
Datum: 17.01.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 4321/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0117.2K4321.04.00

Tenor:

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

Tatbestand

- Die Kläger sind Vater und Sohn. Der Kläger V ist als Steuerberater zugelassen, der Sohn S ist Diplom-Kaufmann und Steuerfachgehilfe. 1
- Der Kläger V führte bis zum 00.00.1995 als Steuerberater eine Einzelpraxis. Er nahm den Kläger S zum 00.00.1995 in die Einzelpraxis auf. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag wurde nicht geschlossen. Eine Anzeige der Sozietätsgründung bei der Steuerberaterkammer erfolgte nicht. 3
- Ab dem Veranlagungszeitraum 1995 bis einschließlich 1999 gaben die Kläger Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensbesteuerung ab. Sie bezeichneten sich im Rahmen der Feststellungserklärungen als "J Partner" und gaben an, dass der Kläger V mit einem Gewinnanteil i.H.v. 60 v.H. und Kläger S mit einem Gewinnanteil von 40 v.H., ab 1999 beide Gesellschafter mit jeweils 50 v.H. an der Gesellschaft beteiligt sein sollten. In allen Feststellungserklärungen erklärten die Kläger gemeinschaftliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die den Feststellungserklärungen zugrunde liegenden Gewinnermittlungen für die Streitjahre 1996-1999 wurden von den Klägern nach den Grundsätzen der Einnahme-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Der Kläger V war bestellter Empfangsbevollmächtigter der Kläger. 4

Im Außenverhältnis firmierten die Kläger unter der Anschrift "J Partner", K-Straße in B. Für die weiteren Einzelheiten wird auf die in der Handakte des Betriebsprüfers abgelegten Schreiben der Kläger an den P-Verlag vom 6.10.1997, an die Treuhand K vom 13.11.1997, das Schreiben des Verlags C über die Änderung der Anzeige für das Adressbuch der Stadt B, einem Schreiben an den Zeitungsverlag B, Korrespondenz mit H, der V-OHG Adressbuchverlag wegen der Eintragung der Sozietät im örtlichen Telefonbuch, der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte verwiesen (Bl. 92-100 der Prüferhandakte).

Die Kläger wurden für die Streitjahre 1996, 1997 und 1998 zunächst jeweils erklärungsgemäß 6
veranlagt.

Der Kläger S war zugleich Schatzmeister des Sportvereins U. Im Zusammenhang mit 7
steuerstrafrechtlichen Ermittlungen wurde er in 2002 in Untersuchungshaft genommen. Im Rahmen seiner Vernehmungen gestand er, nicht über eine Zulassung als Steuerberater zu verfügen.

Zu einem nicht näher bekannten Zeitpunkt nach der Inhaftierung und dem Geständnis seines 8
Sohnes erklärte der Kläger V die Zusammenarbeit mit seinem Sohn für beendet.

Der Kläger V wandte sich mit Schreiben vom 00.00.2002 an die Steuerberaterkammer und 9
zeigte an, Kenntnis erlangt zu haben, dass sein Sohn nicht zum Steuerberater bestellt worden sei. Er habe hieraus die Konsequenz gezogen und die Mitarbeit beendet, was er seinen Mandanten zur Kenntnis geben werde. Sein Sohn habe ihm erklärt, nach seinem zweiten Versuch, im Jahr 1994/1995 die Steuerberaterprüfung zu absolvieren, dass er diese bestanden habe. Er habe im Vertrauen darauf vor der Aufnahme seines Sohnes in die Einzelpraxis nicht die Vorlage der Prüfungsurkunde zur Einsicht verlangt.

In einer Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume 1995 bis 1999 ging der Prüfer davon 10
aus, dass der Kläger S zwar Mitunternehmer der Steuerberatungssozietät geworden sei, die Steuerberatungssozietät mangels der Bestellung aller Mitunternehmer zu Steuerberatern aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erziele. Er setzte die bislang als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit ermittelten Gewinnanteile als Einkünfte aus Gewerbebetrieb an und ermittelte im übrigen die Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben des Klägers S neu.

Der Beklagte machte sich die Prüfungsfeststellungen zu eigen und erließ am 24.10.2002 11
geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre 1996, 1997, 1998 und 1999. In diesen Änderungsbescheiden setzte er die bislang als freiberuflich qualifizierten Einkünfte der Steuerberatungssozietät als Einkünfte aus Gewerbebetrieb an und folgte im übrigen der Gewinnaufteilung des Prüfers.

Für die Streitjahre 2000 und 2001, für die keine Feststellungserklärungen mehr abgegeben 12
worden waren, schätzte der Beklagte den Gewinn der Sozietät auf der Grundlage des Gewinns für das Streitjahr 1999 auf 318.420,-- DM und erhöhte diesen Gewinn um einen Sicherheitszuschlag von 20.000,-- DM, mithin insgesamt auf 338.420,-- DM und erließ am 10.10.2002 einen Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2000. Für das Streitjahr 2001 schätzte der Beklagte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 340.000,-- DM und erließ am 27.5.2003 einen Feststellungsbescheid.

Hiergegen erhoben die Kläger Einspruch und beantragten, die Gewinnfeststellungsbescheide 13
aufzuheben und die Einkünfte des Beteiligten V in dessen ESt-Veranlagungen als Einkünfte aus § 18 EStG zu behandeln.

