

Urteil vom 07. November 2018, IV R 20/16

Keine Gewinnrealisierung durch Bewilligung eines Vergütungsvorschusses für bilanzierenden Insolvenzverwalter; keine betriebliche Veranlassung einer schenkweise eingeräumten Unterbeteiligung am Anteil eines Gesellschafters einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2018:U.071118.IVR20.16.0

BFH IV. Senat

HGB § 252 Abs 1 Nr 4, InsO § 63, InsO § 64, InsVV § 9, EStG § 4 Abs 4, EStG § 5 Abs 1 S 1, GG Art 12 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 27. Januar 2016, Az: 16 K 647/15 F

Leitsätze

1. Bei dem Anspruch des Insolvenzverwalters nach § 9 InsVV handelt es sich um einen Anspruch auf Vorschuss auf die (endgültige) Vergütung, der bei einem bilanzierenden Insolvenzverwalter noch nicht zur Gewinnrealisierung führt.
2. Die Berücksichtigung von Gewinnanteilen eines Unterbeteiligten als Sonderbetriebsausgaben des Hauptbeteiligten setzt voraus, dass der Unterbeteiligte eine Einlage leistet.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin zu 1. wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 28. Januar 2016 16 K 647/15 F aufgehoben.

Der Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. März 2013, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2015, wird dahin geändert, dass die bei den laufenden Gesamthandseinkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit berücksichtigte Gewinnerhöhung um insgesamt ... € rückgängig gemacht wird.

Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung).

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Revision des Klägers zu 2. wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben zu 9/10 der Beklagte und zu 1/10 die Kläger als Gesamtschuldner zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist zum einen, ob ein Vergütungsvorschuss nach § 9 der Insolvenzrechtlichen Vergütungsverordnung (InsVV) bei einem bilanzierenden Insolvenzverwalter zum Zeitpunkt des Zuflusses als erfolgsneutrale Abschlagszahlung zu passivieren ist oder ob bereits Gewinnrealisierung eingetreten ist, und des Weiteren, ob eine stille Unterbeteiligung steuerlich anzuerkennen ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zu 1. ist eine GbR, an der zu je 50 % A und B, der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 2., beteiligt sind. Den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) zufolge ist die Klägerin zu 1. (GbR) auf dem Gebiet der Unternehmensberatung/Insolvenzverwaltung tätig. Zum 1. Mai 2008 verpachtete sie ihren Betrieb an die A-GmbH & Co. KG (A-KG), wobei sich der Umfang der abgetretenen Ansprüche aus noch nicht

vollständig abgewickelten Insolvenzverfahren --wie u.a. aus dem Insolvenzverfahren der Y-GmbH-- aus einer Anlage 1 ergab; danach standen auch etwaige Ansprüche aus dem Verfahren der Y-GmbH der Klägerin zu 1. zu.

3 Vom 6. Juli 1997 datiert eine als "Vertrag über die Errichtung einer Innengesellschaft" bezeichnete Vereinbarung zwischen B und seiner Ehefrau (E). Darin heißt es auszugsweise:

4 "§ 1 Innengesellschaftszweck, Innengesellshaftereinlagen

(1) betreibt zusammen mit <A> die Sozietät ... in Gesellschaft bürgerlichen Rechts. ... <Die GbR> erzielt weiterhin keine entnahmefähigen Überschüsse. Das Geschäft der Konkursverwaltung ist ausbaufähig ... Allerdings erfordert das Geschäft wegen der stark nachgelagerten Bezahlung der erbrachten Leistungen erhebliche Finanzmittel.

(2) <E> studiert derzeit ... und geht keiner nennenswerten Berufstätigkeit nach. Sie hat umfangreiche Ansprüche aus ..., die ihre Eltern für sie angespart haben. Überdies haben die ... Eltern der <E> in Aussicht gestellt, auch weitere Unterstützung zu leisten, etwa im Rahmen des Aufbaus von Immobilienvermögen zur Eigennutzung.

(3) <E> ist gegen Gewährung einer angemessenen Gewinnbeteiligung bereit, die aus der Gesellschafterstellung des bei <der GbR> resultierenden wirtschaftlichen Risiken im Innenverhältnis mit zu tragen, wobei sich die Beteiligung im Außenverhältnis und die Ausübung jedweder Art von Kontrollrechten schon aus Gründen des Berufs- und des geltenden Verfahrensrechts verbietet.

(4) Dies vorausgeschickt errichten die Parteien eine Innengesellschaft (typisch stille Unterbeteiligung der <E> an dem Gesellschafteranteil des an <der GbR>). ... <E> bringt die zugesagten Unterstützungsleistungen als geldwerte Vermögenseinlage in die Innengesellschaft ein. Weiterhin wird <E> im Bedarfsfall fallweise ihre persönliche Arbeitskraft in die Innengesellschaft einbringen. <E> teilt in diesem Fall ihre Arbeitskraft nach freiem, pflichtgemäßem Ermessen ein. An regelmäßige Arbeitszeiten ist sie nicht gebunden. Dem stehen aus diesem Vertrag keinerlei Weisungsrechte gegenüber <E> zu.

