

# Urteil vom 30. November 2016, VIII R 41/14

## Betriebseinnahmen in Form von unentgeltlichen Zuwendungen - Testamentsvollstreckungsvergütung - Verfahrensfehler bei kumulativer Begründung des FG

ECLI:DE:BFH:2016:U.301116.VIIIR41.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 8 Abs 1, EStG § 4 Abs 4, ErbStG § 1 Abs 1 Nr 1, ErbStG § 7 Abs 1 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG VZ 2007

vorgehend FG Münster, 25. Februar 2014, Az: 7 K 1183/10 U,F

## Leitsätze

1. NV: Betriebseinnahmen können auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt, noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung vergütet werden soll .
2. NV: Der Schenkungsteuerbescheid ist kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 26. Februar 2014 7 K 1183/10 U,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die Zuwendung von Mitteln zum Erwerb des Miteigentumsanteils an einer Ferienwohnung und des Guthabens auf einem Konto zu Einnahmen des Beigeladenen zu 4. aus freiberuflicher Tätigkeit geführt hat, die im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für das Streitjahr (2007) zu erfassen sind.
- 2 Die Klägerin ist eine Partnerschaftsgesellschaft von Rechtsanwälten und Notaren. Im Partnerschaftsvertrag ist vereinbart, dass sämtliche Einnahmen aus der gemeinschaftlichen Berufstätigkeit der Partnerschaft zufließen.
- 3 Der seit dem Kalenderjahr 2000 an der Gesellschaft beteiligte Rechtsanwalt R (Beigeladener zu 4.) war im Rahmen der Partnerschaft seit 2005 für die am ... 2007 verstorbene Mandantin L in verschiedenen Beratungsbereichen tätig. Er begleitete sie u.a. in den Kalenderjahren 2006 und 2007 im Zusammenhang mit Immobiliengeschäften auf mehreren Reisen nach Spanien.
- 4 Mit Vertrag vom 5. März des Streitjahres erwarb er zusammen mit L eine Eigentumswohnung in A, Mallorca. Der Kaufpreis einschließlich der Erwerbsnebenkosten wurde von einem Konto bei der X-Bank in A entrichtet, welches L und R je zur Hälfte innehatten. Die auf diesem Bankkonto erfolgten Einzahlungen wurden ausschließlich von L geleistet. Das Konto wies am 3. Juli des Streitjahres noch ein Guthaben in Höhe von 21.384,73 € aus, wovon sich R --entsprechend seiner hälftigen Mitberechtigung-- einen Betrag in Höhe von 10.674,37 € (nach dem Tod der L am ... des Streitjahres) auszahlen ließ.
- 5 Zusätzlich zu dem Kaufpreis entrichtete L vor ihrem Tod an die Verkäufer der Eigentumswohnung einen Betrag in Höhe von 52.000 €, der auf in der Eigentumswohnung verbliebene Einrichtungsgegenstände und Terrassenmöbel entfallen sollte.

- 6** Nach Einleitung eines steuerstrafrechtlichen Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung ... reichte R am 2. Juni 2009 eine Schenkungsteuererklärung beim zuständigen Finanzamt ... ein, in welcher er die Schenkung des halben Anteils an der Eigentumswohnung in A (anteiliger Kaufpreis/Wert = 96.896 €) sowie des hälftigen Guthabens bei der X-Bank A in Höhe von 10.674 € durch L als freigebige Zuwendungen erklärte. Das Finanzamt ... folgte der Erklärung und setzte mit Steuerbescheid vom 5. Juni 2009 unter Berücksichtigung eines Erwerbs in Höhe von 107.420 € Schenkungsteuer in Höhe von 23.506 € fest.
- 7** Gegen den gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellungsbescheid des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für das Streitjahr vom 20. Januar 2009 legte die Klägerin --zunächst aus anderen Gründen-- Einspruch ein. Nachdem das FA von den Zuwendungen der L an R beim Erwerb der Eigentumswohnung erfahren hatte, änderte es während des Einspruchsverfahrens den angefochtenen Feststellungsbescheid für das Streitjahr und erfasste zusätzliche Einnahmen auf der Gesamthandsebene in Höhe von 133.570,37 € (96.896 € zzgl. 10.674,37 € zzgl. der hälftigen von L für die Wohnungseinrichtung getragenen Kosten in Höhe von 26.000 €).
- 8** Es ergingen wegen der übrigen Streitpunkte Teilabhilfebescheide. Der Einspruch wurde hinsichtlich des verbleibenden Streitpunkts zur Behandlung der Zuwendung der L an R als unbegründet zurückgewiesen.
- 9** Im anschließenden Klageverfahren wurden die übrigen Gesellschafter der Klägerin (die Beigeladenen zu 1. bis 3. und 5. bis 6.) vom Finanzgericht (FG) beigeladen.
- 10** Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG änderte mit Urteil vom 26. Februar 2014 7 K 1183/10 U,F (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 1970) die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr in der Weise, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um 26.000 € (den hälftigen Betrag für die Einrichtungsgegenstände und Terrassenmöbel) geringer festgestellt wurden. Bezüglich der darüber hinausgehend beantragten Minderung des Gesamthandsgewinns in Höhe von 107.570,37 € wurde die Klage abgewiesen. Das FG beurteilte diese Zuwendung als Sonderbetriebseinnahmen des R.
- 11** Mit der Revision rügt die Klägerin Verfahrensfehler und die Verletzung materiellen Rechts. Sie habe bestritten, dass R die L zu vermögens-, familien- und erbrechtlichen Fragen unentgeltlich oder verbilligt beraten habe und die Zuwendung der Mittel auf dem spanischen Konto zum Erwerb der Miteigentumshälfte eine nachträgliche Honorarzahlung für diese anwaltlichen Leistungen sei. Das FG habe das Vorliegen eines Veranlassungszusammenhangs der Zuwendung zur beruflichen Tätigkeit des R aber entscheidend auf diesen Umstand gestützt. Die Zuwendungen seien auch aus anderen Gründen nicht betrieblich veranlasst und daher auch nicht als Sonderbetriebseinnahmen in die gesonderte und einheitliche Feststellung für das Streitjahr einzubeziehen.
- 12** Die Klägerin beantragt,
- das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie die Einspruchsentscheidung vom 17. März 2010 aufzuheben, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf 1.045.753,54 € festzustellen und wie folgt auf die Feststellungsbeteiligten aufzuteilen:
- Herrn B 137.607,42 €.
  - Herrn C 304.808,95 €.
  - Herrn D 190.098,22 €.
  - Herrn R 136.050,44 €.
  - Herrn E 188.071,47 €.
  - Herrn F 89.117,04 €.
- 13** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

# Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 1. Das FG hat die Zuwendungen der L an R ohne Rechtsfehler als betrieblich veranlasste Einnahmen eingeordnet.
- 16** a) Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine Zuwendung ist betrieblich veranlasst, wenn insoweit ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher, wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Oktober 1993 III R 32/92, BFHE 172, 445, BStBl II 1994, 179, unter II.a; vom 6. September 1990 IV R 125/89, BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028, unter II.2.; vom 14. März 2006 VIII R 60/03, BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650, unter II.1.a; vom 2. September 2008 X R 25/07, BFHE 223, 35, BStBl II 2010, 550, unter II.1.; vom 6. Dezember 2016 I R 50/16, BFHE 256, 122).
- 17** Für die Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs kommt es nicht auf die zivilrechtliche Rechtsgrundlage der Leistung an. Als betrieblich veranlasst sind nicht nur solche Einnahmen zu werten, die aus der maßgeblichen Sicht des Unternehmers Entgelt für betriebliche Leistungen darstellen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 14. März 1989 I R 83/85, BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650; vom 17. September 1987 III R 225/83, BFHE 151, 373, BStBl II 1988, 324; vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995; in BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028). Es ist weder erforderlich, dass der Vermögenszuwachs im Betrieb erwirtschaftet wurde noch, dass der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Einnahme hat. Betriebseinnahmen können somit auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt, noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung vergütet werden soll (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 21. November 1963 IV 345/61 S, BFHE 78, 475, BStBl III 1964, 183; vom 13. Dezember 1973 I R 136/72, BFHE 111, 108, BStBl II 1974, 210; in BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650; in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995; ebenso bereits Urteil des Reichsfinanzhofs vom 9. Oktober 1935 VI A 84/35, RStBl 1936, 139). Erforderlich ist nur, dass die Zuwendung einen wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweist.
- 18** b) Zu Recht stützt sich das FG für die Annahme des wirtschaftlichen Bezugs der Zuwendungen der L an R auf den bindend festgestellten Umstand, dass R der L zu Lebzeiten die Übernahme des Amtes der Testamentsvollstreckung zugesagt hat und L die Zuwendungen an R im Hinblick auf diese künftige Tätigkeit bewirkt hat. R hat nach den weiteren Feststellungen des FG in einem späteren Verfahren vor dem Amtsgericht ... erklärt, L habe ihm nach ihrem Tod ihre Miteigentumshälfte ebenfalls zur Honorierung der Tätigkeit als Testamentsvollstrecker zugesagt. Die Würdigung der Umstände des Streitfalls durch das FG in der Weise, dass auslösendes Moment der Zuwendungen damit die künftige Tätigkeit des R als "ihr" Testamentsvollstrecker sein sollte, ist nachvollziehbar, für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend und insgesamt revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** c) Diese Begründung des Veranlassungszusammenhangs durch das FG trägt die Entscheidung des FG. Es kann daher dahinstehen, ob dem FG in dem weiteren Begründungsstrang der Entscheidung ein Verfahrensfehler unterlaufen ist. Das FG hat die Zuwendung der Mittel zum Erwerb der Miteigentumshälfte durch L im Hinblick auf die besondere Vertrauensstellung des R, die erfolgte Mandatsarbeit und die außerhalb der Mandatsarbeit geleistete Tätigkeit des R für L zumindest auch als Honorierung früherer beruflicher Tätigkeiten des R eingeordnet, obwohl die Klägerin vorgetragen hatte, die juristische Mandatsarbeit sei fremdüblich gegenüber L abgerechnet worden. Die Entscheidung des FG kann auf dem gerügten Verfahrensfehler --wenn er vorläge-- nicht beruhen. Bei einer kumulativen Begründung des FG mit selbständig tragenden Begründungssträngen ist das Urteil des FG nur aufzuheben, wenn sich der Verfahrensfehler auf jeden der tragenden Begründungsstränge auswirkt oder sich beide Begründungsstränge aus verschiedenen Gründen als verfahrens- oder rechtsfehlerhaft darstellen (BFH-Beschlüsse vom 30. September 2016 X B 27/16, BFH/NV 2017, 162; vom 11. August 2016 III B 88/16, BFH/NV 2017, 149; vom 24. Mai 2016 V B 83/15, BFH/NV 2016, 1309).
- 20** 2. Es ist in der Rechtsprechung des BFH zudem geklärt, dass auch bei Annahme einer unangemessenen Höhe der Testamentsvollstreckervergütung, die im Streitfall möglicherweise aufgrund der Zuwendungen der L zu Lebzeiten, der angekündigten Zuwendung nach Übernahme des Amtes und aufgrund eines gesetzlichen Vergütungsanspruchs des R eintreten könnte, die insgesamt erzielte Vergütung nicht in einen freigebig zugewendeten Anteil i.S. der §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 Nr. 1 des Erbschaftsteuergesetzes (ErbStG) und eine Betriebseinnahme aufzuteilen wäre (BFH-Urteile in BFHE 161, 552, BStBl II 1990, 1028; vom 2. Februar 2005 II R 18/03, BFHE 208, 441, BStBl II 2005, 489), sondern die Vergütung nur zu Betriebseinnahmen führt. Auch dieser Umstand steht der Annahme einer betrieblich veranlassten Einnahme somit nicht entgegen.