- Während des Einspruchsverfahrens legten die Kläger eine zwischen ihnen geschlossene Vereinbarung vor, die nicht datiert ist. Unter Ziffer 1 wird festgelegt, dass der Kläger S an den Kläger V seine in den Jahren 1995 bis 2001 zugewiesenen Gewinnanteile zurückzahlen muss und hieraus ein Anspruch des V gegen S i. H. v. 436.652,91 € (854.018,86 DM) festgestellt. Nach Ziffer 2 der Vereinbarung hat V nach bereicherungsrechtlichen Grundsätzen an S für die Jahre 1995 bis 2001 einen Betrag i. H. v. 454.470,88 € (= 768.616,98 DM Vergütungen zuzüglich 120.250,80 DM (= € 61.483,26) Umsatzsteuer) zu zahlen und S entsprechende Rechnungen zu stellen. Nach Ziffer 3 der Vereinbarung tritt V an S seine aus der Vergütung des Wertersatzes resultierenden Vorsteuererstattungsansprüche i. H. v. 61.483,26 € ab. Hinsichtlich der Restforderungen nach Ziffer 1 und 2 vereinbarten die Kläger eine Aufrechnung, so dass ein Restsaldo i. H. v. 43.665,29 € zu Gunsten des Klägers V zu zahlen und am 31.12.2002 fällig sei. Für die weiteren Einzelheiten wird auf die in der Rechtsbehelfsakte abgelegte Vereinbarung zwischen den Klägern Bezug genommen. 14
- Der Beklagte erließ am 01.09.2003 einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 2001, in dem er weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die J Praxisgemeinschaft veranlagte, diese jedoch der Höhe nach mit 262.498,00 DM festsetzte. 15
- Der Beklagte erließ am 27.07.2004 eine Einspruchsentscheidung für die Einsprüche gegen die Gewinnfeststellungen 1996 bis 2000, in der er gegenüber der damaligen V und S Praxisgemeinschaft für 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v. 205.392,06 DM, für 1997 i. H. v. 229.361,89 DM, für 1998 i. H. v. 293.498,44 DM und für 1999 i. H. v. 289.117,60 DM festsetzte. Für das Streitjahr 2001 setzte der Beklagte in seiner Einspruchsentscheidung vom selben Tag gegen die V und S Praxisgemeinschaft den Gewinn aus Gewerbebetrieb i. H. v. 223.946 DM fest, durch weitere Einspruchsentscheidung vom selben Tag setzte er für das Streitjahr 2001 auf DM 223.946 fest. 16
- Hiergegen haben die Kläger die vorliegende Klage erhoben. Sie machen geltend, dass eine gewerbliche Mitunternehmerschaft und damit ein Gewinnfeststellungsobjekt nicht vorgelegen habe. Der zwischen ihnen geschlossene Gesellschaftsvertrag sei zivilrechtlich von Beginn an nichtig gewesen. Diese Nichtigkeit habe auch steuerrechtlich gewirkt, weil die Kläger im Ergebnis das wirtschaftliche Ergebnis nicht bestehen gelassen hätten. 17
- Der zwischen den Klägern geschlossenen Gesellschaftsvertrag sei nach § 134 BGB wegen des Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot nichtig gewesen. Nach § 56 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz sei es Steuerberatern nur möglich, sich zur gemeinsamen Berufsausübung mit anderen Steuerberatern und den übrigen in der Vorschrift genannten Berufsträgern zusammen zu schließen. Hiergegen habe mangels der Bestellung des Klägers S ein etwaiger Gesellschaftsvertrag verstoßen. Die Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags führe zivilrechtlich zwar regelmäßig dazu, dass eine Gesellschaft nach den Regeln der fehlerhaften Gesellschaft als bestehend anzusehen sei, bis die Nichtigkeit festgestellt worden sei. Dies entspreche der Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 27.06.2000, XI ZR 174/99, NJW 2000, 3558). In zivilrechtlicher Hinsicht sei ein Gesellschaftsvertrag jedoch ausnahmsweise dann von Anfang an nichtig, wenn gewichtige Interessen der Allgemeinheit oder bestimmte besonders schutzwürdige Personen betroffen seien, wie es bei Fällen der Beteiligung von Minderjährigen und nicht geschäftsfähigen Personen und Verstößen gegen das Bundesapothekengesetz und das Rechtsberatungsgesetz der Fall sei. Hierzu verweise er auf verschiedene Urteile des BGH (vom 25.03.1974 II ZR 63/72, BGHZ 62, 234, vom 17.02.1992 II ZR 100/91, NJW 1992, 1503 und vom 24.09.1979 II ZR 95/78, BGHZ 75, 214). Auch § 56 Steuerberatungsgesetz sei eine Schutzvorschrift in diesem Sinne, so dass ein 18

Verstoß gegen diese Regelung zur Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags von Beginn an führe. Diese Nichtigkeit sei auch für das Steuerrecht beachtlich.

Im Streitfall sei überdies der zwischen den Klägern geschlossene Gesellschaftsvertrag nach § 142 BGB i. V. m. § 123 BGB von Beginn an nichtig, da der Kläger V den Vertrag wegen arglistiger Täuschung am 22.01.2002 angefochten habe. Ihm habe ein solches Anfechtungsrecht zugestanden, da er durch das Vorspiegeln einer nicht vorhandenen Steuerberaterzulassung arglistig zur Abgabe seiner Willenserklärung zum Abschluss des Gesellschaftsvertrags veranlasst worden sei. Die gleichzeitige Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts aus anderen Gründen stehe einer Anfechtung nicht entgegen. 19

Im Übrigen handele es sich bei den Klägern um Vater und Sohn. Nach der Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen seien die entsprechenden Grundsätze auch für Gesellschaftsverträge anwendbar. Hierzu verweise er auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteile vom 10.11.1992 VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 583; und vom 26.11.1992 IV R 53/92, BStBl II 1993, 395). Verträge zwischen nahen Angehörigen seien für die Besteuerung jedoch stets nur dann beachtlich, wenn sie zivilrechtlich wirksam seien. Dies gerade sei im Streitfall nicht der Fall. 20

Nach § 41 AO könnten die Kläger nicht für steuerliche Zwecke am Vorliegen einer Mitunternehmerschaft festgehalten werden. Die von den Klägern durchgeführte Rückabwicklung führe im Streitfall dazu, dass rückwirkend auch die eingetretenen Steuertatbestände nachträglich neu zu würdigen seien. Die Kläger hätten das wirtschaftliche Ergebnis des von Anfang an nichtigen Gesellschaftsverhältnisses nicht bestehen lassen. Die Rückabwicklung bewirke, dass die der Besteuerung bislang zugrunde gelegten Tatbestände als nicht eingetreten anzusehen seien und die entsprechenden Steueransprüche nicht entstanden seien. Dies gelte auch, wenn zwar das tatsächliche Geschehen nicht rückgängig gemacht werden könne, die Beteiligten aber das von Beginn an unwirksame Rechtsgeschäft auch als solches behandelten. Hierzu verweise er auf die Kommentierung von Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 41 AO, Tz. 6 und das BFH-Urteil vom 03.02.1988 (I R 399/83, BStBl II 1988, 416). Auch verfahrensrechtlich könnten die entsprechenden Folgerungen über § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO gezogen werden. 21

