

Urteil vom 21. Dezember 2017, IV R 44/14

Korrespondierende Bilanzierung in Höhe der Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses - Klagebefugnis des Empfangsbevollmächtigten einer atypisch stillen Gesellschaft bei deren Vollbeendigung - keine Beiladung weiterer Gesellschafter - Widerstreitende Steuerfestsetzung

ECLI:DE:BFH:2017:U.211217.IVR44.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1 Halbs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, HGB § 242 Abs 1, HGB § 242 Abs 2, HGB § 242 Abs 3, HGB § 249 Abs 1 S 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 48 Abs 2, EStG VZ 2008, FGO § 60 Abs 3 S 2, EStG § 5, EStG § 11 Abs 1, EStG § 4, AO § 174 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 22. September 2014, Az: 3 K 1685/12

Leitsätze

1. NV: In Höhe der in der Gesamthandsbilanz einer Personengesellschaft gebildeten Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses ist in der Sonderbilanz des Gesellschafters eine Forderung zu aktivieren, wenn zum Bilanzstichtag feststeht, dass der Jahresabschluss gegen eine entsprechende Vergütung durch den Gesellschafter aufgestellt werden wird .
2. NV: Diese Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung gelten auch bei einer atypisch stillen Gesellschaft, da diese für steuerliche Zwecke wie eine im Innenverhältnis bestehende (fiktive) KG behandelt wird .
3. NV: Die Sondervergütungen des nur mittelbar über eine Obergesellschaft an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafters sind bereits bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft (hier der atypisch stillen Gesellschaft) zu erfassen .
4. NV: Die Befugnis des Empfangsbevollmächtigten einer atypisch stillen Gesellschaft, gegen die Gewinnfeststellungsbescheide Klage zu erheben, erlischt mit der Vollbeendigung der Gesellschaft. Insoweit lebt die überlagerte Klagebefugnis der Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft wieder auf .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23. September 2014 3 K 1685/12 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer eine Steuerberaterpraxis betreibt, und A waren im Streitjahr 2008 Gesellschafter einer Beteiligungsgesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Die GbR und E waren am Stammkapital der M-GmbH, einem im Bereich der Erbringung von Personaldienstleistungen --Personalberatung, Personalvermittlung und Arbeitnehmerüberlassung-- tätigen Unternehmen, beteiligt.
- 2 Daneben war der Kläger zusammen mit C und D Gesellschafter der B-GbR.

- 3 Die B-GbR beteiligte sich mit Vertrag vom 1. April 2007 atypisch still am Handelsgewerbe der M-GmbH. Steuerlicher Berater der M-GmbH war der Kläger. Gemäß § 4 Abs. 2 des Vertrags war u.a. vereinbart, dass der Prinzipal (M-GmbH), dem die alleinige Geschäftsführung oblag, den Wechsel des steuerlichen Beraters nur mit Einwilligung des stillen Gesellschafters vornehmen dürfe.
- 4 Für die M-GmbH & atypisch Still reichte der Kläger als deren Empfangsbevollmächtigter im März 2010 die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2008 ein. Beigefügt war der vom Kläger aufgestellte Jahresabschluss der M-GmbH zum 31. Dezember 2008. In der Bilanz ist eine Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses für das Streitjahr in Höhe von 12.000 € ausgewiesen. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist eine entsprechende Aufwandsposition unter dem Konto 6827 "Abschluss- und Prüfungskosten" unter der Bezeichnung "3095 JA 2008 [Name des Klägers]" gewinnwirksam erfasst. Daneben sind in der Gewinn- und Verlustrechnung auf dem Konto 6827 weitere Aufwendungen in Höhe von 6.195 € und auf dem Konto 6831 "Lohnbuchhaltung" Aufwendungen in Höhe von 8.991 € als Ausgaben erfasst. Insgesamt erklärte die M-GmbH & atypisch Still einen laufenden Verlust in Höhe von 39.094,82 €, der jeweils hälftig auf die M-GmbH und die B-GbR verteilt werden sollte.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte im Wesentlichen der Erklärung, qualifizierte jedoch die auf den Konten 6827 und 6831 gebuchten Aufwendungen als Sondervergütungen des Klägers bei der M-GmbH & atypisch Still und stellte entsprechend dieser Rechtsauffassung mit Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) vom 16. November 2010 neben dem laufenden Gewinn (hier Verlust) der Mitunternehmerschaft einen Sonderbetriebsgewinn des Klägers fest. Der Gewinnfeststellungsbescheid wurde dem Kläger als Empfangsbevollmächtigtem der M-GmbH & atypisch Still bekanntgegeben.
- 6 Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein, mit dem er sich gegen die Feststellung des Sonderbetriebsgewinns dem Grunde und der Höhe nach wandte. Das FA habe die Aufwendungen zu Unrecht als Sondervergütungen des Klägers i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 i.V.m. Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) beurteilt. Mit Einspruchsentscheidung vom 3. Mai 2012 reduzierte das FA den festgestellten Sonderbetriebsgewinn des Klägers um versehentlich erfasste Stornobuchungen.
- 7 Bereits zuvor war mit Beschluss des Amtsgerichts X vom ... August 2010 über das Vermögen der M-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Im Februar 2011 hatte die Insolvenzverwalterin dem Insolvenzgericht gemäß § 208 Abs. 1 der Insolvenzordnung angezeigt, dass Masseunzulänglichkeit vorliegt.
- 8 Die von dem Kläger als Feststellungsbeteiligter der M-GmbH & atypisch Still am 1. Juni 2012 erhobene Klage, mit der er die Herabsetzung der ihm zugerechneten Sondervergütungen um 17.412,57 € begehrte, hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage insoweit statt, als die als Rückstellung passivierten Aufwendungen für die Erstellung des Jahresabschlusses 2008 in Höhe von 12.000 € nicht als Sondervergütung des Klägers im Streitjahr zu erfassen seien.
- 9 Am Bilanzstichtag, 31. Dezember 2008, liege noch keine Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem Kläger vor. Die Rückstellung sei vielmehr für die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Aufstellung des Jahresabschlusses zu bilden gewesen. Der Kläger habe keine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG erbracht.
- 10 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG rügt.
- 11 Es beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

