

---

**Datum:** 01.03.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 2285/09  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2012:0301.10K2285.09.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, wann private Konten und Depots des Kl. in das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens „A Medienverwaltung“ eingelegt wurden.

2

Der Kläger ist alleiniger Gesellschafter der B-Verwaltungs GmbH (GmbH). Weiterhin besteht mit der GmbH eine atypisch stille Gesellschaft unter Beteiligung der Ehefrau des Klägers. In einer Gesellschafterversammlung vom 09.08.2004 wurde eine Erhöhung des Stammkapitals der Gesellschaft von 25.600 € auf 26.000 € beschlossen. Die erhöhte Stammeinlage in Höhe von 400 € sollte durch den Kl. in voller Höhe durch Sacheinlage zu leisten sein, indem er sämtliche Aktiva und Passiva seines Einzelunternehmens in die Gesellschaft einbringt. Dies sollte auf Basis des Jahresabschlusses vom 31. Dezember 2003 geschehen (§ 2 der notariell beglaubigten Urkunde).

3

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C führte bei dem Kläger für die Jahre 1996 bis 2006 eine Betriebsprüfung durch. Bezüglich der rückwirkenden Einbringung des Einzelunternehmens in die GmbH nach § 20 UmwStG stellte der Prüfer fest, dass ein negatives Kapitalkonto des Einzelunternehmens vor der Einbringung durch Einbuchung umfangreicher Privateinlagen zum 31. Dezember 2003 ausgeglichen worden war. Die Privateinlagen bestanden aus verschiedenen Konten und Depots des Kl. bei verschiedenen Banken in einem Wert von insgesamt 1.491.189 €.

4

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 22.10.2008 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die tatsächlichen Buchungen der Einlagen in Form von Konten und Depots des Kl. bei der D

5

Bank, der E-Bank und der F-Bank für die Abschlusserstellung des Jahres 2003 erst im Jahr 2004 (Festschreibung am 1. Dezember 2004) stattgefunden hätten. Zwar hätten die Konten grundsätzlich als gewillkürtes Betriebsvermögen eingelegt werden können, jedoch setzte dies neben dem Einlagewillen auch eine Einlagehandlung voraus. Der Einlagewille müsse durch ein tatsächliches Geschehen deutlich und endgültig für Dritte nach außen hin erkennbar dokumentiert werden. Eine derartige Einlagehandlung sei im Jahr 2003 jedoch nicht hinreichend nachgewiesen worden. Zur Dokumentation des Einlagewillens in 2003 seien E-Mails und Vermerke im Zusammenhang mit der geplanten Umstrukturierung aus dem Jahr 2003 vorgelegt worden. Hierbei handele es sich aber nur um künftige Planungen, aus welchen sich nicht herleiten ließe, dass die Einlagen tatsächlich am 31. Dezember 2003 erfolgt seien.

