Urteil vom 08. November 2018, IV R 38/16

Freistellung von privater Verpflichtung als Abfindung

ECLI:DE:BFH:2018:U.081118.IVR38.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 4, FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 60 Abs 3, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96, FGO § 107 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2, FGO § 126 Abs 6, GG Art 103 Abs 1, BGB § 133, BGB § 157, BGB § 329, BGB § 414, BGB § 415, HGB § 246 Abs 1 S 1, HGB § 247 Abs 1, HGB § 266 Abs 3 Buchst C, UStG § 14, EStG § 5 Abs 1 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 15. Oktober 2014, Az: 12 K 854/07

Leitsätze

1. NV: Nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs ist eine zu Unrecht in der Vergangenheit ausgebuchte Verbindlichkeit in der Schlussbilanz des ersten Wirtschaftsjahrs, dessen Gewinn verfahrensrechtlich noch berücksichtigt werden kann, wieder zu passivieren.

2. NV: Übernimmt die Personengesellschaft bei Ausscheiden eines Gesellschafters als Teil der Abfindung die Freistellung von einer privaten Verbindlichkeit, so ist die Freistellungsverpflichtung von der Gesellschaft zu passivieren. Beinhaltet die Freistellung nicht die Darlehenszinsen, werden diese aber trotzdem von der Gesellschaft gezahlt, fehlt es dafür an einer betrieblichen Veranlassung.

Tenor

1. Auf die Revision der Klägerin zu 2. wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 16. Oktober 2014 12 K 854/07 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung für die ... KG für 1996 vom 13. März 2008 wird dahingehend geändert, dass bei der Feststellung des Gesamthandsgewinns unter Berücksichtigung des bereits durch das genannte Urteil des Hessischen Finanzgerichts zugesprochenen Teilbetrags weitere Betriebsausgaben von 45.893,96 DM zu berücksichtigen sind.

Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Klage der Klägerin zu 2. abgewiesen.

2. Die Revisionen der Kläger zu 3. und zu 4. werden mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass deren Klagen unzulässig sind.

3. Das Revisionsverfahren der Klägerin zu 1. wird eingestellt.

4. Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu 1. bis 4. zu tragen; davon ausgenommen sind die Kosten des Revisionsverfahrens der Klägerin zu 1., die die als Prozessbevollmächtigte aufgetretene ... Partnerschaft trägt.

Tatbestand

A.

1 An der im Jahr 1986 gegründeten KG war als Komplementär zunächst C beteiligt. Die weitere Komplementärin der KG firmierte im Jahr 2002 von X Beteiligungs-GmbH in Y Beteiligungs-GmbH (Klägerin und Revisionsklägerin --Klägerin-- zu 1.) um. Kommanditisten der KG waren ab dem Jahr 1986 zunächst die Klägerin zu 4., ab dem Jahr 1987 zusätzlich der Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 3. Beide sind Kinder von C.

2 C war u.a. auch Inhaber des Einzelunternehmens C Immobilien und Beteiligungen. Dieses Einzelunternehmen hatte im Zusammenhang mit der Anschaffung und Bebauung von Grundstücken Darlehen bei der S-Bank aufgenommen. Diese Darlehen waren an den Grundstücken hypothekarisch abgesichert. C brachte das Einzelunternehmen als Einlage in die KG ein. Die KG veräußerte dann im Jahr 1988 die Grundstücke. C und seine Ehefrau nutzten den Erlös zur Tilgung ihrer Einkommensteuerschulden, eines Darlehens bei der B-Bank sowie zur Rückführung von Kontokorrentschulden der KG. Die Darlehensverbindlichkeiten bei der S-Bank für die Anschaffung und Bebauung der Grundstücke wurden aus dem Verkaufserlös jedoch nicht getilgt. Im Rahmen einer Umschuldung wurde die KG in der Folgezeit aus der Darlehensschuld bei der S-Bank entlassen. Die Darlehensschuld wurde auf C und seine Ehefrau umgeschrieben und in den Bilanzen der "C-Grundstücksverwaltung" erfasst. Tilgungs- und Zinsleistungen für das Darlehen wurden von dem Konto der "C-Grundstücksverwaltung" geleistet. Zum 31. Dezember 1995 valutierte das Darlehen bei der S-Bank mit ... DM.

3 Die "C–Grundstücksverwaltung" erfasste erstmals zum 31. Dezember 1994 auch Verbindlichkeiten gegenüber der L-Bank; zum 31. Dezember 1995 beliefen sich diese auf ... DM.