(5) <E> ist weder an der Vermögenssubstanz noch am Firmenwert <der GbR> beteiligt. Den Wert der von <E> geschuldeten Unterstützungsleistungen beziffern die Vertragsschließenden einvernehmlich auf DM 200.000,-

§ 2 Dauer der Innengesellschaft

...

(2) Sie wird ... auf die Dauer von 15 Jahren ... abgeschlossen.

...

§ 4 Gewinn- und Verlustbeteiligung

(1) ist an zukünftigen Gewinnanteilen aus dem 50%-igen Gesellschafteranteil an <der GbR>, soweit diese kalenderjährlich weniger als DM 400.000,- ausmachen, allein berechtigt (Sockelgewinn). Etwaige über den Sockelgewinn hinausgehende kalenderjährliche Gewinnanteile stehen zu 20% und <E> zu 80% zu.

(2) <E> nimmt nur bis zur Höhe des in § 1 festgelegten Werts ihrer Unterstützungsleistungen an etwaigen Verlusten teil, wobei ein aus dem 50%-igen Gesellschafteranteil an <der GbR> resultierender Verlustanteil von DM 100.000,- allein von zu tragen ist (Sockelverlust). Etwaige über den Sockelverlust hinausgehende kalenderjährliche Verlustanteile werden im Verhältnis 50:50 auf und <E> verteilt. ...

§ 5 Kontrollrechte

(1) <E> stehen die Rechte aus § 716 BGB zu ...

§ 6 Auseinandersetzung bei Auflösung der Innengesellschaft

...

(2) Der Auseinandersetzungsanspruch der <E> beschränkt sich auf etwaige ihr zustehende noch nicht ausgezahlte Gewinnanteile sowie auf die Auskehrung des in § 1 festgelegten Werts ihrer Unterstützungsleistungen, ggf. vermindert um von <E> nach § 4 zu übernehmende Verlustanteile.

..."

- 5 Seit dem 1. Januar 2008 (Streitjahr) ermittelt die Klägerin zu 1. ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Im Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2008 passivierte sie als "erhaltene Anzahlungen" in Höhe von ... € einen Vorschuss auf die Vergütung des Klägers zu 2. als Insolvenzverwalter in dem Insolvenzverfahren der Y-GmbH, den das Amtsgericht (AG) mit Beschluss vom 4. Juni 2008 bewilligt hatte.
- 6 Bei der Klägerin zu 1. wurde u.a. für das Streitjahr 2008 eine Betriebsprüfung durchgeführt. In dem Bericht vom 10. Januar 2013 heißt es zum Punkt "erhaltene Anzahlung", dass der Gewinn um die erhaltene Anzahlung zu erhöhen sei, da er mit dem Zufluss i.S. des § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) realisiert worden sei. Zur geltend gemachten Unterbeteiligung heißt es im Bericht, diese unter nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung halte einem Fremdvergleich nicht stand. Die Innengesellschaft sei daher steuerlich nicht anzuerkennen, so dass auch die Sonderbetriebsausgaben des Klägers zu 2. um ... € zu vermindern seien.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 27. März 2013 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008, der den Prüfungsfeststellungen entsprach. Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2015).
- 8 Das FG, das die Gesellschafter selbst und nicht die GbR als Kläger ansah, wies die Klage mit Urteil vom 28. Januar 2016 16 K 647/15 F ab und führte zur Begründung im Wesentlichen aus:
- 9 Zu Recht habe das FA eine Gewinnrealisierung durch den mit Beschluss des AG entnommenen Vorschuss bejaht. Die Entnahme des Vorschusses auf die nach den Maßstäben der §§ 1 bis 3 InsVV verdiente Vergütung beruhe auf der bisherigen Tätigkeit des Insolvenzverwalters; mit der Entnahme des Vorschusses erfolge eine Vorwegbefriedigung auf die bereits erbrachte Leistung.
- 10 Zu Recht habe das FA ferner die Anerkennung der streitigen Unterbeteiligung der E versagt, denn der vorgelegte Vertrag über die stille Unterbeteiligung halte einem Fremdvergleich nicht stand. E habe weder bei Vertragsabschluss noch später eine Vermögenseinlage in Höhe von 200.000 DM erbracht. Spätere Arbeitsleistungen seien nicht hinreichend dargelegt und glaubhaft gemacht. Letztlich seien die vertraglichen Unterstützungsleistungen der E weder qualifizierbar noch quantifizierbar.
- 11 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung von § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB und des § 4 Abs. 4 EStG.
- 12 Die Klägerin zu 1. beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. März 2013, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2015, dahin zu ändern, dass die bei den laufenden Gesamthandseinkünften aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit berücksichtigte Gewinnerhöhung um insgesamt ... € rückgängig gemacht wird und dass der auf die unterbeteiligte E entfallende Gewinnanteil bei den Sonderbetriebsausgaben des Klägers zu 2. berücksichtigt wird.
- 13 Der Kläger zu 2. beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 27. März 2013, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. Januar 2015, dahin zu ändern, dass der auf die unterbeteiligte E entfallende Gewinnanteil bei seinen Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt wird.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Zu entscheiden ist über Revisionen der Klägerin zu 1. und des Klägers zu 2. (dazu 1.). Die Revision der Klägerin zu 1. führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Stattgabe der Klage, soweit sie sich gegen die erfolgswirksame Berücksichtigung des Vergütungsvorschusses wendet, und im Übrigen zur Klageabweisung (§ 126

Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--; dazu 2.). Die Revision des Klägers zu 2. ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO; dazu 3.).

- 16** 1. Zu entscheiden ist über eine Revision der Klägerin zu 1. und eine Revision des Klägers zu 2.
- 17** Entgegen der Auffassung des FG ist die Klage nicht als eine solche von A und B als Gesellschafter der GbR auszulegen, sondern einerseits als eine solche der GbR selbst (Klägerin zu 1.) und des Weiteren als eine solche des B (Kläger zu 2.).
- 18** a) Die Beteiligten streiten zum einen um die Rechtmäßigkeit der erfolgswirksamen Erfassung eines Betrags in Höhe von ... € als Vergütungsvorschuss i.S. des § 9 InsVV. Diesen hat das FA in dem angegriffenen Feststellungsbescheid --anteilig-- zum einen bei den laufenden Gesamthandseinkünften aus Gewerbebetrieb und zum anderen bei den laufenden Gesamthandseinkünften aus selbständiger Tätigkeit berücksichtigt. Hinsichtlich dieser Feststellungen ist nur die GbR selbst (nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) klagebefugt, nicht aber die einzelnen an ihr beteiligten Mitunternehmer. Zu Recht hat daher auch die GbR als solche, vertreten durch ihre Gesellschafter, gegen diesen Bescheid Klage erhoben.
- 19** Entsprechend ist auch die Revisionsschrift, die --dem insoweit fehlerhaften FG-Urteil folgend-- A und B als Kläger bezeichnet, dahin auszulegen, dass A und B jedenfalls insoweit, als ein Klagerecht nur der GbR selbst zusteht, nicht selbst, in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der GbR, sondern als Vertreter der GbR für diese Revision eingelegt haben.
- 20** b) Soweit die Beteiligten des Weiteren darum streiten, ob ein auf E entfallender Gewinnanteil aus der streitigen Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil des B bei diesem als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen ist, ist neben der ebenfalls insoweit nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugten GbR auch B selbst nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt, denn insoweit handelt es sich um eine Frage, die B persönlich angeht.
- 21** Auch insoweit hat danach die GbR als solche, vertreten durch ihre beiden Gesellschafter, Klage erhoben; die Revision ist insoweit wiederum als eine solche der GbR auszulegen.
- 22** Klage und Revisionsschrift sind darüber hinaus Rechtsschutz gewährend dahin auszulegen, dass insoweit auch B als weiterer Klagebefugter Klage erhoben und Revision eingelegt hat.
- 23** 2. Die Revision der Klägerin zu 1. ist begründet, soweit sie sich gegen die gewinnrealisierende Berücksichtigung des Betrags von ... € wendet. Denn bei diesem Betrag handelt es sich um einen bloßen Vorschuss, der im Streitjahr noch nicht zu einer Gewinnrealisierung geführt hat.
- 24** a) Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Klägerin zu 1., die ihren Gewinn seit dem Streitjahr durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Zu diesen GoB gehört das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB geregelte Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.
- 25** aa) Gewinnrealisierung ist gegeben, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, d.h. seine Verpflichtung "wirtschaftlich erfüllt" hat. Damit steht dem Leistenden der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher zu. Sein Risiko reduziert sich darauf, dass der Empfänger im Einzelfall Gewährleistungs- oder Schadensersatzansprüche geltend macht oder sich als zahlungsunfähig erweist. Dann aber ist der Schwebezustand des zugrunde liegenden Geschäfts beendet und der Gewinn aus dieser Leistungsbeziehung gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB realisiert. Eine Dienst- oder Werkleistung ist danach "wirtschaftlich erfüllt", wenn sie --abgesehen von unwesentlichen Nebenleistungen-- erbracht worden ist. Bei Werkverträgen i.S. des § 631 des Bürgerlichen Gesetzbuchs bedarf es außerdem der Abnahme des Werks durch den Besteller, um die handels- und steuerrechtliche Gewinnrealisierung herbeizuführen. Ohne Bedeutung ist hingegen, ob am Bilanzstichtag die Rechnung bereits erteilt ist, ob die geltend gemachten Ansprüche noch abgerechnet werden müssen oder ob die Forderung erst nach dem Bilanzstichtag fällig wird (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. November 2007 IV R 62/05, BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557, m.w.N.).
- 26** bb) Hat der Leistungsverpflichtete bisher nur Teilleistungen erbracht, ist die Gewinnrealisierung zu bejahen, soweit es sich um selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistungen handelt, auf deren Vergütung ein selbständiger Honoraranspruch nach einer Gebührenordnung oder aufgrund von Sonderabmachungen besteht (z.B. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1979 IV R 69/74, BFHE 129, 380, BStBl II 1980, 239).