- 21** 3. Der Erfassung der Zuwendungen als Sonderbetriebseinnahmen des R im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid steht auch nicht der Umstand entgegen, dass diese Zuwendung bereits in dem bestandskräftig gewordenen Schenkungsteuerbescheid vom 5. Juni 2009 als freigebige Zuwendung erfasst wurde. Der Schenkungsteuerbescheid ist kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 27. August 2002 2 K 8/00, EFG 2002, 1569). Dies folgt auch materiell-rechtlich daraus, dass der betriebliche Veranlassungszusammenhang nicht korrespondierend ist mit der Freigebigkeit nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. April 2015 1 BvR 1432/10, BFH/NV 2015, 1069; FG Nürnberg, Urteil vom 10. März 2008 1 K 289/2007, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2009, 1062 und vom 29. Juli 2010 4 K 392/2009, DStRE 2011, 227; für Erbschaften BFH-Urteile in BFHE 212, 535, BStBl II 2006, 650; in BFHE 256, 122). Inwieweit R die durch den Ansatz einer Sonderbetriebseinnahme eintretende Doppelbelastung ggf. nach § 174 Abs. 1 der Abgabenordnung abwenden könnte, hat der Senat nicht zu prüfen.
- 22** 4. Da die Zuwendungen der L an R künftige Honorare für die Testamentsvollstreckung sind, handelt es sich um von R erzielte Einnahmen aus einer Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Im Streitfall steht bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen fest, dass diese Einnahmen als Sonderbetriebseinnahmen des R im Streitjahr zu erfassen sind. Die Klägerin hat die Vorentscheidung nur noch im Hinblick auf die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen als Einnahmen und damit im Hinblick auf die Höhe des Gesamtgewinns angefochten. Zu den gesondert anfechtbaren selbständigen und damit auch selbständig in Bestands- oder Rechtskraft erwachsenden Regelungen (Feststellungen) gehören insbesondere das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Qualifikation der Einkünfte sowie die Zuordnung zu den Betriebs- oder Sonderbetriebseinnahmen (z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246; vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764; vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, BFH/NV 2012, 1479). Es war im Streitfall über die Zuordnung der Einnahmen zu den Sonderbetriebseinnahmen des R oder zum Gesamthandsgewinn der Klägerin für den Fall, dass diese im Gesamtgewinn enthalten sind, nicht mehr zu entscheiden. Daher bedarf es auch keiner Ausführungen des Senats zu der Frage, ob auf Grundlage der Regelung des Gesellschaftsvertrags der Klägerin eine Zuordnung der Einnahmen zum Gesamthandsgewinn zu erfolgen hatte oder ob die als Vergütung für die künftige Testamentsvollstreckertätigkeit erzielten Einnahmen des R von der generellen Zuordnungsregelung des Gesellschaftsvertrags nicht erfasst sein könnten.
- 23** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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