

letzte Aktualisierung: 11.1.2023

FG Baden-Württemberg, Urt. v. 21.1.2022 – 13 K 2104/18

EStG §§ 15, 18

Einkünfteerzielungsabsicht bei Herausgebern wissenschaftlicher Fachzeitschriften

1. Der Herausgeberkreis juristischer Fachzeitschriften handelt ohne Einkünfteerzielungsabsicht, wenn die Tätigkeit der Mitherausgeber von Beginn an ausschließlich unentgeltlich ausgeübt worden ist und, soweit mit ihr Einnahmen verbunden waren, lediglich darauf ausgerichtet war, die mit der Herausgeberaktivität verbundenen Kosten abzudecken. Es liegen daher keine einkommensteuerrechtlich anzusetzenden Einkünfte vor.
2. Ist der Zweck der Gesellschaft auf ein langfristiges, dauerhaftes periodisches Erscheinen der Zeitschriften gerichtet und war für jeden Herausgeber stets klar, dass mit seinem Ausscheiden die übrigen Herausgeber die Zeitschriften weiterführen sollten, so kann ein möglicher Betriebsaufgabegewinn nicht in die Totalgewinnprognose einbezogen werden.
3. Eine Gewinnerzielungsabsicht kann auch nicht damit begründet werden, dass die Stellung als Mitherausgeber erhebliche mittelbare wirtschaftliche Vorteile zur Folge habe.

(Leitsätze der DNotI-Redaktion)

FG Baden-Württemberg Urteil vom 21.1.2022, 13 K 2104/18

Keine Gewinnerzielungsabsicht des Herausgeberkreises wissenschaftlicher Fachzeitschriften bei bloßem Tätigwerden "pro bono"

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens einschließlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen trägt der Kläger.
3. Das Urteil ist hinsichtlich der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen vorläufig vollstreckbar. Ermöglicht der Kostenfestsetzungsbeschluss eine Vollstreckung im Wert von mehr als X.XXX EUR, haben die Beigeladenen in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruchs Sicherheit zu leisten. Bei einem vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruch bis zu einer Höhe von X.XXX EUR kann der Kläger der vorläufigen Vollstreckung widersprechen, wenn die Beigeladenen nicht zuvor in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruchs Sicherheit geleistet haben.
4. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob für den Herausgeberkreis zweier namhafter juristischer Fachzeitschriften für die Streitjahre (2008 bis 2016) ein Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, die nach Ansicht des Klägers mit der Herausgabe dieser Zeitschriften verbunden sind, durchzuführen ist.
- 2 Der Kläger ist von Beruf Hochschullehrer und als ordentlicher Professor an der Universität XXX Inhaber eines Lehrstuhls für Handels-, Wirtschafts- und Schifffahrtsrecht. Außerdem war er von 2013 bis XXX als direkt gewählter Abgeordneter des Wahlkreises XXX Mitglied des Deutschen Bundestages. In den Streitjahren (2008 bis 2016) war der Kläger Mitherausgeber der seit Anfang der 1970er Jahre bestehenden „...“ (Zeitschrift 1) und des 2004 aus ihr hervorgegangenen „...“ (Zeitschrift 2 – Arbeitstitel zunächst: „...“ – „Zeitschrift 3“), dessen „Chief Managing Editor“ er seither war. Beide Zeitschriften, die sich als sog. Archivzeitschriften in einer vergleichbaren Tradition wie die wesentlich älteren, bereits 1818 bzw. 1858 gegründeten Zeitschriften „Archiv für die civilistische Praxis“ (AcP) und „Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht“ (ZHR) sehen, erscheinen in dem in A ansässigen Verlag XXX. Weitere Mitherausgeber der beiden Zeitschriften waren in den Streitjahren die Beigeladenen. Bei ihnen handelt es sich um renommierte im Gesellschaftsrecht tätige Juristen, und zwar überwiegend um Hochschullehrer, daneben aber auch um ehemalige Vorsitzende Richter des für das Gesellschaftsrecht zuständigen Zivilsenats des Bundesgerichtshofs (BGH) sowie um Rechtsanwälte und Notare. Die Mitherausgeber überließen die Führung der laufenden Geschäfte und insbesondere die Verbindung zwischen dem Herausgeberkreis und dem Verlag in den Streitjahren dem Beigeladenen zu 1, einem ehemaligen Hochschullehrer mit Forschungsschwerpunkt im Gesellschaftsrecht, der früher Rektor der Universität B und dort Direktor des Instituts für deutsches und europäisches Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht gewesen war und seit seiner Emeritierung im Jahre 2007 als Of-Counsel-Partner für die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft XY tätig ist.
- 3 Der Herausgeberkreis der Zeitschrift 1 hatte zunächst in den 1970er Jahren aus den beiden Gründungsherausgebern N.N. und O.O. bestanden und war von ihnen in der Folgezeit um weitere Mitherausgeber erweitert worden, von denen einige – so auch die Gründungsherausgeber – später wieder ausschieden. Dabei waren in der Vergangenheit weder bei Aufnahme eines neuen Mitherausgebers noch bei Ausscheiden eines bisherigen Mitherausgebers Einstandszahlungen an oder Abfindungszahlungen aus dem Herausgeberkreis geleistet worden. Der Beigeladene zu 1 war dem Herausgeberkreis Ende der 1980er Jahre beigetreten und hatte wenig später dessen Geschäftsführung übernommen. Seit Ende der 1990er Jahre war auch der Kläger Mitglied des Herausgeberkreises. Der Herausgeberkreis, der seit der Ausgründung der Zeitschrift 2 als einer Art Tochterzeitschrift der Zeitschrift 1 für beide Zeitschriften durchgehend personenidentisch war, ergänzte sich selbst durch Kooption, indem bei entsprechendem Einvernehmen unter

den bisherigen Herausgebern, dass ein in Frage kommender Jurist aufgrund seiner besonderen fachlichen und persönlichen Qualifikation den Herausgeberkreis bereichern werde, an das neu aufzunehmende Mitglied eine Einladung zum Beitritt ausgesprochen wurde.

- 4 Schriftliche Verträge und ähnliche Abmachungen über die Herausgebertätigkeit und die damit verbundenen Einnahmen und Ausgaben existierten zwischen den Mitherausgebern nicht. Lediglich zwischen dem Verlag und dem Herausgeberkreis der Zeitschriften bestanden vertragliche Vereinbarungen über die Tätigkeit der Herausgeber für den Verlag. Sämtliche in den Streitjahren geltenden Vereinbarungen für die Zeitschrift 1 (so zuletzt der Vertrag vom 21.05.2010/14.07.2010) waren von Seiten des Herausgeberkreises durch den Beigeladenen zu 1 unterzeichnet worden, der in ihnen als „Geschäftsführender Zeitschrift 1 Herausgeber“ bezeichnet wurde. Mit Herausgabe-Vertrag vom 14.08.2003/30.09.2003 war zwischen den seinerzeitigen Herausgebern der Zeitschrift 1, vertreten durch den Beigeladenen zu 1, und dem Verlag zudem vereinbart worden, dass von ihnen gemeinsam ab 2004 auch die Zeitschrift 2 verlegt werden sollte. Dem Vertrag vom 21.05.2010/14.07.2010 war eine Anlage beigefügt, auf der der Kreis der Mitherausgeber der Zeitschriften näher bezeichnet war.
- 5 Den Verträgen mit dem Verlag zufolge sollten die Herausgeber aus ihrem Kreis einen Geschäftsführenden Herausgeber bestimmen, der zusammen mit den anderen Herausgebern die im regelmäßigen Turnus erscheinenden Zeitschriften inhaltlich entwickeln und dem Verlag anschließend das fertige Manuskript liefern sollte. In den Verträgen war zudem jeweils unter § 6 Ziff. 6.1 geregelt, dass der Verlag „für die vom Geschäftsführer, den Herausgebern und Schriftleitern zu erbringenden Leistungen und zur Abgeltung sämtlicher damit verbundener Unkosten“ dem Geschäftsführenden Herausgeber jährlich „einen Pauschalbetrag von EUR X.XXX,-“ für die Zeitschrift 1 bzw. von XX.XXX EUR für die Zeitschrift 2 „zur Verfügung“ zu stellen hatte. Darin sollten „auch anteilige Unkosten für die Durchführung des alle zwei Jahre von den Zeitschrift 1 -Herausgebern durchgeführten Symposiums“ bzw. „des alle zwei Jahre von den Zeitschrift 1 -Herausgebern geplanten Zeitschrift 3-Symposiums“ enthalten sein. Die „Kosten des Redaktors“ der Zeitschrift 2 sollten „vom Verlag bis zu einem Betrag von EUR X.XXX,- p. a. zusätzlich getragen“ werden. Die Eigentumsrechte an den beiden Zeitschriften sollten nach den mit dem Verlag getroffenen Vereinbarungen bei den Herausgebern liegen.
- 6 Diese Pauschalen wurden von Seiten des Verlags in den Streitjahren auf Bankkonten bei der XXX-Bank überwiesen, die von dem Beigeladenen zu 1 zu Beginn des Jahres 2008 unter seinem eigenen Namen mit dem Zusatz „betr. Treuhandkonto Zeitschrift 1“ bzw. „betr. Treuhandkonto Zeitschrift 2“ eröffnet worden waren. Dabei hatte der Beigeladene zu 1 im Rahmen der von der Bank durchgeführten Identifizierung nach dem Geldwäschegegesetz angegeben, dass die Kontoführung für fremde Rechnung erfolge und dass der wirtschaftlich Berechtigte dieser Konten der „XXX-Verlag, A – Zeitschrift 1“ bzw. der „XXX-Verlag, A – Zeitschrift 2“ sei. Als Anschrift des wirtschaftlich Berechtigten hatte der Beigeladene zu 1 dabei jeweils die Adresse seines Lehrstuhls an der Universität B angeführt. Insgesamt waren für jede Zeitschrift je ein Giro-Geldverkehrskonto (mit den Kontonummern XXXXXXXX und XXXXXXXX) und je ein Festgeldkonto mit entsprechender Verzinsung (mit den Kontonummern XXXXXXXXXXXX und XXXXXXXXXXXX) eröffnet worden, wobei die Pauschalen in der Folgezeit vom Verlag teilweise getrennt auf das für die jeweilige Zeitschrift geführte Girokonto, teilweise gleichzeitig auf dasselbe Girokonto und teilweise zunächst auf das private Konto des Beigeladenen zu 1 und erst im Anschluss daran von diesem weiter auf die für die Zeitschriften unterhaltenen Girokonten überwiesen wurden. Der Kontostand dieser Konten belief sich zum 01.01.2008 (mithin zum Anfang des ersten Streitjahres) auf insgesamt XX.XXX,XX EUR und zum 31.12.2016 (mithin zum Ablauf des letzten Streitjahrs) auf insgesamt XX.XXX,XX EUR. Die Zweckbestimmung dieser Gelder und die Person des tatsächlich an ihnen wirtschaftlichen Berechtigten sind zwischen dem Kläger und den Beigeladenen, den übrigen Mitherausgebern, im Einzelnen streitig.
- 7 Der Herausgeberkreis der beiden Zeitschriften Zeitschrift 1 und Zeitschrift 2 wurde bei der deutschen Finanzverwaltung als solcher steuerlich nicht geführt. Es wurden weder Feststellungserklärungen abgegeben noch Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften durchgeführt. Zu einer steuerrechtlichen Überprüfung dieser Verfahrensweise kam es erst, nachdem dem Beigeladenen zu 1 im Februar 2016 von Seiten des Verlags zwei interne Auszahlungsanweisungen übersandt worden waren, aus denen sich ersehen ließ, dass der Verlag die Jahrespauschalen an den Herausgeberkreis unter Einschluss von Umsatzsteuer überwiesen und aus den Zahlungen einen Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte. Der Beigeladene zu 1 wandte sich daraufhin am 18.04.2016 mit einem Schreiben an sämtliche anderen noch aktiven wie auch an die ehemaligen Herausgeber. In diesem Schreiben kündigte er zum einen an, ihnen über