- 27** Von einer (Teil-)Gewinnrealisierung kann hingegen nicht ausgegangen werden, wenn es sich bei dem für die (Teil-)Leistung entstandenen Anspruch lediglich um einen solchen auf Zahlung eines Abschlags oder eines Vorschusses handelt. Anzahlungen in diesem Sinne sind Vorleistungen eines Vertragsteils auf schwebende Geschäfte. Sie liegen folglich im Allgemeinen nur dann vor, wenn es sich um Vorleistungen auf eine noch zu erbringende Lieferung oder Leistung handelt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 220, 85, BStBl II 2008, 557, m.w.N.).
- 28** cc) Der Insolvenzverwalter erbringt seine Leistung zwar nicht aufgrund eines Werk- oder Dienstvertrags oder eines sonstigen gegenseitigen schuldrechtlichen Vertrags. Auch er erbringt aber eine Leistung (Geschäftsführung), für die er durch eine Vergütung entlohnt wird. Insoweit ist es gerechtfertigt, die dargestellten Grundsätze zur Gewinnrealisierung entsprechend auch auf den Insolvenzverwalter anzuwenden.
- 29** b) Danach handelt es sich bei dem Anspruch des Insolvenzverwalters nach § 9 InsVV um einen bloßen Anspruch auf Vorschuss auf die (endgültige) Vergütung, der noch nicht zur Gewinnrealisierung führt.
- 30** aa) Nach § 63 Abs. 1 Satz 1 der Insolvenzordnung (InsO) hat der Insolvenzverwalter Anspruch auf Vergütung für seine Geschäftsführung und auf Erstattung angemessener Auslagen (Satz 1). Der Regelsatz der Vergütung wird nach dem Wert der Insolvenzmasse zur Zeit der Beendigung des Insolvenzverfahrens berechnet (Satz 2). Vergütung und zu erstattende Auslagen werden nach § 64 Abs. 1 InsO vom Insolvenzgericht durch Beschluss festgesetzt; erforderlich ist ein Antrag des Insolvenzverwalters, der gestellt werden soll, wenn die Schlussrechnung an das Gericht gesandt wird (§ 8 Abs. 1 Sätze 1, 3 InsVV). Bei der Vergütung handelt es sich danach um eine Gesamtvergütung für die einheitliche Tätigkeit des Insolvenzverwalters während des gesamten Verfahrens (vgl. z.B. Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 20. Mai 2010 IX ZB 11/07, BGHZ 185, 353; BFH-Urteile vom 15. April 2015 V R 44/14, BFHE 250, 263, BStBl II 2015, 679, und vom 2. Dezember 2015 V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung). Im Sinne der dargestellten Rechtsprechung hat der Insolvenzverwalter die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung danach grundsätzlich erst mit der Beendigung seiner Tätigkeit in dem betreffenden Insolvenzverfahren erbracht, d.h. regelmäßig erst mit dem Beschluss des Insolvenzgerichts über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens (vgl. § 200 Abs. 1 InsO). Erst zu diesem Zeitpunkt tritt danach Gewinnrealisierung ein und ist die Forderung auf die Gesamtvergütung (gewinnrealisierend) zu aktivieren.
- 31** bb) Abweichendes ergibt sich nicht aus § 9 InsVV. Nach dieser Vorschrift kann der Insolvenzverwalter aus der Insolvenzmasse einen Vorschuss auf die Vergütung und die Auslagen entnehmen, wenn das Insolvenzgericht zustimmt (Satz 1). Die Zustimmung soll erteilt werden, wenn das Insolvenzverfahren länger als sechs Monate dauert oder wenn besonders hohe Auslagen erforderlich sind (Satz 2).
- 32** § 9 InsVV normiert keinen selbständigen Vergütungsanspruch für eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung. Die Norm will lediglich verhindern, dass der Insolvenzverwalter, der mit seiner Tätigkeit zunächst auf eigene Kosten und eigenes Risiko vorleistungspflichtig ist (vgl. BGH-Beschluss vom 1. Oktober 2002 IX ZB 53/02), allzu hohe Vorleistungen erbringt, und will ihn zudem vor einem Ausfall wegen Masseunzulänglichkeit schützen (z.B. BGH-Urteil vom 16. Oktober 2014 IX ZR 190/13, Rz 30). Zu diesem Zweck kann der Insolvenzverwalter bezogen auf seinen Vergütungsanspruch für seine insgesamt zu erbringende Tätigkeit einen Vorschuss beantragen, der sich lediglich der Höhe nach danach bemisst, was nach derzeitigem Stand von der erst später festzusetzenden Vergütung voraussichtlich auf die bereits geleistete Tätigkeit entfällt. Es handelt sich nicht um die Vergütung des Insolvenzverwalters als solche, sondern nur um einen Vorschuss auf diese. Das Insolvenzgericht trifft im Rahmen der Entscheidung nach § 9 InsVV keine endgültige, sondern nur eine vorläufige Entscheidung über die Vergütung (BGH-Urteil vom 16. Oktober 2014 IX ZR 190/13). Die Zustimmung zur Entnahme eines Vorschusses nach § 9 InsVV bindet das Insolvenzgericht dementsprechend auch hinsichtlich der Höhe der endgültigen Festsetzung nicht (z.B. BGH-Beschluss vom 24. März 2011 IX ZB 67/10). Ergibt sich bei Festsetzung der (endgültigen) Vergütung, dass diese geringer ist als darauf bereits geleistete Vorschüsse, hat der Insolvenzverwalter die Differenz zu erstatten (vgl. BGH-Beschluss vom 1. Oktober 2002 IX ZB 53/02).
- 33** Bei dem in § 9 InsVV vorgesehenen Betrag, den der Insolvenzverwalter mit Zustimmung des Insolvenzgerichts aus der Insolvenzmasse entnehmen darf, handelt es sich also nicht um die Vergütung für eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung, sondern --wofür nicht zuletzt auch der Wortlaut der Norm spricht-- um einen bloßen Vorschuss auf die (endgültige) Vergütung, der noch nicht zu einer Gewinnrealisierung führt.
- 34** cc) Die hiergegen gerichteten Einwendungen greifen nicht durch.
- 35** (1) Es trifft zwar zu, dass der Vergütungsanspruch bereits mit der Tätigkeit des Verwalters entsteht und nicht erst mit der Festsetzung durch das Insolvenzgericht (BGH-Urteil vom 16. Oktober 2014 IX ZR 190/13). Darauf kommt es

