
Datum: 26.04.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 789/14 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0426.11K789.14F.00

Tenor:

Die Bescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Jahre 2001-2006, zuletzt geändert durch Änderungsbescheide vom 7.2.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.2.2014 werden dahingehend geändert, dass unter entsprechender Minderung des laufenden Gewinns der A und B Steuerberater Gesellschaft bürgerlichen Rechts der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin des Herrn CB 2.416,00 DM (2001), 21.373,00 € (2002), 37.398 € (2003), 31.397 € (2004), 23.405 € (2005) und 4.539 € (2006) als Sonderbetriebseinkünfte zugerechnet werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen bis zum Erörterungstermin der Kläger zu 80%, die Beigeladene und die Beklagte zu jeweils 10%. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen trägt der Kläger bis zum Erörterungstermin zu 80%, die übrigen Kosten trägt diese selbst.

Die Kosten des Verfahrens ab dem Erörterungstermin am 29.09.2016 tragen der Kläger zu 62%, die Beigeladene und der Beklagte jeweils zu 19 %.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen trägt der Kläger ab dem Erörterungstermin am 29.09.2016 zu 62%, die übrigen Kosten trägt diese selbst.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte, der Kläger und die Beigeladene können die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder

Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger oder die Beigeladene zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Tatbestand:	1
Der Kläger wehrt sich gegen die Zurechnung von Gewinnanteilen aus seiner früheren Tätigkeit als Gesellschafter bei der A und B Steuerberater Gesellschaft bürgerlichen Rechts (im Folgenden: GbR) im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften für die Kalenderjahre 2000-2006.	2
Der spätere Mitgesellschafter A betrieb seit Anfang der achtziger Jahre ein Steuerberatungsbüro in Z-Stadt. Am 1.12.1996 stellte er den Kläger als Arbeitnehmer ein. Ab dem 1.7.1998 wurde der Kläger überdies als freier Mitarbeiter für CB tätig. Zum 1.2.2000 gründeten beide die GbR. Die Gewinnermittlung erfolgte durch Einnahmenüberschussrechnung. Grundlage war eine elektronisch geführte Buchhaltung. Die Jahresabschlüsse fertigte der Gesellschafter CB jedoch handschriftlich und ohne Mitwirkung weiterer Personen, auch wenn sie anschließend durch beide Gesellschafter unterzeichnet wurden. Für die Gründung der GbR gab es zunächst keinen schriftlichen Gesellschaftsvertrag. Im Zuge einer früheren Betriebsprüfung forderte der Betriebsprüfer die Gesellschafter auf, das bei Gründung der GbR Vereinbarte schriftlich festzuhalten. Dieser Aufforderung kamen CB und der Kläger durch Gesellschaftsvertrag vom 18.6.2002 nach. Im Rahmen der nachträglich abgefassten Vereinbarung über die Gewinnverteilung wurde angegeben, dass dem Gesellschafter CB ein jährlicher Vorabgewinn von 480.000 DM (später 240.000 €) und dem Kläger ein jährlicher Vorabgewinn von 120.000 DM (später 60.000 €) zustehen sollte. Für den weiteren Gewinn war eine hälftige Teilung zwischen den Gesellschaftern schriftlich fixiert.	3
Die seitens des Beklagten erlassenen Bescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften 2000-2005 ergingen zunächst erklärungsgemäß.	4
Am 20.2.2006 wurde das Gesellschaftsverhältnis durch den Kläger im Streit gekündigt und die GbR in zwei Einzelpraxen aufgeteilt. Im Zuge der Trennung kam es zu Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Kläger und CB über den Gewinn, die Gewinnverteilung und die Auseinandersetzung. Diese Streitigkeiten führten zu einem noch laufenden Zivilprozess vor dem Landgericht (Az. ...).	5
Der Kläger erstattete am 28.8.2007 eine Selbstanzeige, da in den Streitjahren insbesondere einige Handwerkerleistungen für sein Privathaus als Betriebsausgaben der GbR verbucht worden waren (Blatt 7 des Aktenordners des Beklagten „CB“). Am 23.10.2007 folgte die Selbstanzeige des Mitgesellschafters CB. Dieser erklärte, dass Einnahmen der GbR nicht zutreffend angegeben und Betriebsausgaben zu Unrecht angesetzt worden seien. Daraufhin führte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung eine Fahndungsprüfung für die Jahre 2000-2005 durch.	6
Die Steuerfahndung traf unter anderen folgenden Feststellungen:	7
Ziff. 22 a): Auf zwei Privatkonten von CB bei der Bank (Nr. 1) bzw. Sparkasse (Nr. 2 bzw. ab dem 1.5.2004: Nr. 3) wurden folgende Honorareingänge festgestellt:	8

Jahr	Betrag	Davon per Lastschrift	Davon per Gutschrift
2001	66.522,23 DM		
2002	31.128,31 €	17.730,00 €	400,00 €
2003	63.509,36 €	35.500,00 €	
2004	50.564,80 €	27.900,00 €	
2005	21.660,00 €	11.400,00 €	

Herr CB löste ab dem 9.5.2001 auf diesen Konten Mandantenschecks der GbR zur Gutschrift ein. Ab dem 22.10.2002 wurden auch Lastschriften von Mandanten der GbR eingezogen (Ziff. 14 Abs. 1 des Fahndungsberichts). Nach eigenen Angaben wurde der Kläger erstmals nach seinem Ausscheiden aus der GbR von dem Zeugen D, der die GbR zusammen mit ihm verlassen hatte und seitdem bei ihm beschäftigt ist, auf die Existenz eines Kontos und auf die Tatsache, dass hierüber Mandantengelder flossen, die unversteuert blieben, aufmerksam gemacht (Ziff. 12 aE des Fahndungsberichts). Nach Aussage von CB war dem Kläger dieses Konto bekannt, da er dem Kläger auch von diesem Konto Gelder weitergegeben habe (Ziff. 13 aE). Den Lastschrifteinzug dieser Gelder führte die Zeugin E durch, welche als Chefsekretärin für CB tätig war und der in der GbR die laufende Buchhaltung, Lohnbuchhaltung, die Kassenführung, der Lastschrifteinzug sowie das Rechnungs- und Mahnwesen oblagen.

Ziff. 22 b) CB nahm darüber hinaus in bar entrichtete Honorareinnahmen an sich, die er zum Teil für Lohnzahlungen verwendete.

Jahr	Betrag	Davon Lohn	Entn. CB
2000	27.266,00 DM	20.000 DM	7.266,00 DM
2001	38.308,08 DM	20.000 DM	18.308,08 DM
2002	29.255,74 €	10.000 €	19.255,74 €
2003	18.167,60 €	10.000 €	8.167,60 €
2004	30.545,20 €	10.000 €	20.545,20 €
2005	30.694,80 €	10.000 €	20.694,80 €
2006	2.440,00 €		

Barhonorare wurden in der GbR oftmals durch Mitarbeiterinnen am Empfang entgegengenommen, aber teilweise auch von anderen Kollegen auf deren Nachhauseweg persönlich bei Mandanten abgeholt. In beiden Fällen erhielten die Mandanten

regelmäßig Quittungen. In Einzelfällen kam es auch dazu, dass der Kläger und CB Bargeld entgegennahmen. Nach den Feststellungen der Steuerfahndung führte die Zeugin E eine „Kriegskasse“, in der Bargeld für nicht buchbare Aufwendungen verwahrt wurde.

Ziff. 22 c) Darüber hinaus kam es zur Verrechnung von Forderungen der GbR mit Leistungen bzw. Lieferungen von Handwerkern oder eines gastronomischen Betriebs zugunsten des Privatbereichs des Gesellschafters CB. 14

Des Weiteren wurde festgestellt, dass Leistungen der GbR an die Mandanten F, G, H und I zwar erbracht, aber auf Veranlassung von CB die Rechnungen nicht gestellt bzw. beglichen wurden. Die Steuerfahndung kürzte daher die Kosten der GbR für die produktiven Arbeitnehmerstunden in Höhe eines Stundensatzes von 40,10 € zzgl. eines Aufschlags von 10%. 15

Zu weiteren Details hinsichtlich der Feststellungen der Steuerfahndung wird an dieser Stelle auf den Steuerfahndungsbericht vom 18.2.2010 verwiesen. 16

Am 2.9.2008 erging erstmals ein Bescheid zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der GbR für das Jahr 2006. Gegen diesen Bescheid legte CB durch Schreiben vom 15.9.2008 Einspruch ein. Mit Schreiben vom 1.12.2008 zog der Beklagte den Kläger zum Einspruchsverfahren hinzu. Am 20.4.2009 änderte der Beklagte den Feststellungsbescheid für 2006, wogegen der Kläger durch Schreiben vom 18.5.2009 Einspruch einlegte. 17

