

# Beschluss vom 13. November 2019, VIII S 37/18

## Entnahmen aus dem Gesamthandsvermögen durch einen ungetreuen Mitunternehmer

ECLI:DE:BFH:2019:BA.131119.VIIIS37.18.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , FGO § 69 Abs 6 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, AO § 85, AO § 88

## Leitsätze

NV: Unberechtigte Entnahmen eines Mitunternehmers aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen führen wie Veruntreuungen durch einen Nichtgesellschafter bei der Mitunternehmerschaft zu einer Betriebsausgabe. Bei einer Personengesellschaft, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, kommt die (korrespondierende) Aktivierung eines durch unberechtigte Entnahmen des ungetreuen Gesellschafters entstandenen Ersatzanspruchs nicht in Betracht .

## Tenor

Die Vollziehung der für den Antragsteller in den Gewinnfeststellungsbescheiden für 2000 bis 2006 vom 07.02.2014 festgestellten Gewinnanteile wird ausgesetzt, soweit die in den Bescheiden festgestellten Beträge die nach Maßgabe der Gründe zutreffenden Gewinnanteile des Antragstellers übersteigen.

Die Vollziehung wird ohne Sicherheitsleistung mit Wirkung vom 26.04.2018 bis einen Monat nach Zustellung der Entscheidung über die Revision, bei Erledigung durch Erlass eines Änderungsbescheids bis einen Monat nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids, spätestens jedoch bis einen Monat nach Eingang einer Rücknahmeerklärung des Antragstellers ausgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Zurechnung von Gewinnanteilen, die der Kläger, Revisionskläger und Antragsteller (Antragsteller) als Gesellschafter der ehemaligen GbR nach einer Steuerfahndungsprüfung im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für die Streitjahre 2000 bis 2006 zugerechnet erhalten hat.
- 2 Nachdem der Antragsteller in der Steuerberatungspraxis des ehemaligen Mitgesellschafters R als Arbeitnehmer und freier Mitarbeiter tätig gewesen war, gründete er mit diesem die GbR. Die Gewinnermittlung der GbR erfolgte für alle Streitjahre im Wege der Einnahme-Überschussrechnung.
- 3 Die GbR wurde zum 28.02. des Streitjahres 2006 durch den Antragsteller im Streit mit R gekündigt und auf zwei Einzelpraxen aufgeteilt. Im Zuge der Trennung kam es zu Rechtsstreitigkeiten zwischen dem Antragsteller und R über die Gewinnverteilung und die wechselseitigen Auseinandersetzungsansprüche. Diese Streitigkeiten sind Gegenstand eines noch nicht abgeschlossenen zivilrechtlichen Verfahrens.
- 4 Der Antragsteller erstattete am 28.08.2007 eine Selbstanzeige wegen der aus der GbR für ihn festgestellten Einkünfte der Streitjahre. Gleiches tat R am 23.10.2007. Daraufhin führte das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (Steufa) bei der GbR eine Fahndungsprüfung für die Streitjahre 2000 bis 2005 durch.
- 5 Im abschließenden Bericht der Steufa vom 18.02.2010 wurden diverse Feststellungen zur Höhe bislang nicht

erfasster Betriebseinnahmen der GbR und zu zu Unrecht geltend gemachten Betriebsausgaben im Gesamthandsvermögen der GbR in den Streitjahren getroffen. Tz 22 Buchst. a des Berichts der Steufa wies Einnahmenerhöhungen für Honorare aus, die in Form von Scheckeinlösungen, Lastschriftengängen und Gutschriften auf Privatkonten des R vereinnahmt wurden. Ferner hatten Angestellte der GbR und R Honorareinnahmen in bar von Mandanten erhalten, die nicht als Betriebseinnahmen der GbR verbucht und zum Teil für Schwarzlohnzahlungen und eine sog. "Kriegskasse" der GbR verwendet wurden. R hatte Teile dieser Beträge an sich genommen und für sich verwendet (Tz 22 Buchst. b des Steuerfahndungsberichts). Außerdem hatte R der GbR zustehende Honoraransprüche nicht abgerechnet, sondern mit Leistungen von Mandanten (z.B. Handwerkerleistungen und eines gastronomischen Betriebs) verrechnet, die er privat erhalten hatte, oder die Leistungen der GbR gegenüber diesen Mandanten verbilligt abgerechnet (Tz 22 Buchst. c des Steuerfahndungsberichts). Unter Tz 22 Buchst. d wies der Bericht weitere falsch verbuchte Erlöse der GbR aus.

