
Datum: 12.11.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3903/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1112.5K3903.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, III B 167/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Tatbestand

1

Die Kläger sind zusammenveranlagte Eheleute. Der Kläger ist als Steuerberater selbständig tätig. Seit Jahren hat er die Familie E-X bzw. deren Unternehmen steuerlich beraten.

2

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung (BP) beim Kläger beanstandete der Beklagte die vom Kläger im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG geltend gemachten Fremdhonorare für die Jahre 2004 und 2005 in Höhe von (i.H.v.) 650.000 € bzw. 350.000 €. Dementsprechend ergingen am 10.06.2010 für beide Jahre auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) gestützte Änderungsbescheide. Die für das Jahr 2004 bisher mit 161.427 € berücksichtigten Einkünfte des Klägers aus selbständiger Tätigkeit wurden nunmehr mit 827.265 € angesetzt. Für das Jahr 2005 wurden die bisher mit 2.688.930 € angesetzten Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nunmehr mit 3.049.253 € angesetzt.

3

Die BP hatte unter 2.5 ihres Berichtes zu den Fremdhonoraren Folgendes ausgeführt: Die Zahlungen seitens des Klägers in 2004 und 2005 beruhten auf einem zwischen dem Kläger und der amerikanischen Firma UE-X (*für U E-X*) L.C. mit Sitz in K, Georgia (UE-X) geschlossenen Vertrag. - Dieser als Beratungsvertrag überschriebene Vertrag lag der BP nur in der englischen Fassung vor. -

4

Laut BP hatte der Kläger diesen Vertrag am 15.01.2004 unterzeichnet, Frau G als Managin Member der UE-X am 12.02.2004. Frau G ist die Tochter von Herrn U E-X (E?X). Nach diesem Vertrag habe die UE-X gegenüber dem Kläger Beratungen im Zusammenhang mit dem Aufbau von Vermögensverwaltungen für Kunden in den USA durchführen sollen und zwar in dem Zeitraum vom 01.01.2004 bis zum 31.12.2006. Ferner habe amerikanisches Know-how und die Einführung in das amerikanische Steuerrecht vermittelt werden sollen. Nach dem Vertrag seien in 2004 650.000 \$ (546.000 €) und in 2005 350.000 \$ (294.000 €) zu zahlen gewesen, wobei der vertraglich vereinbarte Kurs 1,20 \$ = 1 € betragen habe. Der erste Betrag sei bis zum 31.12.2004, der zweite Betrag bis zum 30.06.2005 zu zahlen gewesen. - Ausweislich des dem Gericht in deutscher Übersetzung vorliegenden Vertrages vom 15.01./12.02.2004 wurden die von der UE-X zu erbringenden - nach § 2 des Vertrages mit maximal 1,2 Millionen (Mio.) US-Dollar zu vergütenden - Beratungsleistungen wie folgt beschrieben:

1. UE-X wird die Gesellschaft (*den Kläger*) in verschiedenen Steuervorschriften des Internal Revenue Service und in der internationalen Steuerpolitik unterweisen und diesbezügliche Kenntnisse vermitteln. 6
2. UE-X wird den Kläger in den Generally Accepted Account Principles und den Richtlinien und Verfahrensweisen des Financial Accounting Standards Board unterweisen und diesbezügliche Kenntnisse vermitteln. 7
3. UE-X wird den Kläger in der Aufstellung von Jahresabschlüssen nach GAAP unterweisen und diesbezügliche Kenntnisse vermitteln. 8
4. UE-X wird den Kläger potentiellen Geschäftspartnern in den USA vorstellen 9
5. UE-X wird dem Kläger detaillierte Kenntnisse über Fusionen mit und Übernahmen von in den USA ansässigen Unternehmen vermitteln und diese Möglichkeiten bewerten.- Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die bei den Akten befindliche Übersetzung des Vertrages verwiesen. 10