Mit Bescheiden vom 12.7.2010 änderte der Beklagte die Feststellungen der Jahre 2000-2005 entsprechend dem Bericht der Steuerfahndung. Gegen diese Bescheide legte zunächst der Gesellschafter CB mit Schreiben vom 4.8.2010 und dann auch der Kläger mit Schreiben vom 6.8.2010 Einspruch ein. 18

Aufgrund einer regulären Betriebsprüfung für das Jahr 2006 erfolgte eine weitere Änderung der Feststellung für 2006 durch Bescheid vom 8.11.2011. 19

CB verstarb im Januar 2011. Seine Rechtsnachfolgerin ist die Beigeladene. 20

Am 19.12.2013 wurde zwischen dem Kläger, Beklagtem und Beigeladener eine tatsächliche Verständigung getroffen. Gegenstand der tatsächlichen Verständigung war „die Höhe der Umsätze/Einnahmen und Betriebsausgaben/Vorsteuern aus dem Betrieb der Steuerberaterpraxis“. Die tatsächliche Verständigung wies ausdrücklich darauf hin, „dass die Parteien hinsichtlich der Frage der Verteilung des Gewinnes der GbR auf die Beteiligten nicht übereinstimmen und sich diese tatsächliche Verständigung daher nicht auf Umstände der Gewinnverteilung bezieht“ (B. 1.). Von der tatsächlichen Verständigung waren „ausgenommen (...) ausdrücklich sämtliche Ausführungen, die sich mit der Frage der Verteilung bzw. Zurechnung des Gewinnes der GbR auf die beiden Beteiligten“ bezogen (siehe unter B. 2. der tatsächlichen Verständigung vom 17.10.2013). Im Übrigen kam es zu kleineren Abweichungen gegenüber den von der Steuerfahndung festgestellten Besteuerungsgrundlagen. Insbesondere verständigten sich die Beteiligten darauf die unter Z. 22 b) hinzu geschätzten Betriebseinnahmen, die für Lohnzahlungen verwendet worden seien, auf 10.000 DM für die Jahre 2000 und 2001 bzw. auf 5000 € für die Jahre 2002-2005 zu halbieren. 21

Hinsichtlich der unter Ziff. 22 c) des Fahndungsberichtes aufgeführten Beträge wurden einige Hinzurechnungen rückgängig gemacht, da insoweit keine Einnahmen der GbR vorlägen. Auch bei den Kostenkürzungen setzte der Beklagte für die übrigen Mandanten (F/G/H und I), 22

die keine Verrechnungen darstellen, einen geringeren Stundensatz i.H.v. 25 € (inkl. Kosten) an und kürzte die zuvor angesetzten Stunden um 10%. Danach verblieben für das Jahr 2001 eine Verrechnung zugunsten von CB für die Lieferung einer neuen Brille durch den Optiker i.H.v. 1.250 DM, für das Jahr 2002 Verrechnungen zugunsten von CB i.H.v. 2.000 € (Mandanten J und K). Für das Jahr 2003 verblieb es danach bei einer Hinzurechnung aufgrund einer Verrechnung i.H.v. 1.392 € für Leistungen an die Familie von CB durch den Steinmetz sowie einer Verrechnung für 2004 i.H.v. 1.000 € (Mandat L). Für das Jahr 2005 verblieb es bei Verrechnungen i.H.v. 3.839 € (Mandate M und N). Für weitere Einzelheiten wird auf die tatsächliche Verständigung vom 17.10.2013 und deren Anlagen Bezug genommen. Danach verblieben für Verrechnungen und Kostenkürzungen insgesamt folgende Beträge (vgl. die Anlage zur tatsächlichen Verständigung vom 17.10.2013 „Übersicht über die Änderung im Gesamtgewinn der GbR“):

2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	23
0 DM	2.416 DM	3.243 €	1.898 €	3.497 €	12.005 €	4.539 €	

Diese Beträge setzten sich wie folgt zusammen: 24

Jahr	Ziff. 22 c Verrechnungen	Ziff. 22 c - Verrechnete Leistung	Ziff. 22 c Stunden laut Fahndungsbericht	Kürzung um 10% lt. TV	Ziff. 22 c Kostenkürzung nach TV bei Ansatz von 25 €	Ziff. 22 c Gewinnänderung nach TV	25
2000							
2001	1.250 DM	Optiker ...	26,5	23,85	1.166 DM	2.416 DM	
2002	2.000 €	J, K	55,25	49,725	1.243	3.243 €	
2003	1.392 €	Sternmetz ...	22,5	20,25	506	1.898 €	
2004	1.000 €	L	111	99,9	2.497	3.497 €	
2005	3.839 €	M, N	390	351	8.775	12.005 €	
2006			201,75	181,575	4.539	4.539 €	

Rechnerisch zutreffend wären für das Jahr 2005 danach insgesamt 12.614 € zu erfassen gewesen. 26

Entsprechende Änderungsbescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Jahre 2000-2006 ergingen am 7.2.2014. 27

Durch Einspruchsentscheidung vom 13.2.2014 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) sei der 28

durch eine Betriebsprüfung nachträglich festgestellte Mehrgewinn einer Personengesellschaft grundsätzlich allen Gesellschaftern nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn dieser Mehrgewinn auf Sachverhalten beruhe, die zwar ihre Veranlassung grundsätzlich in der Betätigung der Gesellschaft hätten, die aber nur einem Gesellschafter alleine zugutegekommen seien. Voraussetzung für eine solche Zurechnung zu dem einzelnen Gesellschafter als Sonderbetriebseinnahme sei aber, dass die anderen Gesellschafter dieser Handhabung nicht zugestimmt bzw. sie nicht geduldet hätten (BFH Urteil vom 14.12.2000 Az. IV R 16/00, Bundessteuerblatt -BStBl.- II 2001, 238). In solchen Fällen einer Zustimmung oder Duldung handele es sich lediglich um eine Belastung des Kapitalkontos des Gesellschafters, die dann später bei Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses zu Gunsten des anderen Gesellschafters wieder auszugleichen sei. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei davon auszugehen, dass der Kläger von dem Verhalten des Gesellschafters CB gewusst oder es zumindest geduldet habe. Von einzelnen durch die Steuerfahndung aufgedeckten Sachverhalten habe der Kläger auch selbst profitiert. So sei für die jeweiligen Ehefrauen der Gesellschafter Arbeitslohn gezahlt worden, obwohl diese keine entsprechenden Arbeitsleistungen erbracht hätten. Hinsichtlich verschiedener zunächst als Betriebsausgaben erklärter Rechnungen – etwa für dessen Privathaus – habe der Kläger selbst angegeben, dass diese durch ihn privat veranlasst und daher zu Unrecht als Betriebsausgabe erklärt worden seien.

Der Kläger hat gegen die Einspruchsentscheidung durch Schreiben vom 13.3.2014 Klage 29 erhoben. Mit seiner Klage verfolgt er seit dem Erörterungstermin vom 29.9.2016 noch das Ziel, die unter der Ziff. 22 des Fahndungsberichtes festgestellten Betriebseinnahmen allein der Beigeladenen als Sonderbetriebseinkünfte zuzurechnen. Die Frage, ob aufgrund anderer, im Fahndungsbericht festgestellter Sachverhalte eine Zurechnung als Sonderbetriebseinnahme von CB gegeben ist, ist ebenso nicht mehr streitig, wie die Frage, ob nach Verteilung des Vorabgewinnes der übrige Gewinn – jedenfalls für Besteuerungszwecke – hälftig oder im Verhältnis 60 zu 40 zu verteilen ist.

Zur Begründung seines Klagebegehrens behauptet der Kläger unter Verweis auf die 30 Rechtsprechung (BFH Urteil vom 14.12.2000 Az. IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238), von der alleinigen Vereinnahmung der unter den Ziff. 22 des Fahndungsberichtes aufgezählten Einnahmen durch CB keine Kenntnis gehabt zu haben.

Dies betreffe insbesondere die im Fahndungsbericht unter Ziff. 22 a) erwähnten Privatkonten 31 des CB. Dies habe ihm auch durch Einsichtnahme in die interne Leistungserfassung oder eine etwaige Prüfung einer monatlichen betriebswirtschaftlichen Auswertung nicht auffallen können. Die Finanzbuchhaltung sei zulässigerweise nicht debitorisch und kreditorisch, sondern nach Geldein- und -ausgang verbucht worden. Die Finanzbuchhaltung sowie deren interne und auch finanzielle Organisation hätten allein CB in Zusammenarbeit mit E obliegen. So habe CB selbst in den letzten Tagen der GbR im Februar 2006 jedem Mitarbeiter ein selbst verfasstes Schreiben übergeben, in dem sich die Aussage finde, dass er mittelfristig seine Tätigkeit im Unternehmen halbieren werde und er den Kläger sowie O bitten werde, die interne Organisation zu übernehmen.