- 6** Die Steufa ordnete sämtliche Mehrgewinne aufgrund der Außenprüfung als laufende Betriebseinnahmen im Gesamthandsvermögen der GbR ein und verteilte diese nach Zuweisung fester Vorabgewinne zu 40 % auf den Antragsteller und zu 60 % auf R.
- 7** Die gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheide der GbR für die Streitjahre 2000 bis 2005 wurden vom Beklagten, Revisionsbeklagten und Antragsgegner (Finanzamt --FA--) im Anschluss an die Steuerfahndungsprüfung am 12.07.2010 entsprechend geändert. Das FA stützte die Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 2000 bis 2004 auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO); die Änderung für das Streitjahr 2005 auf § 164 Abs. 2 AO.
- 8** Für das Streitjahr 2006 erging am 02.09.2008 ein gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheid, der während des anschließenden Einspruchsverfahrens und aufgrund einer Außenprüfung mehrfach, zuletzt durch Bescheid vom 08.11.2011 geändert wurde. In diesem Bescheid wurde ein laufender Gesamthandsgewinn der GbR in Höhe von ... € festgestellt, von dem auf R ein Betrag in Höhe von ... € und auf den Antragsteller in Höhe von ... € entfiel. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.
- 9** Im Einspruchsverfahren wurde zwischen dem Antragsteller, der Beigeladenen (der Witwe und Erbin des verstorbenen R) und dem für die GbR zuständigen Betriebsfinanzamt am 19.12.2013 eine tatsächliche Verständigung geschlossen. Die tatsächliche Verständigung erstreckte sich nach den Ausführungen unter Teil B.1. und B.2. auf die Höhe der Umsätze und Einnahmen sowie der Betriebsausgaben/Vorsteuerbeträge der GbR. Ausdrücklich ausgenommen wurden sämtliche Fragen zu den Umständen der Gewinnverteilung und der Zurechnung des Gewinns der GbR.
- 10** Das FA erließ nach der tatsächlichen Verständigung noch während des Einspruchsverfahrens am 07.02.2014 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre, in denen es die Ergebnisse der tatsächlichen Verständigung umsetzte. Das FA führte in der Einspruchsentscheidung vom 13.02.2014 ergänzend aus, die Einkünfte der GbR seien auf der ersten Stufe dem Antragsteller und R unter Berücksichtigung der unstrittigen Vorabgewinne zuzuweisen. Der Restgewinn sei zu 40 % auf den Antragsteller und zu 60 % auf R zu verteilen. Die Zurechnung sämtlicher Mehrgewinne der Außenprüfung bei R komme nicht in Betracht.
- 11** Nach Klageerhebung beantragte der Antragsteller beim FA die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der für sich festgestellten Gewinnanteile der Streitjahre und machte geltend, die aus den Ergebnissen der Steuerfahndung resultierenden Mehrergebnisse seien ausschließlich dem R als Einkünfte zuzurechnen.
- 12** Das FA gewährte mit Verfügung vom 01.04.2014 teilweise AdV für den Zeitraum vom 17.03.2014 (der Anhängigkeit der Klage) bis einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über die Klage oder bis einen Monat nach einer anderweitigen Erledigung des Klageverfahrens.
- 13** Der Antragsteller beantragte daraufhin beim Finanzgericht (FG) für die Dauer des Klageverfahrens die AdV der vom FA nicht ausgesetzten Beträge. Diesen Antrag wies das FG mit Beschluss vom 12.09.2014 als unbegründet zurück. Es ließ die Beschwerde gegen den Beschluss nicht zu.
- 14** Während des Klageverfahrens beim FG erreichten die Beteiligten dahingehend Übereinstimmung, dass die für R und den Antragsteller für die einzelnen Streitjahre angesetzten Vorabgewinnbeträge zutreffend seien und auf den verbleibenden Restgewinn ein allgemeiner Gewinnverteilungsschlüssel von 60 % für R und 40 % für den Antragsteller maßgeblich sei. Gegenstand des Rechtsstreits war inhaltlich danach nur noch, ob die in Tz 22 Buchst. a und Tz 22 Buchst. b des Steuerfahndungsberichts festgestellten Mehrgewinne, die R vereinnahmt hatte,

als laufende Gesamthandsgewinne der GbR zu behandeln oder unter Minderung der laufenden Gesamthandsgewinne der GbR ausschließlich dem R als Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen seien.