...

- 13** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** 1. Zu Recht hat das FG von einer (zusätzlichen) Beiladung des Klägers als Klagebevollmächtigter i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 FGO abgesehen.
- 15** a) Bei einer atypisch stillen Gesellschaft übernimmt der Empfangsbevollmächtigte grundsätzlich die Rolle des nicht vorhandenen Geschäftsführers. Dem Empfangsbevollmächtigten stehen dieselben prozessualen Befugnisse zu wie einem vertretungsberechtigten Geschäftsführer nach dem Regeltatbestand des § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 1 FGO; er handelt im eigenen Namen im Interesse der Feststellungsbeteiligten und damit für diese als gesetzlicher Prozessstandschafter (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Mai 2016 IV R 27/13, Rz 16, m.w.N.).
- 16** b) Eine (zusätzliche) Beiladung des Klägers als Prozessstandschafter der Gesellschafter der M-GmbH & atypisch Still kam im Streitfall schon deshalb nicht in Betracht, weil Letztere aufgrund der Feststellungen des FG bereits vor der Klageerhebung (1. Juni 2012) vollbeendet war.
- 17** aa) Die M-GmbH & atypisch Still war durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der M-GmbH kraft Gesetzes (§ 728 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) aufgelöst (vgl. Baumbach/Hopt/Roth, HGB, 37. Aufl., § 234 Rz 5). Zudem hatte die M-GmbH ihren Geschäftsbetrieb bereits zum 31. Juli 2009 faktisch eingestellt. Zu diesem Zeitpunkt waren sämtliche Arbeitsverhältnisse gekündigt und alle Kunden abgeworben. Ebenfalls verfügte sie ausweislich der Anzeige der Masseunzulänglichkeit vom ... Februar 2011 über kein Aktivvermögen mehr, so dass die Vollbeendigung auch ohne die Durchführung eines Liquidationsverfahrens eingetreten ist (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 2017 IV R 3/15, Rz 28).
- 18** bb) Mit der Vollbeendigung der Personengesellschaft ist deren Befugnis erloschen, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO). Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 12). Gleiches gilt für die Klagebefugnis des Empfangsbevollmächtigten einer atypisch stillen Gesellschaft. Mit deren Vollbeendigung erlischt die Klagebefugnis des Empfangsbevollmächtigten und die bisher überlagerte Klagebefugnis der Gesellschafter lebt wieder auf.
- 19** c) Im Streitfall kann deshalb dahinstehen, ob dem Kläger überhaupt eine Empfangsvollmacht auf der lediglich von ihm unterschriebenen Steuererklärung gemäß § 183 der Abgabenordnung (AO) wirksam erteilt worden ist.
- 20** 2. Zu Recht hat das FG ebenfalls von einer Beiladung der ehemaligen Gesellschafter der M-GmbH & atypisch Still gemäß § 60 Abs. 3 Satz 2 FGO abgesehen. Denn vorliegend steht nur der Sonderbetriebsgewinn des Klägers als Sondermitunternehmer bei der M-GmbH & atypisch Still in Streit. Die ehemaligen Gesellschafter sind von dem vorliegenden Rechtsstreit daher unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen. Ihnen steht deshalb eine eigene Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 i.V.m. § 40 Abs. 2 FGO nicht zu.
- 21** 3. Zu Unrecht hat das FG aber entschieden, dass für den Kläger in Höhe der in der (Handels)Bilanz für das Handelsgewerbe des Prinzipals (M-GmbH) gebildeten Rückstellung für die Erstellung des Jahresabschlusses von 12.000 € eine Sondervergütung nicht festzustellen ist.
- 22** Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb neben den Gewinnanteilen des Gesellschafters einer Personengesellschaft auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat. Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind.
- 23** a) Zu Recht geht das FG allerdings davon aus, dass der Kläger an der M-GmbH & atypisch Still, einer Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, über die zwischengeschaltete B-GbR mittelbar i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG beteiligt und er daher hinsichtlich der für seine im Dienst der M-GmbH & atypisch Still erbrachten Tätigkeiten wie ein unmittelbar beteiligter Gesellschafter anzusehen war.
- 24** b) Grundsätzlich gehört das Honorar, welches der Kläger i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 EStG für die