Nach den Feststellungen der BP hatte der Kläger am 20.12.2004 einen Verrechnungsscheck über 650.000 € ausgestellt. Die tatsächliche Abbuchung des Schecks fand aufgrund technischer Probleme bei der Bank erst am 21.03.2005 statt. Um diese technischen Probleme bei der zweiten Überweisung zu umgehen, hatte der Kläger mit E-X die Zahlung von 350.000 € über ein Konto von jenem geleitet. Am 23.05.2005 seien vom betrieblichen Konto des Klägers 350.000 € abgebucht worden. Einen Tag später, am 24.05.2005, seien diese 350.000 € auf dem Konto von E-X gutgeschrieben worden. Der Kontostand von diesem habe am 12.07.2005 nur 965,34 € betragen. Am 13.07.2005 sei auf dem Konto von E-X aus einem Wertpapierverkauf ein Betrag von 295.049,72 € gutgeschrieben worden (Bl. 239). Ebenfalls am 13.07.2005 seien auf dem Konto von E-X 291.302,54 € (350.000 \$) abgebucht worden. 11

Auf eine Anfrage seitens des Beklagten am 30.06.2009 an die Informationszentrale für steuerliche Auslandsbeziehungen (IZA) des Bundeszentralamtes für Steuern wurde Folgendes mitgeteilt: Bei der UE-X handele es sich um eine im Februar 1997 in Florida gegründete, wirtschaftlich inaktive Kapitalgesellschaft ohne eigenen eingerichteten Geschäftsbetrieb in Florida oder Georgia. Gründungsgesellschafter sei laut Handelsregister von Florida E-X gewesen, der erst nach seinem Tod aus dieser Funktion ausgetragen worden sei. Bei der im Vertrag genannten Adresse der UE-X handele es sich um eine sechs Jahre alte Adresse. Im Internet sei unter dieser Adresse kein Hinweis auf die UE-X erhältlich. Auch 12

im Handelsregister von Florida sei diese Adresse nicht registriert. Es sei möglich, dass die Gründung der UE-X im Zusammenhang mit der ebenfalls 1997 erfolgten Veräußerung der X Holding GmbH an die spätere Q X International Inc. stehe. Im Jahr 2000 sei im Handelsregister von Georgia eine UE-X Georgia L.L.C. eingetragen worden. Als Registrierungsagentin habe Frau D E-X fungiert.

Da es sich um einen Auslandssachverhalt im Sinne des § 90 Abs. 2 AO handle, ob- liege dem Kläger eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung dazu, ob die von ihm geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich Betriebsausgaben seien. Der Vertrag zwischen dem Kläger und der UE-X sei allgemein formuliert, ein konkreter Aufgabenbereich der UE-X nicht genannt. Trotz mehrmaliger Aufforderungen seien die genauen Leistungen der UE-X nicht benannt, beschrieben oder anhand geeigneter Unterlagen dokumentiert worden.

13

Gegen die Änderungsbescheide erhoben die Kläger Einspruch mit dem Ziel, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit für die Jahre 2004 und 2005 i.H.v. 650.000 € bzw. 350.000 € zu mindern. Die Feststellungen unter Text 2.5 des BP-Berichts vom 20.04.2010 seien unzutreffend.

14

Die genaue Beschreibung der von der UE-X zu erbringenden Beratungsleistungen ergebe sich aus Art. 1 der Vereinbarung. Nach Art. 3 der Vereinbarung habe das Beratungshonorar 1,2 Mio. US-Dollar betragen, was bei dem vereinbarten Umrechnungskurs 1 Mio. Euro entspreche. Bis zum 31.12.2004 seien 650.000 € und bis zum 30.06.2005 350.000 € zu zahlen gewesen. Die Besteuerung richte sich nach den tatsächlichen Verhältnissen. Der mit einer fremden Gesellschaft abgeschlossene Beratungsvertrag sei ernsthaft vereinbart und tatsächlich durchgeführt worden. Das darin festgelegte Honorar sei ausschließlich beruflich veranlasst. Eine private Veranlassung sei auch nicht ansatzweise zu erkennen. Obwohl für die rechtliche Beurteilung unerheblich, werde darauf hingewiesen, dass sich die von der UE-X erbrachten Beratungsleistungen in den Folgejahren mittelbar und unmittelbar positiv auf die Praxisergebnisse des Klägers ausgewirkt hätten. Die Kläger seien ihrer Mitwirkungspflicht nachgekommen, da die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt worden seien. Die vertraglich geschuldeten Leistungen seien im Wesentlichen von E-X und Frau G im Rahmen der UE-X erbracht worden. An der UE-X seien Frau F E-X mit 72,427 % und der im Januar 2009 verstorbene E-X mit 27,573 % beteiligt gewesen.