4 Mit Vertrag vom 27. Dezember 1995 brachten die Kläger zu 3. und zu 4. ihre Kommanditanteile an der KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die H-KG (die Klägerin zu 2.) ein. Ebenfalls am 27. Dezember 1995 wurde eine "Ausscheidungs- und Abfindungsvereinbarung" zwischen der KG, den Klägern zu 3. und zu 4. und C geschlossen. Darin war vereinbart, dass C zum 31. Dezember 1995 vermögens- und ergebnismäßig aus der KG ausschied, jedoch Komplementär der KG blieb. Zur Verminderung seines negativen Kapitalkontos bei der KG wurden sein Festkapital und seine Kapitalkonten bei vier Schiffsbeteiligungsgesellschaften sowie Erlöse aus geplanten Veräußerungen von Anteilen an drei GmbH verrechnet. Als Abfindung für sein Ausscheiden verzichtete die KG auf den Ausgleich des nach den genannten Verrechnungen verbleibenden negativen Kapitalkontos des C. Weiterhin wurde vereinbart

> "Die Gesellschaft [KG] übernimmt ausschließlich im Innenverhältnis die Verbindlichkeiten des ausscheidenden Komplementärs [C], die per 31. Dezember 1995 in seiner steuerlichen Sonderbilanz erfaßt sind".

5 Am 12. September 1996 stellte der Notar A der KG eine Kostenrechnung, in der er "vereinbarungsgemäß (...) für Sonderberatungen pauschal 41.700 DM zuzüglich 15 % MwSt" berechnete. Diese Aufwendungen machte die KG als Betriebsausgaben im Jahr 1996 (Streitjahr) geltend.

6 Die KG erfasste im Jahr 1996 einen außerordentlichen Aufwand in Höhe von 45.893,96 DM aus der (erneuten) Einbuchung von Verbindlichkeiten gegenüber der T-GmbH. Diese Verbindlichkeiten waren 1995 von der KG ausgebucht worden. Im Januar 1997 hatte die T-GmbH die Zahlung der Rechnungen bei der KG angemahnt.

7 C schied durch Tod im Jahr 2000 aus der KG aus. Die KG wurde aufgelöst, als die Klägerin zu 2. ihren Kommanditanteil an der KG auf die Klägerin zu 1. übertrug. Das Erlöschen der KG wurde im Oktober 2001 in das Handelsregister eingetragen.

8 Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der KG erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die für das Streitjahr 1996 geltend gemachten Zinszahlungen von ... DM an die S-Bank und ... DM an die L-Bank, die Aufwendungen für Sonderberatungen durch den Notar A in Höhe von 41.700 DM und den als "außerordentlichen Aufwand" der KG geltend gemachten Betrag von 45.893,96 DM nicht mehr als Betriebsausgaben an, da es an der betrieblichen Veranlassung fehle bzw. diese nicht nachgewiesen sei. Am 13. März 2008 wurde der Bescheid für 1996 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) zuletzt geändert. U.a. wurde ein laufender Gewinn der Gesamthand von ./. ... DM festgestellt, der in vollem Umfang der Klägerin zu 2. zugerechnet wurde.

9 Im Rahmen des hiergegen gerichteten Klageverfahrens legten die Kläger ein Schreiben des Notars A vom 5. September 2013 vor. Darin führte der Notar auf eine Anfrage des Prozessbevollmächtigten zu der durch das FA beanstandeten Rechnung vom 12. September 1996 aus:

"(...) Der Ausdruck "Sonderberatungen" in der Rechnung erklärt sich daraus, dass Leistungen abgerechnet worden sind, die außerhalb des bestehenden Beratungsvertrages stattfanden. Es handelt sich um die Planung von Umstrukturierungsvorgängen, die die [KG] betraf. In diesem Zusammenhang ging es auch um das Ausscheiden des [C] aus der [KG], den Eintritt einer neuen Komplementärin, die daraus resultierenden Rechtsfolgen, wie die notwendige Umfirmierung der Gesellschaft und Anderes.
Wegen des Umfangs der Beratungsleistungen hatte ich mich mit der [KG] auf den Pauschalbetrag von DM 41.700,00 geeinigt. (...)"

10 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 16. Oktober 2014 zum ganz überwiegenden Teil ab.

11 Die Kläger rügen mit ihrer Revision die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

12 Die Prozessbevollmächtigte der Kläger zu 2. bis 4. hat in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzhof (BFH) die von ihr eingelegte Revision der Klägerin zu 1. zurückgenommen.