Er, der Kläger, habe seinerzeit seine Tätigkeit in einem seit langer Zeit von CB organisierten 32 und strukturierten Unternehmen begonnen. Auch nach Umsetzung einer gemeinsamen Zusammenarbeit einige Zeit später habe es für ihn keine Gründe gegeben, an der erfolgreichen Büroorganisation etwas zu ändern. Die von CB genannten Umsatz- und Gewinnsteigerungen sowie seine persönliche Art zu „bestimmen“ hätten hierfür keinen Raum

gelassen. Zudem habe er – von der Finanzverwaltung kommend – keine Kenntnisse von büroorganisatorischen Abläufen besessen.

Erst nach Ermittlungen der Steuerfahndung sei ihm bekannt geworden, dass sogar noch ein weiteres Privatkonto von CB betroffen gewesen sei. Da er hiervon keinerlei Kenntnis besessen habe, habe er die entsprechenden Kontodaten in Erfahrung bringen und zudem seinen Anwälten entsprechende Informationen zukommen lassen müssen. Hätte er diese Informationen bereits im Vorfeld gekannt, hätte er nicht den Aufwand betreiben müssen, in wochenlanger Nacharbeit ausgehend von der internen Leistungserfassung entsprechende Honorargutschriften auf den betrieblichen Finanzkonten der GbR nach fehlenden Honorareinnahmen zu durchsuchen. Diese habe er damals in nicht unbeachtlicher Höhe festgestellt. Darüber habe der Kläger seine Anwälte nach erfolgter Aushändigung der Finanzbuchhaltungsunterlagen am 9.8.2006 mit E-Mail vom 10.8.2006 informiert (Bl. 124 GA). Sofern er doch Kenntnis von diesem Konto gehabt hätte, wäre es doch leichter für ihn gewesen. Er hätte seinen Anwälten bereits zu einem viel früheren Zeitpunkt die Bankverbindung mitgeteilt und zudem die Größenordnung von 50.000 € benennen können, die CB in Zusammenarbeit mit E in diversen Schriftsätzen – so auch einer Versicherung an Eides statt von E – erwähnt hätten.

Er habe dann am 27.8.2006 seine Anwälte per E-Mail darüber informiert, dass jährlich ca. 30.000-35.000 € an Einnahmen nicht auf den Bankkonten der GbR gutgeschrieben worden seien. Wenn er von der Größenordnung von rund 50.000 € jährlich – vereinbarungsgemäß – gewusst hätte, sei diese Chronologie unlogisch. Erst nach umfangreichen Recherchearbeiten nach erfolgter Trennung habe er Kenntnis von den Machenschaften seines früheren Mitgesellschafters erhalten. Aus diesem Grund sei auch eine entsprechende Strafanzeige gegen CB und die eigene Selbstanzeige erfolgt.

Ausgehend von den Feststellungen der Steuerfahndung seien bereits im Zwischenbericht vom 11.9.2009 umfangreiche Ausführungen zu den internen Abläufen und den Personen von CB und E gemacht worden. Das entsprechende Strafverfahren gegen ihn sei nach umfangreichen Untersuchungen der Steuerfahndung und der Staatsanwaltschaft wieder eingestellt worden, da er nach deren Eindruck eben nicht in die internen Büroabläufe maßgeblich involviert gewesen sei und auch keine Kenntnis von den besagten Privatkonten gehabt habe.

Hinsichtlich seiner Unkenntnis von den Privatkonten des CB verweist er auch auf seine erste Klageschrift an das Landgericht vom 4.5.2007. Wenn er damals Kenntnis von den Privatkonten des CB und sogar der Höhe von etwaigen veruntreuten Mandantengeldern gehabt hätte, sei kein Grund ersichtlich, weshalb diese Mehreinnahmen bei den ursprünglichen Berechnungen des Klägers über die Höhe seiner Forderung unberücksichtigt geblieben seien.

Es sei nach Würdigung der Tatsachen auch nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen er bei unterstellter Kenntnis der Privatkonten des CB dessen Handhabung geduldet haben solle. Er hätte hierdurch keine finanziellen Vorteile gehabt und sich zudem strafrechtlich als Mitwisser schuldig gemacht. CB habe nach Gründung der GbR die vorherigen Geschäftsabläufe unverändert beibehalten. Er sei derjenige gewesen, der die Post entgegennahm, öffnete und verteilte, Buchungsanweisungen gab, bar eingenommene Mandantenhonorare erhielt, verwahrte und nach seinem Gutdünken verwendete, Barquittungen und Ausgangsdurchschriften vernichtete, die Kassenbuchhaltung kontrollierte, die gesamte Buchführung der GbR über die monatlichen betriebswirtschaftlichen Auswertungen kontrollierte, Anweisungen gab, welche Beträge welchen Mandanten in

Rechnung zu stellen seien, allein entschied, welche Rechnungen zu kürzen und welche Rechnungsbeträge zu erlassen seien sowie die Jahresabrechnungen in Form der Einnahmenüberschussrechnungen handschriftlich erstellte. Er, der Kläger, sei hierin nicht eingebunden gewesen.

Hinsichtlich der im Fahndungsbericht unter Ziff. 22 b) festgestellten Bareinnahmen trägt der Kläger vor, dass diese Betriebseinnahmen nicht in den Gesamthandsbereich der GbR gelangt seien. Er habe Kenntnis darüber gehabt, dass hin und wieder Mandanten Honorarrückstände in bar bezahlt hätten. Es habe hierfür klare Anweisungen gegeben, wie in solchen Fällen zu verfahren sei. Letztendlich habe E oder CB das Geld übergeben bekommen. Er habe seinerzeit keinen Grund gehabt, diesbezüglich Misstrauen an den Tag zu legen. Es seien aus seiner Sicht keine plausiblen Gründe ersichtlich, auf den entsprechenden Mitunternehmeranteil zu verzichten. Letztendlich seien diese Gelder überwiegend in das Privatvermögen von CB gelangt. Sofern von den Bareinnahmen – wie seinerzeit seitens CB behauptet – auch Löhne und Gehälter gezahlt worden seien, so sei dies dessen alleinige Willensentscheidung gewesen. Es sei faktisch ein Einzelunternehmen gewesen, in dem der Kläger eine Stellung ähnlich eines Angestellten eingenommen habe. 38

Hinsichtlich der unter Ziff. 22 c) des Fahndungsberichtes dargestellten Sachverhalte führt der Kläger aus, dass für die Kalenderjahre 2001-2003 CB seinerzeit bereits eingestanden habe, dass hier Verrechnungen für dessen Privatbereich stattgefunden hätten. Bei sämtlichen hier genannten Personen seien betriebliche Leistungen seitens der GbR erbracht worden, welche jedoch keinen Niederschlag in den betrieblichen Einnahmen der GbR gefunden hätten. Der Kläger gehe in Übereinstimmung mit der Steuerfahndung davon aus, dass die erbrachten Leistungen der GbR nicht abgerechnet worden seien, da sie entweder mit in Anspruch genommenen Leistungen außerhalb der GbR verrechnet worden und/oder bar vereinnahmt worden seien. Details hierzu könne der Kläger nicht angeben, da er – wie überwiegend in finanziellen Angelegenheiten – nicht involviert gewesen sei. Sie seien daher dem Bereich von CB der zuzurechnen, da er, der Kläger, mit den genannten Personen privat in keiner Verbindung gestanden habe und so auch keine Verrechnung mit irgendwelchen Leistungen seinerseits hätten erfolgen können (Bl. 128 GA). 39

Der Kläger beantragt, 40

die Bescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Gewinnen für die Kalenderjahre 2000-2006, zuletzt geändert durch Bescheide vom 7.2.2014, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.2.2014 dahingehend zu ändern, dass unter entsprechender Minderung des festgestellten Gesamthandsgewinns der A und B Steuerberater Gesellschaft bürgerlichen Rechts der Beigeladenen als Rechtsnachfolgerin des CB für das Jahr 2000 7.266,00 DM, für 2001 87.246 DM, für 2002 53.627 €, für 2003 73.575 €, für 2004 74.607 €, für 2005 54.360 € und für 2006 6.983,00 € als Sonderbetriebseinkünfte zugerechnet werden, 41

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 42

Der Beklagte beantragt, 43

die Klage abzuweisen, 44

die Revision nicht zuzulassen. 45

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung. 46

47

Nach Auffassung der Beigeladenen ist die Klage mangels Bezeichnung des Klagebegehrens bereits unzulässig. Sie hat sich im gerichtlichen Verfahren zur Begründetheit der Klage dahingehend eingelassen, dass der Kläger über die relevanten Vorgänge und Maßnahmen unter Ziff. 22 des Fahndungsberichtes zu Zeiten der GbR positive Kenntnis gehabt habe, hierin selbst eingebunden gewesen sei und/oder diese Vorgänge und Maßnahmen zumindest geduldet und zumindest konkludent gebilligt habe. Der Kläger sei unstreitig Mitunternehmer in der GbR gewesen. Er habe zudem Mandate im Rahmen des Wechsels zu seiner eigenen Steuerberatungskanzlei transferiert. Es sei lebensfern, dass der Kläger sich in diesem Zusammenhang nicht zumindest einmal mit dem finanziellen Potenzial (insbesondere dieser Mandate) befasst haben wolle. Dies gelte erst recht für einen in wirtschaftlichen Belangen ausgebildeten und tätigen Steuerberater.