- 15** Das FG gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1176 im Einzelnen mitgeteilten Gründen teilweise statt.
- 16** Es hielt die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide teilweise für rechtswidrig. Die Lastschriftinzüge und Gutschriften von Honoraren auf Privatkonten des R (Tz 22 Buchst. a des Fahndungsberichts) sowie die von Mandanten zugunsten des privaten Vermögensbereichs des R erbrachten Leistungen, für die Steuerberatungsleistungen der GbR gar nicht oder verbilligt abgerechnet worden seien (Tz 22 Buchst. c des Fahndungsberichts) seien unter Minderung des laufenden Gesamthandsgewinns der GbR als Sonderbetriebseinnahmen des R zu behandeln. R habe diese Gelder und Vorteile ohne Kenntnis und Zustimmung des Antragstellers "am Gesamthandsvermögen vorbei" vereinnahmt.
- 17** Hinsichtlich der nicht als Einnahmen der GbR verbuchten Honorare, die Angestellte oder R in bar oder in Form von Schecks entgegengenommen hätten, komme eine Einordnung als Sonderbetriebseinnahmen des R hingegen nicht in Betracht. R und die Angestellten hätten diese Honorare für die GbR eingenommen. Es handele sich damit um Betriebseinnahmen, die der GbR zugeflossen seien. Soweit R Schecks auf privaten Konten eingelöst und Bargeld für private Zwecke aus dem Gesamthandsvermögen entnommen habe, lägen unberechtigte Entnahmen vor. Diese könnten in den Streitjahren nicht als Betriebsausgaben auf Ebene der GbR abgezogen werden. Es sei nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16.10.2008 - IV R 98/06 (BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272) von einer darlehensweisen Überlassung dieser Mittel an R auszugehen. Erst ein Ausfall der Darlehensforderung der GbR könne zu einer Betriebsausgabe der GbR führen. Ein solcher Ausfall der Darlehensforderung sei in den Streitjahren jedoch nicht eingetreten. Zudem stünden der Berücksichtigung weiterer Betriebsausgaben der GbR auch die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung zur Höhe des Gesamtgewinns der GbR und der Umstand entgegen, dass nur die Gewinnverteilung Gegenstand des Rechtsstreits gewesen sei.
- 18** Im Anschluss an die Zustellung des FG-Urteils und die Revisionseinlegung beim BFH beantragte der Antragsteller beim FA erneut die AdV der Feststellung seiner Gewinnanteile für die Dauer des Revisionsverfahrens.
- 19** Dem entsprach das FA entsprechend dem Ergebnis des FG-Urteils nur zum Teil. Es setzte die Vollziehung der festgestellten Gewinnanteile des Antragstellers für die Streitjahre 2001 bis 2006 mit Wirkung vom 26.04.2018 bis einen Monat nach Zustellung der Entscheidung über die Revision, bei Erledigung durch Erlass eines Änderungsbescheids bis einen Monat nach Bekanntgabe des Änderungsbescheids, spätestens jedoch bis einen Monat nach Eingang einer Rücknahmeerklärung des Antragstellers ohne Sicherheitsleistung teilweise aus.

**20 Gewinnanteile des Antragstellers nach der Aussetzung des FA vom 15.10.2018**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
	DM	DM	€	€	€	€	€
Gesamthandsgewinn nach tatsächlicher Verständigung	...	...	...	...	...	...	...
Gesamthandsgewinn für die AdV laut FA	...	...	...	...	...	...	...
Gewinnanteil des Antragstellers nach tatsächlicher Verständigung	...	...	...	...	...	...	...
Gewinnanteil des Antragstellers laut AdV des FA vom 15.10.2018	...	...	...	...	...	...	...
Vom FA ausgesetzt	0	966	8.549	14.959	12.558	9.362	1.815

- 21** Der Antragsteller beantragte mit Schreiben vom 20.11.2018 beim BFH daraufhin eine weiter gehende AdV. Zur Begründung bezieht er sich auf seine Begründung der Revision im anhängigen Verfahren VIII R 21/18. Er rügt ausschließlich die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG. Dieses habe zu Unrecht nicht sämtliche in

Tz 22 Buchst. a und Tz 22 Buchst. b des Fahndungsberichts aufgedeckten Mehrgewinne unter Minderung des laufenden Gewinns dem R als Sonderbetriebseinnahmen zugerechnet. Er müsse Gewinne aufgrund der von R privat verwendeten Beträge versteuern, ohne diese jemals erhalten zu haben.

- 22** Zu Unrecht verneine das FG ferner, dass die unberechtigten Entnahmen des R zu einem Betriebsausgabenabzug der GbR in den Streitjahren führen.
- 23** Der Antragsteller beantragt sinngemäß, die Vollziehung der Feststellungsbescheide vom 07.02.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.02.2014 für die Dauer des Revisionsverfahrens über die vom FA mit Verfügung vom 15.10.2018 bewilligte AdV hinaus auch auszusetzen, soweit ihm folgende weitere Gewinnanteile zugewiesen worden seien, statt sie dem Mitgesellschafter R als Sonderbetriebseinnahmen zuzuweisen:

<b>Jahr</b>	<b>Zusätzlich auszusetzender Betrag des Gewinnanteils des Antragstellers</b>
2000	2.906,40 DM
2001	33.932,12 DM
2002	13.061,61 €
2003	14.470,78 €
2004	17.284,00 €
2005	12.381,92 €
2006	976,00 €