13 Die Kläger zu 2. bis 4. beantragen
die Aufhebung des Urteils des Hessischen FG vom 16. Oktober 2014 und Änderung dahingehend, dass unter Berücksichtigung des durch das Urteil zugesprochenen Teilbetrags weitere Betriebsausgaben von 41.700 DM sowie ... DM und 45.893,96 DM als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

15 Das Rubrum des finanzgerichtlichen Urteils ist wegen der Bezeichnung der Klägerin zu 1. zu berichtigen (dazu unter I.). Zu dem den laufenden Gesamthandsgewinn betreffenden Revisionsverfahren war keine notwendige Beiladung vorzunehmen (dazu unter II.). Auf die Revision der Klägerin zu 2. ist das Urteil des FG aufzuheben und der Gewinnfeststellungsbescheid für 1996 vom 13. März 2008 dahin zu ändern, dass unter Berücksichtigung des bereits durch das FG zugesprochenen Teilbetrags weitere Betriebsausgaben in Höhe von 45.893,96 DM berücksichtigt werden (dazu unter III.1.); im Übrigen wird die Klage abgewiesen (dazu unter III.2.). Die Revisionen des Klägers zu 3. und der Klägerin zu 4. sind unbegründet. Ihre Klagen hätten bereits als unzulässig abgewiesen werden müssen (dazu unter IV.). Das Revisionsverfahren der Klägerin zu 1. war einzustellen, nachdem ihre Revision zurückgenommen worden war (dazu unter V.).

16 I. Das Rubrum des finanzgerichtlichen Urteils ist hinsichtlich der Bezeichnung der Klägerin zu 1. dahin zu berichtigen, dass deren Firma Y Beteiligungs-GmbH lautet.

17 Nach § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sind Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten im Urteil jederzeit vom Gericht zu berichtigen. Darunter fällt auch eine eindeutig unzutreffende Bezeichnung eines Beteiligten (BFH-Beschlüsse vom 12. März 2004 VII B 239/02, BFH/NV 2004, 1114, und vom 31. Juli 2013 V B 66/12, Rz 5). Diese Befugnis gilt auch für die Berichtigung eines finanzgerichtlichen Urteils durch den BFH im Revisionsverfahren (vgl. BFH-Urteile vom 21. Februar 1991 IV R 86/89, BFHE 164, 84, BStBl II 1991, 474, und vom 31. Mai 2007 IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086, unter II.1.).

18 Die Firma der Klägerin zu 1. war ausweislich der Eintragung in dem Handelsregister des Amtsgerichts im Oktober 2002 von X Beteiligungs-GmbH in Y Beteiligungs-GmbH geändert worden. Die Verwendung der alten Firma in dem Rubrum des finanzgerichtlichen Urteils erfolgte offenbar versehentlich und war deshalb entsprechend zu berichtigen.

19 II. Zu dem Revisionsverfahren, das nur den laufenden Gesamthandsgewinn der KG betrifft (dazu unter II.1.), waren keine notwendigen Beiladungen vorzunehmen (dazu unter II.2.).

20 1. Gegenstand des Verfahrens ist nur der laufende Gesamthandsgewinn der KG im Jahr 1996.

21 a) 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 (z.B. BFH-Urteil vom 1. März 2018 IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 23 ff., m.w.N.).

22 b) Vorliegend besteht nur Streit über die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der KG im Jahr 1996. Außer Streit stehen damit der ebenfalls in dem Gewinnfeststellungsbescheid vom 13. März 2008 für C (bzw. dessen Erben) festgestellte Veräußerungsgewinn wie auch die Sondervergütungen, die für die Klägerin zu 1. festgestellt worden sind.

23 2. Es war keine notwendige Beiladung vorzunehmen.

24 a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind. Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sind, zu dem Verfahren beigeladen werden (z.B. BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 10/17, Rz 20).

25 b) Nach der liquidationslosen Vollbeendigung der KG sind nur noch deren ehemalige Gesellschafter, die von den streitigen Feststellungen des Gewinnfeststellungsbescheids betroffen sind, klagebefugt (aa). Im Streitfall sind jedoch keine Gesellschafter, die nicht Klage erhoben haben, von dem Verfahrensgegenstand betroffen (bb).

26 aa) Für die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften ist die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe einzulegen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), mit Vollbeendigung der Personengesellschaft erloschen. Die Klagebefugnis geht nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über. Vielmehr lebt insoweit die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der Gesellschafter wieder auf. Klagebefugt sind die früheren Gesellschafter, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 IV R 25/10, Rz 19; BFH-Urteile vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 12, und vom 10. September 2015 IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 7). Demnach sind bei einer vor Klageerhebung vollbeendeten Personengesellschaft im Grundsatz alle früheren Gesellschafter klagebefugt. Klagt nur ein Gesellschafter, müssen alle früheren Gesellschafter nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beigeladen werden. Eine Ausnahme gilt nur für Gesellschafter, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können (BFH-Urteil vom 21. Dezember 2017 IV R 56/16, Rz 17, m.w.N.).