für die Frage der Gewinnrealisierung jedoch nicht an (anderer Ansicht offenbar Kurzinformation der Oberfinanzdirektion --OFD-- Münster vom 27. Oktober 2011 Nr. 32/2011; Schreiben der OFD Nordrhein-Westfalen vom 15. März 2017 S 2133-2016/0008-St 143). Entscheidend ist vielmehr, ob der Leistungsverpflichtete (hier: der Insolvenzverwalter) die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erbracht hat, d.h. seine Verpflichtung "wirtschaftlich erfüllt" hat. Das ist jedoch, wie dargelegt, erst mit der Beendigung seiner Tätigkeit, d.h. regelmäßig erst mit der Beendigung des Insolvenzverfahrens der Fall.

- 36** (2) Für die Annahme des Vorschusses nach § 9 InsVV als Vergütung einer Teilleistung kann auch nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, dass der Vorschuss nicht zurückzuzahlen ist, wenn sich später herausstellt, dass die Masse nicht zur Deckung der Verfahrenskosten ausreicht (so aber z.B. Kurzinformation der OFD Münster vom 27. Oktober 2011 Nr. 32/2011; Schreiben der OFD Nordrhein-Westfalen vom 15. März 2017 S 2133-2016/0008-St 143). Insoweit geht es allein darum, dass der Verwalter einen Vergütungsvorschuss, den er mit Zustimmung des Insolvenzgerichts der Masse entnommen hat und der durch seinen Vergütungsanspruch gedeckt ist, ebenso wenig zurückzuerstatten hat wie andere Massegläubiger die ihnen vor Eintritt der Massearmut gewährte Befriedigung (vgl. Landfermann in Kayser/Thole, Insolvenzordnung, 9. Aufl., § 207 Rz 20). Insoweit sichert die Vorschussgewährung also als Vorwegbefriedigung den Vergütungsanspruch (vgl. BGH-Urteil vom 5. Dezember 1991 IX ZR 275/90, BGHZ 116, 233, zur Konkursordnung --KO--). Bei der Vergütung des Insolvenzverwalters handelt es sich um eine tätigkeits- und nicht erfolgsbezogene Wertvergütung, die als Masseverbindlichkeit nach § 54 Nr. 2 InsO bzw. im masseunzulänglichen Verfahren über § 209 Abs. 1 Nr. 1 InsO vorrangig aus der Insolvenzmasse zu befriedigen ist. Die nach § 207 Abs. 3 InsO erforderliche anteilige Befriedigung der Gerichtskosten und der Vergütungsansprüche als gleichrangige Kosten i.S. des § 54 InsO bezieht sich nur auf diejenigen Ansprüche, die bei Verfahrensbeendigung noch nicht befriedigt sind. Zur Berechnung nach § 207 Abs. 3 InsO muss das Insolvenzgericht daher die volle Vergütung festsetzen und davon bereits gewährte Vorschüsse abziehen. (Nur) die nicht befriedigte Vergütung wird dann anteilig zu den nicht befriedigten Gerichtskosten berechnet (Keller in Kayser/Thole, a.a.O., § 63 Rz 33). Davon zu unterscheiden ist, dass ein Vorschuss wegen seiner Vorläufigkeit zurückzuerstatten ist, soweit er die endgültig festgesetzte Vergütung übersteigt.