die vom Verlag zur Verfügung gestellten Mittel Rechnung legen zu wollen. Zum anderen mache er geltend, dass sämtliche Herausgeber einschließlich der Schriftleiter in jahrzehntelanger Tradition ihre Leistungen pro bono erbrachten und aus den Aufwandspauschalen des Verlags auch keinerlei Honorar erhielten. Deshalb habe er – der Beigedene zu 1 – für deren rechtliche Behandlung eine Konstruktion gewählt, die steuerrechtliche Konsequenzen für die Herausgeber vermeiden solle. Nach seinem Verständnis habe er die Pauschalen als Treuhänder des Verlags entgegengenommen und entsprechend den Vorgaben aus den Herausgeberverträgen verwendet. Diese Treuhand-Konstruktion sei nach Einschätzung des von ihm jüngst konsultierten Steuerexperten der XY die einzige Möglichkeit, um steuerrechtliche Konsequenzen zu vermeiden. Die Umsatzsteuerbeträge, die noch vollständig unangegriffen auf den Treuhandkonten bereitlägen, würden – was in der Folgezeit auch geschah – umgehend an den Verlag zurückgezahlt.

- 8 Anschließend trat die XY als vom Geschäftsführenden Herausgeber, dem Beigedene zu 1, für den Herausgeberkreis beauftragte Bevollmächtigte mit Schreiben vom 08.06.2016 an das beklagte, örtlich für den Wohnsitz des Beigedene zu 1 zuständige Finanzamt (den Beklagten) heran, um mit ihm den steuerlichen Status des als „Zeitschrift 1 GbR GbR/Zeitschrift 2 GbR“ bezeichneten Herausgeberkreises abzustimmen. In diesem Schreiben vertrat die XY in ertragsteuerlicher Hinsicht die Auffassung, dass es sich bei den durch den Verlag gezahlten Pauschalbeträgen lediglich um Aufwandsentschädigungen gehandelt habe, die für Symposien, studentische Hilfskräfte, Reisekosten der Herausgeber und Übersetzungskosten aufgewendet würden. Den Herausgebern wie auch den Schriftleitern sei für ihre Tätigkeit keinerlei Honorar gezahlt worden. Die Bankguthaben würden für künftige Projekte, zu denen der Herausgeberkreis gegenüber dem Verlag verpflichtet sei, quasi angespart, so dass insgesamt kein Totalgewinn erwartet werden könne. Deshalb sei eine Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen, weshalb keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt würden.
- 9 Mit Antwortschreiben vom 28.07.2016 teilte der Beklagte der XY mit, dass er in Übereinstimmung mit deren Ausführungen von der steuerlichen Erfassung und Veranlagung des Zeitschrift 1 -/Zeitschrift 2 -Herausgeberkreises absehe. Um eine verbindliche Auskunft handele es sich insoweit allerdings nicht.
- 10 Der Herausgeberkreis der Zeitschrift 1 und der Zeitschrift 2 nahm dies zum Anlass, den Beigedene zu 1 als Geschäftsführenden Herausgeber um Rechenschaft in Bezug auf die von Seiten des Verlags erhaltenen Gelder zu bitten. Dabei stellte der Beigedene zu 1 unter anderem fest, dass er in den Jahren 2012 und 2015 von diesen Konten insgesamt X.XXX,XX EUR versehentlich für Aufwendungen verwendet hatte, die eigentlich seinen bisherigen Lehrstuhl an der Universität B betrafen. Diesen Betrag überwies der Beigedene zu 1 daraufhin im Jahre 2017 von seinem Privatkonto auf die für die Zeitschriften unterhaltenen Konten zurück. Zudem wurde bei der Rechnungslegung festgestellt, dass der Verlag in einzelnen Jahren (nämlich für 2012, 2013 und 2015) die Überweisung der für die Zeitschrift 2 vereinbarten Pauschalbeträge unterlassen und dass der Beigedene zu 1 diese Beträge auch nicht vom Verlag angefordert hatte.
- 11 Parallel dazu machte der Kläger durch Schreiben seiner späteren Prozessbevollmächtigten vom 09.06.2017 gegenüber dem Beklagten geltend, dass sich aufgrund der dem Herausgeberkreis tatsächlich zugeflossenen Zahlungen die Auffassung kaum vertreten lasse, durch die Herausgabe wenigstens der Zeitschrift 2 hätten die Gesellschafter keinen Gewinn erzielt, so dass er – der Kläger – um erneute Überprüfung bitte, ob nicht doch bezüglich dieser Einkünfte ein Feststellungsverfahren durchgeführt werden müsse. Über dieses Vorgehen des Klägers gegenüber den Finanzbehörden kam es zwischen ihm und den übrigen Mitherausgebern – mithin den Beigedene zu 1 – zu einem erbitterten Streit, der letztlich dazu führte, dass der Kläger mit Gesellschafterbeschluss der Beigedene zu 1 aus dem Herausgeberkreis ausgeschlossen wurde.
- 12 Bereits zuvor hatte die XY dem Beklagten mit Schreiben vom 25.09.2017 namens des Geschäftsführenden Herausgebers – des Beigedene zu 1 – mitgeteilt, dass sich zwischenzeitlich herausgestellt habe, dass der seinerzeit dargestellte Sachverhalt gewisser Ergänzungen bedürfe. So habe der Verlag in den Jahren 2009, 2010, 2011 und 2014 mehrere Zahlungen unmittelbar an den Kläger bzw. an den vom Kläger geführten Verein für ... bzw. an das vom Kläger betriebene „....“ erbracht, die nach Auffassung der übrigen Mitherausgeber gleichfalls in die Zeitschrift 2 -Abrechnung aufgenommen werden müssten. Über dessen Konten seien zudem in allen streitigen Veranlagungszeiträumen Teilnehmergebühren im Rahmen von Symposien geflossen. An der ertragsteuerlichen Beurteilung, dass im Herausgeberkreis keine Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe, werde ungeachtet dessen festgehalten. Dies sähen mit Ausnahme des Klägers sämtliche anderen Mitherausgeber – also die Beigedene zu 1 – so. Lediglich der Kläger habe bekundet, dass es für ihn wichtig sei, mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt zu haben, weil er entsprechende Ausgaben steuerlich geltend gemacht

habe.