27 Im Streitfall hat eine liquidationslose Vollbeendigung der KG stattgefunden. Die KG wurde dadurch vollbeendet, dass mit notariellem Vertrag vom 23. August 2001 die Klägerin zu 2. ihren Kommanditanteil an der KG auf die (einzige) Komplementärin der KG, die Klägerin zu 1., übertragen hatte. Damit war die Klägerin zu 1. im Wege der Anwachsung Rechtsnachfolgerin der KG geworden. Die Gesellschafter der KG aus dem Jahr 1996 sind damit grundsätzlich klagebefugt und notwendig beizuladen, wenn sie nicht bereits selbst Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid erhoben haben.

28 bb) Einer notwendigen Beiladung des Erben des C als früherem Gesellschafter der KG bedarf es im Streitfall nicht. Da C seit Beginn des Streitjahrs 1996 nicht mehr an dem Vermögen und dem Ertrag der KG beteiligt war, sondern lediglich die Stellung eines Komplementärs innehatte, betrifft die hier allein streitige Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der KG seine Rechtsposition nicht.

29 III. Die Revision der Klägerin zu 2. ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen FG-Urteils und zur Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids für 1996 vom 13. März 2008 in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

30 1. Die Revision ist begründet, das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben, soweit die Klägerin zu 2. die Berücksichtigung eines außerordentlichen Aufwands in Höhe von 45.893,96 DM aus der (erneuten) Einbuchung von Verbindlichkeiten der KG gegenüber der T-GmbH begehrt.

31 a) Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hatte die KG, die ihren Gewinn nach dem

Betriebsvermögensvergleich ermittelte, in ihren Bilanzen das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist. Nach dem Handelsrecht sind bei dem Betriebsvermögen auch Schulden auszuweisen (vgl. § 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 1, § 266 Abs. 3 Buchst. C des Handelsgesetzbuchs --HGB--). Verbindlichkeiten, die dem Grunde und der Höhe nach feststehen, sind grundsätzlich bis zu ihrer Erfüllung in der Bilanz auszuweisen. Dies ist ausnahmsweise dann anders, wenn mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit eine Inanspruchnahme des Schuldners nicht mehr zu erwarten ist. In diesem Fall stellt die Verbindlichkeit für den Schuldner keine wirtschaftliche Last mehr dar (vgl. BFH-Urteil vom 17. Dezember 1998 IV R 21/97, BFHE 187, 552, BStBl II 2000, 116, unter 2.).

32 Ist eine Forderung verjährt und hat sich der Schuldner entschlossen, die Verjährungseinrede zu erheben, darf die Schuld von ihm nicht mehr passiviert werden (vgl. BFH-Urteile vom 9. Februar 1993 VIII R 21/92, BFHE 170, 540, BStBl II 1993, 543, unter 1.c, und vom 22. November 1998 VIII R 62/85, BFHE 155, 322, BStBl II 1989, 359, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 15. Februar 2000 X B 121/99, BFH/NV 2000, 1450).

33 b) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht im Streit, dass die von der KG 1995 ausgebuchte Verbindlichkeit gegenüber der T-GmbH auch im Streitjahr 1996 noch nicht verjährt war.

34 Entgegen der Auffassung des FG war die Verbindlichkeit allerdings nicht erst im Jahr 1997, sondern bereits im Streitjahr 1996 (wieder) erfolgswirksam einzubuchen. Dies ergibt sich aus den Grundsätzen über die Bilanzberichtigung im Rahmen des formellen Bilanzenzusammenhangs. Danach müssen Bilanzen grundsätzlich im Fehlerjahr berichtigt werden, es sei denn, die Feststellungs- oder Steuerbescheide, denen die fehlerhafte Bilanz zugrunde liegt, sind bereits formell und materiell bestandskräftig. Dann ist die Korrektur in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in der sie mit steuerlicher Wirkung möglich ist. Die Korrektur ist erfolgswirksam vorzunehmen, wenn der fehlerhafte Bilanzansatz (bestandskräftig) in den Vorjahren Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuern hatte (z.B. BFH-Urteil vom 9. Mai 2012 X R 38/10, BFHE 237, 329, BStBl II 2012, 725, Rz 22 f.).

35 Nach diesen Grundsätzen war die Verbindlichkeit der KG gegenüber der T-GmbH, für deren erfolgswirksame Ausbuchung im Jahr 1995 keine Grundlage gegeben war, bereits im Streitjahr 1996 erneut erfolgswirksam zu passivieren. Denn da eine Berichtigung im Jahr der Fehlerquelle 1995 wegen der Bestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheids für 1995 infolge der Rücknahme der hiergegen gerichteten Klage nicht mehr möglich war, musste die Berichtigung in der Schlussbilanz des ersten noch offenen Veranlagungszeitraums, hier also im Streitjahr 1996 erfolgen. Darauf, dass die T-GmbH erst 1997 eine Begleichung der Rechnung angemahnt hat, kommt es für die Passivierung der Verbindlichkeit nicht an.