15

Der Beklagte wies den Einspruch gegen die geänderte Einkommensteuerfestsetzung 2004-2006 durch Entscheidung vom 22.11.2012 als unbegründet zurück. Nach § 160 Absatz 1 AO seien Schulden und andere Lasten, Betriebsausgaben, Werbungskosten und andere Ausgaben steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkomme, den Empfänger genau zu benennen. Empfänger im Sinne der Vorschrift sei derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen worden sei. Sei eine natürliche oder juristische Person, die die Zahlungen unmittelbar entgegengenommen habe, lediglich zwischengeschaltet, weil sie entweder mangels eigener wirtschaftlicher Betätigung die Leistungen nicht erbringen könne oder weil sie aus anderen Gründen die ihr erteilten Aufträge und die empfangenen Gelder an Dritte weiter leite, sei diese nicht Empfänger im Sinne der Vorschrift, so dass die hinter ihr stehenden Personen, an die die Gelder letztlich gelangt seien, zu benennen seien. Die Benennung des Anteilseigners einer Domizilgesellschaft genüge nicht. Seit Jahren sei das Problem bekannt, dass Domizilgesellschaften auch als reine Durchleitungsgesellschaften fungierten und auf diese Weise Zahlungen von Steuerinländern an inländische Leistungserbringer zurückfließen würden. Gebe es Anhaltspunkte dafür, dass der

16

Rechnungsaussteller eine so genannte Domizilgesellschaft sei, so sei es nicht ermessensfehlerhaft, wenn die Finanzbehörde zur Benennung der Personen auffordere, die die Leistungen gegenüber dem inländischen Steuerpflichtigen tatsächlich erbracht habe. Nach den Ermittlungen des Finanzamtes sei die UE-X eine wirtschaftlich inaktive Kapitalgesellschaft ohne eigenen Geschäftsbetrieb.

Mit der dagegen am 21.12.2012 erhobenen Klage machen die Kläger geltend, der Beklagte habe zu Unrecht die betriebliche Veranlassung der abgeschlossenen Zahlungen nicht anerkannt. Betriebsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 4 EStG seien Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien. Nach dem Gesetzeswortlaut müsse sich die betriebliche Veranlassung der Ausgaben feststellen lassen, nicht dagegen hinsichtlich der Gegenleistung, die mit der Ausgabe abgegolten werde. Hier indiziere bereits die Zahlung der vereinbarten Vergütung auf der Grundlage eines gegenseitigen Vertrages, dass die versprochene Leistung erbracht worden sei. Nachweise zur Leistungserbringung, zumal schriftliche Nachweise, verlange das Gesetz nicht. Es komme auch nicht darauf an, ob die eingekaufte Leistung des anderen Teiles fremdüblich oder angemessen sei. Spezialerfordernisse an die Anerkennung von Betriebsausgaben stelle das Gesetz nur im Bereich des § 4 Abs. 5 EStG. Einer der dort normierten Fälle sei nicht gegeben. Spezialanforderungen gebe es zudem im Rahmen von Angehörigenverträgen, die im Streitfall aber nicht gegeben seien. Weder zur Gesellschaft als Vertragspartei noch zu den dahinter stehenden Personen der Familie E-X bestehe ein Verwandtschafts- oder Näheverhältnis. Bei dem Beratungsvertrag zwischen der UE-X und dem Kläger handele es sich um eine Vereinbarung zwischen fremden Dritten. Das zwischen dem Kläger und E-X bzw. der Familie E-X gewachsene Vertrauensverhältnis hebe den im Vertragsschluss zum Ausgleich gebrachten wirtschaftlichen Interessenwiderstreit der Vertragsparteien nicht auf. Soweit der Beklagte auf eine Domizilgesellschaft verweise, habe eine solche Kategorisierung lediglich die Konsequenz, dass anstatt der Gesellschaft die hinter ihr stehenden natürlichen Personen als die tatsächlichen Empfänger der Ausgabe zu benennen seien, was im Streitfall durch Angabe der Familienangehörigen E-X als Gesellschaftseigner bzw. wirtschaftlich Berechtigte erfolgt sei. 17