- 13 Mit (sog. negativem) Feststellungsbescheid vom 10.07.2018 lehnte der Beklagte gegenüber dem Kläger die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für die Streitjahre mit der Begründung ab, dass auf Seiten der an der GbR beteiligten Herausgeber keine Gewinnerzielungsabsicht vorliege. Die feststellbaren äußeren Umstände ließen erkennen, dass gerade keine Gewinne hätten erzielt werden sollen. Denn die Herausgeber hätten nach den mit dem Verlag abgeschlossenen Herausgabeverträgen lediglich Unkostenpauschalen erhalten. Diese seien mit X.XXX EUR für die Zeitschrift 1 und mit XX.XXX EUR für die Zeitschrift 2 nach Abzug der Reisekostenerstattungen sowie der Verwendung zur Bezahlung studentischer Hilfskräfte auch so gering gewesen, dass bei Verteilung des Restbetrags unter allen Herausgebern auf jeden von ihnen im Durchschnitt jährlich nur XX EUR für die Tätigkeit bei der Zeitschrift 1 und XXX EUR für die Tätigkeit bei der Zeitschrift 2 entfallen würden. Dies sei, werde es mit den Stundensätzen eines Universitätsprofessors für die Anfertigung von juristischen Gutachten oder für die Autorentätigkeit für eine juristische Zeitschrift oder für eine beratende Tätigkeit bei einer Rechtsanwaltskanzlei verglichen, ein für eine Tätigkeitsvergütung extrem geringer und damit nicht plausibler Betrag. Das zeige, dass gerade keine solche Vergütung für Herausgeberleistungen gewollt gewesen sei. Gegen eine Gewinnerzielungsabsicht spreche schließlich auch, dass neu hinzugekommene Herausgeber niemals Einlagen oder andere finanzielle Leistungen erbracht und ausgeschiedene Herausgeber nie Abfindungen erhalten hätten, und dass der Beigedane zu 1 die Pauschalen auch nicht in jedem Jahr vom Verlag tatsächlich angefordert habe.
- 14 Dagegen wendet sich die am 13.08.2018 beim Senat eingegangene Sprungklage des Klägers. Mit ihr macht der Kläger geltend, dass der Beklagte zur Durchführung eines Feststellungsverfahrens verpflichtet gewesen sei, weil nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bei Vorliegen einer positiven Ergebnisprognose stets von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen sei. Dies sei hier der Fall, was sich schon an den erheblichen und nachhaltigen Überschüssen zeige, die der Herausgeberkreis in der Vergangenheit erwirtschaftet habe. Es handele sich, wie sich auch aus einem von seinen Prozessbevollmächtigten in Auftrag gegebenen Gutachten des Inhabers des Lehrstuhls ... an der Universität C, Herrn P.P., vom 11.07.2018 ergeben habe, um steuerbare und steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Denn der Herausgeberkreis habe mit Gewinnerzielungsabsicht am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Die angebliche Treuhänderschaft für den Verlag sei, da sie dem Verlag nicht bekannt gewesen sei, zudem gar nicht zustande gekommen. Jedenfalls aber sei sie steuerrechtlich unbeachtlich und könne daher am gewinnwirksamen Zufluss der in Rede stehenden Beträge nichts ändern.
- 15 Außerdem sei – so der Kläger weiter – in die Prognose noch ein fiktiver Aufgabegewinn mit einzubeziehen, der sich aus dem im Falle einer Veräußerung der Zeitschriften zu erzielenden Erlös und dem Saldo aus bestehenden Forderungen und offenen Verbindlichkeiten zusammensetze. Dabei werde zu berücksichtigen sein, dass der Beigedane in den Streitjahren pflichtwidrig vom Verlag geschuldet Honorare in einem Gesamtumfang von XX.XXX EUR noch nicht eingefordert habe, wobei an der Werthaltigkeit dieser Forderungen gegen den Verlag keine Zweifel bestünden. Insgesamt bewege sich der voraussichtliche Totalgewinn damit im sechsstelligen Bereich. Es handele sich bei den Zahlungen des Verlags im Übrigen schon nach dem klaren Vertragstext zumindest auch um eine Leistungsvergütung und gerade nicht nur um Auslagenersatz. Dass die Beigedane die auf den Konten vorhandenen Guthaben nach Ablauf der Streitjahre und nach seinem – des Klägers – Ausschluss aus dem Herausgeberkreis nachträglich an den Verlag zurückgezahlt hätten, ändere am Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht nichts, denn es handele sich dabei bloß um eine steuerlich unbeachtliche Gewinnverwendung. Die Beigedane hätten dieses Vorgehen zudem selbst ausdrücklich als „Systemumstellung“ bezeichnet. Im Übrigen habe er – der Kläger – seinem Ausschluss aus dem Herausgeberkreis widersprochen und führe deswegen gegen die Beigedane einen Rechtsstreit vor den Zivilgerichten. Selbst wenn der Ausschluss dort bestätigt werden sollte, stehe ihm aber jedenfalls ein Abfindungsanspruch zu, da ein solcher gesellschaftsvertraglich nicht abbedungen worden sei.
- 16 Es müsse abschließend betont werden, dass der angefochtene negative Feststellungsbescheid für ihn – den Kläger – auch mit nachteiligen steuerlichen Auswirkungen verbunden sei. Wegen des Verhaltens der anderen Gesellschafter und der daraus resultierenden gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzungen seien ihm inzwischen nämlich erhebliche Steuerberatungs- und Anwaltskosten entstanden, die bei seinem Beitritt zum Herausgeberkreis nicht eingeplant gewesen seien. Diese Aufwendungen stellten Sonderbetriebsausgaben dar, die im Feststellungsverfahren bei ihm zu berücksichtigen seien.

- 17 Ergänzend trägt der Kläger vor, dass er in den ersten Jahren seiner Mitgliedschaft im Herausgeberkreis und auch nach der Ausgliederung der Zeitschrift 2 naturgemäß nicht danach gefragt habe, welche Honorierung denn mit einer solchen Mitherausgeberschaft verbunden sei. Die mit dem Verlag abgeschlossenen Herausgabeverträge seien zudem nur wenigen Mitherausgebern bekannt gewesen. Er – der Kläger – jedenfalls habe sich in der Folgezeit aber immer auf die Angaben des Beigeladenen zu 1 verlassen, den er so verstanden habe, dass er die vom Verlag bereitgestellten Gelder nur treuhänderisch für den Verlag verwalte. Deshalb sei er davon ausgegangen, dass er zunächst noch keine Honorarzuflüsse zu versteuern habe, dass ihm aber andererseits zu einem späteren Zeitpunkt, und zwar spätestens bei seinem Ausscheiden, eine Ausschüttung aus den angesammelten Zahlungen des Verlags zustehe. In gewisser Weise habe er bei seinem Eintritt in den Herausgeberkreis auch eine Art Eintrittsgeld erbracht, indem er die Schriftleitung bei der Zeitschrift 2 übernommen und in dessen Entwicklung viel Arbeit investiert habe.
- 18 Bei der steuerrechtlichen Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht müsse zudem – so der Kläger weiter – beachtet werden, dass schon die Zugehörigkeit zu dem Herausgeberkreis an sich einen erheblichen Vermögenswert darstelle. So habe der Beigeladene zu 7 anlässlich einer Besprechung des Falles am 03.05.2017 wörtlich und im Einvernehmen mit mehreren anderen Mitherausgebern erklärt, dass es auf ein mögliches Herausgeberhonorar nicht ankomme, weil allein schon diese Zugehörigkeit als solche „Millionen wert“ sei. Die Herausgeber der Zeitschriften genössen in der Rechtsprechung und in der rechtspolitischen Diskussion ein besonderes Ansehen, das sich durch Erlangung von Gutachteraufträgen und lukrativen Beratungs- und Prozessführungsmandaten sowie durch Bestellung zu Schiedsrichtern in handels- und gesellschaftsrechtlichen Schiedsgerichtsverfahren in vielfältiger Weise monetarisieren lasse. Zumindest das damit verbundene mittelbare Gewinnstreben begründe die Gewinnerzielungsabsicht.
- 19 Abschließend macht der Kläger geltend, dass sein Prozessbevollmächtigter bei der am 18.05.2017 vorgenommenen Einsichtnahme in die vom Beigeladenen zu 1 geführten Kontenunterlagen den Eindruck gewonnen habe, dass jedenfalls bis in das Jahr 2001 hinein Gewinne aus den Pauschalen des Verlags an den damaligen Herausgeberkreis ausgeschüttet worden seien. Darüber habe sich sein Prozessbevollmächtigter eine handschriftliche Notiz angefertigt. Aus ihr gehe hervor, dass eine Frau Q., die im Sekretariat des Beigeladenen zu 1 beschäftigt gewesen sei, am 14.04.2005 einen Aktenvermerk für eine Frau R. erstellt habe, in dem für die Zeit vor 2002 von jährlichen Zahlungen von X.XXX DM an die damaligen sechs Mitherausgeber, und damit an jeden von ihnen in Höhe von XXX DM, die Rede sei. Auch in jüngerer Zeit seien noch von Seiten einzelner Mitherausgeber Gewinne entnommen worden. Das sei etwa daran zu erkennen, dass dem Beigeladenen zu 3 im Jahre 2012 ohne tatsächliche Grundlage „Übersetzungskosten“ für die Zeitschrift 2 in Höhe von X.XXX EUR ausbezahlt worden seien. Als dessen Chief Managing Editor könne er sicher sagen, dass es dafür keine Berechtigung gegeben habe.
- 20 Der Kläger beantragt,

den negativen Feststellungsbescheid vom 10.07.2018 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, für ihn und die Beigeladenen als Herausgeberkreis der Zeitschrift 1 und der Zeitschrift 2 in Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Kalenderjahre 2008 bis 2016 durchzuführen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.
- 21 Der Beklagte und die Beigeladenen beantragen,

die Klage abzuweisen.
- 22 Der Beklagte hat der ihm am 31.08.2018 zugestellten Sprungklage mit Schriftsatz vom 18.09.2018, beim Senat eingegangen am 25.09.2018, zugestimmt. In der Sache tritt er der Klage mit dem Hinweis entgegen, dass an der im angefochtenen Bescheid dargestellten Rechtsauffassung festgehalten werde. Ergänzend macht der Beklagte geltend, dass auch der Umstand, dass der Herausgeberkreis keinen schriftlichen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen habe, gegen eine Gewinnerzielungsabsicht spreche. Da es sich bei allen Herausgebern um renommierte Juristen auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts handele, könne nämlich davon ausgegangen

werden, dass sie anderenfalls detaillierte Regelungen zu den Gesellschafterbeiträgen und zu deren Vergütung sowie zur Gewinn- und Verlustverteilung, zu den Kapitalkonten und zu den finanziellen Folgen beim Ein- und Austritt von Gesellschaftern getroffen hätten. Dies sei nicht geschehen. Mit Ausnahme des Klägers hätten alle Herausgeber zudem vorgetragen, dass nach den zwischen ihnen vereinbarten ungeschriebenen Grundsätzen keiner von ihnen den Wert der Zeitschriften anteilig in sein Privatvermögen überführen könne, selbst wenn der Wert von ihm mitgeschaffen worden sei. Zudem habe Einigkeit darüber bestanden, dass die Existenz der Zeitschrift 1 wie auch der Zeitschrift 2 – wie bei anderen führenden Archivzeitschriften auch – die Amtszeit der Gründer und auch der ihnen nachfolgenden Herausgeber überdauern solle. Das Vertragswerk sei auf einen Wechsel der Herausgeber angelegt und nicht auf Veräußerung, so dass ein etwaiger Veräußerungserlös nicht mit einbezogen werden könne. Alle Herausgeber hätten es als eine Ehre angesehen, in den Herausgeberkreis berufen zu werden, und sie hätten die Mitwirkung in diesem Kreis als Tätigkeit pro bono angesehen. Dies hätten sämtliche Beigeladenen in ihrer Sitzung vom 12.06.2017 nochmals einvernehmlich festgestellt. Wer nur Einnahmen erziele, um damit seine Kosten zu decken, handele ohne Gewinnerzielungsabsicht. Das vom Kläger angeführte mittelbare Gewinnstreben genüge dafür nicht.