Der vorgelegte Gesprächsvermerk vom 13. November 2003, gefertigt durch den Prozessbevollmächtigten des Klägers, enthalte zwar die Mitteilung, dass die Einlagen bis zum 31. Dezember 2003 erfolgen sollten. Bei diesem Vermerk sei es aber zweifelhaft, ob er wirklich in dieser Form am 13.11.2003 gefertigt worden sei. Ein Indiz für die Nacherstellung werde in der Überschrift gesehen. Dieser Vermerk sei mit „G/H. K“ überschrieben. Der Vermerk des Prozessbevollmächtigten vom 17. November 2003 sei mit „M/H. K“ überschrieben. Die G sei dabei aus einer Trennung von der M Steuerberatungsgesellschaft hervorgegangen. Diese Gesellschaft firmiere ausweislich des Handelsregisterauszuges erst seit dem 16. Dezember 2003 als G. Da von dem Dokument vom 17. November 2003 nach Aussage des Prozessbevollmächtigten nur eine Kopie existiere, sei eine Echtheitsprüfung nicht möglich. Aus der E-Mail des Prozessbevollmächtigten vom 22. November 2003 sei ersichtlich, dass durch die Einlagen die Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens getilgt werden sollten. Die entsprechenden Gelder und Depots wurden tatsächlich aber erst im März 2004 umgebucht. Die Einlage sei danach zutreffend in der Buchhaltung auch erst im Jahr 2004 zu buchen gewesen. Dass die Einlage tatsächlich bereits am 31. Dezember 2003 erfolgt sein soll, ließe sich nicht nachvollziehen. Daher sei die Bilanz zum 31.12. 2003 um die bisher gebuchten Einlagen zu berichtigen. Die der Einbringung in die GmbH zu Grunde liegende Bilanz weise dann ein negatives Betriebsvermögen in einer Höhe von 1.484.521 € aus. Die aufnehmende GmbH habe die Buchwerte des Betriebsvermögens daher um die enthaltenen stillen Reserven aufzustocken, bis das übernommene Kapital ausgeglichen sei. Dies könne maximal bis zur Höhe der Teilwerte geschehen (§ 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG a.F.). Die in 2004 vorgenommene Einlage erhöhe die Anschaffungskosten der einbringungsgeborenen Anteile, § 20 Abs. 7 S. 3 UmwStG a.F. Der Betriebsprüfer ging insoweit davon aus, dass die Aufstockung der Buchwerte zu einem Veräußerungsgewinn i.S. des § 20 Abs. 4 UmwStG a.F. geführt hätte. Dieser Gewinn betrage 1.484.521,11 €. Insoweit ging der Betriebsprüfer von einem Zwischenwert aus. Auf die Berechnung auf Blatt 6 des Betriebsprüfungsberichts wird Bezug genommen.

Parallel fand eine Betriebsprüfung bei der B Verwaltungs GmbH und atypisch stille Gesellschaft für die Jahre 2004-2006 statt (PGPI. 08/0050). Im Bericht vom 30. Oktober 2008 thematisierte der Prüfer unter Tz. 2.1 die „Einbringung des Einzelunternehmens zum 01.01.2004“. In diesem Rahmen wurde ein Firmenwert in einer Höhe von 1.380.770,- € aktiviert. Der Prüfer stellte fest, dass dieser Firmenwert auf 15 Jahre abzuschreiben sei. Dementsprechend setzt erste 2004 einen AfA-Betrag in Höhe von 92.051 € gewinnmindernd an. Auf den Prüfungsbericht und die dazugehörige Prüferbilanz wird Bezug genommen.

In dem Betriebsprüfungsbericht bezüglich der B Verwaltungs GmbH (PGPI-Nr. 08/0049) ebenfalls vom 30.10.2008 wurden die Feststellungen aus der Prüfung der atypisch stillen Gesellschaft unter Tz. 2.2 ausgewertet. Auf den Betriebsprüfungsbericht wird insoweit Bezug

genommen

Der Beklagte wertete den Betriebsprüfungsbericht betreffend den Kläger hinsichtlich des Streitjahres mit Bescheid vom 5. Januar 2009 aus. 9

Hiergegen wandte sich der Kläger mit Einspruch vom 4. Februar 2009. 10

Zur Begründung führte er aus, dass sowohl der Einlagewille als auch die Einlagehandlung im Jahr 2003 hinreichend dokumentiert worden seien. Die beabsichtigte Einlage der Konten und Depots sei im November und Dezember 2003 ausführlich besprochen und beschlossen worden. Dies sei auch schriftlich protokolliert worden. Am 13. November 2003 sei die Umstrukturierung in einem Excel-Blatt skizziert worden. Das dort ersichtliche Datum aus der Datev Programm-Dokumentenorganisation könne manuell nicht geändert werden. Am gleichen Tage habe eine Besprechung zwischen dem Prozessbevollmächtigten und dem Kläger stattgefunden, anlässlich dessen der Kläger ein handschriftliches Protokoll gefertigt habe. Am 17. November 2003 habe ein weiterer Besprechungstermin stattgefunden. Am 20. November 2003 habe der Kläger nochmals die Eckpunkte der Besprechung in einer E-Mail zusammengefasst. Danach seien tatsächlich die entsprechenden Konten in einer Gesamthöhe von 1.491.189,42 € in das Einzelunternehmen eingelegt worden. Für eine Einlagehandlung sei keine bestimmte Form vorgeschrieben. Dies könne auch durch schlüssiges Verhalten erfolgen. Ausreichend sei, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen erkennen könne. Der Zuordnungsakt müsse sich nicht aus dem eigentlichen Buchführungswerk ergeben. Die verschiedenen Konten seien im Februar 2004 auf einem Konto bei der D Bank zusammengeführt worden. Hierdurch sei konsequent die Einlageentscheidung aus dem Jahr 2003 fortgeführt worden. 11