Aufstellung des Jahresabschlusses der M-GmbH bezogen hat (dazu unter II.3.c), zu den Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Sätze 1 und 2 EStG.

- 25** aa) Das Honorar eines freiberuflich tätigen Steuerberaters einer KG, an der er als Kommanditist (Mitunternehmer) beteiligt ist, ist eine Vergütung für eine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG. Dies gilt ungeachtet der Frage, ob die Leistung ihre zivilrechtliche Grundlage im Gesellschaftsverhältnis oder in einem daneben bestehenden schuldrechtlichen Rechtsverhältnis (Geschäftsbesorgungsvertrag) hat (BFH-Urteil vom 24. Januar 1980 IV R 154-155/77, BFHE 129, 497, BStBl II 1980, 269, unter 1.).
- 26** bb) Die gleichen Grundsätze sind auch bei einer atypisch stillen Gesellschaft anzuwenden. Die Entstehung einer atypisch stillen Gesellschaft ist ertragsteuerlich wie eine Einbringung des Betriebs des Inhabers des Handelsgewerbes in die stille Gesellschaft i.S. des § 24 des Umwandlungssteuergesetzes zu würdigen, soweit der Betrieb des Inhabers des Handelsgewerbes ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft zugeordnet wird (BFH-Urteil vom 8. Dezember 2016 IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 25). Für die Dauer deren Bestehens gilt der Gewerbebetrieb des Inhabers des Handelsgewerbes (Prinzipals) als Betrieb der atypisch stillen Gesellschaft (BFH-Urteil in BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 27). Da die atypisch stille Gesellschaft als reine Innengesellschaft nicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet ist, setzt sich deren steuerlicher Gesamtgewinn aus dem vom handelsrechtlichen Jahresabschluss des Prinzipals abgeleiteten steuerlichen Gewinn und den Gewinnen aus evtl. aufzustellenden Sonder- und/oder Ergänzungsbilanzen für die Mitunternehmer zusammen. Die atypisch stille Gesellschaft wird mithin für steuerliche Zwecke im Ergebnis wie eine im Innenverhältnis bestehende (fiktive) KG behandelt. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben des Prinzipals sind daher für Rechnung der atypisch stillen Gesellschaft angefallen. Dies gilt auch für die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Aufstellung des Jahresabschlusses des Prinzipals, hier der M-GmbH.
- 27** c) Der Kläger hat im Streitjahr auch eine Vergütung für die Aufstellung des Jahresabschlusses i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 EStG bezogen. Die in der Handelsbilanz der M-GmbH gebildete Rückstellung für die Kosten der Erstellung des Jahresabschlusses durch den Kläger ist in dessen Sonderbilanz durch einen gleich hohen Aktivposten (Forderung) zu neutralisieren (sog. korrespondierende Bilanzierung).
- 28** aa) Der Bezug einer Vergütung setzt nicht deren Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) voraus (vgl. auch BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 21); ausreichend ist vielmehr, dass eine Aufwendung im Interesse des Gesellschafters liegt und ihm einen geldwerten Vorteil verschafft (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Oktober 1970 GrS 1/70, BFHE 101, 62, BStBl II 1971, 177; BFH-Urteil vom 30. August 2007 IV R 14/06, BFHE 219, 36, BStBl II 2007, 942, unter II.3.a). Der Bezug der in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 EStG benannten Einkünfte ist unter Heranziehung des Regelungszwecks dieser Vorschrift zu bestimmen. Sie zielt zum einen darauf ab, den Gewinn des Mitunternehmers demjenigen eines Einzelunternehmers anzugleichen, der mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verpflichtungen eingehen und deshalb auch den Gewinn seines Einzelgewerbes nicht um einen Unternehmerlohn mindern kann (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1999 VIII R 41/98, BFHE 190, 394, BStBl II 2000, 339). Zum anderen bezweckt die Hinzurechnung von Tätigkeitsvergütungen eine Gleichstellung mit dem Sachverhalt, dass die Arbeitsleistung des Mitunternehmers nicht aufgrund eines Dienstvertrags, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn (sog. Gewinnvorab) abgegolten wird (BFH-Urteil in BFHE 219, 36, BStBl II 2007, 942, unter II.3.c aa, m.w.N.). Entsprechend diesen Regelungsanliegen ist es für den Ansatz der Sonderbetriebseinnahmen --d.h. deren Bezug i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG-- ohne Bedeutung, ob die einzelnen Vergütungsteile dem Mitunternehmer zufließen (§ 11 Abs. 1 EStG) oder bilanzrechtlich (§§ 4, 5 EStG) zu erfassen sind (BFH-Urteil in BFHE 219, 36, BStBl II 2007, 942, unter II.3.c aa, m.w.N.). Tragend (und hinreichend) ist allein, dass die Aufwendungen einem Dienst- oder Auftragsverhältnis zuzuordnen sind und die hiermit verbundene Vergütung --ungeachtet des Zeitpunkts ihres Zuflusses oder ihrer bilanzrechtlichen Konkretisierung-- als Gegenleistung für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft zu werten ist (BFH-Urteil in BFHE 219, 36, BStBl II 2007, 942, unter II.3.c aa, m.w.N.).
- 29** bb) Davon ausgehend hat das FG zu Unrecht das Vorliegen einer Sondervergütung des Klägers für die Aufstellung des Jahresabschlusses verneint.
- 30** (1) Zutreffend ist das FG zwar davon ausgegangen, dass die in der Handelsbilanz der M-GmbH gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) gebildete Rückstellung für die Aufstellung des Jahresabschlusses aufgrund der öffentlich-rechtlichen Verpflichtung der M-GmbH zur Aufstellung des Jahresabschlusses gemäß § 242 Abs. 1 bis 3 HGB gebildet worden ist.