Der Kläger V sei so zu stellen, als habe er als Folge dieser Rückabwicklung im Streitjahr 1995 seine Einzelpraxis nicht in die Gesellschaft eingebracht, so dass ihm allein die von der vermeintlichen Gesellschaft unter Inanspruchnahme der vermeintlich eingebrachten Praxis samt des Mandantenstamms erbrachten Leistungen zuzurechnen seien. Die "Gewinnanteile" des Klägers S stünden folglich allein V zu. Für die von S geleistete Arbeit müsse V jedoch nach Bereicherungsgrundsätzen (§§ 812 ff. BGB) Wertersatz leisten und diese nach ortsüblichen Maßstäben vergüten. 22

Die Tätigkeit des Klägers S habe zwar als zuarbeitende Tätigkeit in untergeordneter Position an den Kläger V bestanden und sei vom Kläger V in fachlicher Hinsicht kontrolliert worden. Der Wertersatz sei jedoch danach ausgerichtet worden, dass der regelmäßige Aufschlag für die Übernahme des Unternehmerrisikos 10% betrage. Die zuvor ausgezahlten Gewinnanteile seien zur Ermittlung des Ersatzanspruchs um 10% gekürzt worden. Der Kläger S sei überdies Diplom-Kaufmann und habe über seine vielfältigen Kontakte auch vorher nicht vorhandene Mandate akquiriert, was sich auch in der Höhe des Ersatzanspruchs niederschlagen müsse. 23

Die an S zu leistenden Wertvergütungen, die als Gewinnanteile ausgezahlt worden seien, seien für die Feststellungszeiträume 1996 bis 2001 beim Gewinn des Klägers V als Betriebsausgaben abzuziehen. Herauszugeben sei nach der zivilrechtlichen Saldotheorie aus 24

§§ 812 ff. BGB nur der Saldo zu Gunsten des Klägers V, welcher im Veranlagungszeitraum der Rückabwicklung als Betriebseinnahme als Zufluss zu erfassen sei.

Dem Wertersatzanspruch des Klägers S im Wege des Bereicherungsausgleichs stehe die Regelung des § 817 Abs. 2 Satz 2 BGB im Streitfall nicht entgegen. Ein Gesetzesverstoß liege nur im Hinblick auf den abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag vor. Leistungen i. S. der Vorschrift könnten nur die gesellschaftsvertraglichen Leistungen in Form der Übernahme der persönlichen Haftung, des unternehmerischen Risikos, der Mehrarbeit für Praxisorganisation und ähnlichen Dingen liegen. Für diese habe der Kläger S in Form seiner Gewinnanteile eine Vergütung erhalten, die seine Arbeitsleistung für die steuerliche Sachbearbeitung überstiegen habe. Der Verstoß gegen ein gesetzliches Verbot liege nur im Außenverhältnis vor, in dem sich die Leistung des Klägers S als die eines Steuerberaters und Gesellschafters dargestellt habe. Im Rahmen der Rückabwicklung nach § 812 BGB sei dem Kläger S aber nur dessen Arbeitsleistung im Innenverhältnis vergütet worden. Die Arbeitsleistung verstoße ihrerseits nicht gegen ein gesetzliches Verbot und sei auch nicht sittenwidrig. 25

Darüber hinaus seien bei der Anwendung des § 817 Satz 2 auch Billigkeitsaspekte zu berücksichtigen, wie der BGH in einem Urteil vom 31.05.1990 (VII ZR 336/89, BGHZ 111, 308) zu vorleistenden Schwarzarbeitern entschieden habe. Diese erhielten auch einen Vergütungsanspruch. Im Streitfall wäre es ohne Zweifel ein unbilliges Ergebnis gewesen, wenn dem Kläger S jede Vergütung für seine über fünf Jahre dem Kläger V zur Verfügung gestellte volle Arbeitskraft versagt werde, die andererseits für den Kläger V von Wert gewesen sei. Der Kläger V hätte sich diese Arbeitskraft ansonsten auf dem Markt beschaffen und zu marktüblichen Preisen vergüten müssen. 26

Es bestehe auch ein Anspruch des Klägers S unter dem Gesichtspunkt der Geschäftsführung ohne Auftrag auf Vergütung seiner Arbeitsleistung, die vor der Leistungskondition vorrangig sei. Hierzu verweise er auf die Kommentierung von Sprau in Palandt, BGB, § 677 Rz. 11 und das BGH-Urteil vom 04.11.2004 (III ZR 172/03 vom 04.11.2004). Da es sich bei der Verweisung von § 684 Satz 1 BGB um eine Rechtsfolgenverweisung handle, komme § 817 Satz 2 BGB im Rahmen der Geschäftsführung ohne Auftrag nicht zur Anwendung. Eine Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sei nicht möglich, da es keine Mitunternehmerschaft zwischen Berufsfremden gegeben habe. Nur der Kläger S habe in den Jahren 1996 bis 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, da er weder Mitgesellschafter noch Mitunternehmer des Klägers V noch dessen Arbeitnehmer gewesen sei. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG seien im übrigen auch Verhältnismäßigserwägungen maßgeblich, um die gewerbliche Infektion an einer Gesamthandsgemeinschaft zu vermeiden. Von der Rechtsprechung sei ausdrücklich gebilligt worden, die gewerbliche Tätigkeit in eine Schwesterpersonengesellschaft auszulagern, selbst wenn dies ausschließlich aus steuerlichen Gründen geschehe. Hierzu verweise er auf die BFH-Urteile vom 11.08.1999 (XI R 12/98, BStBl II 2000, 229 und vom 08.12.1994, (IV R 7/92, BStBl II 1996, 264). Nach diesen Grundsätzen sei es denkbar, die gewerbliche Tätigkeit eines Gesellschafters ausschließlich dessen Sonderbetriebsvermögen zuzuweisen, ohne dass sich dies in Form einer Infektion der übrigen Einkünfte im Gesamthandsbereich auswirke. Aus Verhältnismäßigkeitsgrundsätzen sei der Streitfall ein solch krasser Einzelfall, dass zu erörtern sei, ob die gewerbliche Infektion der gesamten Einkünfte aus steuerlicher Sicht als verhältnismäßig eingestuft werden könne. Der Kläger V sei von seinem Sohn als vermeintlicher Mitgesellschafter über dessen Bestellung zum Steuerberater getäuscht worden. Bei Kenntnis dieser Tatsache könne es als sicher unterstellt werden, dass der Kläger V niemals eine Sozietät mit seinem Sohn eingegangen wäre. 27