Der Kläger versuche zu Unrecht, sich als ahnungslos oder unerfahren darzustellen. So sei er vor Gründung der GbR noch eine erhebliche Zeit in einem freien Dienstverhältnis für CB als Steuerberater tätig gewesen. Gerade diese Tätigkeitsform sei mit einer höheren Selbstverantwortung und Risikotragung verbunden als eine bloße Angestelltentätigkeit und bedürfe einer zusätzlichen Eigenorganisation einschließlich einer Kontrolle der selbst erwirtschafteten Umsätze im Rahmen des freien Dienstverhältnisses. Der Kläger sei also nicht von außen in ein ihm unbekanntes, funktionierendes Unternehmen eingetreten. Vielmehr habe er Gegebenheiten langjährig gekannt, habe CB als Arbeitgeber bzw. Auftraggeber über einige Jahre erlebt und daher positiv gewusst, worauf er sich als Mitunternehmer der GbR eingelassen habe. Die Aufnahme in ein aus zwei Partnern bestehendes Sozietätsverhältnis sei ohne besonderes Vertrauen nicht vorstellbar und bedinge aufgrund gemeinsamer Einkommenserwirtschaftung in finanziellen Fragen gegenseitige Rechenschaftslegung und Transparenz. Es sei deswegen nicht nachvollziehbar, dass der Kläger sich etwa bei der Annahme von Barhonoraren (mit, aber auch ohne Quittung) keinerlei kritische Fragen gestellt und auch sonst über Jahre hinweg keine Störgefühle entwickelt haben wolle. 48

Die Behauptung des Klägers, von der alleinigen Vereinnahmung der unter Ziff. 22 des Fahndungsberichtes erwähnten Einnahmen keine Kenntnis gehabt zu haben, sei auch angesichts der internen Vorgänge nicht glaubhaft. Der Kläger habe wie jeder Partner oder Mitarbeiter der GbR ungehinderten Zugriff auf die interne Leistungserfassung gehabt. Mit dieser sei jeder regelmäßig befasst gewesen (beispielsweise zur Erfassung der eigenen Tätigkeiten). Die interne Leistungserfassung habe das wichtigste Instrumentarium des Unternehmens dargestellt. Sie beinhalte eine Reihe von Kontroll- und Überprüfungsmöglichkeiten sowie Auswertungen. Dies gelte unabhängig von der Art der Verbuchung. Der Kläger habe bereits eingeräumt, dass man anhand dessen die Unregelmäßigkeiten in Bezug auf die unter Ziff. 22 des Fahndungsberichts dargestellten Sachverhalte hätte erkennen können. Der Kläger habe zudem eingeräumt, dass er im Auftrag von CB auch in Zusammenarbeit mit E die interne Leistungserfassung mitunter wochenlang überprüft habe. Der Kläger sei zudem auch mit der Rechnungserstellung befasst gewesen. 49

Der Versuch des Klägers, seine vorgebliche Unkenntnis sowie mangelnde Einbindung mit der Chronologie der Ereignisse und seinen umfangreichen Recherchearbeiten zu den von CB vereinnahmten Betriebseinnahmen zu belegen, sei ebenfalls nicht nachvollziehbar. Der Kläger und die beiden von ihm übernommenen Mitarbeiter seien nach Sichtung des umfangreichen Buchhaltungsmaterials stets zeitnah in der Lage gewesen, einzelne Geschäftsvorfälle zu identifizieren, bei denen Mandantenhonorare nicht auf Konten der GbR eingegangen seien. Entweder sei die Recherche bzw. Aufarbeitung durch den Kläger nicht sehr komplex oder schwierig gewesen – in diesem Fall sei es nicht glaubhaft, dass der Kläger 50

keine Kenntnis gehabt haben wolle – oder – hierauf deute die zeitnahe Kommunikation des Klägers mit seinen Rechtsanwältinnen nach Erhalt der Buchungsunterlagen hin –, dass er positive Kenntnis besessen habe.

Auch die Vorbereitung und Abgabe einer Selbstanzeige durch den Kläger habe eine entsprechende Vorbereitung erfordert und deute darauf hin, dass er positive Kenntnis über alle relevanten Aspekte gehabt habe und in all diese Vorgänge auch eingebunden gewesen sei. 51

Die gleiche Schlussfolgerung lasse sich auch daraus ziehen, dass der Kläger bereits frühzeitig die erhobene Zivilklage ins Auge gefasst und hierfür die relevanten Vorgänge habe zusammenfassen müssen. Diese Klage sei im Übrigen erhoben worden, bevor der Kläger seine Selbstanzeige abgegeben habe. Überdies habe der Kläger CB mit Schreiben vom 18.10.2007 bzw. 31.10.2007 noch bei der Staatsanwaltschaft bzw. der Steuerberaterkammer wegen des Verdachts der Untreue angezeigt. 52

Erst nach Eskalation des Zivilprozesses vor dem Landgericht wegen der Widerklage von CB sei der Kläger in die Offensive gegangen und habe CB mit diversen Anzeigen überzogen. Hierbei habe er seine eigenen Kenntnisse, Involvierungen und Taten in den Hintergrund gerückt. Die Steuerfahndung habe die Buchführungsunterlagen der GbR erst am 19.3.2008 vom Kläger erhalten. CB habe damit geraume Zeit – insbesondere auch bei Abgabe seiner eigenen Selbstanzeige – keinen Zugriff besessen. Der Kläger habe überdies in dem gegen CB geführten Verfahren immer wieder Hinweise auf Tatsachen, die für ein strafrechtlich relevantes Verhalten des CB gesprochen hätten, an die Staatsanwaltschaft weitergegeben. 53

Der Kläger könne seine Unkenntnis auch nicht durch Verweis auf die Einstellung des gegen ihn gerichteten strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens belegen, da dieses ausschließlich wegen der von ihm abgegebenen Selbstanzeige eingestellt worden sei. 54

Aus Sicht der Beigeladenen ist auch das wechselnde Aussageverhalten des Klägers zu entgegengenommenen Barzahlungen bezeichnend. Dieser habe zunächst angegeben, etwa seitens des Mandates P keine Bareinnahmen entgegengenommen zu haben, später habe er angegeben, dieses Geld nach persönlicher Übergabe des Jahresabschlusses Zug um Zug entgegengenommen und an CB weitergegeben zu haben. Zudem habe er angegeben, dass es auf den betrieblichen Bankkonten der GbR nicht eingegangen sei. Die Entgegennahme von Barzahlungen sei in der GbR allseits bekannt gewesen. Zudem habe der Zeuge D, welcher später vom Kläger übernommen worden sei, in seinen Vernehmungen angegeben, dass ihm bereits während seiner Tätigkeit in der GbR relevante Unregelmäßigkeiten aufgefallen seien und er den Kläger hierauf angesprochen und dieser überrascht gewirkt habe. D sei bei weitem nicht so lange in der GbR bzw. dem Vorgängerunternehmen tätig gewesen wie der Kläger. 55

Für eine positive Kenntnis des Klägers von den Bareinnahmen auf den Privatkonten von CB spreche auch, dass sowohl die Beigeladene als auch die Ehefrau des Klägers über Anstellungsverträge verfügt hätten, die der jeweils andere Partner der GbR unterzeichnet und denen keine Arbeitsleistung gegenübergestanden habe. Die Behauptung des Klägers von den „Machenschaften“ des CB nichts gewusst zu haben, entbehre insoweit jeder Grundlage. 56

Die Beigeladene beantragt, 57

die Klage abzuweisen, 58

59

hilfsweise, die Revision zuzulassen,

die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen dem Kläger oder hilfsweise der Staatskasse aufzuerlegen. 60

Der Berichterstatter hat am 29.9.2016 einen Termin zur Erörterung des Sach- und Streitstandes durchgeführt. Der Senat hat in der mündlichen Verhandlung vom 26.4.2018 durch Vernehmung von Zeugen Beweis erhoben. Für weitere Einzelheiten zum Sach- und Streitstand nimmt der Senat auf das Protokoll zum Erörterungstermin vom 29.9.2016 und zur mündlichen Verhandlung vom 26.4.2018, die Schriftsätze vom 23.9.2016, 25.10.2016, 24.3.2017 und vom 15.1.2018 sowie die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug. 61