- 24** Das FA beantragt, den Antrag zurückzuweisen.
- 25** Das FG habe den Streitfall zutreffend zwischen den endgültig bei R verbliebenen Honorareinnahmen und Leistungen und den zunächst in das Gesamthandsvermögen gelangten, nicht bei der GbR gebuchten Honorarzahllungen unterschieden. Es habe zu Letzteren festgestellt, dass ein erheblicher Teil dieser Beträge nicht direkt von R vereinnahmt, sondern von Angestellten abgeholt oder an diese übergeben worden sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 26** Der Antrag des Antragstellers ist zulässig und begründet.
- 27** 1. Der BFH ist mit Anhängigkeit des Revisionsverfahrens VIII R 21/18 gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum zuständigen Gericht der Hauptsache geworden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 29.09.1994 - VIII S 5/94, BFH/NV 1995, 537).
- 28** 2. Der Senat versteht den Antrag des Antragstellers in der Weise, dass er die AdV für den Zeitraum seit Ergehen des FG-Urteils bis zum Abschluss des Revisionsverfahrens begehrt, soweit das FA die Aussetzung nicht gewährt hat. Dieser Antrag ist zulässig.
- 29** a) Er stellt für den hier ausschließlich zu betrachtenden Verfahrensabschnitt des Revisionsverfahrens einen erstmaligen Antrag gemäß § 69 Abs. 3 FGO dar. Auch die Zugangsvoraussetzungen gemäß § 69 Abs. 4 FGO sind erfüllt. Der Antragsteller hat beim FA die AdV für die Dauer des Revisionsverfahrens beantragt, was dieses abgelehnt hat, soweit das FG die Klage abgewiesen hatte.
- 30** b) Die besonderen Zulässigkeitsvoraussetzungen gemäß § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO sind im Streitfall nicht zu beachten.

- 31** Gemäß § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO kann der Beteiligte die Änderung oder Aufhebung eines gerichtlichen AdV-Beschlusses lediglich wegen veränderter oder im ursprünglichen Verfahren ohne Verschulden nicht geltend gemachter Umstände beantragen. Die Vorschrift gilt auch, wenn zunächst über einen AdV-Antrag vom FG entschieden worden ist und nunmehr ein Beteiligter beim BFH als Gericht der Hauptsache i.S. des § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO erneut einen (Folge-)Antrag stellt (BFH-Beschlüsse vom 13.10.1999 - I S 4/99, BFHE 190, 34, BStBl II 2000, 86; vom 08.03.2013 - III S 2/12, BFH/NV 2013, 960; vom 13.05.2015 - X S 9/15, BFH/NV 2015, 1099). Sie dient dem Zweck, nicht allein wegen eines zwischenzeitlich eingetretenen Zuständigkeitswechsels eine Rechtsschutzmöglichkeit zu eröffnen, die das Gesetz gegenüber dem erstinstanzlichen Gericht versagt, und soll auch verhindern, dass die Beschränkung der Beschwerde gemäß § 128 Abs. 3 FGO durch einen Folgeantrag beim BFH als zuständig gewordenem Gericht der Hauptsache umgangen wird.
- 32** Im Streitfall hat das FG im Beschluss vom 12.09.2014 im Anschluss an die teilweise Gewährung der AdV durch das FA für das Klageverfahren zwar eine weiter gehende AdV abgelehnt. Da aber das FA für diesen Verfahrensabschnitt die AdV in größerem Umfang als nunmehr für das Revisionsverfahren gewährt hatte, entschied das FG in diesem Beschluss nur über solche Mehrgewinne nach der Fahndungsprüfung und deren Verteilung, die dem Antragsteller aufgrund nicht mehr anzuerkennender Betriebsausgaben für den an die Ehefrau des Antragstellers gezahlten Arbeitslohn, für Aufwendungen der GbR für Leistungen in den privaten Vermögensbereich des Antragstellers und für Mehrgewinne aufgrund der Korrektur von Fehlbuchungen entstanden waren. Die Behandlung und Zurechnung dieser Einnahmen war nach dem Verfahrensverlauf im Zeitpunkt der Entscheidung des FG über die Klage nicht mehr streitig.
- 33** In dem nunmehr beim BFH gestellten Antrag ist deshalb kein "wiederholender Folgeantrag" des Antragstellers i.S. des § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO zu sehen. Der vom FG ablehnend beschiedene Aussetzungsantrag bezog sich zeitlich nur auf den Verfahrensabschnitt des Klageverfahrens. Ein unter § 69 Abs. 6 Satz 2 FGO fallender "wiederholender Folgeantrag" zu dem bereits durch das FG beschiedenen Antrag ist daher im vorliegenden Antrag des Antragstellers nicht zu sehen, weil nunmehr über die Gewährung der AdV ausschließlich für den Verfahrensabschnitt des Revisionsverfahrens und unter Berücksichtigung der vom FA für diesen Verfahrensabschnitt mit Verfügung vom 15.10.2018 teilweise gewährten AdV zu entscheiden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 05.07.2011 - IV S 11/10, BFH/NV 2011, 1894, Rz 11). Auch in sachlicher Hinsicht hat sich der Senat mit Sachverhalten zu befassen, die nicht Gegenstand der ablehnenden FG-Entscheidung vom 12.09.2014 waren, weil das FA insoweit für die Dauer des Klageverfahrens von sich aus die Vollziehung ausgesetzt hatte.
- 34** 3. Es bestehen im Umfang der vom FA nicht ausgesetzten Beträge ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre. Bei summarischer Betrachtung ist damit zu rechnen, dass der Senat der Revision des Antragstellers stattgeben und die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zugunsten des Antragstellers ändern wird. Soweit R dem Gesamthandsvermögen der GbR Mittel entzogen hat, liegen unberechtigte Entnahmen vor, die in den Streitjahren als weitere Betriebsausgaben der GbR abzugsfähig sind.
- 35** a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung aussetzen, wenn --bei summarischer Prüfung-- ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ist der angegriffene Steuerbescheid --hier die angefochtenen Feststellungen der geänderten Feststellungsbescheide der Streitjahre-- Gegenstand eines anhängigen Revisionsverfahrens, bestehen ernstliche Zweifel gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 FGO, wenn unter Berücksichtigung der eingeschränkten Prüfungsmöglichkeiten des Revisionsgerichts, insbesondere der Bindung an die tatsächlichen Feststellungen des FG gemäß § 118 Abs. 2 FGO, ernstlich mit der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Feststellungsbescheide gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO zu rechnen ist. Das bedeutet, dass auf die Erfolgsaussichten des Revisionsverfahrens, bei voraussichtlicher Zurückverweisung gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO auf die Erfolgsaussichten des dann beim FG fortzusetzenden Klageverfahrens abzustellen ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 11.08.2000 - I S 5/00, BFH/NV 2001, 314, Rz 11; vom 19.03.2014 - III S 22/13, BFH/NV 2014, 856, Rz 17; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 69 Rz 182). Im Falle einer Zurückverweisung bestehen ernstliche Zweifel allerdings auch dann, wenn sich aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht absehen lässt, ob die Klage letztlich Erfolg haben wird (BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 314, Rz 11).
- 36** b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen

Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn, der lediglich eine Rechengröße darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 24 ff., m.w.N.; vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, Rz 19). Da eine Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid mithin verschiedene Zielsetzungen haben kann, kommt der Bestimmung des Begehrens des Antragstellers im Sinne einer rechtsschutzgewährenden Auslegung besondere Bedeutung zu.

- 37** aa) Im Streitfall versteht der Senat das Begehren des Antragstellers im Klage-, im Revisionsverfahren und im vorliegenden Verfahren dahingehend, dass er im Umfang der noch streitigen Mehrergebnisse nach der Fahndungsprüfung sowohl die Feststellung zur Höhe des zu verteilenden laufenden Gesamthandsgewinns der GbR als auch die Feststellung zur Verteilung dieses Gewinns angefochten hat.
- 38** Bei der Bestimmung des Begehrens des Antragstellers kommt einer rechtsschutzgewährenden Auslegung besondere Bedeutung zu. Welche Besteuerungsgrundlagen der Antragsteller mit seiner Klage angreift und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht hat, ist durch Auslegung der Klageschrift oder der darin ausdrücklich in Bezug genommenen Schriftstücke zu ermitteln (BFH-Urteil in BFHE 264, 306, Rz 23, m.w.N.). Da der Antragsteller während des gesamten Einspruchs- und Klageverfahrens verlangt hat, sämtliche der noch streitigen Mehrergebnisse nicht als nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilende Mehrgewinne, sondern als Sonderbetriebseinnahmen des R zu beurteilen oder diesem als besondere Vorabgewinne zuzuweisen, hat er neben der Feststellung zur Verteilung des laufenden Gewinns stets auch die Feststellung zur Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der GbR angefochten.
- 39** bb) Von diesem Verständnis ist auch das FG trotz teilweise widersprüchlicher Ausführungen in der Vorentscheidung ausgegangen, da es entschieden hat, der festgestellte laufende Gesamthandsgewinn der GbR sei zu ermäßigen und darin erfasste Betriebseinnahmen seien ausschließlich dem R als Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen. Hätte das FG die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der GbR als nicht angefochten und bestandskräftig beurteilt, hätte es nur die Frage entscheiden können, ob auf Grundlage des bestandskräftig festgestellten Gesamthandsgewinns innerhalb der Gewinnverteilung der GbR ein besonderer Gewinnverteilungsschlüssel anzuwenden ist.
- 40** c) Bei summarischer Betrachtung ist es zwar nicht ernstlich zweifelhaft, dass diejenigen nicht verbuchten Barhonorare und Scheckzahlungen, die Angestellte der GbR oder R für die GbR vereinnahmt haben, bei der GbR als Betriebseinnahmen im laufenden Gesamthandsgewinn und nicht als Sonderbetriebseinnahmen des R zu beurteilen sind (s. unten aa). Es ist aber ernstlich zweifelhaft, der GbR in den Streitjahren den Betriebsausgabenabzug zu versagen, soweit R sich Beträge aus dem Gesamthandsvermögen der GbR für private Zwecke angeeignet hat (s. unten bb).
- 41** aa) Bei summarischer Prüfung ist die tatsächliche und rechtliche Würdigung des FG unter Abschnitt II. der Vorentscheidung nicht zu beanstanden, Beträge aus Scheckeinlösungen auf dem Privatkonto des R im Streitjahr 2001 (66.522,23 DM, vgl. Bl. 5 des FG-Urteils) und Barhonoraren, die von R und den Angestellten der GbR entgegengenommen wurden (vgl. Tz 22 Buchst. b des Fahndungsberichts und Bl. 6 des FG-Urteils), seien Betriebseinnahmen der GbR.
- 42** aaa) Das FG hat in der Vorentscheidung auf Grundlage des BFH-Urteils vom 14.12.2000 - IV R 16/00 (BFHE 194, 151, BStBl II 2001, 238) rechtlich zwischen den der GbR zugeflossenen, aber nicht bei dieser verbuchten Betriebseinnahmen und "am Gesamthandsvermögen" vorbei vereinnahmten Beträgen unterschieden, die nur als Sonderbetriebseinnahmen des R zu qualifizieren seien. Für diese beiden "Einnahmenkategorien" hat es in tatsächlicher Hinsicht zwischen der Einlösung von Verrechnungsschecks auf einem Privatkonto des R und den an die Angestellten oder R übergebenen Barhonoraren einerseits und andererseits den per Lastschrift oder Gutschrift von vornherein auf private Konten des R geleiteten Beträgen unterschieden. Zahlungen, für die R (oder die Buchhalterin der GbR, die Zeugin L) gegenüber den Mandanten für den Lastschrifteinzug oder zur Gutschrifterteilung ein persönliches Konto des R angegeben hatte, sah das FG als durch R "in die eigene Tasche" geleitete Einnahmen an, die der GbR zustanden, und beurteilte diese als Sonderbetriebseinnahmen des R. Zahlungen, die durch die Angestellten der GbR oder R in bar entgegengenommen wurden, um sie für verdeckte Lohnzahlungen oder die "Kriegskasse" zu verwenden sowie Schecks über Honorarforderungen der GbR, die von R auf einem Privatkonto eingelöst wurden, beurteilte das FG als dem Gesamthandsvermögen der GbR zugeflossene