36 c) Über die Höhe der Verbindlichkeit und des sich aus ihrer erneuten Einbuchung ergebenden außerordentlichen Aufwands von 45.893,96 DM besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, sodass von weiteren Ausführungen insoweit abgesehen wird.

37 d) Die Berechnung der festzustellenden Einkünfte wird nach § 121 Satz 1, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

38 2. Im Übrigen ist die Klage als unbegründet abzuweisen. Im Ergebnis zu Recht hat das FG die geltend gemachten Schuldzinsen aus den Darlehen der KG bei der L-Bank und der S-Bank nicht zum Abzug bei dem laufenden Gesamthandsgewinn der KG zugelassen (dazu III.2.a). Zu Recht hat es auch die geltend gemachten Notarkosten nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt (dazu III.2.b).

39 a) Eine betriebliche Veranlassung der für die beiden Darlehen aufgewendeten Zinsen durch Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der KG ist nicht gegeben (aa). Auch durch die "Ausscheidungs- und Abfindungsvereinbarung" der KG mit C wird eine solche betriebliche Veranlassung der Zinsen nicht begründet (bb). Die in diesem Zusammenhang erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch (cc).

40 aa) Darlehensverpflichtungen gegenüber L-Bank und S-Bank waren im Streitjahr nicht Teil des (passiven) Betriebsvermögens der KG.

41 (1) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen, die durch die Einkünfteerzielung veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen. Ob und inwieweit Aufwendungen in

wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen vornimmt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen. Betriebsausgaben einer Personengesellschaft sind die Ausgaben, die durch den Betrieb dieser Gesellschaft oder --als Sonderbetriebsausgaben-- durch die Beteiligung der Gesellschafter an der Personengesellschaft veranlasst sind (z.B. BFH-Urteile vom 29. Juli 2015 IV R 16/12, Rz 16, und vom 30. November 2017 IV R 22/15, Rz 17).

42 Schuldzinsen sind dem entsprechend dann als Betriebsausgaben abziehbar, wenn sie für eine Darlehensverbindlichkeit geleistet werden, die durch den Betrieb veranlasst ist und deshalb zum Betriebsvermögen gehört. Maßgeblich hierfür ist allein die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 15. Mai 2008 IV R 25/07, BFHE 221, 169, BStBl II 2008, 715, unter II.1.).

43 (2) Nach den Feststellungen des FG, an die der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO grundsätzlich gebunden ist, konnten die Kläger nicht nachweisen, dass die streitigen Darlehensverbindlichkeiten im Streitjahr 1996 zum Gesamthandsvermögen der KG gehörten. Hinsichtlich des Darlehens der L-Bank ist das FG insoweit zu Recht davon ausgegangen, dass allein die Einbuchung des Darlehens die erforderliche betriebliche Veranlassung der Verbindlichkeit nicht begründen kann.

44 Zu Recht ist das FG ferner davon ausgegangen, dass auch die Darlehensverbindlichkeit der KG gegenüber der S-Bank im Streitjahr nicht zum Gesamthandsvermögen der KG gehörte, da die KG nach den Feststellungen des FG im Rahmen einer Umschuldung aus der Darlehensschuld entlassen worden war und nunmehr C und seine Ehefrau Darlehensnehmer waren. Auch ein Finanzierungszusammenhang des Darlehens mit Grundstücken, für deren Finanzierung das Darlehen einst aufgenommen worden war, wurde für das Streitjahr für die KG nicht festgestellt. Denn die betreffenden Grundstücke waren zwar in der Vergangenheit mit einem Betrieb in das Vermögen der KG eingebracht worden, sie waren jedoch bereits im Jahr 1988 an eine dritte Person veräußert worden und befanden sich mithin im Streitjahr 1996 nicht mehr im Gesamthandsvermögen der KG.

45 (3) Dahinstehen kann, ob die Darlehen im Streitjahr zum Sonderbetriebsvermögen des C bei der KG gehörten und die streitigen Zinsen als Sonderbetriebsausgaben des C zu berücksichtigen wären. Denn Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein der Gesamthandsgewinn der KG.

46 bb) Die mit dem vermögensmäßigen Ausscheiden des C aus der KG getroffene "Ausscheidungs- und Abfindungsvereinbarung" vom 27. Dezember 1995 führt ebenfalls nicht dazu, dass die streitigen Schuldzinsen durch den Betrieb der KG veranlasst sind.