Entscheidungsgründe: 62

A) Die Klage ist entgegen der Auffassung der Beigeladenen nicht mangels Bezeichnung des Klagebegehrens i.S.d. § 65 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO – durch den Kläger unzulässig. Der Kläger hat in seiner Klageschrift vom 14.3.2014 bereits zum Ausdruck gebracht, dass er eine Zurechnung der von der Steuerfahndung festgestellten Mehrergebnisse zulasten von CB begehrt. Dies ist zur Bezeichnung des Klagebegehrens ausreichend. Anders als die Beigeladene meint, ist eine konkrete Bezifferung noch nicht erforderlich. 63

B) Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Die Bescheide zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2000-2006 vom 7.2.2014 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.2.2014 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten, soweit der Beklagte Lastschrifteinzüge und eine einzelne Gutschrift sowie die unter Ziff. 22 c) des Fahndungsberichts ausgewiesenen Verrechnungen/Kostenkürzungen für private Leistungen zugunsten des privaten Vermögensbereichs von CB dem laufenden Gewinn der GbR anstelle des Sonderbereichs von CB zugeordnet hat (dazu unter B.I.). Der Bescheid ist hingegen rechtmäßig, soweit die unter Ziff. 22 des Fahndungsberichts erwähnten Scheckeinzahlungen und die unter Ziff. 22 b) des Fahndungsberichts behandelten Barzahlungen im laufenden Gewinn der GbR erfasst wurden (dazu unter B.II.). 64

Nach der Rechtsprechung des BFH ist der durch eine Betriebsprüfung nachträglich festgestellte Mehrgewinn einer Personengesellschaft grundsätzlich allen Gesellschaftern nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen. Es kann bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung ausnahmsweise etwas anderes gelten, wenn ein Gesellschafter ausstehende Vermögenswerte am (noch nicht realisierten) Gesellschaftsvermögen vorbei vereinnahmt und die anderen Gesellschafter dem nicht (zumindest durch schlüssiges Verhalten) zustimmen (BFH Urteil vom 14.12.2000 Az. IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238). Es muss allerdings hinzukommen, dass weder die Gesellschaft noch die anderen Gesellschafter in der Lage sind, etwa bestehende Erstattungsansprüche gegen den Mitunternehmer durchzusetzen. In diesem Zusammenhang gilt es jedoch zu beachten, dass nach der Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass in den Fällen, in denen die heimliche Umleitung von Einnahmen der Gesellschaft in den Vermögensbereich eines ungetreuen Mitunternehmers feststeht, dieser das Bestehen des Ausgleichsanspruchs so lange wie möglich bestreiten wird. Leitet er Einnahmen auf ein eigenes Konto um, so handelt es sich dabei deshalb erst einmal um Sonderbetriebseinnahmen des ungetreuen Mitunternehmers. (BFH Urteil vom 22.6.2006 IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838 mit klarstellendem Verweis auf BFH vom 7.5.1987 IV R 33/85, BFH/NV 1987, 775). Auch ein späterer Ausgleich unter den Gesellschaftern kann erst in dem Veranlagungszeitraum 65

Berücksichtigung finden, in dem dieser tatsächlich erfolgt (BFH Urteil vom 1.8.1968 IV R 177/66, BStBl. II 1968, 740; BFH Urteil vom 22.6.2006 IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838).

Der Senat folgt nicht der abweichenden Rechtsprechung des FG Baden-Württemberg (Urteil vom 28.4.2015 8 K 1961/14, zitiert nach juris, die Revision ist beim BFH unter dem Az. VIII R 47/15 anhängig). Dieses verlangt für eine abweichende Zuordnung als Sonderbetriebseinnahme, dass der eingezogene Vermögenswert dem Gesellschafter auf Dauer verbleibt. Eine abweichende Zuordnung komme erst dann in Betracht, wenn feststehe, dass ein etwaiger Ausgleichsanspruch nicht realisierbar ist (FG Baden-Württemberg aaO). Diese Auffassung widerspricht dem Grundgedanken des BFH, dass niemand ein Einkommen versteuern soll, das ihm selbst nicht zugutegekommen ist. Anderenfalls hätte ein Steuerpflichtiger diese Einnahmen zunächst nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zu versteuern, obwohl die Vermögenswerte nicht dem Vermögen der Gesellschaft, sondern zunächst dem Vermögen eines Mitunternehmers zugeflossen sind. 66

Es verbleibt jedoch in jedem Fall bei der Zurechnung des Gewinns nach dem Gewinnverteilungsschlüssel, wenn ein Gesellschafter unberechtigte Entnahmen aus dem bereits realisierten Gesellschaftsvermögen veruntreut. Ein solcher Vorgang führt auch nicht zu einer Sonderbetriebseinnahme des untreuen Gesellschafters. Denn dann fehlt es an der Veranlassung durch die Beteiligung des Steuerpflichtigen an der unternehmerisch tätigen Personengesellschaft. Diese verschafft ihm lediglich die Gelegenheit für sein untreues Verhalten. Er ist daher nicht anders zu behandeln als ein Nichtgesellschafter, der Gesellschaftsvermögen entwendet (BFH Urteil vom 14.12.2000 Az. IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238). Aus Sicht einer Gesellschaft, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, kommt es dann zu einer Betriebsausgabe, wenn endgültig feststeht, dass ein Ersatzanspruch gegen den Gesellschafter nicht realisierbar ist (BFH Urteil vom 14.12.2000 Az. IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; BFH Urteil vom 16.10.2008 IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; BFH Urteil vom 2.9.1971 IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; BFH Urteil vom 31.5.2005, X R 36/02, BStBl. II 2005, 707; BFH Beschluss vom 11.7.2007 XI B 184/07, Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2007, 1880). 67

I. Danach sind die Lastschriftinzüge und die Gutschrift auf den Privatkonten sowie die Verrechnungen/Kostenkürzungen von Steuerberatungsleistungen für die Leistungen von Mandanten zu Gunsten des privaten Vermögensbereichs von CB als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen. 68

1. Diese Beträge hat CB am Gesellschaftsvermögen vorbei vereinnahmt; sie führten nicht im Gesamthandsbereich der GbR zu einer Gewinnrealisierung. 69

Für eine Gewinnrealisierung bedarf es bei der Einnahmenüberschussrechnung einer Betriebseinnahme im Sinne des § 4 Abs. 3 S. 1 EStG. Dieser Begriff ist gesetzlich nicht bestimmt. Nach seinem Sinn und Zweck ist er in Anlehnung an die Vorschrift des § 8 EStG, die unmittelbar allerdings nur für die Einkunftsarten im Sinne des § 2 Abs. 3 Nr. 4 bis 7 EStG gilt, dahin zu bestimmen, dass Betriebseinnahmen grundsätzlich alle Zugänge von Wirtschaftsgütern in der Form von Geld oder von Geldeswert sind, die durch den Betrieb veranlasst sind (BFH Urteil vom 16.1.1975 IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Solche Entgelte werden regelmäßig in Geld bestehen. Dann sind Betriebseinnahmen bezogen, wenn der Geldbetrag als Barbetrag oder als Bankguthaben zufließt. Die Forderung auf Geldzahlung oder Überweisung ist noch keine Betriebseinnahme im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG (BFH Urteil vom 16.1.1975 IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526). Sieht ein Steuerpflichtiger aus privaten Gründen davon ab, eine entstandene Honorarforderung einzuziehen oder erlässt er sie dem Schuldner aus privaten Gründen, so kommt es nicht zum Zufluss einer 70

Betriebseinnahme; bei einem Einzelunternehmer läge eine Entnahme vor (BFH Urteil vom 16.1.1975 IV R 180/71, BStBl. II 1975, 526).

a) Nach diesen Kriterien führte der Einzug von Lastschriften und einer einzelnen Gutschrift im Jahr 2002 auf Konten des CB nicht dazu, dass es bei der GbR zu einer Gewinnrealisierung aufgrund einer Betriebseinnahme kam. Der Zufluss und damit die Bereicherung trat ausschließlich bei CB ein. 71

b) Gleiches gilt hinsichtlich der Verrechnung von Forderungen der GbR mit Gegenleistungen der Mandanten zu Gunsten des Privatbereichs von CB. Den Mandantenleistungen standen Forderungen der GbR aus erbrachten Steuerberatungsleistungen gegenüber, die für sich genommen noch keine realisierten Betriebseinnahmen der GbR darstellten. Sie kamen vielmehr unmittelbar und ausschließlich dem privaten Bereich des CB zugute. Die Verrechnungen erfolgten auf dessen Anweisung. Er war die einzige Person innerhalb des Unternehmers, die veranlassen konnte, dass Rechnungen nicht eingetrieben wurden. Den ausschließlich privaten Nutzen hat CB im Rahmen der Fahndungsprüfung durch seinen damaligen Anwalt eingeräumt (Bl. 679, 682 des Aktenordners CB). In Bezug auf die nicht beglichenen Rechnungen des Optikers, K und des Steinmetzes ergibt sich dies überdies unmittelbar aus den vorliegenden schriftlichen Zeugenvernehmungen der Steuerfahndung (vgl. den Sonderordner V zu 603 Js 175/10). Abweichendes hat die Beweisaufnahme nicht ergeben. 72

c) Der Senat geht mangels anderer Anhaltspunkte zudem davon aus, dass die von der Steuerfahndung als „Kostenkürzungen“ bezeichneten Sachverhalte auf Verzichten aus privaten Motiven durch CB beruhten. Ein solcher Verzicht auf den Einzug einer Forderung steht einer Vereinnahmung „am Gesellschaftsvermögen vorbei“ gleich. 73