Im Übrigen seien die Kläger durch einen wesentlichen Verfahrensfehler bei der Einspruchsentscheidung beschwert, da diese an einem Begründungsmangel leide. Die vorgeschriebene Begründung habe neben dem Sachverhalt die wesentlichen rechtlichen Überlegungen, insbesondere die entscheidende Rechtsgrundlage, von der sich die Behörde bei ihrer Einspruchsentscheidung leiten lasse, zu umfassen. Die im Tenor getroffene Entscheidung müsse in überzeugender Weise verständlich gemacht werden und dürfe sich nicht in einem Standardtext erschöpfen. Die Begründung müsse aus sich heraus verständlich und nachvollziehbar sein, so dass die Betroffenen in der Lage seien, die Erfolgsaussichten eines Rechtsbehelfs gegen die Entscheidung abzuwägen und diesen sachgemäß zu begründen. Vor allem müsse die Behörde verdeutlichen, dass sie sich mit dem Vorbringen der Beteiligten auseinandergesetzt habe. Diesen Maßstäben genüge die Einspruchsentscheidung nicht. Der Beklagte verweise zur Begründung seiner Einspruchsentscheidung auf das Schreiben vom 14.07.2011, ein Schreiben, das sich mit den Voraussetzungen der Empfängerbenennung nach § 160 AO befasse und mit der an die Adresse der Kläger gerichteten Aufforderung zur weiteren Sachaufklärung, der die Kläger nachgekommen seien. Soweit der Beklagte auf den Nachweis der Leistung bzw. des Leistungsinhaltes abstelle, sei nicht erkennbar, ob die Ablehnungsgründe kumulativ oder alternativ verstanden werden sollten, oder ob § 160 AO als erfüllt angesehen werde. Hierdurch werde die zutreffende Schätzung der Prozesschancen und Risiken durch die Kläger in unzumutbarer Weise erschwert. 18

Nach wiederholten Aufforderungen durch das Gericht legten die Kläger zum Nachweis der erbrachten Leistungen der UE-X an den Kläger diverse Dokumente und Unterlagen vor, benannten im Übrigen Zeugen, die vom Gericht gehört werden sollten. - Wegen der benannten Zeugen im Einzelnen wird auf den Schriftsatz vom 15.08.2014 verwiesen.

In diesem Schriftsatz führten die Kläger zum Hintergrund des streitgegenständlichen Vertrages zwischen dem Kläger und der UE-X aus, dass E-X sowohl in den USA als auch in Deutschland als Unternehmer, darüber hinaus als Unternehmensberater tätig gewesen sei. Die beratende Tätigkeit in den USA habe er im Rahmen der UE-X ausgeübt, die beratende Tätigkeit in Deutschland im Rahmen seiner Einzelpraxis. Bei der UE-X handele es sich um die Bündelung der wirtschaftlichen Aktivitäten der Familienmitglieder E-X in den USA. Hierzu legten die Kläger eine Übersicht über die frühere Firmenstruktur vor.

20

Im Laufe des Jahres 2003 habe E-X dem Kläger das Angebot gemacht, sein Insiderwissen über die wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse in den USA sowie seine vielfältigen persönlichen Kontakte in den USA und Deutschland zur Verfügung zu stellen, um dem Kläger hierdurch die Möglichkeit zu verschaffen, Deutsche mit Aktivitäten in den USA und Amerikaner mit Aktivitäten in Deutschland als neue Mandanten gewinnen zu können. Vertragsgegenstand seien entgegen den Ausführungen des Beklagten im BP-Bericht nicht „Beratungen im Zusammenhang mit dem Aufbau von Vermögensverwaltungen für Kunden in den USA“. Die vereinbarten Leistungen ergäben sich vielmehr aus dem vorliegenden Vertrag vom 12.02.2004. Die vereinbarten Leistungen seien im Rahmen der UE-X erbracht worden, zum einen durch E-X, der durch seine beratende und unternehmerische Tätigkeit in den USA und Deutschland ein umfangreiches Insiderwissen über die wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnisse in den USA und vielfältige persönliche Beziehungen in beiden Ländern gehabt habe. Zum anderen durch dessen Tochter, G, die in den USA wirtschaftlich tätig sei. E-X habe vertiefend zum Wissenstransfer durch fachliche Gespräche folgende Unterlagen zur Verfügung gestellt:

21

Organigramme zu E-X US ... (Stand Dezember 1997) und zu Q X International INC., Bewertungsbericht zu Q ... International INC. (Stand 30.06.1997), Praxisleitfaden zum Immobilienkauf in den USA für europäische Investoren“ (Auflage 1992), US-Steuererklärungen betreffend E-X, F E-X, G und UE-X, Abschrift des von R/T für die Verkäuferseite abgewickelten Unternehmenskaufvertrages Q International, INC.-X Holding GmbH vom 06.06.1997. - Auf Nachfrage durch das Gericht wurde hierzu ausgeführt, dass dieses Dokument nicht aus der englischen Sprache übersetzt werden müsse, da hier nur die Überlassung des Vertrages von Bedeutung sei, nicht der konkrete Vertragsinhalt.