- 37** (3) Auch aus dem Umstand, dass das Insolvenzgericht regelmäßig verpflichtet ist, nach halbjähriger Verwaltungsdauer einen Vorschuss zu bewilligen, der der Höhe nach etwa dem Anteil entspricht, der von der voraussichtlichen Vergütung auf die bisher geleistete Tätigkeit entfällt (vgl. BGH-Beschluss vom 1. Oktober 2002 IX ZB 53/02), führt entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (z.B. Schreiben der OFD Nordrhein-Westfalen vom 15. März 2017 S 2133-2016/0008-St 143; Schreiben des Finanzministeriums des Landes Schleswig-Holstein vom 23. Mai 2011 VI 304-S 2134-067) nicht dazu, dass es sich bei dem Vorschuss um eine Teilvergütung für eine selbständig abrechenbare Teilleistung handelt. Auch auf einen Vorschuss als vorläufige Zahlung besteht ein (zivilrechtlicher) Anspruch, wenn die Voraussetzungen für seine Bewilligung gegeben sind.
- 38** (4) Entgegen der Auffassung des FA handelt es sich bei dem Vorschuss nach § 9 InsVV auch nicht deshalb um die Vergütung für eine selbständig abrechenbare Teilleistung, weil seine Entnahme aus der Masse der Zustimmung des Insolvenzgerichts bedarf und dieses dabei eine vorherige Prüfung der Höhe vornimmt. Ebenso wie der Anspruch auf eine endgültige Vergütung ist auch ein Anspruch auf einen Vorschuss oder eine Anzahlung regelmäßig vom Vorliegen bestimmter Voraussetzungen abhängig. Das bedeutet aber nicht, dass damit eine selbständig abrechenbare Teilleistung endgültig vergütet wird. Ebenso wenig folgt dies aus dem Zustimmungsvorbehalt für das Insolvenzgericht. Vielmehr muss auch die Gewährung eines Vorschusses daraufhin überprüfbar sein, ob die Voraussetzungen hierfür überhaupt vorliegen. Diese Aufgabe kommt im Insolvenzverfahren, bei dem es sich um ein staatliches Verfahren handelt, dem Insolvenzgericht im Rahmen seiner Aufsichtspflicht nach § 58 InsO zu (vgl. BGH-Urteil vom 16. Oktober 2014 IX ZR 190/13).
- 39** (5) Die Beurteilung eines Vorschusses nach § 9 InsVV als Vergütung für eine selbständig abrechenbare und zu vergütende Teilleistung ist auch verfassungsrechtlich nicht geboten. Die Freiheit, einen Beruf auszuüben, ist zwar untrennbar verbunden mit der Freiheit, eine angemessene Vergütung zu fordern, weshalb gesetzliche Vergütungsregelungen am Maßstab des Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) zu messen sind (z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 30. März 1993 1 BvR 1045/89, 1 BvR 1381/90, 1 BvL 11/90, BVerfGE 88, 145; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 24. Juni 1993 1 BvR 836/91). Daraus kann sich ein Anspruch des Leistungsverpflichteten ergeben, bei --wie im Fall der Vergütung nach der InsO-- grundsätzlich gegebener Vorleistungspflicht angemessen gegen das Ausfallrisiko geschützt zu werden. Als angemessener Schutz wird danach auch der Vorschuss nach § 9 InsVV auf die endgültige Vergütung angesehen, da ein solcher Vorschuss, sofern er den endgültigen Vergütungsanspruch nicht übersteigt, im Fall später eintretender Massearmut nicht zurückgezahlt

werden muss (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 88, 145, zur insoweit vergleichbaren Rechtslage nach der KO). Art. 12 Abs. 1 GG fordert hingegen nicht, dass eine Tätigkeit stets zeitanteilig endgültig zu vergüten ist.