Die vom Gericht angeforderte Auskunft des Steuerberaterverbandes zur durchschnittlichen Vergütungshöhe erfahrener Steuerfachgehilfen vom 12.1.2007 sei zu kurzfristig vor dem Termin zur Stellungnahme weitergeleitet worden. Es werde um Nachlass einer Schriftsatzfrist bis zum 20.2.2007 gebeten, falls es nach Auffassung des Gerichts darauf ankomme.

Die Kläger beantragen, 29

die Bescheide zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung in Gestalt der Einspruchsentscheidungen für die Streitjahre 1996 bis 2001 aufzuheben, 30

hilfsweise, die Sache zu vertagen, 31

wiederum hilfsweise, die einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in den Streitjahren um den Ansatz einer Gewerbesteuerückstellung niedriger festzustellen und 32

die Revision zuzulassen. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen, 35

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 36

Die Klage sei in der Sache nicht begründet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 09.10.1986 IV R 235/84, BStBl II 1987, 124) erziele eine GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn ein Angehöriger eines freien Berufs mit einer berufsfremden Person eine GbR eingehe und diese berufsfremde Person Mitunternehmer sei. Dies entspreche ständiger Rechtsprechung und finde auch für den Streitfall Anwendung. Rechtsfolge sei, dass mangels der Voraussetzungen eines Katalogberufs in der Person beider Mitunternehmer die Kläger in GbR Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielten. Eine "Ähnlichkeitsprüfung" nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG führe im Streitfall nicht zum Erfolg, da ohne die erforderliche Steuerberaterzulassung eine steuerberatende Tätigkeit nicht als einem Katalogberuf ähnliche Tätigkeit qualifiziert werden könne. Hierzu verweise er auf die BFH-Urteile vom 06.06.1973 (V R 88/72, BStBl II 1975, 522), vom 14.03.1975 (IV R 207/72, BStBl II 1975, 576) und vom 07.07.1976 (I R 218/84, BStBl II 1976, 621). 37

Für die steuerliche Beurteilung des Sachverhalts sei ausschließlich entscheidend, dass die Kläger in den Streitjahren ihre Tätigkeit in Form einer GbR ausgeübt hätten und der Kläger S nicht die Qualifikation gehabt habe, um Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit zu erzielen. Als Rechtsfolge des verwirklichten Lebenssachverhalts sei die Konsequenz zu ziehen, dass die GbR insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Die von den Klägern angeführten Ausnahmefälle aus der Rechtsprechung, in denen eine gewerbliche Tätigkeit auf eine Schwestergesellschaft ausgelagert oder zum Sonderbetriebsvermögen eines Klägers zugeordnet worden sei, entsprächen nicht dem verwirklichten Lebenssachverhalt. Auch handele es sich nicht um eine nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung unbeachtliche geringe gewerbliche Tätigkeit, da der Kläger S seine Arbeitsleistung in der Sozietät als Hauptleistung erbracht habe. Eine Beschränkung der Umqualifizierung der Einkünfte auf die Einkünfte des Klägers S sei nach der maßgeblichen Rechtsgrundlage in § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht möglich. 38

Die nicht erlaubte Steuerberatungstätigkeit durch die Praxisgemeinschaft sei für steuerliche Zwecke erheblich. Es sei rein der wirtschaftliche Vorgang der Besteuerung zu unterwerfen. Die zwischen den Klägern vereinbarte Rückabwicklung könne die einmal eingetretenen steuerlichen Tatbestände nicht mehr rückgängig machen.

Die Rückabwicklung stelle auch kein rückwirkendes Ereignis i. S. des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar, dass zur Änderung der Steuerbescheide für die Streitjahre führen müsse. 40

Entscheidungsgründe 41

Die Klage ist unbegründet. 42

I. Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidungen sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klage ist mit dem Hauptantrag unbegründet, da der Beklagte die Kläger zu Recht als Mitunternehmer einer gemeinsamen Steuerberatungssozietät eingestuft und die von der Sozietät erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt hat. Die hilfsweise beantragte Berücksichtigung einer Rückstellung für Gewerbesteuer in den Streitjahren ist nicht zu gewähren, da die Steuerberatungssozietät der Kläger nicht zur Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs verpflichtet war und die nachträgliche Wahl dieser Gewinnermittlungsart für die Streitjahre nicht mehr möglich ist. Eine Vertagung musste nicht erfolgen, da der angekündigte weitere Sachvortrag nicht entscheidungserheblich war. 43

1. Die Kläger waren während der Streitjahre als Mitunternehmer in einer gemeinsamen Steuerberatungssozietät tätig. 44

a) Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO sind einkommensteuerpflichtige Einkünfte gesondert festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Eine solche Feststellung hat u.a. dann zu erfolgen, wenn einkommensteuerpflichtige Einkünfte von Mitunternehmern nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt werden. Dies war in den Streitjahren der Fall. 45

aa) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG sind die Gewinnanteile einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der einzelne Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer des Betriebs) anzusehen ist und die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gezahlten Vergütungen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung selbständig, nachhaltig und mit der Absicht Gewinn zu erzielen, unternommen wird und weder als private Vermögensverwaltung, noch als Land- und Forstwirtschaft, noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als Ausübung einer anderen selbständigen Arbeit anzusehen ist. Das gesetzliche Merkmal des Mitunternehmers ist ein Typusbegriff, dessen Vorliegen nach dem Gesamtbild der Verhältnis zu würdigen ist. Die Einstufung als Mitunternehmer setzt neben der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Gesellschafter einer Außen- oder Innengesellschaft voraus, dass der einzelne Mitunternehmer Initiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen in einem Mindestmaß der Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten. Mitunternehmerrisiko setzt die gesellschaftsrechtliche Teilhabe am Erfolg oder Misserfolg des Gewerbebetriebs voraus. 46