- 31** (2) Die Bildung dieser Rückstellung basiert allerdings auf der Annahme, dass der gesetzlich vorgeschriebene Jahresabschluss durch einen Dritten oder ggf. durch angestelltes Personal aufgestellt wird und insoweit eine Außenverpflichtung vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 5. Juni 2014 IV R 26/11, BFHE 246, 160, BStBl II 2014, 886, Rz 24, m.w.N.). Demgegenüber darf bei einem Einzelunternehmen für den Aufwand der eigenen künftigen Arbeitsleistung des Betriebsinhabers keine Rückstellung gebildet werden (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2013 X R 25/11, BFHE 244, 309, BStBl II 2014, 517, Rz 36). Soweit der Einzelunternehmer daher den Jahresabschluss selbst aufstellen wird, ist der dadurch verursachte Aufwand nicht rückstellungsfähig.
- 32** (3) Nach den Feststellungen des FG war zum maßgeblichen Bilanzstichtag, 31. Dezember 2008, mit Sicherheit davon auszugehen, dass der Jahresabschluss für das Streitjahr von dem Kläger aufgestellt werden wird und damit die Vergütung des Klägers für die Erstellung des Jahresabschlusses in die Rückstellung einbezogen wird.
- 33** So hat das FG für den Senat mangels entsprechender Verfahrensrügen gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass der Kläger zum maßgeblichen Bilanzstichtag, 31. Dezember 2008, der steuerliche Berater der M-GmbH & atypisch Still gewesen sei, da er nach dem Gesellschaftsvertrag vom 1. April 2007 unentziehbar mit deren Steuerberatung beauftragt worden sei. Zudem habe der Kläger ausweislich des Gutachtens der Insolvenzverwalterin der M-GmbH die Lohn- und Finanzbuchhaltung bis einschließlich Juli 2009 geführt. Da nach § 6 des Vertrags der Jahresabschluss für die M-GmbH innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf eines jeden Geschäftsjahres zu erstellen und dem stillen Gesellschafter zu übermitteln war, kann daraus nur der Rückschluss gezogen werden, dass zum hier maßgeblichen Bilanzstichtag von einer Aufstellung des Jahresabschlusses durch den Kläger auszugehen war. Dies entspricht auch dem eigenen Buchungsverhalten des Klägers. Denn als Buchungsgrund für die auf dem Kontenblatt 6827 erfasste Rückstellung, die der Kläger entweder selbst getätigt oder veranlasst hat, ist neben dem Kürzel JA (für Jahresabschluss) sein Name aufgeführt.
- 34** Soweit der Kläger erstmalig im Revisionsverfahren vorträgt, dass er zwar rechtlich, aber nicht faktisch eine Monopolstellung als Steuerberater der M-GmbH & atypisch Still gehabt habe, die Erstellung des hier streitigen Jahresabschlusses vielmehr von einer Beauftragung durch den faktischen Geschäftsführer, dem Ehemann der E, abhängig gewesen sei, handelt es sich um neues Vorbringen, welches im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden kann.