- 23 Abschließend weist der Beklagte darauf hin, dass zu dem Zeitpunkt, an dem der Kläger bei ihm erstmals die Durchführung eines Feststellungsverfahrens beantragt habe – dies sei erst am 09.06.2017 der Fall gewesen –, für die Streitjahre 2008 und 2009 bereits Feststellungsverjährung eingetreten sei. Dieser Einwand betreffe wohl auch das Streitjahr 2010, da der Kläger in seinem Antrag keinerlei Angaben zur konkreten Gewinnverteilung gemacht habe und der Antrag schon deshalb nicht in der Sache habe bearbeitet werden können. Auch für die übrigen Streitjahre sei dazu – und auch zu möglichen Sonderbetriebsausgaben des Klägers oder der Beigeladenen – nach wie vor nichts bekannt. Entsprechende Feststellungserklärungen und steuerliche Gewinnermittlungen lägen ihm – dem Beklagten – bislang nicht vor.
- 24 Die Beigeladenen haben sich dem Vortrag des Beklagten im Wesentlichen angeschlossen und ergänzend zudem vortragen lassen, dass keiner von ihnen jemals ein Honorar als Herausgeber erhalten habe. Der Beigeladene zu 1 hat zudem ausgeführt, dass weder er selbst noch – seiner Kenntnis nach – ein anderer der übrigen Mitherausgeber – also der Beigeladenen zu 2 bis 12 – jemals ins Auge gefasst habe, er könne einen Honoraranspruch für diese Tätigkeit geltend machen. Zu Ausschüttungen an den Herausgeberkreis oder an einzelne Herausgeber sei es zu keinem Zeitpunkt gekommen. Nach Ablauf der Streitjahre habe der Herausgeberkreis – ohne den ihm inzwischen nicht mehr angehörenden Kläger – einvernehmlich beschlossen, das Verfahren zum Abruf der vom Verlag bereitgestellten Mittel zu ändern. Die von ihm in der Vergangenheit für den Herausgeberkreis geführten Bankkonten seien (was zutrifft) am 22.12.2017 aufgelöst und die auf ihnen noch vorhandenen Guthaben an den Verlag zurücküberwiesen worden. Seither liege die Verfügungsmacht über diese Beträge wie auch über die für die Folgejahre vereinbarten Pauschalen so lange beim Verlag, bis sie im Einzelfall vom Herausgeberkreis im Rahmen des eingeräumten Budgets für tatsächlich anfallende Ausgaben abgerufen würden.
- 25 Zum Vortrag des Klägers betreffend den Aktenvermerk vom 14.04.2005 hat der Beigeladene zu 1 erklärt, dass er ihn nicht kenne und in seiner Akte auch nicht finden könne. Auch eine Nachfrage bei Frau Q. und bei Frau R. habe lediglich ergeben, dass sich beide an einen solchen Vermerk nicht erinnern könnten. Es seien niemals Honorare an Herausgeber gezahlt worden. Das habe auch der Kläger selbst so vorgetragen, denn auch er habe niemals ein Honorar erhalten und auch niemals ein solches Honorar verlangt.
- 26 Die vom Kläger angestrebte Klage gegen seinen Ausschluss aus dem Herausgeberkreis ist durch Teilurteil des Landgerichts Heidelberg vom 06.11.2019 – 5 O 32/19 (Zeitschrift für das gesamte Insolvenz- und Sanierungsrecht – ZInsO – 2020, 109) abgewiesen worden. Dabei sind die dort beklagten Beigeladenen auf weiteren Antrag des Klägers zudem dazu verurteilt worden, eine Auseinandersetzungsbilanz der Herausgebergesellschaft auf den 09.11.2017 vorzulegen. Das Oberlandesgericht Karlsruhe hat die dagegen geführten Berufungen sowohl des Klägers als auch der Beigeladenen durch Urteil vom 12.05.2021 – 7 U 176/19 (ZInsO 2021, 1786) zurückgewiesen und die Revision gegen seine Entscheidung nicht zugelassen. Dagegen hat der Kläger unter dem Az. II ZR 97/21 Nichtzulassungsbeschwerde zum BGH erhoben, über die noch nicht entschieden ist.
- 27 Der Berichterstatter des Senats hat durch Beschluss vom 24.01.2020 zunächst nur den Geschäftsführenden Herausgeber, den Beigeladenen zu 1, zum Klageverfahren beigeladen und die Sach- und Rechtslage am 15.07.2020 mit dem Kläger, dem Beklagten und dem Beigeladenen zu 1 im Einzelnen erörtert. Anschließend sind durch Beschluss vom 08.08.2020 auch die übrigen Beigeladenen zum Klageverfahren beigeladen worden.

Der Senat hat in der Streitsache am 21.01.2022 mündlich verhandelt. Auf den Inhalt der über den Erörterungstermin und der mündlichen Verhandlung angefertigten Niederschriften sowie auf den Inhalt der dem Senat vorgelegten Akten und Unterlagen und auf die eingereichten Schriftsätze der Beteiligten wird ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

- 28 I. Der Senat entscheidet über die Klage aufgrund der am 21.01.2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung in seiner sich aus dem Geschäftsverteilungsplan ergebenden Besetzung unter Einschluss des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht ZZ.
- 29 Zwar hat der Kläger persönlich mit Schriftsatz vom 23.01.2022, eingegangen am gleichen Tag, den Vorsitzenden Richter wegen Besorgnis der Befangenheit abgelehnt. Es kann jedoch dahinstehen, ob mit den in diesem Schriftsatz enthaltenen Ausführungen überhaupt ein tragfähiger Ablehnungsgrund geltend gemacht worden ist. Denn der Kläger hat sein Ablehnungsrecht jedenfalls dadurch verloren, dass er sich in die mündliche Verhandlung am 21.01.2022 rügelos eingelassen und dort über seinen Prozessbevollmächtigten einen Sachantrag gestellt hat (§ 51 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO – i. V. m. § 43 der Zivilprozessordnung – ZPO –; vgl. dazu BFH-Beschluss vom 10.01.1998 – IV B 114/97, BFH/NV 1999, 57). Der Kläger hat auch nicht glaubhaft gemacht, dass der Ablehnungsgrund erst später – also nach Schluss der mündlichen Verhandlung – entstanden oder ihm bekannt geworden sei. Er führt vielmehr selbst aus, dass es ihm bei seiner Richterablehnung um einzelne, näher bezeichnete Äußerungen des Vorsitzenden Richters zur (möglichen) Würdigung von Tatsachen und Vorgängen gehe, die im Laufe der mündlichen Verhandlung angesprochen wurden. Diese Äußerungen waren dem Kläger daher schon bei der Antragstellung bekannt. Dass er sie erst zwei Tage nach dem Schluss der mündlichen Verhandlung zum Gegenstand der Richterablehnung gemacht hat, rechtfertigt der Kläger damit, dass er sie zunächst noch einmal mit seinen Aufzeichnungen über den vom Berichterstatter am 15.07.2022 durchgeführten Erörterungstermin abgeglichen habe und dass ihm erst nach einem Überschlafen die volle Dimension der Ablehnungsgründe deutlich geworden sei. Eine solche bloß nachträglich gewonnene Erkenntnis genügt den Erfordernissen des § 44 Abs. 4 Satz 1 ZPO jedoch nicht.

II.

- 30 Der Senat entscheidet aufgrund der durchgeführten mündlichen Verhandlung durch Urteil, obgleich im Verhandlungstermin am 21.01.2022 von Seiten des Beklagten kein Prozessvertreter erschienen ist.
- 31 Denn der Beklagte war zur mündlichen Verhandlung durch Ladungsverfügung vom 21.12.2021, die dem Beklagten noch am gleichen Tage zugestellt worden war, ordnungsgemäß geladen worden. Dabei war der Beklagte auch darauf hingewiesen worden, dass bei seinem Ausbleiben zur mündlichen Verhandlung auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden könne (§ 91 Abs. 2 FGO). Den Antrag, dem Beklagten gemäß § 91a Abs. 1 FGO eine Teilnahme an der Verhandlung und die Vornahme von Verfahrenshandlungen im Wege einer Videoübertragung zu gestatten, hat der Senat durch Verfügung des Vorsitzenden Richters nach Beratung mit den beisitzenden Berufsrichtern am 20.01.2022 abgelehnt. Die dafür maßgebenden, dem Beklagten am 17.01.2022 und am 20.01.2022 telefonisch mitgeteilten Gründe waren sachgerecht. So war es bei derartigen Videoverhandlungen des Senats wie auch der vom Senat bestellten Einzelrichter zuletzt mehrfach zu technischen Schwierigkeiten gekommen, die – wenn sie erneut aufgetreten wären – das Risiko einer Vertagung nach sich gezogen hätten, was den übrigen Beteiligten mit Blick auf ihre weite Anreise und die Dauer und Bedeutung des Verfahrens nicht hätte zugemutet werden können. Außerdem war die vom Beklagten befürchtete Ansteckungsgefahr im Hinblick auf die Terminierung im Großen Sitzungssaal des Finanzgerichts am späten Freitagvormittag – an dem bloß vereinzelt mit Begegnungen mit anderen Personen im Gerichtsgebäude zu rechnen sein würde – und unter Berücksichtigung der umfangreichen Vorkehrungen der Gerichtsverwaltung zur Minderung des Ansteckungsrisikos nur sehr gering. Der Beklagte hat zudem mit Schriftsatz vom frühen Morgen des 21.01.2022 ausdrücklich erklärt, dass auf die Teilnahme an der mündlichen Verhandlung verzichtet werde.

III.

- 32 Die Klage ist als Sprungklage auch ohne vorherige Durchführung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens zulässig (§ 45 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat der Sprungklage durch Schriftsatz vom 18.09.2018 innerhalb der dafür geltenden Frist von einem Monat ab Zustellung der Klageschrift ausdrücklich zugestimmt. Der Kläger ist auch, obwohl er nicht zum geschäftsführenden Gesellschafter des Herausgeberkreises i. S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO bestellt war, klagebefugt, da er aus der Gesellschaft ausgeschlossen worden und damit faktisch ausgeschieden ist (§ 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO). Zudem sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH bei einem negativen Feststellungsbescheid neben der Gesellschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch die Gesellschafter selbst klagebefugt (vgl. zuletzt BFH-Urteile vom 18.08.2015 – I R 42/14, BFH/NV 2016, 164, unter II. 1. c. cc., und vom 19.01.2017 – IV R 50/13, BFH/NV 2017, 751, unter B. I. 1. b.).

IV.