bb) Im Streitfall liegen sowohl die Voraussetzungen eines Gesellschaftsverhältnisses als auch der Stellung beider Kläger als Mitunternehmer vor. Die Kläger haben – wie zwischen 47

den Beteiligten unstreitig ist - eine Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR) begründen wollen, indem der Kläger V seinen Sohn zum 00.00.1995 in die frühere Einzelpraxis aufgenommen hat. Die Kläger haben sich auf eine gemeinsame Einkünfteerzielung durch das Erbringen von Steuerberaterleistungen geeinigt und hierfür eine zwischen ihnen geltende Gewinnverteilung beschlossen. Sie sind gegenüber dem Beklagten und anderen im Außenverhältnis als "J Partner" aufgetreten. Damit liegen alle Merkmale einer Außengesellschaft vor. Die Kläger haben auch jeder für sich betrachtet in dieser Gesellschaft als Mitunternehmer Einkünfte erzielt. Mangels eines schriftlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrags bestimmten sich die Rechte der Kläger nach den §§ 705 ff. BGB. Hiernach waren sie nur gemeinschaftlich zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berechtigt und verpflichtet (§§ 710, 714 BGB), so dass beiden Klägern jeweils volle Stimm- und Kontrollrechte in der Gesellschaft zustanden und sie diese auch nur gemeinsam nach außen vertreten konnten. Jedem Kläger stand darüber hinaus ein fest vereinbarter Anteil am Gewinn der Gesellschaft zu, so dass auch jeder der Kläger am Erfolg und Misserfolg des Gewerbebetriebs teilhatte.

b) Das als Voraussetzung für die Mitunternehmerstellung notwendige Gesellschaftsverhältnis ist auch nicht als von vornherein nichtig anzusehen oder mit Wirkung für die Streitjahre rückwirkend entfallen. Der zwischen den Klägern geschlossene Gesellschaftsvertrag ist weder nach § 134 BGB nichtig noch aufgrund einer Anfechtung des Klägers V mit Wirkung für die Vergangenheit entfallen. Zwar haben die Kläger im Außenverhältnis gegenüber ihren Mandanten gegen das Verbot aus §§ 5 Abs. 1, 56 Abs. 1 StBerG verstoßen, wonach nur eine GbR aus Berufsträgern befugt ist, geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen zu erbringen. Dieser Verstoß führt aber nicht zu einer Nichtigkeit des zwischen den Klägern geschlossenen Gesellschaftsvertrags. Die Anfechtung des Klägers V wegen arglistiger Täuschung entfaltet nach den Grundsätzen zur sog. fehlerhaften Gesellschaft nur Wirkung für die Zukunft. 48

aa) Zwar liegt in den Streitjahren ein Verstoß der Kläger gegen das gesetzliche Verbot aus §§ 5 Abs. 1, 56 Abs. 1 StBerG vor. 49

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 StBerG dürfen andere als die in den §§ 3 und 4 StBerG bezeichneten Personen und Vereinigungen nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten. Nach § 56 Abs. 1 Satz 1 StBerG dürfen Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sich zur gemeinschaftlichen Berufsausübung im Rahmen der eigenen beruflichen Befugnisse örtlich und überörtlich zu einer Sozietät zusammenschließen. Die Gründung einer Gesellschaft nach Abs. 1 ist gemäß § 56 Abs. 5 StBerG der zuständigen Steuerberaterkammer anzuzeigen. Die unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen ist nach § 160 Abs. 1 StBerG eine Ordnungswidrigkeit. Hiergegen haben die Kläger, was zwischen den Beteiligten nicht strittig ist und keiner weiteren Erörterung bedarf, verstoßen. 50

bb) Dieser Verstoß führt für die Streitjahre aber nicht zur Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags. 51

(1) Gemäß § 134 BGB ist ein Rechtsgeschäft, das gegen ein gesetzliches Verbot verstößt nichtig, wenn sich nicht aus dem Gesetz ein anderes ergibt. Im Streitfall haben die Kläger zwar auf Grund des nicht erlaubten Zusammenschlusses des Klägers V als Steuerberater und des Klägers S als Berufsfremden unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen erbracht. Diese verbotene Tätigkeit führt nach Ansicht des Senats jedoch nur zur Nichtigkeit der zwischen der J Partner-Sozietät und deren Mandanten geschlossenen Rechtsgeschäften, nicht aber zur Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags zwischen den Klägern. 52

Zwar hat der Bundesgerichtshof (BGH) Verstöße gegen § 5 Abs. 1 StBerG als Anwendungsfall des Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot i.S.d. § 134 BGB angesehen (vgl. z. B. Urteil des BGH vom 21.03.1996 IX ZR 240/95, BGHZ 132, 229). Der BGH hat in der genannten Entscheidung ausgeführt, dass die Nichtigkeit sich nur auf die Verträge des unbefugt Hilfeleistenden mit dessen Mandanten beziehe. Er hat dies damit begründet, dass das Verbot des § 5 Abs. 1 StBerG besonders wichtige Gemeinschaftsgüter, insbesondere auch die Steuerrechtspflege schütze und daher der Gesetzeszweck eine unsachgemäße Beratung und Vertretung von Steuerpflichtigen verhindern solle und die Nichtigkeit der Verträge dazu führe, dass die Erfüllungsansprüche beider Teile vernichtet würden.