Das auf dem Protokoll vom 13. November 2003 der Name G erscheine, liege daran, dass eine solche Umfirmierung eines langen Vorlaufs bedürfe und der Kl. den Prozessbevollmächtigten dabei unterstützt habe. Insoweit sei die Verwendung der beiden Firmennamen nicht verwunderlich. 12

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 24. Juni 2009 als unbegründet zurück. 13

Er wiederholte insoweit die Ausführungen aus dem Betriebsprüfungsbericht. Insbesondere folge aus dem Urteil des BFH vom 22. September 1993, X R 37/91, dass ein Einlageakt sich nicht aus dem eigentlichen Buchführungswerk, sondern auch durch ein anderes schlüssiges Verhalten ergeben könne. Ein solches schlüssiges Verhalten sei in Bezug auf den Kl. jedoch nicht zu erkennen. Die Verschmelzung des Einzelunternehmens mit der GmbH sei erst im Jahr 2004 vollzogen worden. Die rückwirkende Einbringung werde steuerlich anerkannt, dies gelte jedoch nicht für die Einlage der im Privatvermögen gehaltenen Konten und Depots. Im Hinblick auf die Berechnung des Veräußerungsgewinnes ergebe sich aus der Rechtsprechung des BFH aufgrund der Tatsache, dass das Unternehmen trotz des negativen Substanzwertes Gewinne erzielt habe, dass ein bedeutender Firmenwert vorhanden gewesen sein müsse. Der Prüfer ging insoweit von einem errechenbaren Firmenwert von 1.527.083 € aus. Für die Aufstockung sei allerdings der Ansatz eines Firmenwerts in Höhe von 1.380.770,- € ausreichend. 14

Hiergegen wandte sich der Kl. mit seiner Klage vom 15. Juli 2009. 15

16

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Zur Begründung führte er aus, dass die Einbuchung der entsprechenden Wirtschaftsgüter natürlich erst im Jahr 2004 im Rahmen der normalen Buchhaltung habe erfolgen können. Bei den Kreditinstituten gebe es keinen deklarierten Ausweis, ob Konten betrieblich oder privat gehalten würden. Insoweit könne nur aus der Bilanz vom 31. Dezember 2003 geschlossen werden, dass diese die Verhältnisse zum Bilanzstichtag widerspiegele. Im Übrigen gewähre der Gesetzgeber im Rahmen von Umwandlungen eine Achtmonatsfrist. Dementsprechend könne es nicht schädlich sein, wenn bereits im Februar 2004 Umbuchungen zu Gunsten der GmbH erfolgt seien.                                                                                          |    |
| Schließlich zeige der Umstand, dass die Bilanz auf den 31.12.2003 bereits Gegenstand des notariellen Vertrages vom August 2004 gewesen sei, dass die Einlagehandlungen nicht erst im Dezember 2004 dokumentiert worden seien.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 17 |
| Im Übrigen greift der Kläger die Unternehmensbewertung an.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 18 |
| Nach dem Vortrag des Klägers sei das negative Betriebsvermögen ausschließlich auf überhöhtem Entnahmeverhalten sowie der Kreditierung von Lieferanten entstanden. Ein gedachter Erwerber würde bei diesen Zahlen nicht den von dem Betriebsprüfer ermittelten Firmenwert bezahlen wollen. Selbst bei einem unterstellten durchschnittlichen Gewinn von 133.000 € seien dies gerade 5,34% vom ausgerechneten Firmenwert und dies ohne Betrachtung der benötigten Arbeitsleistung des Inhabers sowie der Rückführung der übernommenen Fremdmittel von ca. 2,4 Millionen €. Auch die Abhängigkeit vom speziellen Know-how und der Vernetzung des Firmeninhabers seien nicht berücksichtigt worden. Insoweit sei die Firma unverkäuflich gewesen. | 19 |
| Der Kläger beantragt sinngemäß,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 20 |
| die Veranlagung des Jahres 2003 vom 5. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend abzuändern, dass der im Zusammenhang mit der Rückgängigmachung der Einlagebuchungen entstandene Veräußerungsgewinn nicht in Ansatz gebracht wird.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 21 |
| Der Beklagte beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 22 |
| die Angelegenheit zu vertagen,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 23 |
| hilfsweise die Klage zurückzuweisen, äußerst hilfsweise die Revision zuzulassen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 24 |
| Er trägt vor, dass die Ausführungen zu den Planungen Ende 2003 erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgebracht worden seien.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 25 |
| <b>Entscheidungsgründe</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 26 |
| 1. Die Sache ist entscheidungsreif und war nicht zu vertagen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 27 |
| Die Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung entsprechen inhaltlich im Wesentlichen dem Vorbringen, welches ausweislich der beigezogenen Akten bereits im Betriebsprüfungsverfahren Gegenstand der Diskussion war.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 28 |
| 2. Die Klage ist unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 29 |
| Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 30 |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 31 |

