzgerichts die selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung durch entsprechende Leistungen verdient und darf regelmäßig ohne Verlust das bisherige Honorar behalten, selbst wenn es nicht mehr zur Erledigung der restlichen Teilleistungen kommt. Der mit Zustimmung des Insolvenzgerichts entnommene Vorschuss ist bei einer späteren Einstellung des Verfahrens mangels Masse nicht zurückzuerstatten, da die Vorschussgewährung gerade auch das Ausfallrisiko der Verwalters mindern soll (Stephan in Münchner Kommentar zur InsO, § 9 InsVV Rz. 17).

Dass in besonders gelagerten Ausnahmefällen die endgültige Vergütung auch geringer festgesetzt werden kann, z. B. in der Beschwerdeinstanz, mit der Folge, dass der Insolvenzverwalter einen Teil des Vorschusses letztlich doch nicht verdient hat oder zur Rückzahlung (§ 812 BGB) verpflichtet ist, führt zu keinem anderen Ergebnis. Ausnahmesachverhalte, die im Streitfall offensichtlich nicht gegeben sind, ändern nichts daran, dass die Entnahme des Vorschusses für die bereits erbrachten Leistungen des Insolvenzverwalters eine endgültige Teilerfüllung bewirkt, und nicht als Abschlagszahlung anzusehen ist (Stephan in Münchner Kommentar zur InsO, § 9 InsVV Rz. 33).

cc) Mit anderen Worten: Die Entnahme des Vorschusses auf die nach den Maßstäben der §§ 1 bis 3 InsVV verdiente Vergütung beruht auf der bisherigen Tätigkeit des Insolvenzverwalters; mit der Entnahme des Vorschusses erfolgt eine Vorwegbefriedigung auf die bereits erbrachte Leistung.

dd) Aus dem BFH-Urteil vom 14.5.2014 VIII R 25/11, BStBl II 2014, 968 (Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI) ergibt sich nichts anderes. Vielmehr stellt sich die Situation im Streitfall vergleichbar dar. Auch bei einem Insolvenzverwalter erscheint es

sachlich nicht gerechtfertigt, ihm einen beträchtlichen Teil seiner Vergütung für eine längere Zeit vorzuenthalten, wenn und soweit die zu vergütende Leistung bereits erbracht ist (vgl. BFH a.a.O., BStBl II 2014, 970, Rz. 12). Darüber hinaus hat es der Insolvenzverwalter durch eine vorsichtige („konservative“) Berechnung seines Vorschusses auch selbst in der Hand, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten kann (vgl. BFH a.a.O., BStBl II 2014, 970, Rz. 13). Etwaige nachträglich entstehende Rückforderungsrechte hindern die Gewinnrealisierung nicht. Es besteht nach alledem kein Grund, die entnommenen Vergütungsvorschüsse wie Anzahlungen auf schwebende Geschäfte zu behandeln.

2. Das FA hat auch die Anerkennung der Unterbeteiligung zu Recht versagt. Denn der vorgelegte Vertrag über die stille Unterbeteiligung der Ehefrau des Klägers zu 2. hält einem Fremdvergleich nicht stand: Eine Kapitaleinlage in Geld oder Geldeswert hat die Ehefrau bei Vertragsabschluss nicht geleistet; insofern ist eine Vermögenseinlage von 200.000 DM weder bei Vertragsabschluss noch später erbracht worden. Spätere Arbeitsleistungen sind nicht hinreichend dargelegt und glaubhaft gemacht. Letztlich sind die vertraglichen Unterstützungsleistungen der Ehefrau für den Kläger zu 2. weder qualifizierbar noch quantifizierbar. Dabei soll nicht in Abrede gestellt werden, dass der Kläger zu 2. mit dem Vertrag die bisherige und (erwartete) künftige Unterstützung durch seine Ehefrau als eine wesentliche Ursache seines beruflichen Erfolgs würdigen wollte; ertragsteuerliche Auswirkungen kann dem Vertrag jedoch nicht beigemessen werden. 37

Ergänzend nimmt der Senat insoweit auf die zutreffenden Ausführungen des FA in der Einspruchsentscheidung vom 30.01.2015 Bezug; das Gericht schließt sich diesen Ausführungen vollinhaltlich an und sieht insoweit von einer wiederholenden Darstellung in den Entscheidungsgründen ab (§ 105 Abs. 5 FGO). 38

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 39

IV. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Die Frage, ob Vergütungsvorschüsse nach § 9 InsVV bei bilanzierenden Insolvenzverwaltern gewinnwirksam sind, hat grundsätzliche Bedeutung. 40