47 (1) Zwar trifft die Aussage des FG nicht zu, dass das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Zahlung einer Abfindung nur gesellschaftsrechtlich veranlasst sei und damit einhergehende Verpflichtungen des Gesamthandsvermögens zur Finanzierung der Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters nicht betrieblich veranlasst seien. Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus und übernehmen die verbliebenen, die Personengesellschaft fortführenden Gesellschafter dessen private Darlehensverbindlichkeiten als (Teil der) Abfindung des ausgeschiedenen Gesellschafters, gehören diese Verbindlichkeiten zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft. Zugleich wird die Gesellschaft Schuldnerin der Darlehenszinsen, die dann bei ihr zu Betriebsausgaben führen.

48 (2) Im Streitfall beinhaltet die "Ausscheidungs- und Abfindungsvereinbarung" der KG mit C jedoch keine Übernahme der Darlehensschulden mit den darauf bezogenen Zinsverbindlichkeiten, sondern lediglich eine interne Freistellungsverpflichtung im Umfang der Darlehensvaluten zum 31. Dezember 1995; von der Freistellung nicht umfasst waren die Darlehenszinsen. Die anderslautende Vertragsauslegung durch das FG widerspricht dem klaren Wortlaut der Vereinbarung und bindet den Senat nicht. Die Vertragsauslegung gehört zwar grundsätzlich zu der dem FG obliegenden Feststellung der Tatsachen. Der BFH ist als Revisionsinstanz aber nicht gehindert, die Auslegung des FG daraufhin zu überprüfen, ob die gesetzlichen Auslegungsregeln (§§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), die Denkgesetze und Erfahrungssätze zutreffend angewandt worden sind. So hat das Revisionsgericht auch zu prüfen, ob das FG die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat. Es ist der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften. Empfangsbedürftige Willenserklärungen sind so auszulegen, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont). Entspricht die finanzgerichtliche Auslegung diesen Grundsätzen, ist sie für den erkennenden Senat bindend, auch wenn sie nicht zwingend, aber möglich war (BFH-Urteil vom 3. Dezember 2015 IV R 43/13, Rz 34 f.).

49 Im Streitfall hat die KG, entgegen der Annahme des FG, nicht Verbindlichkeiten des C im Sinne einer (befreienden) Schuldübernahme übernommen, sondern sich lediglich im Innenverhältnis gegenüber C verpflichtet, diesen von Verbindlichkeiten freizustellen, die zum 31. Dezember 1995 in seiner Sonderbilanz erfasst waren. Von der Außenverpflichtung wurde C hierdurch nicht frei; hierzu (befreiende Schuldübernahme) hätte es eines Vertrages oder jedenfalls der Genehmigung durch die Gläubiger bedurft (dazu §§ 414 f. BGB). Das Schuldversprechen stellt deshalb im Ergebnis eine Freistellungsverpflichtung der KG gegenüber C dar; der Auslegungsregel des § 329 BGB bedarf es wegen der klaren Regelung im Streitfall nicht mehr.

50 Da der Umfang der Freistellungsverpflichtung auf den Schuldenstand zum 31. Dezember 1995 beschränkt ist, gehen die Schuldzinsen nicht in den von der KG zu passivierenden Posten für die Freistellungsverpflichtung ein.

51 Leistet die KG diese Schuldzinsen des C gleichwohl, so geschieht dies nicht auf Grundlage der "Ausscheidungs- und Abfindungsvereinbarung". Die Zahlungen sind mithin weder als gewinnneutrale Leistung auf die Freistellungsverpflichtung noch als eigene Schuldzinsen der KG anzusehen. Mangels betrieblicher Veranlassung ist ein Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

52 cc) Die erhobenen Verfahrensrügen, wonach das FG gegen seine Amtsermittlungspflicht (§ 76 FGO) verstoßen habe, weil es nicht weiter ermittelt habe, ob das Darlehen der L-Bank betrieblich veranlasst war und ob C ein "lästiger Gesellschafter" war, hat der Senat geprüft. Er erachtet diese Rügen nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

53 Die Verfahrensrüge, die Entscheidung des FG sei hinsichtlich seiner Ausführungen zum "lästigen Gesellschafter" überraschend gewesen, bleibt ebenfalls erfolglos.

54 (1) Eine Überraschungsentscheidung, die gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 FGO) verstößt, ist gegeben, wenn das Gericht einen bisher nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt zur Grundlage seiner Entscheidung gemacht und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Die Rüge einer Verletzung des rechtlichen Gehörs wird, wenn sich der Verstoß auf einzelne Feststellungen bezieht, nur dann ordnungsgemäß vorgebracht, wenn der Revisionskläger darlegt, was er vorgetragen hätte, wenn sein Anspruch auf rechtliches Gehör nicht verletzt worden wäre, und dass bei Berücksichtigung dieses zusätzlichen Vortrags eine andere Entscheidung des FG in der Sache möglich gewesen wäre (vgl. BFH-Beschluss vom 30. Juli 2013 IV B 109/12, Rz 9).