- 40** (6) Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 14. Mai 2014 VIII R 25/11 (BFHE 246, 155, BStBl II 2014, 968). Das Urteil betraf die Frage der Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs. Der BFH kam zu dem Ergebnis, dass dem Ingenieur als Leistendem eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure so gut wie sicher sei, wenn er die Teilleistung abnahmefähig erbracht und eine prüfbare Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorgelegt habe. Demgegenüber ist der Vergütungsvorschuss nach § 9 InsVV wegen der Unwägbarkeit der Höhe der endgültig festzusetzenden Vergütung dem leistenden Insolvenzverwalter gerade noch nicht so gut wie sicher.
- 41** c) Das FG-Urteil, das sich für seine Entscheidung auf die dargestellte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung gestützt hat, kann danach keinen Bestand haben. Es ist aufzuheben.
- 42** d) Die Sache ist spruchreif.
- 43** aa) Soweit die Klägerin zu 1. sich gegen die gewinnerhöhende Berücksichtigung des Vorschusses in Höhe von ... € bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns aus Gewerbebetrieb einerseits und bei der Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns aus selbständiger Arbeit andererseits richtet, ist der Klage stattzugeben. Da das FA, den Feststellungen des Prüfers folgend, im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid zwar auf der Passivseite den Posten "erhaltene Anzahlungen" im Umfang von ... € gewinnerhöhend aufgelöst hat, nicht aber auf der Aktivseite den Posten "unfertige Leistungen" in dem Umfang aufgelöst hat, in dem er von der Klägerin zur Neutralisierung ihrer im Zusammenhang mit dem Vorschuss stehenden Aufwendungen gebildet wurde, beträgt die rückgängig zu machende Gewinnrealisierung insgesamt ... €.
- 44** bb) Soweit die Klägerin zu 1. sich gegen die Nichtberücksichtigung der Gewinnanteile der E aus der stillen Unterbeteiligung als Sonderbetriebsausgaben des B wendet, bleibt ihre Klage --ebenso wie die allein dagegen gerichtete Revision des Klägers zu 2.-- ohne Erfolg und war daher abzuweisen (dazu sogleich unter 3.).
- 45** 3. Die Revision des Klägers zu 2. ist unbegründet.
- 46** a) Zu den gewerblichen Einkünften des Gesellschafters einer Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören alle Einnahmen und Betriebsausgaben, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft haben. Sie sind bei ihm als Sonderbetriebseinnahmen oder Sonderbetriebsausgaben zu erfassen (z.B. BFH-Urteil vom 9. November 1988 I R 191/84, BFHE 155, 454, BStBl II 1989, 343). Entsprechendes gilt nach § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG für die Beteiligung eines Gesellschafters an einer Personengesellschaft, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt.
- 47** Sonderbetriebsausgaben können auch in Aufwendungen bestehen, die dem Gesellschafter als Hauptbeteiligtem gegenüber dem an seinem Gesellschaftsanteil (typisch) still Unterbeteiligten erwachsen, wie insbesondere die an diesen zu zahlende Gewinnbeteiligung (z.B. BFH-Urteil in BFHE 155, 454, BStBl II 1989, 343).
- 48** b) Bei der (typisch) stillen Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil eines anderen handelt es sich um die Beteiligung eines Dritten (Unterbeteiligten) an dem Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten. Zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten kommt eine bürgerlich-rechtliche Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen zustande, in der dem Dritten eine schuldrechtliche Mitberechtigung zumindest am Gewinn des Gesellschaftsanteils des Hauptbeteiligten eingeräumt wird (z.B. BGH-Urteil vom 29. November 2011 II ZR 306/09, BGHZ 191, 354). Die (typisch) stille Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil kann sowohl entgeltlich erworben werden als auch Gegenstand einer Schenkung sein (vgl. BGH-Urteil in BGHZ 191, 354).
- 49** c) Die steuerliche Berücksichtigung von Gewinnanteilen eines Unterbeteiligten als Sonderbetriebsausgaben des Hauptbeteiligten kommt allerdings nur in Betracht, wenn die Begründung der stillen Unterbeteiligung betrieblich veranlasst ist. Dies folgt aus § 4 Abs. 4 EStG. Danach sind Betriebsausgaben nur solche Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Bezogen auf die Begründung einer stillen Unterbeteiligung an einem Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten setzt dies voraus, dass dem Betrieb durch den Unterbeteiligten Mittel zugeführt werden, er also eine Einlage leistet.
- 50** d) Ausgehend von den dargestellten Rechtsgrundsätzen ist die Entscheidung des FG, die Gewinnanteile der E aus der Unterbeteiligung am Gesellschaftsanteil des B seien bei diesem nicht als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 51** aa) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht in Streit, dass E für die Einräumung der (typisch) stillen Unterbeteiligung kein Entgelt in Geld geleistet hat.