a. Der Kläger hat die Einlage der streitgegenständlichen Konten und Depots in das Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens bis zum Ende des Jahres 2003 nicht nachgewiesen.

aa. Zum Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die aus betrieblicher Veranlassung 32  
angeschafft, hergestellt oder eingelegt werden. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver wirtschaftlicher und tatsächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht. Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (§ 4 Abs.1, § 5 EStG) können solche des notwendigen oder des gewillkürten Betriebsvermögens sein (BFH vom 6. März 1991 X R 57/88, BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829).

Eine Einlage aus dem Privatvermögen in das (gewillkürte) Betriebsvermögen setzt nach der 33  
Rspr. des BFH eine unternehmerische Entscheidung voraus, wonach ein Wirtschaftsgut endgültig dem Betrieb gewidmet werden soll. Dies muss vor der steuerlichen Auswirkung durch ein objektives Verhalten für Dritte erkennbar zum Ausdruck gebracht werden (BFH vom 6. März 1991 X R 57/88, BFHE 164, 246, BStBl II 1991, 829; Heinicke in Schmidt, § 4 EStG Rz. 115). Die Einlagehandlung muss so eindeutig und

rechtzeitig sein, dass das Finanzamt die Entwicklung von Anfang an verfolgen kann, z.B. 34  
durch die Aufnahme in das betriebliche Bestandsverzeichnis oder Erfassung in der laufenden Buchführung oder der ausdrücklichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt (BFH vom 22. September 1993 X R 37/91, BFHE 172, 354, BStBl II 1994, 172; Heinicke in Schmidt a.a.O. Rz. 115 und 168 m. w. N.). Im Hinblick auf die Entnahme aus dem Betriebsvermögen gilt die Entnahmehandlung als in dem Augenblick verwirklicht, in dem diese als solche nach außen hin erkennbar ist. Eine erst im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses dokumentierte Entnahme kann nicht mit steuerrechtlicher Wirkung auf das abgeschlossene Jahr zurückbezogen werden (BFH vom 22. September 1993 X R 37/91, BFHE 172, 354, BStBl II 1994, 172).

bb. In Anwendung dieser Grundsätze hat der Kläger nicht zur Überzeugung des Gerichts 35  
darlegen können, dass die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter vor Ablauf des Jahres 2003 in das Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens eingelegt worden sind. Aus den vom Kläger vorgelegten Unterlagen ergibt sich dies zur Überzeugung des Senats nicht. Das diesbezüglich letzte Schriftstück aus dem Jahr 2003 ist der Ausdruck einer E-Mail des Klägers an seinen Berater vom 20.11.2003 bzgl. eines Besprechungsprotokolls vom 18.11.2003. Ausweislich des Protokolls ging es in der Besprechung um das Thema „Unternehmensplanung“. Unter dem Stichwort A wird festgehalten, dass diese ein hohes negatives Eigenkapital wegen Verbindlichkeiten aus der Zeit vor 2003 hat. Weiterhin sind unter anderem folgende Ausführungen unter Spiegelstrichen dargestellt:

„à Anlagevermögen an B/Alt übertragen, verkaufen? 36

à 1,4 Mio-Forderung an B/Alt übertragen (Depots, Festgelder vom KD/privat als Abtretung 37  
zum Forderungsausgleich, bei A gegenbuchen (somit wird auch das KD-Entnahmekonto zurückgeführt)“

Hieraus schließt der Senat, dass der Kläger zwar einen Einlagewillen hatte, zum Zeitpunkt 38  
des Protokolls die Einlagehandlung jedoch noch nicht durchgeführt worden ist. Aus den Formulierungen des Protokolls ergibt sich, dass es sich noch um Planungen und Überlegungen hinsichtlich der Umstrukturierungen handelte. Dass tatsächlich eine Einlage in das Einzelunternehmen erfolgt ist, ergibt sich gerade nicht aus dem Protokoll. Hierauf deuten der Umstand, dass die Planung, ob Anlagevermögen übertragen werden soll, noch mit einem

Fragezeichen versehen ist und die Forderung von 1,4 Millionen offensichtlich erst noch übertragen werden soll. Dokumente, welche zeitlich nach diesem Protokoll bis zum Ende des Jahres 2003 erstellt worden sind, wurden nicht vorgelegt. Auch aus den Unterlagen, welche zeitlich vor dem letzten Protokoll erstellt und eingereicht worden sind, ergibt sich nicht, dass eine Einlage tatsächlich durchgeführt worden wäre. Der Einwand des Klägers, eine Einlage hätte durch Unterlagen gar nicht nachgewiesen werden können, da bei den Banken eine Umqualifizierung der Konten von „privat“ in „betrieblich“ nicht möglich sei, ist aus Sicht des Senats nicht stichhaltig. Es hätte beispielsweise ausgereicht, in die Buchführung einen Eigenbeleg aufzunehmen. Der Senat geht insoweit davon aus, dass entsprechend den Anforderungen hinsichtlich einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen, auch die Einlage unmissverständlich und für Dritte nachvollziehbar erkennbar sein muss. Hierfür reicht die Dokumentation einer bloßen Planung nicht aus.

b. Gemäß § 20 UmwStG a.F. gilt für die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen folgendes: 39

aa. Nach § 20 Abs. 2 S. 1 UmwStG a.F. ist der eingebrachte Betrieb mit dem Buchwert oder einem höheren Wert bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft anzusetzen. Soweit das Passivvermögen das Aktivvermögen übersteigt, muss nach § 20 Abs. 2 S. 4 UmwStG a.F. das eingebrachte Betriebsvermögen durch die Kapitalgesellschaft aufgestockt werden, bis beide Positionen ausgeglichen sind. Das Eigenkapital ist dabei nicht zu berücksichtigen. 40

Gemäß § 20 Abs. 7 S. 1 UmwStG a.F. sind auf Antrag das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden und der übernehmenden Kapitalgesellschaft so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf der steuerlichen Übertragung Stichtages im Sinne des Abs. 8 auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Dies gilt hinsichtlich des Einkommens und des Gewerbeertrags nicht für Entnahmen und Einlagen, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag erfolgen. Einlagen sind insoweit den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile an der GmbH zuzurechnen. 41