Betriebseinnahmen, die R sich anschließend teilweise angeeignet habe. Diese Tatsachenwürdigung des FG zum Ablauf der einzelnen Zahlungseingänge ist nicht mit Verfahrensrügen angegriffen worden. Sie ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat auch im Revisionsverfahren bindend.

- 43** bbb) Auf dieser tatsächlichen Grundlage bestehen bei summarischer Betrachtung in rechtlicher Hinsicht keine ernstlichen Zweifel daran, dass es sich bei den per Scheck und den in bar entgegengenommenen Honoraren um der GbR zugeflossene Betriebseinnahmen handelt.
- 44** Betriebseinnahmen und -ausgaben i.S. des § 4 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind wirtschaftlich endgültig vereinnahmte Geldzu- und -abgänge (BFH-Urteil vom 16.12.2014 - VIII R 19/12, BFHE 249, 74, BStBl II 2015, 643, Rz 21). Entscheidend ist danach im Streitfall, ob die GbR als maßgebliches Einkünfteerzielungssubjekt die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die jeweiligen Geldbeträge endgültig erlangt hat.
- 45** Barbeträge gelangen in den Verfügungsbereich der GbR, indem sie an Personen gezahlt werden, die für die GbR zur Entgegennahme der Zahlung berechtigt sind (vgl. BFH-Urteil vom 20.02.1964 - IV 4/61 U, BFHE 79, 267, BStBl III 1964, 329, Rz 7). Soweit die Barhonorare von den Angestellten im Auftrag der GbR vereinnahmt wurden, ist dies unzweifelhaft der Fall (BFH-Urteil vom 06.05.1976 - IV R 79/73, BFHE 119, 156, BStBl II 1976, 560, unter 1.). Gleiches gilt für die von R entgegengenommenen Schecks und Barhonorare, die dem Zweck dienen, verdeckte Lohnzahlungen zu finanzieren, oder die sog. "Kriegskasse" der GbR bildeten. R war als organschaftlicher Vertreter der GbR zur Entgegennahme von Schecks und Barzahlungen für die GbR berechtigt, die hierdurch gemäß § 718 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs in das Gesellschaftsvermögen gelangen (Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 718 Rz 3). Ein innerer Vorbehalt des R, Beträge und Schecks nicht für die GbR, sondern für sich selbst entgegennehmen zu wollen, ist bei der organschaftlichen Vertretung unerheblich (BFH-Urteil vom 29.03.2000 - X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188, unter II.3.a) und stellt die Erlangung der Verfügungsmacht der GbR über diese Beträge nicht in Frage.
- 46** Die Einnahmen aufgrund der so in den Verfügungsbereich der GbR gelangten Barzahlungen und Verrechnungsschecks sind der GbR auch i.S. des § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen. Ein Scheckbetrag fließt nicht erst mit Einlösung des Schecks, sondern bereits mit dessen Hingabe zu, wenn der sofortigen Vorlage des Schecks keine zivilrechtlichen Abreden entgegenstehen, und wenn davon ausgegangen werden kann, dass die bezogene Bank im Falle der sofortigen Vorlage des Schecks den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben wird (BFH-Urteil vom 30.10.1980 - IV R 97/78, BFHE 132, 410, BStBl II 1981, 305, unter 1.). Danach besteht aufgrund der Feststellungen des FG kein Zweifel an einem Zufluss auch der Scheckbeträge im Gesamthandsvermögen der GbR.
- 47** ccc) Zutreffend ist auch die Würdigung des FG, die zunächst in das Gesamthandsvermögen gelangten Gelder, die R sich danach verschafft hat, seien zu Betriebseinnahmen der GbR geworden und keine Sonderbetriebseinnahmen des R. Sonderbetriebseinnahmen des ungetreuen Gesellschafters sind nur anzunehmen, wenn die der Gesellschaft an sich zustehenden Einnahmen --anders als hier-- unmittelbar und endgültig in den Verfügungsbereich des ungetreuen Gesellschafters gelangen und nicht zunächst auf Ebene der Gesellschaft vereinnahmt werden (BFH-Urteil in BFHE 194, 151, BStBl II 2001, 238, unter 3.b und 3.c; Kempermann, Finanz-Rundschau 2001, 408 (409)).
- 48** bb) Der Senat hat jedoch ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide, soweit R die auf privaten Konten eingelösten Scheckbeträge und Barbeträge der GbR für sich verwendet hat. Für diese von R veruntreuten oder unterschlagenen Beträge sind in den Streitjahren bei summarischer Betrachtung gemäß § 177 Abs. 1 AO weitere Betriebsausgaben der GbR zu berücksichtigen, was auch den Gewinnanteil des Antragstellers mindert.
- 49** aaa) Lässt ein Gesellschafter Beträge aus dem Vermögen der Personengesellschaft, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, auf sein privates Bankkonto überweisen und verbleiben die Zahlungen in seinem Vermögen, handelt es sich um eine unberechtigte "Entnahme" aus dem Vermögen der Gesellschaft, sofern nicht alle Gesellschafter zugestimmt haben. Diese unberechtigte "Entnahme" führt zu einer Betriebsausgabe der Gesellschaft; ein korrespondierender (gegenläufiger) Ersatzanspruch der Gesellschaft gegen den ungetreuen Gesellschafter ist bei der Einnahme-Überschussrechnung nicht zu aktivieren. Da der Gesellschaft unfreiwillig Gesellschaftsvermögen entzogen wird, ist dieser Fall ebenso zu behandeln, wie wenn ein Nichtgesellschafter den entsprechenden Betrag zu Lasten der GbR veruntreut hätte (BFH-Urteil in BFHE 194, 151, BStBl II 2001, 238, unter 3.b und 3.c). Erst wenn der Schädiger den Ersatzanspruch erfüllt, entstehen für die GbR Betriebseinnahmen, die auf sämtliche Gesellschafter nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilen oder bei Auflösung der GbR als nachträgliche Einkünfte der Gesellschafter zu erfassen sind. Nach diesem Maßstab sind der GbR in Höhe der durch R veruntreuten Beträge Betriebsausgaben in den Streitjahren entstanden.