- 52** bb) Dahinstehen kann, ob das Entgelt für die Einräumung der (typisch) stillen Unterbeteiligung auch in Form von Diensten erbracht werden könnte. Denn im Streitfall wurden etwaige Dienste jedenfalls nicht in fremdüblicher Weise vereinbart und im Übrigen ihre Erbringung auch nicht nachgewiesen.
- 53** (1) Nach den von den Klägern nicht angegriffenen Feststellungen des FG hat E nach dem Unterbeteiligungsvertrag dessen Wortlaut nach geschuldete Arbeitsleistungen jedenfalls weder hinreichend dargelegt noch glaubhaft gemacht. Abgesehen davon würden fremde Dritte eine als Entgelt für die Einräumung einer Unterbeteiligung geschuldete Arbeitsleistung (sofern eine Einlage überhaupt in Form von Diensten erbracht werden kann, s.o.) mindestens dem Umfang nach konkret bezeichnen. Eine Vereinbarung, der zufolge die Unterbeteiligte "im Bedarfsfall fallweise ihre persönliche Arbeitskraft in die Innengesellschaft" einbringt, genügt einer fremdüblichen Bezeichnung der geschuldeten Gegenleistung danach nicht.
- 54** (2) Im Ergebnis ist auch die weitere Würdigung des FG, etwaige "Unterstützungsleistungen" der E für den Kläger zu 2. seien ertragsteuerlich ohne Auswirkungen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Ungeachtet der Frage, ob Dienste überhaupt als Entgelt für die Einräumung einer Unterbeteiligung in Betracht kommen (s.o.), erfolgten die familiären Unterstützungsleistungen der E, die den Klägern zufolge mit der Einräumung der Unterbeteiligung entgolten werden sollten, nicht im betrieblichen Interesse. Denn es fehlt schon an einer Einlage in den Betrieb. Entgegen der Auffassung der Kläger kann die betriebliche Veranlassung der Einräumung der Unterbeteiligung daher auch nicht darin gesehen werden, dass der Kläger zu 2. auf diese Weise dem Betrieb keine Mittel für den privaten Unterhalt seiner Familie entnehmen musste. Außerdem dient die Hinzurechnung von Entnahmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG gerade dazu, privat veranlasste Aufwendungen zu neutralisieren.
- 55** (3) Dahinstehen kann, ob die Vereinbarung zwischen E und dem Kläger zu 2. auch als unentgeltliche Einräumung einer stillen Unterbeteiligung ausgelegt werden könnte. Denn selbst wenn sie als solche zivilrechtlich wirksam vereinbart worden wäre, fehlte es mangels Erbringung einer Einlage durch E an der betrieblichen Veranlassung, so dass etwa an E gezahlte Gewinnanteile steuerlich nicht als Sonderbetriebsausgaben des Klägers zu 2. berücksichtigt werden könnten. Soweit älteren Entscheidungen des Senats etwas anderes zu entnehmen sein sollte, hält der Senat daran jedenfalls nicht mehr fest.
- 56** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Hinsichtlich der Kostenquotelung legt der Senat einen Gesamtstreitwert der Revision von ... € zugrunde. Er geht dabei davon aus, dass hinsichtlich der streitigen Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben des Klägers zu 2. in Höhe von ... € 10 % anzusetzen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 12. August 1987 IV E 3/87, BFH/NV 1988, 657, m.w.N.) und hinsichtlich des streitigen Gesamthandsgewinns in Höhe von ... € 37 %. Hinsichtlich des Letzteren verbleibt es bei dem Grundsatz, dass der bei Anfechtungsklagen wegen einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung grundsätzlich anzusetzende Satz von 25 % bei höheren Gewinn- bzw. Verlustanteilen wegen der infolge des progressiven Einkommensteuertarifs zu erwartenden höheren einkommensteuerlichen Auswirkung angemessen zu erhöhen ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. April 2018 IV E 1/18, m.w.N., und vom 10. Oktober 2006 VIII B 177/05, BFHE 214, 208, BStBl II 2007, 54). Für eine abweichende Festsetzung in Höhe von 10 %, etwa im Hinblick darauf, dass es lediglich um eine zeitliche Verschiebung der Versteuerung des Betrags von ... € und damit lediglich um einen Zins- und Liquiditätsvorteil gehe, sieht der Senat keinen Anlass. Mittelbare Auswirkungen auf Veranlagungszeiträume, die dem Streitjahr vor- oder nachgelagert sind, bleiben bei der Festsetzung des Streitwerts regelmäßig außer Betracht (z.B. BFH-Beschlüsse vom 10. November 2005 VIII E 5/05, BFH/NV 2006, 576, und vom 14. Februar 2007 IV E 3/06, BFH/NV 2007, 1155). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz kommt jedenfalls in einem Fall wie dem Streitfall, in dem sich die Höhe eines etwaigen Liquiditäts- und Zinsvorteils angesichts der Ungewissheit, in welchem Jahr und in welcher Höhe die endgültige Vergütung festgesetzt wird, nicht bestimmen lässt, nicht in Betracht.