22

Zur Leistungserbringung „Kontakte“ führten die Kläger aus, UE-X habe über die Versorgung mit Informationen in persönlichen Gesprächen mit E-X und Frau G und die Bereitstellung bzw. Gewährung des Einblicks in genannte Unterlagen hinaus folgende Leistungen erbracht:

23

Herstellung persönlicher Kontakte zu Herrn M, Herrn T, P & Partner, H-Bank und S AG.

24

Herr M sei in den USA und in Deutschland tätiger Unternehmensberater und Vermittler von Firmenbeteiligungen. Er habe Beratungsleistungen telefonisch und in persönlichen Gesprächen erbracht, hierbei Insiderinformationen über die Organisation und die Abwicklung von Firmenübernahmen in den USA gegeben.

25

Herr T sei Vizepräsident des Q-X-Konzerns. Auch er habe Beratungsleistungen telefonisch und in persönlichen Gesprächen erbracht. Hierbei habe er Insiderinformationen über den Aufbau und die Organisation eines in den USA ansässigen Konzerns gegeben, sowie interne

26

Informationen über die Abwicklung einer Firmenübernahme durch einen US-Konzern. Hierbei habe er interne Geschäftsberichte und interne Unterlagen zur Organisation und Struktur eines US-Unternehmens (exemplarisch Geschäftsbericht 2004) ausgehändigt.

Bei P & Partner seien Kontaktpersonen Herr V und Frau Y gewesen, beide mit Adressen in den USA. Diese hätten Beratungsleistungen in telefonischen Gesprächen erbracht, wobei es um die steuerliche Behandlung Deutscher mit Aktivitäten in den USA nach dem US-Steuerrecht gegangen sei. Hierzu seien die Unterlagen „Investitionsförderung USA“ (Auflage 6/2006) übergeben worden. 27

Bei der H-Bank sei die Kontaktperson Herr W gewesen, mit Adresse in den USA. Auch er habe seine Leistungen telefonisch und in persönlichen Gesprächen erbracht, zu steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten für Deutsche mit Vermögen in den USA. Hierbei seien Unterlagen über die Zusammenstellung der steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten für Deutsche mit Vermögen in den USA (Broschüre der H-Bank) zur Verfügung gestellt worden. 28

Bei der S AG seien Herr O und Herr A mit Adresse in der Schweiz Kontaktpersonen gewesen. Die AG sei eine in der Schweiz und in Deutschland tätige Steuerberatungsgesellschaft. Auch hier seien die Leistungen telefonisch und in persönlichen Gesprächen erbracht worden. Es sei hierbei um die steuerliche Behandlung von in der Schweiz ansässigen Produktions- und Holdinggesellschaften gegangen. 29

Zu den generierten Erträgen legten die Kläger zwei Honorarrechnungen über insgesamt 175.000 € vor. Ausfluss des erworbenen Wissens aus dem Beratungsvertrag mit der UE-X seien die in Rechnung gestellten Honorare über 125.000 € zzgl. USt an B ... GmbH und über 50.000 € zzgl. USt an UE-X für Einsprüche vom 12.01. 2008 und 13.05.2008 gegen Feststellungsbescheide nach § 18 AStG für 2000 und 2001. 30

Die Dokumente, auf die der Kläger infolge der Vereinbarung mit der UE-X und der darüber hinaus vermittelten Kontakte Zugriff gehabt habe bzw. in die er Einblick habe nehmen können, seien durchweg vertraulicher und sensibler Natur gewesen. Viele Dokumente seien dem Kläger nur zur Kenntnis gebracht worden unter der Auflage, sie nach Einsichtnahme zurückzugeben, sofern es sich um Originale gehandelt habe, oder, sofern es sich um Duplikate oder in elektrischer Form zur Verfügung gestellte Dateien gehandelt habe, diese nach Gebrauch zu löschen bzw. zu vernichten. 31