Der BGH hat jedoch in derselben Entscheidung erkannt, dass ein Vertrag zwischen einem Steuerberater und einem Nicht-Berufsträger über die gemeinsame Hilfeleistung in Steuersachen nicht nichtig sei. In dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt hatte ein Unternehmensberater (der nicht zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt war), seinen Mandanten Steuerberatungsleistungen angeboten. Die angefragten Arbeiten wurden von einem Steuerberater ausgeführt und vom Unternehmensberater gegenüber dem Mandanten als eigene Leistung abgerechnet. Den zwischen Unternehmensberater und Steuerberater abgeschlossenen Vertrag hielt der BGH nicht für nichtig, da die Leistungen in diesem Vertragsverhältnis nicht unmittelbar gegen § 5 Abs. 1 StBerG verstoßen hätten. Eine solche Vertragsgestaltung sei allenfalls im Hinblick auf § 57 Abs. 1 StBerG bedenklich, wonach Steuerberater ihren Beruf eigenverantwortlich auszuüben hätten. § 57 StBerG sei jedoch – so der BGH im Urteil vom 21.03.1996 – nur eine Disziplinarvorschrift, die sich einseitig gegen Steuerberater und nicht auch gegen dessen Vertragspartner richte. Dagegen sei ein Rechtsgeschäft nach § 134 BGB nur dann nichtig, wenn sich das gesetzliche Verbot gerade gegen seine Vornahme richte. In diesem Sinne könne § 57 Abs. 1 StBerG nur ein Verbotsgesetz gegen solche Rechtsgeschäfte sein, die gezielt oder wenigstens mit hoher Wahrscheinlichkeit ein eigenverantwortliches Handeln des Steuerbersaters beschränkten. Die Vorschrift führe nicht zur Nichtigkeit jedes Vertrags, der eine Einflussnahme nur möglicherweise bewirken könne, sondern es hänge von den Umständen des Einzelfalls ab, ob der Berufsangehörige in den wesentlichen Bereichen noch die Freiheit zum pflichtgemäßen Handeln behalte. Die bloße Gefahr, die Eigenverantwortlichkeit des Steuerbersaters mittelbar zu beeinflussen, könne von vielen unterschiedlichen Vertragsgestaltungen ausgehen. Maßgebliche Kriterien seien hierbei der Einfluss auf den Inhalt der zu erbringenden Steuerberaterleistungen, die Bindung an zeitliche Vorgaben des Vertragspartners und eine Vertragsgestaltung, nach der dem Berufsträger die Gestaltung der Berufstätigkeit praktisch vorgegeben werde. Der BGH hat in dieser Entscheidung vom 21.03.1996 auch die von den Klägern angeführte Entscheidung vom 24.09.1979 (II ZR 95/78, BGHZ 75, 214 ff.) erwähnt, in der der BGH erkannt hatte, dass die typisch stille Beteiligung eines Nichtapothekers an einer Apotheke gegen das Bundesapothekengesetz verstoße, nach § 134 BGB nichtig sei und eine Nichtigkeit entgegen den Grundsätzen zur fehlerhaften Gesellschaft von Beginn an anzunehmen sei. Auch in diesem Urteil vom 24.09.1979 war für den BGH entscheidend, ob der Erlaubnisinhaber durch unangemessene wirtschaftliche Bedingungen in eine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit von seinem Vertragspartner gebracht worden war.

54

Hiervon abzugrenzen ist die von den Klägern genannte frühere Entscheidung des BGH vom 25.03.1974 (II ZR 63/72, BGHZ 62, 234 ff.), in der der BGH nach dem dort festgestellten Verstoß gegen das Rechtsberatungsgesetz ausgesprochen hat, dass ein Gesellschaftsvertrag, der seinem Zweck nach auf die Verwirklichung eines gesetzeswidrigen Handelns gerichtet sei, insgesamt gegen ein gesetzliches Verbot verstoße und nach § 134 BGB und entgegen den Grundsätzen zur fehlerhaften Gesellschaft von Beginn an nichtig sei.

55

- (2) Der Senat hält die Grundsätze der zuletzt ergangenen Entscheidung des BGH vom 21.03.1996 im Streitfall für maßgeblich, da der BGH in der genannten Entscheidung ausdrücklich zu den Folgen eines gesetzlichen Verstoßes gegen § 5 Abs. 1 StBerG – wie im Streitfall – Stellung genommen hat und auch die Auswirkungen des unbefugten Erbringens von Steuerberatungsleistungen durch einen Berufsfremden und einen Steuerberater im Hinblick auf die Nichtigkeit nach § 134 BGB gewürdigt hat. Der Senat hält die dort ausgesprochenen Grundsätze auf den Streitfall auch insoweit für übertragbar, als sich der BGH in der Entscheidung vom 21.03.1996 nicht zur Gültigkeit eines Gesellschaftsvertrags zwischen dem Berufsfremden und dem Berufserträger, sondern nur zu einem Auftragsverhältnis zwischen solchen Personen geäußert hat. 56
- Nach den vom BGH für maßgeblich gehaltenen Grundsätzen, denen der Senat folgt, ist im Streitfall zwischen den – hier nicht weiter interessierenden - nichtigen Mandatsverträgen zwischen der GbR und deren Mandanten sowie einer etwaigen Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags zu unterscheiden. Für den Gesellschaftsvertrag zwischen den Klägern kommt eine Nichtigkeit nur dann in Betracht, wenn hierdurch die Eigenverantwortlichkeit des Klägers V nach den Umständen des Einzelfalls ausgeschlossen gewesen wäre. Hierzu bestehen im Streitfall keine Anzeichen. Zwar hat der Kläger V sich verpflichtet, seine Einzelpraxis in die Gesellschaft mit seinem Sohn einzubringen und seinem Sohn als Gesellschafter eine Gewinnbeteiligung einzuräumen. Diese Gewinnbeteiligung und der Umstand, dass nach §§ 710, 714 BGB Geschäftsführungsmaßnahmen und Vertretungshandlungen nur noch von den Klägern gemeinschaftlich geführt werden konnten, führt nach Ansicht des Senats jedoch nicht zu einer unvereinbaren Beschränkung der Eigenverantwortlichkeit des Klägers V mit § 57 Abs. 1 StBerG, die in der weiteren Folge zur Nichtigkeit des Gesellschaftsvertrags führen könnte. Die gesellschaftsrechtliche Verbindung als solche ist keine Beschränkung in diesem Sinne, da sie in § 56 StBerG im Fall des Vorliegens zweier Berufsträger ausdrücklich zulässig ist. Auch aus der konkreten Durchführung der Zusammenarbeit sind keine Umstände für die eingeschränkte Eigenverantwortlichkeit des Klägers V ersichtlich. Im Gegenteil: Die Kläger haben vorgetragen, dass S von seinem Vater zunächst beaufsichtigt worden sei und dieser die fachliche Verantwortung getragen habe. Weitere Anzeichen für eine fehlende eigenverantwortliche Tätigkeit des Klägers V sind nicht ersichtlich und im Übrigen auch nicht vorgetragen worden. 57
- (3) Im Ergebnis entspricht die hier vertretene Ansicht auch der bisherigen höchstrichterlichen Finanzgerichtsrechtsprechung, auch wenn diese die vorstehenden Fragen nicht so sehr problematisiert hat. Die beiden BFH-Entscheidungen vom 13.05.1998 (VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355) und vom 3.3.1998 (VIII B 62/97, BStBl. II 1998, 401) könnten so verstanden werden, dass der Bestandsschutz der sog. fehlerhaften Gesellschaft für die Innen gesesellschaft ausnahmslos gilt. Die grundlegende einschlägige Entscheidung vom 9.10.1986 (IV R 235/84, BStBl. II 1987, 126) hat die Frage einer eventuellen Nichtigkeit von Anfang an wegen eines Verstoßes gegen ein gesetzliches Verbot nicht einmal erörtert, obwohl an sich derselbe Anlass hierzu bestanden hätte wie im vorliegenden Streitfall. 58
- (cc) Die Anfechtung des Klägers V hinsichtlich seiner auf den Abschluss des Gesellschaftsvertrags gerichteten Willenserklärung gemäß § 123 Abs. 1 BGB i. V. m. § 142 Abs.1 BGB führt im Streitfall nach den Grundsätzen zur sog. fehlerhaften Gesellschaft nur zu einer Unwirksamkeit des Gesellschaftsvertrags mit Wirkung für die Zukunft. 59
- (1) Zu den rechtsgeschäftlichen Gründen, aus denen ein Gesellschaftsvertrag fehlerhaft zustande kommen kann, zählt nach allgemeiner Auffassung auch die Täuschung eines 60