55 (2) Diese Anforderungen erfüllt die Revisionsbegründung nicht. Die Klägerin zu 2. legt insbesondere nicht dar, was sie noch vorgetragen hätte, wenn das FG sie auf die Rechtsfigur des "lästigen Gesellschafters" hingewiesen hätte. Die Klägerin zu 2. geht vielmehr davon aus, dass dem FG die ihrer Ansicht nach insoweit erheblichen Umstände --geschwächte Gesundheit des C; wirtschaftlich prekäre Lage der KG-- bereits aus den Akten bekannt gewesen sein mussten. Es stellt allerdings keinen Verstoß gegen das Recht auf Gehör dar, wenn das FG den Akteninhalt, anders als von der Klägerin zu 2. begehrt, würdigt.

56 b) Die Klage ist auch insoweit unbegründet, als die Klägerin zu 2. den Abzug der streitigen Notarkosten begehrt. Die in diesem Zusammenhang gerügten Verfahrensfehler liegen nicht vor (aa). Die Beweiswürdigung des FG ist auf Grundlage der getroffenen Feststellungen für den BFH verbindlich (bb).

57 aa) Die von der Klägerin zu 2. erhobene Verfahrensrüge, wonach das FG gegen seine Amtsermittlungspflicht (§ 76 FGO) verstoßen habe, weil es Notar A nicht als Zeugen vernommen habe, hat der Senat geprüft. Er erachtet diese Rüge nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO). Die Rüge, das FG habe eine Überraschungsentscheidung getroffen und das rechtliche Gehör der Klägerin zu 2. verletzt, weil es sein Urteil ohne vorherige Vernehmung des Notars A gefasst habe, ist bereits unzulässig. Es kann deshalb dahingestellt bleiben, ob die Vorsitzende des FG-Senats im Rahmen der mündlichen Verhandlung erklärt hat, dass die Konkretisierung der Rechnung ausreichend zum Nachweis der betrieblichen Veranlassung sei.

58 Die Klägerin zu 2. hätte für eine zulässige Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs durch eine Überraschungsentscheidung vortragen müssen, was sie vorgetragen hätte, wenn die Vorsitzende diese --unterstellte-- Äußerung nicht abgegeben hätte und inwieweit dies zu einer anderen Entscheidung in der Sache hätte führen können (vgl. dazu oben unter B.III.2.a cc (1)). Das ist nicht geschehen. Allein der Hinweis, das FG sei auf das Angebot des Notars A, für weitere Auskünfte zur Verfügung zu stehen, nicht eingegangen, reicht nicht aus.

59 bb) Die Entscheidung des FG, der Nachweis einer betrieblichen Veranlassung der mit der in Rede stehenden Kostennote des Notars A abgerechneten Dienstleistungen sei nicht geführt, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

60 (1) Nach § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine Entnahme hingegen liegt gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG bei Wirtschaftsgütern vor, die der Steuerpflichtige für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke entnommen hat. Wird mithin aus betrieblichen Mitteln eine Rechnung für notarielle Dienstleistungen bezahlt, so entscheidet die betriebliche oder private Veranlassung der Dienstleistungen über die Abzugsfähigkeit oder die Pflicht zur Hinzurechnung der Aufwendungen als Entnahme (vgl. BFH-Urteil vom 16. April 2015 IV R 44/12, Rz 19 f.). Über das Vorliegen der Voraussetzungen zum Betriebsausgabenabzug entscheidet das Gericht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Diese Vorschrift verpflichtet das FG, den Inhalt der ihm vorliegenden Akten vollständig und einwandfrei zu berücksichtigen. Seine Sachentscheidung hat es dabei unter Einbeziehung und Gewichtung aller festgestellten tatsächlichen Verhältnisse im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu treffen. Die Beweiswürdigung des FG ist grundsätzlich nicht angreifbar, für das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend und nur insoweit revisibel, als Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze vorliegen (BFH-Urteil vom 22. September 2016 IV R 2/13, BFHE 255, 225, BStBl II 2017, 165, Rz 28).