- 50** bbb) Die Sichtweise des FG, es handele sich bei den veruntreuten Beträgen um unberechtigte Entnahmen, die in den Streitjahren zu Darlehensrückzahlungsansprüchen der GbR führten und erst bei Ausfall dieser Ansprüche eine Gewinnminderung bei der GbR bewirken könnten, entspricht diesen Vorgaben nicht.
- 51** Von den gemäß § 4 Abs. 4 EStG betrieblich veranlassten Aufwendungen einer Personengesellschaft sind Aufwendungen der Gesellschaft (oder des Gesellschafters) abzugrenzen, die ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (z.B. aufgrund der Gewinnverteilungsabrede oder einer anderweitigen Vereinbarung zwischen den Gesellschaftern) haben. Aufwendungen der Personengesellschaft, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sind keine Betriebsausgaben (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl., § 15 Rz 425; vgl. auch zu Sonderbetriebsausgaben und den Veräußerungskosten des Gesellschafters gemäß § 16 Abs. 2 EStG BFH-Urteile vom 19.07.2018 - IV R 14/16, BFHE 262, 124; vom 07.03.2019 - IV R 18/17, BFHE 263, 348, Rz 16).
- 52** Der IV. Senat des BFH beurteilt in seinem Urteil in BFHE 194, 151, BStBl II 2001, 238, unter 3.b und 3.c auch die vom ungetreuen Gesellschafter aus dem Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft veruntreuten oder unterschlagenen Beträge als Aufwendungen der Gesellschaft, die vollständig betrieblich und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, weil es sich um "wie von einem Nichtgesellschafter" veruntreute Beträge handelt. Auf dieser Grundlage handelt es sich bei den der GbR von R entzogenen Beträgen um in den Streitjahren abgeflossene Betriebsausgaben der GbR gemäß § 4 Abs. 4 EStG.
- 53** Das FG stützt seine abweichende Betrachtung auf das in diesem Kontext nicht einschlägige BFH-Urteil in BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272. Dieses Urteil behandelt Geldabflüsse aus einer Personengesellschaft in Form ausgekehrter Liquiditätsüberschüsse und Personensteuern an deren Gesellschafter, welche auf einem Gesellschafterbeschluss beruhen (vgl. Rz 12 des BFH-Urteils in BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272). Der IV. Senat des BFH ging folglich bei der Entscheidung jenes Streitfalls davon aus, dass es sich um durch das Gesellschaftsverhältnis bedingte Mittelabflüsse (Entnahmen) aus dem Gesamthandsvermögen handelte und formulierte insoweit Grundsätze, wie solche nicht mit dem Gesellschaftsvertrag konformen Überentnahmen von Gesellschafterkapitalkonten mit Eigenkapitalcharakter und von schuldrechtlichen Gesellschafterkapitalkonten ("Darlehenskonten") zu behandeln sind.
- 54** ccc) Dem Betriebsausgabenabzug im Gesamthandsvermögen der GbR steht keine korrespondierende Gewinnerhöhung aufgrund der Aktivierung eines zivilrechtlichen Ersatzanspruchs der GbR gegen R gegenüber. Denn mangels einer Gewinnermittlung der GbR durch Betriebsvermögensvergleich in den Streitjahren besteht für einen solchen Anspruch keine Aktivierungspflicht (BFH-Urteil in BFHE 223, 149, BStBl II 2009, 272, unter II.1.).
- 55** cc) Soweit das FG meint, der Anerkennung weiterer Betriebsausgaben der GbR stehe die Bindungswirkung der tatsächlichen Verständigung entgegen, kann der Senat dem nicht beipflichten.
- 56** Der BFH hat die Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen grundsätzlich anerkannt. Zweck der tatsächlichen Verständigung ist es, zu jedem Zeitpunkt des Besteuerungsverfahrens hinsichtlich bestimmter Sachverhalte, deren Klärung schwierig, aber zur Festsetzung der Steuer notwendig ist, den möglichst zutreffenden Besteuerungssachverhalt i.S. des § 88 AO einvernehmlich festzulegen. Vergleiche über Steueransprüche sind demgegenüber wegen der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht möglich (vgl. BFH-Urteil vom 03.12.2015 - IV R 43/13, BFH/NV 2016, 742, Rz 45).
- 57** Danach konnte im Streitfall die tatsächliche Verständigung zwar für streitig gebliebene einzelne Sachverhalte aus der Steuerfahndungsprüfung geschlossen werden und entfaltet hinsichtlich der betragsmäßigen Auswirkungen dieser einzelnen Sachverhalte eine Bindungswirkung.
- 58** Gegenstand der tatsächlichen Verständigung konnte aber weder die Rechtsfrage sein, ob ein der Höhe nach nunmehr unstreitiger Mehrgewinn aus einem einzelnen Sachverhalt als Betriebseinnahme dem laufenden Gesamthandsgewinn der GbR oder den Sonderbetriebseinnahmen des R zuzuordnen ist, noch die Rechtsfragen, in welcher Höhe der laufende Gesamthandsgewinn der GbR festzustellen ist oder ob Mittelabflüsse aus der GbR an R, die keine Sonderbetriebseinnahmen sind, Betriebsausgaben der GbR sein konnten. Auf die Formulierung des Vorbehalts in der tatsächlichen Verständigung kommt es insoweit nicht an.
- 59** dd) Auch verfahrensrechtlich ist der Abzug der Betriebsausgaben bei der GbR aus den von R veruntreuten und unterschlagenen Beträgen möglich. Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide der Streitjahre wurden hinsichtlich der Feststellung zur Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der GbR zum Teil gemäß § 173 Abs. 1