Mitgeschäfters beim Vertragsabschluss (vgl. Bälz in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, 2. Auflage, Band 1, § 100 Rz. 136). Dass auch die Voraussetzungen einer Anfechtung wegen arglistiger Täuschung vorlagen und der Kläger V gegenüber seinem Sohn die Anfechtung nach dem Geständnis seines Sohnes bei der Staatsanwaltschaft erklärt hat, ist zwischen den Beteiligten im übrigen nicht streitig.

(2) Nach den Grundsätzen zu sog. fehlerhaften Gesellschaft wirkt die Anfechtung im Streitfall nur für die Zukunft. 61

Auf rechtsgeschäftliche Mängel des Gesellschaftsvertrags sind die Regeln für die fehlerhafte Gesellschaft anwendbar, soweit sie die personenrechtliche Organisation als solche und damit die Satzung der Personengesellschaft im Gegensatz zu einzelnen vermögensrechtlichen Abreden der Gesellschafter im Innenverhältnis betreffen (vgl. z.B. Bälz in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, 2. Auflage, § 100 Rz. 160). Die ist im Streitfall gegeben, da die Täuschung des S zum Eingehen der gesellschaftsrechtlichen Verbindung als solcher durch V führte. Rechtsfolge der Grundsätze zur fehlerhaften Gesellschaft ist, dass eine rechtswirksame Errichtung von Gesellschaft und Gesellschaftsvertrag vorliegt, wenn die Gesellschaft in Vollzug gesetzt wurde, und deren Fehlerhaftigkeit nur mit Wirkung für die Zukunft gerügt werden kann (vgl. z.B. Bälz in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 1, 2. Auflage, § 100 Rz. 167, 168). Das Gesellschaftsverhältnis zwischen den Klägern endete damit im Streitfall jedenfalls nicht vor dem 22.01.2002, als der Kläger V von seinem Anfechtungsrecht Gebrauch machte. 62

dd) Auch die zwischen den Klägern vereinbarte Rückabwicklung ist im Streitfall unbeachtlich. 63

Nach § 41 Abs. 1 Satz 2 AO ist die Rückabwicklung des wirtschaftlichen Ergebnisses eines unwirksamen Rechtsgeschäfts gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO nur dann zulässig, wenn sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Eine solch vorrangiges spezielles Steuergesetz ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH, von der für den Streitfall abzuweichen kein Anlass besteht, auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, jedenfalls dann, wenn neben einem unwirksamen Gesellschaftsvertrag die Grundsätze zur fehlerhaften Gesellschaft anzuwenden sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.5.1976 III R 113/74, BStBl II 1976, 656; BFH BStBl II 1998, 401, BFH BFH/NV 1999, 355; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 41 AO, Rz. 28; Beermann/Gosch, AO/FGO, § 41 AO, Rz. 20). 64

c) Der Beklagte hat die Einkünfte der Kläger auch zu Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgesetzt. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH führt die Mitunternehmerstellung eines Berufsfremden, d. h. eines Nichtfreiberuflers zu gewerblichen Einkünften der Personengesellschaft und damit aller Gesellschafter (vgl. z. B. BFH IV R 48/99, BStBl II 2001, 241; BFH IV R 235/84, BStBl II 1987, 124; BFH IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751). Es besteht kein Anlass für den Senat, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Da die Gewerblichkeit der Einkünfte der Mitunternehmer auf dem Zusammenwirken des Berufsfremden und des Berufsträgers und nicht auf einer teilweise gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) beruht, können die von den Klägern vorgebrachten Erwägungen zu einer teleologischen Reduktion oder verhältnismäßigen Begrenzung der Rechtsfolgen der gewerblichen Abfärbung aus § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG im Streitfall nicht zum Ziel führen. 65