Zumindest in Höhe der Kostenkürzungen sind ebenfalls abrechenbare Leistungen angefallen. Daraus resultierende Forderungen führten wiederum nicht zum Zufluss von Betriebseinnahmen bei der GbR. 74

Der Einwand der Beigeladenen, dass die Steuerfahndung in Bezug auf die Ausgabenkürzungen lediglich Arbeitsaufwand festgestellt habe, dem keine nachweisbaren Einnahmen gegenübergestanden hätten, verfängt hier nicht. Wären tatsächlich die erfassten Arbeitsstunden lediglich aus Akquisegründen angefallen, wäre nicht zu erklären, weshalb der Kläger und die Beigeladene deren (teilweiser) Erfassung als Einnahmen im Rahmen der tatsächlichen Verständigung vom 19.12.2013 zugestimmt haben. 75

Der Senat sieht den Verzicht als privat motiviert an. CB war innerhalb der GbR derjenige, der mit Unterstützung durch die Zeugin E für das Stellen und Eintreiben von Rechnungen Sorge trug. Anhaltspunkte, dass diese Leistungen auch in bar beglichen worden sein könnten, liegen nicht vor und wurden von CB in der Fahndungsprüfung trotz Aufforderung auch nicht dargelegt (vgl. den Fahndungsbericht vom 18.2.2010 Tz. 22 c sowie die Anfrage der Steuerfahndung vom 22.1.2010, Bl. 768 des Aktenordners CB). Es handelte sich bei den betroffenen Mandanten F, G, I und den Geschäftsführern der Firma H immer um Bekannte des CB (vgl. die Anfrage der Steuerfahndung vom 28.10.2009 und die Erwiderung des Anwalts von CB vom 20.11.2009, Bl. 699 und 720 des Aktenordner CB sowie die Rückmeldung der Firma H vom 2.4.2009). Betriebliche Gründe für den Verzicht des Einzugs in das Vermögen der GbR sind weder ersichtlich noch angesichts der angefallenen Stunden naheliegend. 76

2. Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme steht zur Überzeugung des Senats überdies nicht fest, dass der Kläger den Lastschrifteinzügen und der Gutschrift auf den Privatkonten sowie den privaten Verrechnungen/Ausgabenkürzungen durch CB zugestimmt hat.

Mit der Rechtsprechung des BFH scheidet die Zurechnung einer Sonderbetriebseinnahme zulasten eines Gesellschafters aus, wenn die Mitgesellschafter dessen direkter Vereinnahmung von Vermögenswerten zumindest konkludent zugestimmt haben (BFH Urteil vom 14.12.2000 Az. IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238). Eine Zustimmung setzt in der Regel voraus, dass der Zustimmungsberechtigte von dem Erfordernis seiner Zustimmung wusste oder mit ihr rechnete. Eine derartige konkludente Zustimmung kann auch vorliegen, wenn ein Mitberechtigter die Verfügung des anderen Mitberechtigten duldet. Voraussetzung ist aber, dass das Verhalten des Zustimmungsberechtigten dem Erklärungsempfänger als Zustimmung erkennbar ist. Bloßes Schweigen genügt nur dann, wenn eine ausdrückliche Verweigerung der Genehmigung ausnahmsweise zu erwarten war (so für die Zustimmung im Sinne des § 182 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – Ellenberger in Palandt BGB § 182 Rn. 1-3). Eine stillschweigende Zustimmung ist allerdings insbesondere bei vorbehalt- und widerspruchsloser Hinnahme einer vom Gesellschaftsvertrag abweichenden praktischen Handhabung durch die Gesellschafter über einen längeren Zeitraum möglich (Sprau in Palandt BGB § 705 BGB Rn. 15 mit weiteren Nachweisen). 78

Ein Gesellschafter, der Beträge am Gesellschaftsvermögen vorbei vereinnahmt, trägt nach Auffassung des Senats die Feststellungslast dafür, dass die übrigen Gesellschafter dieser Handhabung zumindest durch schlüssiges Verhalten zugestimmt haben. Anderenfalls obläge den Mitgesellschaftern die Beweislast für die fehlende Zustimmung, mithin einer negativen Tatsache. Für einen Beteiligten ist es grundsätzlich unzumutbar, das Nichtvorhandensein steuererheblicher Tatsachen nachzuweisen. Eine entsprechende Mitwirkungspflicht lässt sich nach der Rechtsprechung nicht einmal im Anwendungsbereich des § 90 Abs. 2 S. 1 AO aus den erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten ableiten (sog. Negativnachweis; BFH Urteil vom 1.6.1994 X R 73,91, BFH/NV 1995, 2; FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 20.4.2016 14 K 14207/15 Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsübersicht – DStRE – 2017, 1138; FG Düsseldorf Urteil vom 21.3.2000, 3 K 4432/92 E, V, zitiert nach juris). Dies muss erst recht für die allgemeine Mitwirkungspflicht zur Sachverhaltsaufklärung gem. § 90 Abs. 1 S. 1 AO gelten (so zu § 90 Abs. 1 S. 1 AO auch Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler AO/FGO § 90 AO Rn. 116; Roser in Beermann/Gosch AO/FGO § 90 FGO Rn. 25). Möglich und zumutbar bleibt indessen, dass die Mitgesellschafter sich zu einem Tatsachenvortrag, der ihre konkludente Zustimmung begründen soll, durch substantiiertes Bestreiten äußern. 79

Im Streitfall ist nicht erwiesen, dass der Kläger von der Vereinnahmung der streitbefangenen Lastschriften und Verrechnungen durch CB wusste und diese entsprechend duldete. 80

Ein solcher Nachweis ist der Beigeladenen trotz der Aussagen - insbesondere - der Zeuginnen E, Q und O nicht gelungen. 81

Die Zeugin E hat zwar bekundet, dass CB mindestens ein bis zweimal im Beisein des Klägers Beträge verlesen habe, die jener auf sein Privatkonto eingezogen habe. Diese Aussage ist jedoch wenig ergiebig, denn sie schließt nicht aus, dass es sich bei den eingezogenen Beträgen um reguläre und später zumindest bei der Erstellung der Gewinnermittlungen durch CB berücksichtigte Privatentnahmen handelte, zu deren Vereinnahmung dieser berechtigt war. 82

Dass dem Kläger bewusst gewesen wäre, dass eine irreguläre private Vereinnahmung erfolgte und zulasten seines eigenen Gewinnanteils ging, ergibt sich auch nicht aus der Aussage der Zeugin in Bezug auf die Besprechung des Klägers mit CB wegen der Betriebsprüfung 2002-2004 im Januar 2006. Die Zeugin war sich nämlich nicht sicher, dass sich die beiden tatsächlich über eine Selbstanzeige in Bezug auf die private Vereinnahmung von Mandantenhonoraren durch CB unterhalten haben. Sie hat dies nach eigener Bekundung vielmehr nur vermutet, da sie privat vereinnahmte Rechnungen von CB nicht mehr zur Verbuchung zurückerhalten hatte.

Die Vermutung der Zeugin erscheint zwar möglich, zwingend ist sie nach Ansicht des Senates aber nicht. Denn ebenso denkbar ist die Darstellung des Klägers, dass Besprechungsgegenstand einige „Zahlendreher“ in den von CB handschriftlich verfassten Jahresabschlüssen gewesen sind. Dies gilt umso mehr als die Betriebsprüfung derartige „Zahlendreher“ tatsächlich festgestellt hat (vgl. den BP-Bericht vom 9.2.2006 Tz. 6.). Überdies hat die Zeugin angegeben, nicht zu wissen, ob der Kläger überhaupt von der fehlenden Rückgabe der privat eingezogenen Rechnungsbelege wusste. Ohne dieses Wissen konnte der Kläger von einer ordnungsgemäßen Verbuchung der verlesenen Beträge ausgehen.