Nr. 1 AO und zum Teil gemäß § 164 Abs. 2 AO zu Lasten der Feststellungsbeteiligten geändert. Bei summarischer Betrachtung können im Umfang der dem laufenden Gesamthandsgewinn zugeordneten Mehrgewinne jedenfalls gemäß § 177 Abs. 1 und Abs. 4 AO bislang nicht erfasste Betriebsausgaben der GbR berücksichtigt werden. Die Vorschrift ist gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auch im Rahmen von Gewinnfeststellungsbescheiden anzuwenden und ermöglicht in Bezug auf eine einzeln eigenständig festzustellende Besteuerungsgrundlage (hier: die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der GbR) gegenläufige Fehlerkorrekturen (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 177 AO Rz 71, 92; s.a. BFH-Urteil vom 22.04.2015 - X R 24/13, BFH/NV 2015, 1334, Rz 16, 17).

**60** d) Die Vollziehung der angefochtenen Bescheide kann, soweit die festgestellten Gewinnanteile die nachfolgend genannten Beträge übersteigen, nur hinsichtlich der den Antragsteller betreffenden Anteile am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft ausgesetzt werden (BFH-Beschlüsse vom 22.10.1980 - I S 1/80, BFHE 131, 455, BStBl II 1981, 99; vom 03.03.1998 - VIII B 62/97, BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401). Hieraus ergeben sich im Ergebnis folgende Auswirkungen:

...

**61** 4. Die Vollziehung wird ohne Sicherheitsleistung ausgesetzt. Anhaltspunkte für eine Gefährdung oder Erschwerung der Vollstreckung bestehen nicht.

**62** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)