- 33 Die Klage ist jedoch nicht begründet.
- 34 Der angefochtene Bescheid des Beklagten vom 10.07.2018 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat in der Sache und auch der Form nach zutreffend durch negativen Feststellungsbescheid entschieden, dass ein Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte des aus dem Kläger und den Beigeladenen bestehenden Herausgeberkreises der Zeitschrift 1 und der Zeitschrift 2 für die Streitjahre 2008 bis 2016 nicht durchzuführen war.
- 35 1. Der Herausgeberkreis hat, anders als der Kläger meint, in den Streitjahren keine der Besteuerung nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) unterliegenden Einkünfte erzielt.
- 36 a) Der Einkommensteuer unterliegen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG nur die dort näher bezeichneten und innerhalb der dort genannten sieben Einkunftsarten erzielten Einkünfte, und zwar jeweils in Gestalt entweder eines Gewinns oder eines Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 EStG).
- 37 aa) Kennzeichnend für sämtliche dieser Einkunftsarten – und damit auch für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), als die die Herausgebertätigkeit für eine wissenschaftliche Fachzeitschrift in der Regel einzuordnen sein wird – ist indessen, dass die ihnen zugrundeliegenden Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen auf eine größere Zahl von Jahren gesehen der Erzielung positiver Einkünfte oder Überschüsse dienen. Fehlt es hingegen an dieser Voraussetzung, so fallen die wirtschaftlichen Ergebnisse auch dann nicht unter eine Einkunftsart, wenn sie sich ihrer Art nach unter § 2 Abs. 1 EStG einordnen ließen. Verluste, die dem Steuerpflichtigen durch ein solches unter keine Einkunftsart fallendes Verhalten – auch als „Liebhaberei“ bezeichnet – entstehen, wirken sich ebenso wenig einkommensmindernd aus, wie etwaige Gewinne oder Überschüsse daraus das steuerpflichtige Einkommen erhöhen. Dies folgt, wie der BFH in der Grundsatzentscheidung seines Großen Senats vom 25.06.1984 – GrS 4/82 (BStBl. II 1984, 751, unter C. IV. 2. c. aa. (1.)) näher ausgeführt hat, aus dem Zweck des EStG, Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen und dabei den Steuerpflichtigen entsprechend seiner Leistungsfähigkeit heranzuziehen. Dieser Zweck ist nämlich nur zu erreichen, wenn auf Dauer gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfasst werden können.
- 38 bb) Entscheidend ist daher insoweit, ob der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Dabei muss die Betriebsführung in Fällen, in denen es sich – wie hier bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) – um eine Personengesellschaft handelt, auf eine Mehrung des Betriebsvermögens der Gesellschaft gerichtet sein, welches allerdings in Gestalt von Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter (Mitunternehmer) dadurch erweitert wird, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG (hier i. V. m. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG) die Vergütungen für die Überlassung von Diensten, Kapital oder Wirtschaftsgütern den Gewinnanteilen gleichstellt. Diese Voraussetzung muss zudem vom Beginn bis zum Ende der steuerrechtlich relevanten Tätigkeit der Personengesellschaft vorliegen, ohne dass es in diesem Zusammenhang auf den Beitritt oder das Ausscheiden eines Gesellschafters ankommen würde (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751, unter C. IV. 3. a.).
- 39 cc) Die damit angesprochene Gewinnerzielungsabsicht ist nach der Rechtsprechung des BFH als das Streben nach Gewinn aufzufassen. Gewinn wird dabei als eine Vermögensmehrung angesehen, die sich in einer nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Betriebsvermögensmehrung oder in einem allgemeinen wirtschaftlichen Vorteil zeigen kann.

- 40 Daher liegen nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82 (BStBl. II 1984, 751, unter C. IV. 2. a.) in Fällen, in denen mit den Einnahmen lediglich die Selbstkosten gedeckt werden sollen, keine einkommensteuerrechtlich anzusetzenden Einkünfte vor, wobei zur Kostendeckung neben der Erwirtschaftung der laufenden Kosten auch die Erhaltung des der gewerblichen (oder freiberuflichen) Tätigkeit dienenden Vermögens gehört. Diese Rechtsprechung, die der BFH zunächst für die Beurteilung der Gewerbesteuerpflichtigkeit derartiger Kostendeckungseinnahmen entwickelt hatte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 27.05.1964 – I 226/62 U, BStBl. III 1964, 485) – wo indessen die gleichen Maßstäbe gelten wie im Einkommensteuerrecht (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1976 – I R 58/75, BStBl. II 1977, 250, unter 1. b.) –, beruht auf der Erwägung, dass bei einem auf die Erzielung von Einnahmen zur Kostendeckung angelegten Betrieb der Entschluss, in einem oder in mehreren Wirtschaftsjahren einen Gewinn i. S. des § 4 Abs. 1 EStG zu erwirtschaften, solange keinen Gewerbebetrieb begründen kann, als diese Gewinne – selbst wenn sie nicht unbeträchtlich sein sollten – lediglich der Erhaltung und der Wiedererlangung des durch vorausgehende Verluste verlorenen Vermögens (und nicht darüber hinaus auch der Gewinnerzielung) dienen sollen (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1976 – I R 58/75, BStBl. II 1977, 250, unter 1. b. und unter 2.). Darauf aufbauend hat nach dem BFH-Urteil vom 22.08.1984 – I R 102/81 (BStBl. II 1985, 61, unter II. 2. a.) Entsprechendes zu gelten, wenn Gewinne ausschließlich zu dem Zweck erzielt werden, Rücklagen für Vermögensverluste zu bilden, mit denen für die Zukunft ernsthaft gerechnet werden muss. Denn wirtschaftlich gesehen besteht zwischen den in beiden Fallgruppen verfolgten Absichten kein Unterschied. Dafür bedarf es allerdings der Feststellung, dass konkrete Kosten auf das Unternehmen zukommen, die nach der Wesensart des Betriebs und nach der Art seiner Bewirtschaftung aus den laufenden Einnahmen nicht gedeckt werden können und einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter die Bildung von Rücklagen schon in den Streitjahren nahelegen (BFH-Urteil vom 22.08.1984 – I R 102/81, BStBl. II 1985, 61, unter II. 2. b.; vgl. auch BFH-Urteil vom 03.02.1988 – I R 264/83, BFH/NV 1989, 388; zustimmend Musil in Herrmann/Heuer/Raupach – HHR –, § 2 EStG Anm. 381 – Stand: Januar 2019 –).
- 41 b) Nach diesen Maßstäben lagen in den Streitjahren keine einkommensteuerrelevanten Einkünfte vor. Weder war die gemeinschaftlich ausgeübte Herausgeberaktivität des Klägers und der Beigeladenen objektiv zur Erzielung von Einkünften – verstanden i. S. eines Totalgewinns bzw. eines nachhaltigen Überschusses der zugeflossenen Einnahmen über die damit verbundenen Ausgaben – geeignet, noch war diese Tätigkeit dazu nach dem miteinander vereinbarten Gesellschaftszweck bestimmt.
- 42 aa) Zwar teilt der Senat die Auffassung des Klägers, dass die im Streit stehenden finanziellen Mittel, soweit sie vom Verlag auf den dafür unterhaltenen Bankkonten bereitgestellt worden sind, dem Herausgeberkreis in den Streitjahren bereits zugeflossen und den Herausgebern mithin als gemeinschaftlich erzielte Einnahmen zuzurechnen waren. Ein wirksames Treuhandverhältnis i. S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 der Abgabenordnung (AO), aufgrund dessen die Bankguthaben dem Verlag als Treugeber zuzurechnen gewesen wären, hat zwischen dem Herausgeberkreis und dem Verlag nicht bestanden. Auch wenn der Beigeladene zu 1 bei der Eröffnung dieser Bankkonten den Begriff des Treuhandkontos verwendet und der Bank gegenüber dem Verlag als wirtschaftlich Berechtigten der Kontoeröffnung bezeichnet hat, ist für eine solche Treuhandabrede von Seiten der Beigeladenen nichts vorgetragen und keinerlei Beleg dafür vorgelegt worden, dass der Verlag von einer solchen Stellung als Treugeber gewusst haben könnte. Dergleichen wäre auch nicht im wirtschaftlichen Interesse des Verlags gewesen, da dieser die Guthaben ansonsten in seinen eigenen Jahresabschlüssen zum jeweiligen Bilanzstichtag als Aktivposten hätte bilanzieren müssen. Der Senat geht demgegenüber davon aus, dass der Verlag die Auszahlung der Mittel jeweils im Wirtschaftsjahr ihres Abflusses als Betriebsausgaben gebucht und sie daher sogleich als gewinnmindernd abgezogen hat. Dagegen haben die Beigeladenen in der mündlichen Verhandlung im Übrigen auch keine Einwände erhoben.
- 43 bb) Anders als der Kläger meint, waren diese Einnahmen allerdings weder dazu geeignet noch bestimmt, mit ihnen auf Seiten des Herausgeberkreises steuerpflichtige Einkünfte zu erzielen. Der Senat ist vielmehr bei Würdigung aller Umstände des Streitfalls davon überzeugt, dass die gemeinschaftliche Tätigkeit der Mitherausgeber von Beginn an und auch noch in sämtlichen Streitjahren ausschließlich unentgeltlich ausgeübt worden ist und, soweit mit ihr Einnahmen verbunden waren, lediglich darauf ausgerichtet war, die mit der Herausgeberaktivität verbundenen Kosten abzudecken.
- 44 Dafür sprechen bereits die zwischen den Mitherausgebern einvernehmlich getroffenen Vereinbarungen. Zwar existiert weder ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag noch sonst ein gemeinsam aufgesetztes Schriftstück, aus dem sich eine solche Abrede unzweifelhaft ergeben würde. Das ist jedoch auch nicht erforderlich, da derartige