- 35** (4) Davon ausgehend ist im Streitfall unter Heranziehung der Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung in Höhe des in der Rückstellung abgebildeten zukünftigen Aufwands für die Erstellung des Jahresabschlusses durch den Kläger in dessen Sonder(mitunternehmer)bilanz bei der M-GmbH & atypisch Still (dazu unter II.3.d) eine Forderung in gleicher Höhe zu aktivieren. Denn die zurückgestellten Aufwendungen für den Jahresabschluss sind einem Dienst- oder Auftragsverhältnis des Klägers zuzuordnen und die hiermit verbundene Vergütung ist --ungeachtet des Zeitpunkts ihres Zuflusses oder ihrer bilanzrechtlichen Konkretisierung-- als Gegenleistung des Klägers für die Tätigkeit im Dienste der atypisch stillen Gesellschaft zu werten. Die Aktivierung kann in diesem Fall nicht mit dem Hinweis unterbleiben, dass eine Erfassung einer Forderung des Klägers nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nicht zulässig sei (vgl. zur Aktivierung einer Sondervergütung bei einer Pensionsrückstellung: BFH-Urteil vom 2. Dezember 1997 VIII R 15/96, BFHE 184, 571, BStBl II 2008, 174, unter II.3.b). Denn nur durch die korrespondierende Aktivierung einer Forderung wird im Streitfall die von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 und Satz 2 EStG angestrebte Gleichstellung des (mittelbaren) Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer erreicht. Denn ein Einzelunternehmer könnte, wie unter II.3.c bb (2) dargelegt, für den Aufwand der eigenen künftigen Arbeitsleistung keine Rückstellung bilden. Die Vorziehung des künftigen Aufwands für die Erstellung des Jahresabschlusses wäre mithin für einen Einzelunternehmer ausgeschlossen.
- 36** d) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Sondervergütung des nur mittelbar an der M-GmbH & atypisch Still beteiligten Klägers aufgrund der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht erst bei der Gewinnermittlung der Obergesellschaft, hier der B-GbR, sondern bereits bei der Gewinnermittlung der Untergesellschaft, hier der M-GmbH & atypisch Still, erfasst wird (BFH-Urteil vom 12. Februar 2014 IV R 22/10, BFHE 244, 560, BStBl II 2014, 621, Rz 29).
- 37** 4. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Höhe der Rückstellung und damit auch die von dem FA in der Sonderbilanz korrespondierend dazu aktivierte Forderung des Klägers sind zwischen den Beteiligten der Höhe nach nicht streitig. Der Senat konnte mithin in der Sache entscheiden. Die Klage war deshalb in vollem Umfang abzuweisen.
- 38** 5. Im Hinblick auf das erstmalige Vorbringen des Klägers in der mündlichen Verhandlung des Revisionsverfahrens, dass die Vergütung für die Erstellung des Jahresabschlusses im Falle einer klageabweisenden Entscheidung des

Senats doppelt versteuert werde, da diese Vergütung bereits in der Gewinnermittlung für sein Einzelunternehmen und entsprechend in dem Einkommensteuerbescheid erfasst worden sei, weist der Senat darauf hin, dass das Wohnsitzfinanzamt auf entsprechenden Antrag des Klägers eine Änderung des Einkommensteuerbescheides gemäß § 174 Abs. 1 AO zu prüfen haben wird.

39 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de