Am 07.11.2014 bestellte sich ein weiterer Prozessvertreter für die Kläger und übersandte dem Gericht einen Schriftsatz mit ergänzenden Ausführungen. Ziel der Ausführungen sollte sein, dass sich der Senat, der zur - *mit dem ersten Prozessvertreter verabredeten* - mündlichen Verhandlung am 12.11.2014 geladen hatte, ein genaueres Bild davon machen könne, dass die wirtschaftlichen Verbindungen zwischen dem Kläger und E-X in der Vergangenheit zu erheblichen wirtschaftlichen Erfolgen auf beiden Seiten geführt hätten. Eine private Beziehung zwischen dem Kläger und E-X habe nicht bestanden. Nachdem E-X die von ihm geführte X-Gruppe veräußert habe, habe er über ein sehr hohes Vermögen verfügt. Hieraus habe eine international tätige Vermögensverwaltung entstehen sollen. Die Erkenntnisse und Erfahrungen aus dieser Tätigkeit habe E-X beabsichtigt, anderen vermögenden Klienten anzubieten und daraus eine Geschäftsidee zu entwickeln. In diesem Zusammenhang habe der Kläger, der in früherer Zeit Konzernbetriebsprüfer der nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung gewesen sei, mit seinem Netzwerk, seiner Expertise und seinen Erfahrungen beim Aufbau dieser Vermögensverwaltung umfassend beratend mitwirken sollen. Der Kläger habe für diesen Plan ein Konzept entwickelt, das er mit Schreiben vom 07.06.1997 E-X vorgelegt habe. Dieses Konzept sei von E-X angenommen 32

worden, was sich aus der Honorarvereinbarung vom 24.07.1997 ergebe. - In dieser Honorarvereinbarung sind unter 1. „Laufende Beratungsleistungen“ mit konkreten Honoraren aufgeführt, unter 2. „Sonderleistungen“, ebenfalls mit konkreten Honoraren. Lediglich ohne Honorarbenennung ist erfasst die „Beratung im Zusammenhang mit dem Aufbau einer Vermögensverwaltung“. Hier ist ausgeführt „Das Honorar für die steuerlichen Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Aufbau von Vermögensverwaltungen für Kunden in Europa und den USA wird nach Beendigung der Tätigkeit festgelegt“. Laut Kläger sei diese Honorarvereinbarung am 10.3.2003 konkretisiert worden. Der Betrag i.H.v. rund 2,9 Mio. € (laut Gebührenrechnung vom 15.3.2003 für „steuerliche Beratung im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Aufbau von Vermögensverwaltungen für Kunden in Europa und den USA“) sei in 2005 zugeflossen und in den Betriebseinnahmen dieses Jahres enthalten gewesen. Darüber hinaus seien weitere Aufträge erteilt worden für laufende Beratung und Sonderleistungen. Hierzu verweist der Kläger auf Beratungshonorarvereinbarungen laut diverser Anlagen. Diese umfassen auch die Honorarrechnungen für Beratungsleistungen an Frau G.

Der Kläger habe nach Genehmigung seiner Honorarvereinbarung vom 24.07.1997 so viel Vertrauen zu dem damals neuen Mandanten gefasst, dass dieser seine mündlich gemachten Zusagen auch einhalte. Entsprechend habe sich der Kläger 1997 bis 1999 auf die Erledigung der ihm in Auftrag gegebenen Beratungsleistungen konzentriert. Die vereinbarten Honorare seien ausweislich der Honorarnoten ab Juli 1997 ausnahmslos bezahlt worden. E-X habe bis zuletzt immer noch die Hoffnung gehabt, sein Konzept „Internationale Vermögensverwaltung“ realisieren zu können. Zum Abschluss dieser Angelegenheit habe E-X dem Kläger ein Honorar für die von ihm in diesem Zusammenhang erbrachten Leistungen vorgeschlagen, welches der Kläger dann in der Honorarvereinbarung von 2003 übernommen habe. Es möge zwar ungewöhnlich sein, dass der Kläger weder auf den Zeitpunkt der Honorarfestlegung noch auf den Zeitpunkt der Honorarzahlung gedrängt habe, dies sei aber nun mal das Naturell des Klägers. 33