Vereinbarungen auch konkludent durch schlüssiges Handeln eingegangen werden können. Hierzu haben sämtliche Beigeladenen überzeugend vorgetragen, dass sie ihre Herausgebertätigkeit von Anbeginn an – also seit sie in den Herausgeberkreis eingetreten sind – ausschließlich pro bono ausgeübt und dafür niemals ein Honorar verlangt oder bekommen haben. Diese Unentgeltlichkeit ist ihrem Verständnis nach quasi Geschäftsgrundlage der Herausgebertätigkeit gewesen. Diesen Standpunkt haben sich offenkundig auch sämtliche zwischenzeitlich ausgeschiedenen Altgesellschafter einschließlich der beiden Gründungsherausgeber N.N. und O.O. zu eigen gemacht, die gleichfalls zum Adressatenkreis des vom Beigeladenen zu 1, dem Geschäftsführenden Herausgeber, aufgesetzten Schreibens an den Herausgeberkreis vom 18.04.2016 gehört hatten und in dem dieser ausdrücklich geltend gemacht hatte, dass sämtliche Herausgeber einschließlich der Schriftleiter in Jahrzehntelanger Tradition ihre Leistungen pro bono erbrachten und aus den Aufwandspauschalen des Verlags auch keinerlei Honorar erhielten. Darüber, dass der Beigeladene zu 1 die untereinander getroffenen Abreden damit zutreffend wiedergegeben hatte, hat in der Folgezeit zwischen allen aktiven Herausgebern – mit Ausnahme des Klägers – und, soweit ersichtlich, auch mit sämtlichen noch lebenden Altgesellschaftern Einvernehmen bestanden. Auch der Kläger hatte bis zu diesem Zeitpunkt, jedenfalls nach außen hin, noch keine andere Auffassung vertreten. Er war weder bei seinem Eintritt in den Herausgeberkreis Ende der 1990er Jahre (bei der auch nach seiner eigenen Aussage über mögliche Vergütungsansprüche kein Wort verloren worden ist) noch später – und auch nicht nach Übernahme der Schriftleitertätigkeit bei der Zeitschrift 2 ab 2004 – an die anderen Mitherausgeber mit dem Begehr herangetreten, für diese Tätigkeit jetzt oder künftig eine Ausschüttung aus möglichen gemeinschaftlich erwirtschafteten Honorarguthaben zu erhalten. Auch der – ihm bekannten – Handhabung des Geschäftsführenden Herausgebers, derartige Auszahlungen weder an ihn noch gegenüber seinen anderen Mitherausgebern vorzunehmen, hatte der Kläger bis in das Jahr 2016 hinein zu keinem Zeitpunkt widersprochen. Erst danach hat er erstmals vorgebracht, er sei immer davon ausgegangen, zu einem späteren Zeitpunkt, jedenfalls aber bei seinem Ausscheiden aus dem Herausgeberkreis, eine Ausschüttung aus bis dahin angesammelten Honorarguthaben zu erhalten. Ein solcher, bis dahin bloß innerlich gebliebener Vorbehalt wäre für die Auslegung der zwischen den Mitherausgebern bereits früher eingegangenen Vereinbarungen jedoch unbeachtlich.

- 45 Es kommt hinzu, dass dieses Vorbringen des Klägers wenig glaubhaft erscheint. Nach dem übereinstimmenden Vortrag aller Beteiligten – und auch des Klägers – hatte es bis zu seinem Ausschluss aus dem Herausgeberkreis im November 2017 zu keinem Zeitpunkt eine derartige Abfindungszahlung an einen ausscheidenden Gesellschafter gegeben. Das hatte selbst für die Gründungsgesellschafter N.N. und O.O. gegolten, ohne deren maßgebliche Initiative die Etablierung der Zeitschrift 1 als der führenden Archivzeitschrift des deutschen Gesellschaftsrechts überhaupt nicht zustande gekommen wäre. Weshalb nunmehr – und auf welcher rechtlichen Grundlage – erstmals gerade der Kläger einen solchen Anspruch geltend machen könnte, erschließt sich dem Senat nicht. Zudem fehlt es an jedem tauglichen Maßstab dafür, wie dieser Anspruch des Klägers in Relation zu möglichen Ansprüchen der anderen Mitgesellschafter konkret zu bemessen wäre. Es spricht alles dafür, dass auch der Kläger bis zu seinem Zerwürfnis mit den anderen Mitherausgebern wie selbstverständlich davon ausgegangen ist, auch ihm würden für seine Herausgebertätigkeit keinerlei Vergütungsansprüche zustehen.
- 46 Dem Beklagten ist schließlich auch in seiner Einschätzung beizupflichten, dass gerade der Umstand, dass die Mitherausgeber untereinander keinen schriftlichen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen hatten, maßgeblich gegen den Standpunkt des Klägers spricht, die gemeinsame Herausgebertätigkeit sei zumindest beiläufig auch auf die Erzielung von Honorareinkünften ausgerichtet gewesen. Da sich der gesamte Herausgeberkreis ausschließlich aus besonders renommierten Rechtswissenschaftlern auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts zusammengesetzt hat, hätte es sich für sie nämlich – wäre es so gewesen – geradezu aufgedrängt, dazu konkrete Vereinbarungen über die zu erbringenden Gesellschafterbeiträge und zu deren Vergütung sowie über die Gewinn- und Verlustverteilung und zu den Kapitalkonten sowie den finanziellen Folgen beim Ein- und Austritt von Gesellschaftern zu treffen.
- 47 Nach Lage der Dinge geht der Senat deshalb davon aus, dass die dem Herausgeberkreis von Seiten des Verlags zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel – jedenfalls nach den zwischen den Herausgebern stillschweigend getroffenen Vereinbarungen, auf die es in diesem Zusammenhang ankommt – lediglich für die Deckung der mit der Herausgebertätigkeit verbundenen Kosten eingesetzt werden sollten und aus Sicht der Herausgeber auch nicht teilweise dazu bestimmt waren, als Tätigkeitsvergütung für alle oder für einzelne Gesellschafter zu dienen. Mögliche Überschüsse in einzelnen Jahren sollten abredegemäß weder sofort noch

später zur Verteilung an die Gesellschafter gelangen, sondern ausschließlich zur Bestreitung von bereits absehbaren, künftig anfallenden Ausgaben verwendet werden. Dazu haben die Beigeladenen überzeugend vorgetragen, dass mit derartigen Ausgaben, die über die laufenden, jährlich wiederkehrenden Aufwendungen für Reisekosten der Herausgeber sowie für die Ausrichtung von Symposien und für die Beschäftigung von studentischen Hilfskräften bei der Redaktion der Zeitschriften hinausgehen würden, in naher Zukunft voraussichtlich zu rechnen sein würde. Sie haben schlüssig und plausibel dargelegt, dass solche erhöhten Ausgaben künftig im Zusammenhang mit im Ausland durchgeführten Symposien sowie zum Ausgleich höherer Übersetzungskosten würden anfallen können. Außerdem sollte neben den beiden Zeitschriften Zeitschrift 1 und Zeitschrift 2 in absehbarer Zeit noch eine Schriftenreihe fortgeführt werden, in der wissenschaftlich bedeutsame Publikationen aus dem Themenbereich der Zeitschriften in Buchform erscheinen sollten. Für die Herstellung dieser umfangreichen Werke, zu denen auch verschiedene Sonderbände der Zeitschriften gehören sollten, sollte durch Ansammlung von Mitteln Vorsorge getroffen werden.

- 48 Dass die zwischen den Mitherausgebern getroffenen Vereinbarungen lediglich auf die Deckung der anfallenden Kosten und nicht auf die Erzielung von Überschüssen zur Honorarverteilung im Gesellschafterkreis ausgerichtet waren, lässt sich schließlich auch anhand der Umstände erkennen, unter denen der Beigeladene zu 1 als Geschäftsführender Herausgeber die dem Herausgeberkreis zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel verwaltet hat. So hat er etwa die vom Verlag vertraglich zugesagten Pauschalbeträge in einer Reihe von Jahren nicht abgerufen und auch später nicht nachgefordert. Diese Vorgehensweise hat er – für den Senat nachvollziehbar – damit begründet, dass die Pauschalen damals (und zwar in Anbetracht der nicht unerheblichen Guthaben auf den eingerichteten Bankkonten) zur Bestreitung der laufenden und der voraussichtlich künftig anfallenden Aufwendungen nicht benötigt worden seien. Bereits das zeigt, dass es dem Herausgeberkreis letztlich nicht um die Erwirtschaftung eines Überschusses in einer Größenordnung gegangen ist, wie sie für eine angemessene Honorarverteilung an die Gesellschafter erforderlich gewesen wäre. Auch dass der Beigeladene zu 1 die für den Herausgeberkreis eröffneten Bankkonten – wenn auch ohne Absprache mit dem Verlag – als Treuhandkonten bezeichnet und eingerichtet hat, lässt zumindest als Indiz einen Rückschluss darauf zu, dass er den Herausgeberkreis nicht als wirtschaftlichen Berechtigten der Guthaben in dem Sinne angesehen hat, dass die darauf befindlichen Mittel frei und ohne Zweckbindung, also über die Bestreitung laufender und künftig absehbarer Kosten hinaus, verwendet werden dürften. Ein weiteres Indiz dafür ist schließlich auch der Umstand, dass der Herausgeberkreis – wenn auch erst nach dem Ausschluss des Klägers – die Verfahrensweise geändert, die noch verbliebenen finanziellen Mittel an den Verlag zurückübertragen und die Pauschalen seither nur noch nach Bedarf innerhalb des zugeteilten Budgets und bloß zur Deckung konkret anfallender Ausgaben abgerufen hat.
- 49 cc) Anders als der Kläger meint, spricht dagegen auch nicht der Umstand, dass die hier streitigen pauschalen Zahlungen nach den zwischen dem Verlag und dem Herausgeberkreis geschlossenen Verträgen, dort jeweils in § 6 Ziff. 6.1 Satz 1, sowohl „für die vom Geschäftsführenden Herausgeber, den Herausgebern und Schriftleitern nach diesem Vertrag zu erbringenden Leistungen“ als auch „zur Abgeltung sämtlicher damit verbundener Unkosten“ bestimmt waren. Dem Kläger ist zwar zuzugeben, dass diese Formulierung zumindest auch auf eine Leistungsvergütung hinzudeuten scheint, wobei die Bezeichnung allerdings im daran anschließenden Satz 3 der Regelung – in dem es um die Fälligkeit und die Zahlungsweise geht – nicht wieder aufgegriffen und dort nur noch von einer „Unkostenpauschale“ gesprochen wird. Maßgebend für die Beurteilung der Frage, ob die Tätigkeit des Herausgeberkreises objektiv zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte geeignet und subjektiv auf die Erwirtschaftung eines Totalgewinns ausgerichtet war, sind jedoch allein die zwischen den Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen und nicht der Wortlaut von Abreden mit fremden Dritten. Hinzu kommt, dass die Herausgabeverträge, wie der Kläger selbst vorgetragen hat, bis zum Ablauf der Streitjahre nur wenigen Mitherausgebern bekannt waren, so dass sich aus den dort gewählten Formulierungen schon aus diesem Grunde keine Rückschlüsse auf die im Herausgeberkreis getroffenen Abreden zu möglichen Entgeltansprüchen für die Übernahme der Herausgebertätigkeit ableiten lassen.
- 50 dd) Diese gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen zielten, wie dargelegt, darauf ab, dass mit den erwirtschafteten Einnahmen lediglich die Selbstkosten gedeckt und allenfalls noch Rücklagen für Vermögensverluste gebildet werden sollten, mit denen für die Zukunft ernsthaft gerechnet werden musste, weil sie aus den laufenden Einnahmen nicht gedeckt werden konnten. Da im Herausgeberkreis Einvernehmen darüber bestand, dass die Tätigkeit der Mitherausgeber ohne Vergütung und pro bono ausgeübt werden sollte, und sein wirtschaftliches Bestreben lediglich von der Absicht getragen war, die entstehenden Kosten zu decken, ließen sich positive Einkünfte i. S. eines Totalgewinns auf längere Sicht nicht erwirtschaften. Aus dieser

Einnahmen- und Ausgabenstruktur folgt, dass die erzielten Einnahmen durch die laufenden und künftigen Ausgaben in vollem Umfang wieder aufgezehrt werden und daher zur Mittelbeschaffung für die öffentliche Hand, die Ziel der Einkommensbesteuerung ist, nicht geeignet sind.