2. Die Einkünfte der Kläger sind nicht um Betriebsausgaben um Zuführungen zu einer Gewerbesteuer-Rückstellung für die einzelnen Streitjahre zu mindern, da die Kläger ihren Gewinn zu Recht nach § 4 Abs. 3 EStG in den Streitjahren ermittelt haben, eine rückwirkende Wahl der Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs nicht mehr möglich ist und sie die Gewerbesteuerschulden in den Streitjahren nicht gezahlt haben. 66

a) Nach § 4 Abs. 3 EStG dürfen Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, ihren Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen. Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall vor. 67

aa) Die Kläger waren nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen. Nach § 140 AO ist zur Buchführung verpflichtet, wer auch nach außersteuerlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet ist. Im Streitfall kommt nur eine Buchführungspflicht der Kläger nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) in Betracht. Nach § 238 Abs. 1 HGB ist ein Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen. Wer in den Streitjahren Kaufmann war, richtete sich für die Streitjahre 1995 bis 1997 nach dem Katalog der Grundhandelsgewerbe in § 1 Abs. 2 HGB, seit dem Handelsrechtsreformgesetz vom 22.06.1998 (BGBl 1998 I, 1474) danach, ob nach § 1 Abs. 2 HGB ein Handelsgewerbe betrieben wurde, welches nach seiner Art und Umfang einen eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderte. 68

Die Kläger betrieben in GbR in den Streitjahren jedoch weder ein Grundhandels- noch ein Handelsgewerbe, sondern waren trotz des Verstoßes gegen die Regelungen in §§ 56, 5 StBerG im Außenverhältnis als GbR in selbständiger Tätigkeit tätig. Es ist nicht ersichtlich, dass die für das Steuerrecht gezogene Rechtsfolge der gewerblichen Betätigung der Kläger auch in zivilrechtlicher Hinsicht dazu führt, dass die Kläger als Gewerbetreibende anzusehen wären. Das Gesetz zieht erkennbar lediglich die Folge, dass der Zusammenschluss aus anderen als in § 56 StBerG zugelassenen Personen und deren unbefugtes Erbringen von Hilfeleistungen im Steuerrecht rechtswidrig und nach § 160 StBerG als Ordnungswidrigkeit einzustufen ist. 69

bb) Darüber hinaus sind die Kläger im Streitfall auch nicht nach § 141 Abs. 1 und 2 AO nach steuerlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet gewesen. 70

Zwar haben sie die maßgeblichen Umsatzgrenzen in § 141 Abs. 1 AO überschritten. Für die Buchführungspflicht wäre nach Abs. 2 dieser Regelung jedoch erforderlich, dass ihnen ihre steuerliche Verpflichtung zur Buchführung durch Verwaltungsakt mitgeteilt worden wäre. Die Verpflichtung zur Buchführung beginnt dann mit dem ersten Wirtschaftsjahr, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt. Im Streitfall indes sind keine solchen Mitteilungen ergangen, so dass sich auch hieraus keine Verpflichtung zur Buchführung nach steuerlichen Vorschriften ergibt. 71

b) Die Kläger können rückwirkend nicht mehr die Gewinnermittlung nach dem Bestandsvergleich wählen. 72

Die Kläger hätten in den Streitjahren im Bewusstsein, Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erzielen, auch als Freiberufler freiwillig ihren Gewinn nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs ermitteln dürfen. Sie haben diese Wahl aber nicht getroffen und können im nachhinein auch nicht mehr zur Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs übergehen. 73

Der BFH vertritt in ständiger Rechtsprechung, der der Senat folgt, dass das Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach Bestandsvergleich und der Einnahme-Überschuss-Rechnung durch die tatsächliche Handhabung der Gewinnermittlung ausgeübt wird. (vgl. z.B. BFH vom 09.11.2000 IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102; vom 2. März 1978 IV R 45/73, BStBl II 1978, 431 und vom 23. Juni 1983 IV R 185/81, BStBl II 1983, 723). Hat sich der 74

Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- für die Überschussrechnung entschieden, hat er erst dann sein Wahlrecht auf Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich wirksam ausgeübt, wenn er eine Eröffnungsbilanz aufstellt, eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung einrichtet und --vor allem-- aufgrund von Bestandsaufnahmen einen Abschluss macht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19.10.2005, XI R 4/04, BStBl. 2006 II, 509; vom 2. März 1978 IV R 45/73, BStBl II 1978, 431; BFH-Beschluss vom 9. Dezember 2003 IV B 68/02, BFH/NV 2004, 633). An die einmal getroffene Wahl ist der Steuerpflichtige in der Regel für drei Jahre gebunden (vgl. z.B. BFH vom 09.11.2000 IV R 18/00, BStBl. II 2001, 102).

Im Streitfall sind die Kläger für die streitbefangenen Veranlagungszeiträume an die Wahl der Gewinnermittlung durch die Einnahme-Überschuss-Rechnung gebunden, da sie in der tatsächlichen Handhabung der Gewinnermittlung weder in den Streitjahren selbst noch bis zum Tag der mündlichen Verhandlung Vorkehrungen für eine Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs getroffen haben. 75

c) Da die Kläger für die Streitjahre ihren Gewinn nicht nachträglich auf der Basis des Bestandsvergleichs ermitteln dürfen, scheidet die Berücksichtigung zusätzlicher Betriebsausgaben aus der Zuführung zu Gewerbesteuerrückstellungen aus. Da die Kläger ihre Gewerbesteuerschuld in den Streitjahren nicht beglichen haben, ist eine Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben mangels Abflusses nach den Grundsätzen der Einnahme-Überschuss-Rechnung ebenfalls nicht möglich. 76

3. Eine Vertagung war im Streitfall nicht geboten, da der vom Bevollmächtigten angekündigte weitere Sachvortrag zur Frage der Ermittlung der Höhe des Ersatzanspruchs des Klägers S in der Rückabwicklungsvereinbarung und deren Angemessenheit nach den vorstehenden Ausführungen nicht mehr entscheidungserheblich war. 77

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 Satz 1 FGO. 78

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Frage, ob ein Gesellschaftsvertrag zwischen einem Berufsträger und einem Berufsfremden mit dem Ziel, unbefugt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten, gegen ein gesetzliches Verbot mit der Folge verstößt, dass der Gesellschaftsvertrag von Beginn an als nichtig anzusehen ist und damit die eingetretenen Besteuerungsfolgen einer Rückabwicklung gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO zugänglich sind, ist grundsätzlich bedeutsam. 79