Ausweislich einer Aufstellung über die Honorareinnahmen des Klägers habe dieser in den Jahren 1995-1998 keinerlei Honorare von E-X erhalten. In den Anfangsjahren habe der Kläger erheblichen Zeitaufwand in den Komplex E-X investiert, der sich in seiner Gewinnermittlung nicht abgebildet habe. In den Jahren 2004 und 2005 habe der Kläger neben seiner Zeit auch Geld investiert und sich hiervon eine gleiche Rendite versprochen. Ab 1999 habe der Anteil der Honorare seitens E-X zwischen 12,92 % und 89,23 % bestanden. Insgesamt habe der Kläger in den Jahren 1999 bis 2005 von E-X Honorare i.H.v. rund 4,276 Mio. € erhalten. Für die Zeit danach bis 2014 habe der Kläger weitere 2 Mio. € erhalten. Hieraus sei ersichtlich, dass sich die Verbindung zwischen E-X und dem Kläger für diesen ausgesprochen positiv entwickelt habe. Der Kläger sei aufgrund dessen daran interessiert gewesen, den Komplex E-X weiter auszubauen, weshalb er mit diesem am 15.01.2004 den Beratungsvertrag abgeschlossen habe. Hierin habe E-X dem Kläger die Beratungsleistungen „Vermittlung von Know-how in den Bereichen Steuersystem, Rechnungslegung und Bilanzen in den USA sowie im Bereich Fusionen und Übernahmen“ und „Herstellen persönlicher Kontakte zu US-Amerikanern mit wirtschaftlichen Aktivitäten in Deutschland sowie zu Deutschen mit Aktivitäten in den USA“ angeboten. Das Ziel des Klägers sei gewesen, die Ausweitung seiner lukrativen Beratungstätigkeiten und die Erfüllung seiner Honorareinnahmen aus dem E-X Komplex. Die Arbeitsweise des Klägers sei von erheblichem gegenseitigen Vertrauen geprägt gewesen. Er sei zwar Steuerberater, lege aber größten Wert darauf, dass Absprachen im Wesentlichen per Handschlag besiegelt und eingehalten würden. Nach dieser Methode behandle der Kläger nicht nur seine Mandanten im E-X Komplex, sondern auch seine übrigen Mandaten. Er regle seine Verhältnisse nicht mit 34

umfassenden schriftlichen Verträgen sowie mit erschöpfenden Auseinandersetzungen mit der Steuerberatergebührenverordnung, sondern arbeite lieber produktiv und berate leidenschaftlich, anstatt sich mit Eigenverwaltung und den dabei entstehenden Formalitäten zeitraubend zu beschäftigen. Dies führe auch dazu, dass der Kläger umfassend für seine Tätigkeit haften müsse. Auch dieses Entstehen führe zu einem hohen Mandantenvertrauen ihm gegenüber. Das Mandatsverhältnis zu E-X habe lange angehalten und sei nur durch dessen plötzlichen Tod beendet worden. Die anderen Familienmitglieder des E-X-Komplexes hielten ihm jedoch bis heute die Treue.

Der Kläger habe mit dem Beratungsvertrag vom 15.01.2004 seine bisherige Beratungstätigkeit im anspruchsvollen und hochpreisigen Segment ausdehnen wollen. Tatsächlich habe der Kläger auf Basis dieses Vertrages Aufträge erhalten, die in der Folgezeit auch bearbeitet worden seien. Hierzu zählten die bereits dargelegten Leistungen an die B ... GmbH & Co KG in der Zeit bis Ende 2007 für 125.000 € und an die UE-X in 2008 für 50.000 €. Der Beratungsvertrag sei im Übrigen dahingehend auszulegen, dass der Kläger über die Betreuung der Familie hinaus Teil des Netzwerkes des E-X habe werden sollen, wovon sich der Kläger Aufträge versprochen habe.- 35

Des weiteren machte der Prozessvertreter Ausführungen dazu, unter welchen rechtlichen Voraussetzungen Aufwendungen als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen seien. Nach Auffassung der Kläger sei ein tatsächlicher Zusammenhang mit Gewinnerzielungsabsicht des Klägers gegeben. Aufgrund der weitreichenden Kontakte des E-X habe die realistische Aussicht bestanden, dass der Kläger aus dessen Umfeld neue Mandate für seine Praxis würde generieren können. Dem Kläger sei bekannt, dass E-X aufgrund seiner wirtschaftlichen Potenz Kontakte zu ebenso wirtschaftlich potenten Personen unterhalten habe, für die der Kläger beratend hätte tätig werden können. Dieses Ziel ergebe sich auch aus dem Beratungsvertrag unter § 1 Ziffer 4 und 5. 36