- 51 ee) Entgegen der Auffassung des Klägers könnten in einen derartigen Totalgewinn im Übrigen weder ein möglicher Betriebsaufgabegewinn noch mögliche ausstehende Forderungen an den Verlag einbezogen werden.
- 52 Ein solcher Aufgabegewinn könnte nach Lage der Dinge nämlich allenfalls dann entstehen, wenn der Herausgeberkreis aufgelöst und die Rechte an den Zeitschriftentiteln „Zeitschrift 1“ und „Zeitschrift 2“ an einen fremden Dritten veräußert würden. Dafür, dass eine solche Situation jemals eintreten könnte, ist jedoch nichts ersichtlich. Wie bereits die Zivilgerichte in dem zwischen dem Kläger und den Beigeladenen geführten Rechtsstreit um dessen Ausschluss aus dem Herausgeberkreis entschieden haben, sollte die zwischen ihnen eingegangene Gesellschaft nach dem mündlich abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen, auch wenn einer der Gesellschafter kündigt oder ausgeschlossen wird. Denn der Zweck der Gesellschaft war ersichtlich auf ein langfristiges, dauerhaftes periodisches Erscheinen der Zeitschriften gerichtet, und es war für jeden aktiven und ausgeschiedenen Herausgeber stets klar, dass mit seinem Ausscheiden die übrigen Herausgeber die Zeitschriften weiterführen sollten und ersichtlich keiner der Gesellschafter beim Ausscheiden eines Mitherausgebers die Herausgebergemeinschaft auflösen und die Zeitschriften Dritten übertragen wollte (vgl. im Einzelnen Oberlandesgericht Karlsruhe, Urteil vom 12.05.2021 – 7 U 176/19, ZInsO 2021, 1786, unter I. 4. a.). Diesen Überlegungen schließt sich auch der erkennende Senat an. Der Senat ist davon überzeugt, dass zwischen den Herausgebern zu jedem Zeitpunkt Einigkeit darüber bestand – und besteht –, dass die Existenz der Zeitschrift 1 wie auch der Zeitschrift 2 – wie bei anderen führenden Archivzeitschriften auch – die Amtszeit der Gründer und auch der ihnen nachfolgenden Herausgeber überdauern solle. Das Vertragswerk war – und ist – mithin lediglich auf einen Wechsel der Herausgeber und nicht auf Veräußerung angelegt, so dass ein etwaiger Veräußerungserlös nicht mit einbezogen werden könnte.
- 53 Gleichfalls nicht anzusetzen wären mögliche Ansprüche gegen den Verlag auf Auszahlung von Pauschalbeträgen für frühere Kalenderjahre. Denn diese Gelder waren vom Geschäftsführenden Herausgeber aufgrund des Umstands, dass sie zur Deckung der laufenden und der absehbaren zukünftigen Kosten nicht benötigt wurden, nicht abgerufen worden. Diese Verfahrensweise stand im Einklang mit der im Herausgeberkreis stillschweigend getroffenen Abrede, dass mit der Herausgebertätigkeit weder gegenwärtig noch zukünftig die Zahlung von Vergütungen verbunden sein sollte. Daraus ergibt sich, dass der Herausgeberkreis auf die Pauschalbeträge insoweit verzichtet hat und sie deshalb folgerichtig auch nicht mehr geltend machen kann.
- 54 c) Die vom Herausgeberkreis erzielten Einnahmen sind daher, weil sie lediglich zur Kostendeckung bestimmt und nicht von der Absicht zur Gewinnerzielung getragen waren, einkommensteuerrechtlich unbeachtlich.
- 55 Zu Unrecht wendet der Kläger dagegen ein, dass für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht bereits das mittelbare Streben nach Gewinn ausreichend sei. Dafür beruft er sich auf das BFH-Urteil vom 16.01.1975 – IV R 75/74 (BStBl. II 1975, 558) und auf die ihm zustimmende Kommentierung bei Musil in HHR, § 2 EStG Anm. 381 (Stand: Januar 2019) sowie auf den Umstand, dass die Zugehörigkeit zum Herausgeberkreis der Zeitschrift 1 und der Zeitschrift 2 einer Äußerung des Beigeladenen zu 7 zufolge „Millionen wert“ sei. Die Stellung als Mitherausgeber habe erhebliche mittelbare wirtschaftliche Vorteile zur Folge, weil sich das mit ihr verbundene wissenschaftliche Renommee in Form finanziell lukrativer Mandate, Gutachtenaufträge und Schiedsrichterbestellungen in großem Umfang „monetarisieren“, also zu Geld machen lasse.
- 56 Der Senat geht zwar davon aus, dass diese Beobachtung des Klägers im Kern zutreffend ist. Gleichwohl bewirkt sie für sich genommen noch keine Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene des Herausgeberkreises, für den dessen Gesellschafter – anders als bei der davon zu trennenden und für eigene Rechnung betriebenen Mandatsakquise sowie der Gutachten- und Schiedsgerichtsübernahme – vereinbarungsgemäß unentgeltlich tätig geworden sind. Der Streitfall liegt insoweit völlig anders als der dem BFH-Urteil vom 16.01.1975 – IV R 75/74 (BStBl. II 1975, 558) zugrundeliegende Sachverhalt. Dort ging es um eine von angehenden Architekten gebildete GbR, die sich nachhaltig an öffentlich ausgeschriebenen Ideenwettbewerben auf dem Gebiet des Städtebaus beteiligt und dabei mehrfach erhebliche Preisgelder gewonnen und dadurch Überschüsse in beträchtlicher Höhe erwirtschaftet hatte. Im Revisionsverfahren vor dem BFH hatte sich diese GbR darauf berufen, dass die Teilnahme an derartigen Ideenwettbewerben zur nachhaltigen Erzielung positiver Einkünfte im Allgemeinen (und damit schon dem Grunde nach) nicht geeignet sei, weil die Chancen, einen der ausgesetzten

Preise zu erhalten, zu gering seien. In diesem Zusammenhang hat der BFH maßgeblich auf die konkreten Umstände des Einzelfalles verwiesen und dazu einerseits den tatsächlich erwirtschafteten beträchtlichen Überschuss und andererseits die Sicherung der sich aus der Wettbewerbsteilnahme ergebenden weiteren Vorteile – nämlich in Gestalt des Erwerbs von besonderen Kenntnissen und Erfahrungen und der Hinzuziehung zu Folgeaufträgen – herangezogen. In diesem Zusammenhang mag ergänzend auch auf derartige mittelbare Vorteile abgestellt werden können. Dagegen fehlt es im Streitfall schon an der Erwirtschaftung eines Einnahmenüberschusses, dessen Nichtvorhandensein durch solche Nebeneffekte nicht aufgewogen werden kann. Den Beigeladenen ist zudem darin beizupflichten – und auch insoweit unterscheidet sich der Streitfall maßgeblich von dem des BFH-Urteils vom 16.01.1975 – IV R 75/74 (BStBl. II 1975, 558) –, dass sich jeder in den Herausgeberkreis aufgenommene Gesellschafter schon vor seinem Eintritt ein erhebliches wissenschaftliches Renommee erarbeitet hatte, da die Zugehörigkeit zum Kreis der führenden deutschen Gesellschaftsrechtler gerade eine der entscheidenden Voraussetzungen für das Ergehen einer Beitrittseinladung war. Die vom Kläger angesprochenen mittelbaren wirtschaftlichen Vorteile werden durch das Erlangen der Herausgeberstellung zwar tendenziell verstärkt, sie haben aber schon vorher bestanden und sind darauf daher – anders als im Architektenfall – nicht ausschließlich (und nach Einschätzung des Senats nicht einmal zum überwiegenden Teil) ursächlich zurückzuführen.