84

Auch die Zeuginnen Q und O haben den Senat nicht davon überzeugen können, dass dem Kläger die private Vereinnahmung der streitigen Beträge durch CB bekannt bzw. bewusst gewesen wäre, obwohl beide darauf hingewiesen haben, dass in der GbR alle Dokumente zur Abrechnung von Mandantenhonoraren in ausreichendem Umfang offengelegen hätten und man fehlende Gelderlöse in der Gewinnermittlung durch einen Abgleich der internen Leistungserfassung und der dort erfassten Leistungen mit den gestellten Rechnungen und dem Erlöskonto hätte feststellen können und beide Zeuginnen aufgrund dessen davon überzeugt waren, dass der Kläger von der privaten Vereinnahmung durch CB gewusst haben müsse. Diese Schlussfolgerung ist ebenfalls nicht zwingend. Denn die Zeugin O hat ihre Aussage nicht nur dahingehend eingeschränkt, dass diese Feststellung nicht einfach gewesen wäre, da Mandantenhonorare z.B. bei mehreren erbrachten Leistungen in einer einzigen Summe eingezogen worden seien und sie selbst gar nicht auf die Idee gekommen wäre, einen Abgleich durchzuführen. Die in Buchhaltungsangelegenheiten versierten Zeuginnen haben auch erklärt, dass sie zu Zeiten der GbR selbst keine Unregelmäßigkeiten in Bezug auf vereinnahmte Mandantenhonorare festgestellt hätten.

85

Die Mitwisserschaft lässt sich ferner nicht aus der Aussage der Zeugin O herleiten, sie hätte in der Situation des Klägers um die tatsächlichen Umstände gewusst, da es doch um erhebliche Beträge gegangen sei. Zwar spräche dies für eine höhere Kontrollmotivation des Klägers gepaart mit der tatsächlichen Möglichkeit, etwaige Unregelmäßigkeiten festzustellen. Einen hinreichend sicheren Rückschluss, dass der Kläger tatsächlich Bescheid wusste, erlauben diese Umstände allerdings nicht. Angesichts von regelmäßigen Gewinnen der GbR in Höhe von über 400.000 € ist dem Kläger durchaus zuzugestehen, dass sich ihm eine Überprüfung des Gesamtgewinns der GbR nicht aufdrängen musste. Des Weiteren haben alle Zeugen – wenn auch mit unterschiedlicher Akzentuierung – CB als die dominierende Persönlichkeit innerhalb der GbR dargestellt. Es erscheint daher naheliegend, dass der Kläger im Tagesgeschäft nicht nur keinen Anlass hatte, die Einnahmenüberschussrechnungen zu überprüfen, sondern eine Kontrolle mit Blick auf die Persönlichkeit des CB und dessen bestimmende Art überhaupt unterlassen hat, um weitere Konflikte zu vermeiden. Dabei kann dahinstehen, ob der Kläger – wie er selbst im Erörterungstermin ausgeführt hat – eher die Stellung eines einfachen Angestellten innehatte oder – wie die Beigeladene meint – mehr war als das; ein gleichberechtigter Partner war der

86

Kläger für CB nach Aussagen aller Zeugen offensichtlich nicht.

Der Senat kann nach der Beweisaufnahme insgesamt nicht ausschließen, dass der Kläger darauf vertraut hat, dass CB in den gefertigten Jahresabschlüssen die erzielten Einnahmen im Wesentlichen zutreffend erfasst hat. Dabei wird nicht verkannt, dass es zu Zeiten der GbR – etwa über die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse der Ehefrauen, in Bezug auf zwei Handwerkerrechnungen i.H.v. ca. 11.000 € für das private Haus des Klägers oder insbesondere die „Zahlendreher“ in der Betriebsprüfung 2002-2004 – auch weitere dem Kläger bekannte Unregelmäßigkeiten gegeben hat, die eine Mitwisserschaft des Klägers von weiteren Missständen jedenfalls nicht als absolut fernliegend erscheinen lassen. Die dem Kläger unstreitig bekannten Unregelmäßigkeiten erscheinen aufgrund ihres geringeren finanziellen Ausmaßes jedoch von untergeordneter Bedeutung. Die Tatsache, dass die GbR (teilweise durch beide Gesellschafter gemeinsam) in Fällen von geringem Umfang Gewinne verkürzte, lässt nicht jedenfalls nicht zwingend darauf schließen, dass der Kläger sich darüber im Klaren war, dass CB ihn bei der Gewinnverteilung durch die private Vereinnahmung von Mandantenhonoraren hintergehen würde. Dem Kläger hätte sich angesichts der Größenordnung der in den Jahresabschlüssen nicht erfassten Honorare ein entsprechender Verdacht nicht aufdrängen müssen. Bei Umsätzen von über 2 Millionen DM im Jahr 2000 bei jährlich regelmäßig steigenden Umsätzen und Gewinnen musste das Fehlen von Einnahmen in der hier streitigen Höhe nicht ohne weiteres ins Auge springen. Hierfür spricht auch, dass – obwohl alle relevanten Unterlagen offen zugänglich waren – das System zur Erfassung von Einnahmen durchaus darauf angelegt gewesen zu sein scheint, dass der einzelne Mitarbeiter bzw. der Kläger als Mitgesellschafter die Ermittlung des jährlichen Gewinns nicht vollständig überschaute. Dies ergibt sich insbesondere daraus, dass CB Einnahmenüberschussrechnungen lange Zeit handschriftlich selbst erstellt hat. Dies mag einerseits der seitens der Zeugin O bekundeten mangelnden Fähigkeit von CB zur Arbeit mit dem Computer geschuldet gewesen sein, denkbar ist aber auch, dass dieser einen umfassenden Einblick des Klägers oder seiner Mitarbeiter in die Gewinnermittlung und die dem Jahresabschluss notwendigerweise vorausgehenden Abschlussbuchungen vermeiden wollte (so auch die Äußerung von CB im Vermerk der Steuerfahndung vom 21.4.2009, vgl. Bl. 511 der Akte CB).

87

Hinzu kommt, dass nach der Aussage des Zeugen D Rechnungsdurchschläge zu den hier streitbefangenen Einnahmen entgegen der üblichen Handhabung nicht in die Rechnungsordner der Zeugin E, sondern in die Handakten eingeklebt wurden, so dass nur eine Sichtung der Handakten Misstrauen – wie bei dem Zeugen D - hätte erregen können. Dass der Kläger eine solche Sichtung vorgenommen hat, ist weder vorgetragen worden noch überhaupt erkennbar. Es kann daher auch nicht mit der hierfür erforderlichen Sicherheit ausgeschlossen werden, dass der Kläger über die entsprechenden Informationen des Zeugen D im Rahmen der Besprechungen über die Auseinandersetzung tatsächlich überrascht war.

88

Letztlich sind die seitens der Zeugin O dargestellten „Nachkalkulationen“ zum Umsatzvolumen einzelner Mandate auch nicht geeignet, nachzuweisen, dass der Kläger von der Privateinnahme der Mandantenhonorare durch CB wusste. Selbstverständlich hatte jeder Sachbearbeiter in der GbR nach einer solchen „Nachkalkulation“ Kenntnis darüber, wie viel Umsatz die GbR erzielt hatte, da entsprechende Steuerberaterkosten in der Buchführung des Mandanten zu verbuchen waren. Mit Ausnahme des Zeugen D hat sich aber offenbar keiner damit beschäftigt, wie die entsprechenden Rechnungsbeträge beglichen und auf Seiten der GbR verbucht wurden.

89

90

II. Nach den oben dargestellten Grundsätzen kommt hinsichtlich der Bareinnahmen und den auf dem Privatkonto des CB eingelösten Schecks unterdessen keine Zuordnung der Einnahmen in dessen Sonderbereich in Betracht. Diese Beträge hat CB (allenfalls) unberechtigt aus dem bereits realisierten Gesellschaftsvermögen entnommen. Bareinnahmen und Schecks lösten bei der GbR Betriebseinnahmen aus. Sie wurden nicht – wie es der BFH für eine abweichende Zurechnung verlangt – am Gesellschaftsvermögen vorbei durch CB vereinnahmt.

Nach den oben genannten Grundsätzen kommt es für eine Realisierung von Betriebseinnahmen bei der GbR darauf an, ob Vermögenswerte in Geld oder Geldeswert zufließen (siehe oben B. I.1.). Geldbeträge sind als Betriebseinnahmen jedenfalls dann bezogen, wenn der Geldbetrag als Barbetrag oder als Bankguthaben zufließt. Für den Zufluss eines Barbetrags ist bereits die Übergabe an Mitarbeiter des Unternehmens ausreichend (BFH Urteil vom 6.5.1976 IV R 79/73 IV R 79/73, BStBl. II 1976, 560). Verrechnungsschecks führen, soweit sie gedeckt sind, regelmäßig bereits bei ihrer Übergabe zu einem Zufluss (BFH Urteil vom 21.8.2012 IX R 55/10, BFH/NV 2013, 354; BFH Urteil vom 20.3.2001 IX R 97/97, BStBl. II 2001, 482; BFH Urteil vom 30.10.1980 IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305; BFH Urteil vom 29.10.1970 IV R 103/70, BStBl. II 1971, 94).