61 (2) Entgegen der Ansicht der Klägerin zu 2. hat das FG für einen Betriebsausgabenabzug nicht verlangt, dass eine Rechnung alle Leistungen stets im Einzelnen aufführen müsse. Vielmehr ist das FG auf der Grundlage einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin zu 2. den ihr obliegenden Nachweis der betrieblichen Veranlassung der streitigen Aufwendungen nicht erbracht habe. Diese Würdigung verstößt nicht gegen Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze. So gibt der Wortlaut der Abrechnung den genauen Inhalt der erbrachten Dienstleistungen nicht wieder. Eine (genaue) Angabe der erbrachten Leistungen in einem Dokument ist zwar im Ertragsteuerrecht nicht ohne Weiteres erforderlich, um die Anerkennung als Betriebsausgabe zu erhalten. Allerdings muss der Steuerpflichtige, der die Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen trägt, dann auf andere Weise den Nachweis führen können, dass der streitige Aufwand betrieblich veranlasst ist. Dies hat das FG in dem angegriffenen Urteil verneint, weil sich der betriebliche Zusammenhang aus der vorgelegten Kostennote und dem ergänzenden Schreiben des Rechnungsausstellers nicht herleiten lasse.

62 In der Sache stellt es jedenfalls keinen Verstoß gegen die Denkgesetze dar, angesichts der vorliegenden Unterlagen den Nachweis der betrieblichen Veranlassung der notariellen Dienstleistungen nicht als geführt zu betrachten. Dass Gegenstand der Dienstleistungen das Ausscheiden des C aus der KG und Folgearbeiten gewesen waren, schließt es nicht aus, dass hierbei der private, insbesondere erbrechtlich relevante Lebensbereich des C und die private Vermögensgestaltung seiner Person und seiner Familienangehörigen erfasst gewesen sein können. Aus den Feststellungen des FG ergibt sich, dass C auch vermögensverwaltende Gestaltungen mit seiner Ehefrau getroffen hat. Formulierungen in der Notarrechnung wie "für Sonderberatungen" und das Auskunftsschreiben des Notars, der Abrechnungen für Leistungen "... außerhalb des bestehenden Beratungsvertrages ..." benannte, lassen erheblichen Spielraum für die Veranlassung der Dienstleistungen zu.

63 IV. Die Revisionen des Klägers zu 3. und der Klägerin zu 4. sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO); dies allerdings mit der Maßgabe, dass ihre Klagen unzulässig waren.

64 Das FG hat die Klagen des Klägers zu 3. und der Klägerin zu 4. im Ergebnis zu Recht abgewiesen. Die Klagen sind jedoch nicht unbegründet, sondern bereits unzulässig, denn die Kläger zu 3. und zu 4. sind nicht klagebefugt, da sie unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des vorliegenden Rechtsstreits betroffen sein können (§ 40 Abs. 2 FGO, z.B. BFH-Urteile vom 23. Januar 1997 IV R 36/95, BFHE 182, 533, BStBl II 1997, 498, unter 2., und vom 19. Juli 2018 IV R 10/17, Rz 20).

65 Gegenstand des Rechtsstreits ist allein die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns, nicht auch seine Verteilung auf die Mitunternehmer. Da in dem Gewinnfeststellungsbescheid für 1996 vom 13. März 2008 für den Kläger zu 3. und die Klägerin zu 4. jeweils eine Beteiligung an dem laufenden Gesamthandsgewinn der KG von 0 DM festgestellt ist, können sie vom Ausgang des Rechtsstreits unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein, denn ihre Beteiligung am Gesamthandsgewinn bliebe auch bei einer Änderung der Höhe des Gesamthandsgewinns immer 0 DM.

66 V. Das Revisionsverfahren der Klägerin zu 1. wird nach § 121 Satz 1, § 72 Abs. 2 Satz 2 FGO eingestellt, nachdem die Prozessbevollmächtigte der Kläger zu 2. bis 4. diese Revision in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen

hat.

67 VI. Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt. Ihr teilweises Obsiegen ist zu geringfügig für die Bildung einer Kostenquote (§ 136 Abs. 1 Satz 3 FGO). Davon abweichend werden jedoch die Kosten des Revisionsverfahrens betreffend die Klägerin zu 1. der als Prozessbevollmächtigte aufgetretenen Sozietät ... Partnerschaft auferlegt. Sie trägt die Kosten der unzulässigen Revision, da sie die erfolglose Prozessführung veranlasst hat (z.B. BFH-Beschluss vom 17. März 2008 V R 95/07, unter II.3.). Denn zum Zeitpunkt der Einlegung der Revision war die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Klägerin zu 1. bereits erkennbar erfolgt. Eine Prozessvollmacht der Klägerin zu 1. bzw. ihres Insolvenzverwalters konnte die Sozietät ... Partnerschaft jedoch auf Anfrage des Senats nicht vorlegen. Es ist deshalb davon auszugehen, dass ihr die erforderliche Prozessvollmacht nicht erteilt wurde, die Revision insoweit deshalb --bis zu ihrer Rücknahme in der mündlichen Verhandlung-- unzulässig war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de