- 57 d) Damit erübrigt sich auch die Frage, ob der Kläger die Rechtsprechung des BFH zutreffend wiedergibt, wenn er ausführen lässt, dass bei Vorliegen einer positiven Ergebnisprognose stets von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen sei. Selbst wenn sich eine solche Aussage aus den dafür angeführten BFH-Entscheidungen vom 25.06.1984 – GrS 4/82 (BStBl. II 1984, 751), vom 03.12.1987 – IV R 41/85 (BStBl. II 1988, 266), vom 13.05.1993 – IV R 131/92 (BFH/NV 1994, 93), vom 08.08.1996 – XI B 187/95 (BFH/NV 1996, 891), vom 16.12.1998 – I R 36/98 (BStBl. II 1999, 366), vom 14.12.2004 – XI R 6/02 (BStBl. II 2005, 392) und vom 30.06.2009 – VIII B 8/09 (BFH/NV 2009, 1977) in dieser Allgemeinheit entnehmen lassen sollte, würde sich dadurch an der Beurteilung des Streitfalls nichts ändern, da die Tätigkeit des Herausgeberkreises – wie dargelegt – ausschließlich auf die Erlangung von Kostenersatz ausgerichtet war und es zu einem positiven Gesamtergebnis schon deshalb nicht kommen konnte.
- 58 2. Zumindest für die Streitjahre 2008 und 2009 kommt hinzu, dass ein Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften aus der Herausgebertätigkeit (§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO) schon deshalb nicht mehr durchgeführt werden kann, weil insoweit bei Antragstellung des Klägers am 09.06.2017 bereits Feststellungsverjährung (§ 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 169 Abs. 1 Satz 1 AO) eingetreten war.
- 59 Die dafür maßgebliche Feststellungsfrist hat sich nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO auf vier Jahre belaufen und gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO spätestens mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs begonnen, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Einkommensteuer entstanden ist, für die die Feststellung von Bedeutung ist. Für den Veranlagungszeitraum 2008 ist mithin mit Ablauf des 31.12.2015 und für den Veranlagungszeitraum 2009 mit Ablauf des 31.12.2016 Feststellungsverjährung eingetreten. Entgegen der Auffassung des Klägers konnte sich die Feststellungsfrist schon deshalb nicht über § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf zehn Jahre verlängern, weil dafür die Einkommensteuer vorsätzlich hätte hinterzogen worden sein müssen. Von einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO), die seitens des Beigeladenen zu 1 begangen worden sein müsste, kann aber, nachdem selbst der Beklagte als örtlich zuständiges Finanzamt die Betätigung des Herausgeberkreises nach Überprüfung des Sachverhalts als einkommensteuerlich unbeachtlich angesehen hat, keine Rede mehr sein.
- 60 3. Allenfalls für die nachfolgenden Veranlagungszeiträume ab 2010 konnte dem am 09.06.2017 gestellten Feststellungsantrag über § 171 Abs. 3 AO Ablaufhemmung zukommen, bis über den Antrag unanfechtbar entschieden worden sein würde. Da dieser Antrag mangels Vorliegens einkommensteuerlich relevanter Einkünfte ohnehin nicht positiv beschieden werden konnte, kann im Streitfall dahinstehen, ob möglicherweise mit Blick auf das BFH-Urteil vom 23.09.2020 – XI R 1/19 (BStBl. II 2021, 341) auch für das Kalenderjahr 2010 bereits Feststellungsverjährung eingetreten ist. Danach kommt einem Antrag die Rechtswirkung des § 171 Abs. 3 AO nämlich nur dann zu, wenn sich das vom Antragsteller verfolgte Begehren seinem sachlichen Gehalt nach zumindest in groben Zügen bereits aus dem Antrag selbst ergibt, wobei er zur Konkretisierung seines Antrags ggf. eine substantiierte eigene Schätzung anhand der ihm zugänglichen Erkenntnisquellen vornehmen muss. Daran bestehen – worauf der Beklagte zutreffend hingewiesen hat – erhebliche Zweifel, da die Finanzverwaltung anhand der vom Kläger übergebenen Unterlagen, die jedenfalls jeglicher Angaben zur

Verteilung des behaupteten Gewinns unter die Gesellschafter entbehrt haben, noch keinen Feststellungsbescheid für 2010 hätte erlassen können.

- 61 4. Der Beklagte hat über den Antrag des Klägers auch verfahrensrechtlich zutreffend durch negativen Feststellungsbescheid entschieden. Ein solcher Bescheid hat nach der Rechtsprechung des BFH nämlich insbesondere dann zu ergehen, wenn die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (wie hier) mit der Begründung verneint wird, dass auf der Ebene der Gesellschaft keine Gewinnerzielungsabsicht vorgelegen habe (vgl. BFH-Urteile vom 11.11.2014 – VIII R 37/11, nicht veröffentlicht, unter II. 2. a., und vom 19.01.2017 – IV R 5/16, BFH/NV 2017, 755, unter B. I. 1. b.).

V.

- 62 Über die Klage war, wie geschehen, ohne Durchführung einer weiteren Beweiserhebung zu entscheiden. Den in der mündlichen Verhandlung gestellten Beweisanträgen des Klägers musste der Senat nicht nachgehen.
- 63 1. Soweit der Kläger dort hat rügen lassen, dass noch über den Inhalt des Aktenvermerks vom 14.04.2005 Beweis erhoben werden müsse, und zwar durch Vernehmung des Rechtsanwalts U. sowie der Frau Q. und der Frau R., ist nicht ersichtlich, welche entscheidungserhebliche Tatsache durch die Zeugenvernehmung hätte aufgeklärt werden sollen. Der Prozessbevollmächtigte des Klägers behauptet hierzu, er habe gemeinsam mit Rechtsanwalt U. am 18.05.2017 die Kontenunterlagen des Beigeladenen zu 1 gesichtet und darin einen Aktenvermerk von dessen Lehrstuhlsekretärin, Frau Q., vorgefunden, der auf den 14.04.2005 datiert gewesen sei. Diesen habe er zwar nicht kopiert, aber seinen Inhalt in den anlässlich der Einsichtnahme angefertigten Notizen (...) wie folgt aufgezeichnet:
- 64 „Aktenvermerk vom 14.4.2005
Q. à R. (...)
seit 2002: X.XXX jährlich
vor 2002 61,2% DM X.XXX Schriftleitung
28,6% bzw. 4,1% DM X.XXX für die Herausgeber (7 à XXX DM)
10,2% DM X.XXX für Symposien (X.XXX DM für 2 Jahre)
 Σ XX.XXX DM \approx X.XXX EUR“.
- 65 Daraus leitet der Prozessbevollmächtigte die Behauptung ab, dass an die damaligen Herausgeber vor 2002 jährlich X.XXX DM als Gewinn ausgeschüttet worden seien. Demgegenüber bestreitet der Beigeladene zu 1 sowohl diese Gewinnausschüttungen als auch die Existenz des besagten Aktenvermerks selbst.
- 66 Dem Senat erschließt sich nicht, wie durch Vernehmung der Zeugen U., Q. und R. ein tauglicher Beweis zu den behaupteten Gewinnausschüttungen geführt werden kann. Sämtliche Zeugen könnten sich dazu nur auf Kenntnisse vom Hörensagen berufen, wobei die Zeugen U. und R. diese Kenntnisse sogar allenfalls aus zweiter Hand (nämlich von Frau Q.) erlangt haben können. Demgegenüber hat der Kläger dem Herausgeberkreis bereits seit Ende der 1990er Jahre angehört, so dass auch er selbst zumindest für einige Jahre Empfänger derartiger Ausschüttungen – wenn sie denn stattgefunden hätten – hätte gewesen sein müssen. Dass tatsächlich solche Ausschüttungen erfolgt wären, hat er aber zu keiner Zeit geltend gemacht. Vielmehr ist seinen Ausführungen zufolge seit seinem Eintritt bis in das Jahr 2016 hinein über derartige Zahlungen zwischen ihm und dem Beigeladenen zu 1 niemals ein Wort verloren worden. Vor diesem Hintergrund sind weitere, ins Blaue hinein zielende Sachverhaltsermittlungen zum Hintergrund möglicher Zahlungen vor 2002, die im ersten noch offenen Streitjahr fast zehn Jahre zurückgelegen haben, nach Auffassung des Senats nicht mehr geboten.
- 67 2. Es war auch kein Beweis über die zwischen dem Kläger und den Beigeladenen streitig gebliebene Frage zu erheben, ob der Beigeladene zu 7 tatsächlich am 03.05.2017 die Äußerung getätigt hat, die Mitgliedschaft im Herausgeberkreis sei „Millionen wert“. Der Senat unterstellt zugunsten des Klägers (vgl. vorstehend unter IV. 1. c.), dass eine solche Bemerkung zumindest sinngemäß gefallen ist. Am gefundenen Ergebnis – nämlich, dass der damit verbundene mittelbare Vorteil ohne Bedeutung für die einkommensteuerrechtliche Relevanz der dem Herausgeberkreis zugeflossenen Einnahmen ist – ändert sich dadurch jedoch nichts.

- 68 3. Worauf die beantragte Beweiserhebung über die Verwendung der Übersetzungskosten von Seiten des Beigeladenen zu 3 abzielen soll, erschließt sich dem Senat nicht. Dazu hatte der Prozessbevollmächtigte des Klägers mit Schriftsatz vom 18.01.2022 vorgetragen, dass es sich dabei – es ging um einen im Jahre 2012 an den Beigeladenen zu 3 ausgezahlten Betrag von X.XXX EUR – nicht um Selbstkosten des Herausgeberkreises, sondern um Ausgaben gehandelt habe, „die tatsächlich aus erwirtschaftetem Eigenkapital geleistet werden“, da sie „ganz offensichtlich einem Buchprojekt (ge)dient (hätten), das außerhalb der Herausgabe der Zeitschriften liegt“. Zum Beleg dafür hat er zugleich jedoch selbst ein in den Zivilprozess zwischen den Parteien eingeführtes Schreiben des Prozessbevollmächtigten der Beigeladenen vorgelegt, in dem diese den Charakter der Zahlung als „Leistungsvergütung“ bestritten und zu deren Hintergrund ausgeführt hatten, dass es dabei um die Kosten der Übersetzung des englischen Rohentwurfs eines Buches durch eine professionelle Übersetzerin gehandelt habe, das im Jahre 2014 als „Special Volume“ (Sonderband) Nr. X der Zeitschrift 2 erschienen sei. Ein i. S. der Kostendeckung hinreichender Bezug zu dem Gesellschaftszweck des Herausgeberkreises war damit nach Ansicht des Senats – auch wenn der Kläger dies anders sehen mag – noch gegeben. Einer tiefergreifenden Sachaufklärung bedarf es dafür nicht.
- 69 4. Der vom Prozessbevollmächtigten des Klägers schriftsätzlich angekündigte Beweisantrag vom 24.03.2021, zum Nichtbestehen eines steuerlich anzuerkennenden Treuhandverhältnisses einen Mitarbeiter des Verlags als Zeugen zu vernehmen, hat sich dadurch erledigt, dass der Senat die fehlende Kenntnis des Verlags von einer solchen Treugeberstellung, wie geschehen (vgl. vorstehend unter IV. 1. b. aa.), als wahr unterstellt hat.

VI.

- 70 Die Kostenentscheidung folgt hinsichtlich der Gerichtskosten aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung, die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen dem Kläger aufzuerlegen, beruht auf § 139 Abs. 4 FGO und auf der Erwägung, dass die Beigeladenen das Verfahren weiter gefördert und sich durch Stellung eines Sachantrags selbst in das Kostenrisiko (§ 135 Abs. 3 FGO) begeben haben (vgl. BFH-Urteile vom 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 63, unter C., und vom 25.01.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418, unter 4.). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3 FGOi. V. m. §§ 708 Nr. 11, 709, 711 ZPO. Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der dafür in § 115 Abs. 2 FGO abschließend benannten Zulassungsgründe vorliegt.