Nach § 20 Abs. 4 UmwStG a.F. gilt der Wert, mit welchem die Wirtschaftsgüter bei der GmbH angesetzt werden als der Veräußerungspreis für das Einzelunternehmen. 42

bb. In Anwendung dieser Grundsätze hat der Beklagte zu Recht den - wegen Nichtberücksichtigung der Einlagen zum 31. Dezember 2003 - weiterbestehenden Überhang auf der Passivseite durch Aufstockung von Wirtschaftsgütern und Ansatz eines Firmenwertes auf der Aktivseite ausgeglichen. Aus den sich hieraus ergebenden Werten, welche bei der GmbH aktiviert wurden, ergibt sich der Veräußerungspreis des Klägers im Sinne des § 16 EStG. 43

cc. Der Ansatz des Firmenwertes und dem folgend die Berechnung des Veräußerungsgewinnes begegnet insoweit keinen Bedenken. Die Bewertung eines Unternehmens kann auf Basis des Ertragswertverfahrens erfolgen. Die Unternehmensbewertung nach dem Ertragswert dient ebenso wie die Bewertung nach dem Substanzwert oder nach dem Liquidationswert der Ermittlung des Verkehrswertes des Unternehmens. Der Ertragswert orientiert sich an den künftig zu erwartenden Erträgen aufgrund einer Prognose, die auf einer Rückschau auf die letzten drei bis fünf Jahre aufbaut (BFH vom 1. Juli 2010 IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056; Großfeld, Recht der Unternehmensbewertung, 6. Auflage, Rz. 1237ff.). Soweit der Kl. die Berechnung des Unternehmenswertes angreift, so geschieht dies nicht hinreichend substantiiert. Der Betriebsprüfer ging ausweislich der Berechnung Blatt 6 des Betriebsprüfungsberichts bei einem negativen Substanzwert im Rahmen des Ertragswertverfahrens von einer erzielbaren 44

Durchschnittsrendite von 4% zuzüglich eines hälftigen Risikozuschlages, also einem Kapitalisierungszins von 6% aus. Daraus ergab sich ein Kapitalisierungsfaktor von 16,67. Unter Berücksichtigung der gewichteten Gewinne der Jahre 1999 bis 2003 ergab sich ein Durchschnittsertrag von 120.404 €. Hiervon zog er einen Unternehmerlohn in Höhe von 20.000 € ab, da der Kl. daneben auch als Geschäftsführer bei der GmbH tätig war. Im Übrigen seien auch erhebliche Fremdpersonalkosten von über 200.000,- € pro Jahr angefallen, so dass auszuschließen sei, dass der Kläger allein im Wesentlichen für sein Einzelunternehmen tätig war. Im Ergebnis kam der Prüfer zu einem Firmenwert von 3.074.166 €. Hiervon nahm er einen pauschalen Abschlag von 50% vor. Damit ergab sich ein ansetzbarer Firmenwert von 1.527.083 Euro. Der Beklagte setzte nach Aufstockung der übrigen Wirtschaftsgüter lediglich ein Firmenwert in Höhe von 1.380.770,- € an, da dies ausreichte, um die Aktiv- und Passivseite auszugleichen. Dies erscheint angemessen.

Die von dem Kläger erhobenen Einwendungen beziehen sich auf den Umstand, dass der Firmenwert im Wesentlichen durch den Firmeninhaber wegen seiner Fähigkeiten geprägt werde. Dieser Vortrag, welcher nicht weiter spezifiziert wurde, wurde durch den Beklagten bereits im Betriebsprüfungsverfahren unter Hinweis auf die erheblichen Personalkosten gewürdigt. Das Gericht kann insoweit nicht erkennen, dass die Bewertung durch die Betriebsprüfung fehlerhaft gewesen sei, insbesondere da der Kläger zu keinem Zeitpunkt spezifiziert dargelegt hat, inwieweit sein Know-how als Betriebsinhaber zu einer abweichenden Bewertung führen müsste. Die Ausführungen im Hinblick auf die Unterkapitalisierung des Einzelunternehmens führen insoweit nicht weiter, als die Betriebsprüfung in zulässiger Weise das Ertragswertverfahren als Bewertungsmethode angewendet hat. Die Ausführungen des Klägers beziehen sich jedoch auf den Substanzwert.

45

Im Ergebnis begegnen die Feststellungen der Betriebsprüfung keinen Bedenken, so dass die Klage abzuweisen war.

46

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

47