Nach diesen Grundsätzen kommt die Zurechnung von Sonderbetriebseinnahmen zulasten von CB aufgrund der Bargelderlöse und Schecks nicht in Betracht. Diese stammten aus dem bereits realisierten Betriebsvermögen der GbR, da ihr durch die Barzahlungen und Übergabe von Schecks bereits durch Zufluss Betriebseinnahmen im Gesamthandsvermögen entstanden waren. Dabei begründete die Übergabe von Bargeld an Mitarbeiter am Empfang genauso ein Zufließen bei der GbR wie deren Abholung durch Mitarbeiter bei Mandanten zu Hause.

Der Senat sieht auch keine ausreichenden Anhaltspunkte für einen direkten Zufluss bei CB, soweit dieser ausnahmsweise persönlich Bargelder oder Schecks entgegennahm. Erhält ein Empfangsbevollmächtigter Gesellschafter einer Personengesellschaft eine Barzahlung oder einen Scheck, schließt dessen geheimer Vorbehalt, den erhaltenen Vermögensvorteil zu veruntreuen, den Zufluss bei der Personengesellschaft nicht aus (BFH Urteil vom 29.3.2000 X RR 99/95, BFH/NV 2000, 1188; FG Hamburg Urteil vom 2.6.2006 6 K 430/03, zitiert nach juris).

Es ist zudem nicht ersichtlich, dass diese Beträge nicht zunächst der GbR zur Verfügung standen. So führte die Zeugin E nach den Feststellungen der Steuerfahndung eine „Kriegskasse“, in der Bargeld verwahrt wurde. Überdies hat CB nach den Feststellungen der Steuerfahndung nicht erklärte Barumsätze auch für Zahlungen von Schwarzlohn verwandt. Auch insoweit ist daher von einem Zufluss bei der GbR auszugehen.

III. Die unberechtigten Entnahmen durch CB führen auch nicht zu Betriebsausgaben im laufenden Gewinn der GbR, welche eine Änderung der angefochtenen Feststellungsbescheide in den Jahren 2000-2006 im Hinblick auf laufenden bzw. den Gesamtgewinn rechtfertigen könnten. Angefochten ist allein die Gewinnverteilung bzw. die Zurechnung von Einkünften zum Gesamthands- bzw. Sonderbereich. Dabei stellt die Höhe des steuerlichen Gesamtgewinns der GbR nach neuerer Rechtsprechung des BFH keine einer selbständigen Bestandskraft fähige festzustellende Besteuerungsgrundlage mehr dar (BFH Urteil vom 16.3.2017 IV R 31/14, BFH/NV 2017, 1093).

1. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass die Entnahmen durch CB bereits in den Streitjahren zu Betriebsausgaben auf der Gesamthandsebene der GbR führten.

Aus Sicht der Gesellschaft kann die Veruntreuung von Vermögenswerten durch einen Gesellschafter einen Betriebsausgabenabzug begründen (BFH Urteil vom 14.12.2000 Az. IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238). Die unberechtigte Entnahme eines Gesellschafters aus dem Gesellschaftsvermögen begründet aus Sicht der Personengesellschaft zunächst eine Darlehensforderung (BFH Urteil vom 16.10.2008 IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272). Der Verlust einer solchen Darlehensforderung mindert bei einer durch Einnahmenüberschussrechnung gewinnermittelnden Personengesellschaft mangels Aktivierbarkeit jedoch erst in dem Zeitpunkt wie eine Betriebsausgabe den Gewinn, in dem die fehlende Rückzahlung feststeht (BFH Urteil vom 2.9.1971 IV 342/65, BStBl. II 1972, 334; BFH Urteil vom 31.5.2005, X R 36/02, BStBl. II 2005, 707; BFH Beschluss vom 11.7.2007 XI B 184/07, BFH/NV 2007, 1880). 97

Dass die GbR mit ihren Forderungen gegen die Beigeladene als Rechtsnachfolgerin des Ex-Gesellschafters CB ausfällt, steht bis heute nicht fest, sondern dürfte sich erst durch bzw. nach dem Ausgang des Rechtsstreits zwischen dem Kläger und der Beigeladenen vor dem Landgericht erweisen (Az. ...). 98

2. Der Berücksichtigung zusätzlicher Betriebsausgaben auf Ebene der Gesamthand steht in den Streitjahren zudem die zwischen den Beteiligten geschlossene tatsächliche Verständigung zur Höhe des steuerlichen Gesamtgewinns der GbR entgegen. Dessen Höhe wurde durch die Verständigung bindend festgelegt, so dass die Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben auf Ebene der GbR ausscheidet. Einzig die Frage der Verteilung des Gesamtgewinns zwischen den Gesellschaftern auf Ebene der Gesamthand und die Zurechnung zum Sonderbereich blieb noch offen. 99

C) Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 136 Abs. 1 S. 1 FGO, 135 Abs. 3, 139 Abs. 4 FGO. 100

I.1. Soweit der Kläger obsiegt hat, haben der Beklagte und die Beigeladene die Kosten des Verfahrens – im Verhältnis zueinander hälftig – zu tragen. Die Beigeladene hat einen Antrag auf Abweisung der Klage gestellt hat (§ 135 Abs. 3 FGO). Der gegenteiligen Auffassung, wonach einer zum Verfahren Beigeladenen keine Kosten auferlegt werden können, wenn sie lediglich einen „entbehrlichen Antrag“ bzw. einen „Formalantrag“, der „zu keinen Mehrkosten“ führe, gestellt habe (BFH Urteil vom 23. Januar 1985 II R 2/83, BStBl. II 1985, 368; FG München Urteil vom 25. Mai 2007 8 K 3962/03, EFG 2007, 1597, unter II. 3), vermag der Senat – jedenfalls für das Klageverfahren – nicht zu folgen. Denn mit einem Klageantrag in der Sache (§§ 65 Abs. 1 Satz 2, 92 Abs. 3 FGO) nimmt der Beigeladene, dem die Beteiligtenstellung durch den Beiladungsbeschluss zunächst nur aufgezwungen war, den Streit auf und wird damit zum Beteiligten im eigentlichen Sinne. Eine solche Antragstellung reicht für die Kostentragungspflicht nach der klaren Gesetzeslage auch dann aus, wenn der Antrag nicht über denjenigen des vom Beigeladenen unterstützten Beteiligten hinausgeht. Da die Beigeladene einen über den durch die Anträge der Kläger- und der Beklagtenseite umrissenen Streitgegenstand hinausgehenden Antrag aus verfahrensrechtlichen Gründen ohnehin nicht stellen kann, würde die genannte Gegenansicht zudem dazu führen, dass für die Vorschrift des § 135 Abs. 3 FGO in der Praxis keinerlei Anwendungsbereich mehr verbleibt (FG Saarland Urteil vom 17.10.2013 1 K 1244/09, EFG 2014, 240; FG Baden-Württemberg Urteil vom 29.4.2009 4 K 2995/07, EFG 2009, 1306; FG Hamburg Beschluss vom 5. Oktober 1998 V 318/95, EFG 1999, 303, FG Nürnberg vom 4. November 2004 VII 362/2001, zitiert nach juris; Lange, Der Betrieb 2002, 608; Brandt in Gosch, § 135 FGO Rn. 143 ff.; Brandis in Tipke/Kruse, § 135 FGO Rn. 20, m. w. N.). Überdies handelt es sich bei dem Klageabweisungsantrag der Beigeladenen nach Auffassung des Senats nicht um einen bloßen „Formalantrag“. Die Beigeladene hat ihren Antrag umfangreich begründet und eigene Verteidigungsmittel vorgetragen. 101

Die Kostenentscheidung beruht sowohl vor als auch nach der Einschränkung des Klagebegehrens im Erörterungstermin vom 29.9.2016 auf § 136 Abs. 1 S. 1 Alt. 2 FGO. Nach der Rechtsprechung des BFH ist in Fällen einer Teilrücknahme zur Vermeidung von überflüssigem Rechenwerk die Kostenquote in unterschiedliche Zeitabschnitte zu unterteilen (ständige Rechtsprechung vgl. Brandis in Tipke/Kruse AO/FGO § 136 FGO Rn. 4 mit weiteren Nachweisen). Da der Kläger erst ab dem Erörterungstermin vom 29.9.2016 sein Klagebegehren eingeschränkt hat, waren ihm bis zu diesem Zeitpunkt die Kosten des Verfahrens nach einer anderen Quote aufzuerlegen, als im Anschluss. 102

2. Soweit die Beigeladene mit ihrem Sachantrag obsiegt hat, entspricht es der Billigkeit, ihre außergerichtlichen Kosten gemäß § 139 Abs. 4 FGO dem Kläger aufzuerlegen; im Übrigen sind diese nicht erstattungsfähig. 103

II. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 1, 2 Nr. 2 FGO zugelassen. Dies ist zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung mit Blick auf das Urteil des FG Baden-Württemberg (Urteil vom 28.4.2015 8 K 1961/14, zitiert nach juris, die Revision ist beim BFH unter dem Az. VIII R 47/15 anhängig) erforderlich. 104

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 105