Der Beklagte versuche demgegenüber vom Kern der Vereinbarung abzulenken, indem er auf den vereinbarten Know-how-Transfer abstelle und schließlich behaupte, die Leistung sei im Hinblick auf die Gegenleistung i.H.v. 1 Mio. € unüblich. Der Beklagte verkenne, dass der vereinbarte Know-how-Transfer lediglich Nebenleistung mit dem Ziel gewesen sei, die Hauptleistung, nämlich die Andienung von neuen Mandaten im Segment großer Honorarvolumina, zu befördern und ihr zum Erfolg zu verhelfen. 37

Es liege auf der Hand, dass der Kläger als Berater von potentiellen Mandanten in den USA nur ernst genommen werden würde, wenn dieser jenseits seiner Kenntnisse zur deutschen Rechnungslegung sowie dem Handels- und Steuerrecht auch zumindest Basiskenntnisse auf dem Gebiet der amerikanischen Rechnungslegung sowie des dortigen Steuerrechts mitbringe. Zwar sei es nicht das Ansinnen des Klägers gewesen, zukünftig Mandanten in den USA, z.B. gegenüber amerikanischen Steuerbehörden, zu vertreten. Vielmehr sei es dem Kläger darum gegangen, solche Mandanten zu beraten, die in Deutschland investieren wollten und deshalb die Expertise des Klägers benötigten. Dies hätten lokale Berater aus den USA nicht in vergleichbarer Professionalität zu leisten vermocht. Nur mit entsprechenden Kenntnissen des Klägers habe sichergestellt werden können, dass grenzüberschreitende und steuersystemübergreifende Problematiken einer Lösung hätten zugeführt werden können. Dass der Know-how-Transfer erfolgt sei, habe der Kläger durch die zu den Akten gereichten Unterlagen glaubhaft gemacht. Die diesbezüglichen Ausführungen des Beklagten und dessen Einschätzung zur Qualität gingen an der Sache vorbei. 38

Dass das Ziel aus Sicht des Beklagten angesichts der in diesem Zusammenhang generierten Honorare in Höhe von insgesamt 175.000 € in wirtschaftlicher Hinsicht nur unvollkommen 39

erreicht worden sei, lasse die betriebliche Veranlassung nicht entfallen. Leider schließe wirtschaftliches Handeln einen Misserfolg nicht aus, was auch die Entwicklung des Berliner Flughafens sowie der Hamburger Elbphilharmonie zeige. Um einen solchen Misserfolg handele es sich im Zusammenhang mit dem Vertrag vom 15.01.2004. Dieser Misserfolg sei aber angesichts der finanziellen Erfolge des Klägers in der Vergangenheit rund um den Komplex E-X nicht vorhersehbar gewesen. Der Misserfolg hänge mit der Erkrankung und dem plötzlichen Tod des Vertragspartners E?X zusammen.

Soweit der Beklagte den Fremdvergleich bemühe, sei nicht erkennbar, auf welcher rechtlichen Grundlage dieses Ansinnen basiere. 40

Im Übrigen sei zu beachten, dass die steuerberatenden Berufe ebenso wie die Rechtsanwälte mit der Aussicht auf ein besonders hohes Honorar dazu neigten, „drauf los“ zu arbeiten, vor allem wenn man sich sicher sei, später, selbst wenn es „hart auf hart“ komme, einen Titel erlangen zu können. Es entspreche durchaus der amerikanischen Mentalität, von der E-X aufgrund seiner Vorstandstätigkeit mitgeprägt gewesen sei, den Erfolg einer Arbeit besonders zu honorieren und bis zum Eintritt dieses Erfolges mit einer Honorarzahlung zurückhaltend zu agieren. Es sei also nicht ungewöhnlich, dass der Kläger seine Honorare erst spät im Sinne eines Zuflusses vollständig habe realisieren können. - Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 07.11.2014 verwiesen. 41

Des Weiteren führte der Prozessvertreter der Kläger im Schriftsatz vom 07.11.2014 aus, dass die - *in den USA ansässigen* - Zeugen M sowie Frau G an der mündlichen Verhandlung am 12.11.2010 nicht teilnehmen könnten. Der Zeuge M sei beinahe 80 Jahre alt und gesundheitlich angeschlagen, so dass ihm die Reisestrapazen nicht zuzumuten seien. Frau G erhalte an diesem Tag ihre amerikanische Staatsbürgerschaft. Beide Zeugen seien aber bereit, schriftliche Aussagen vorzulegen. In diesem Zusammenhang werde beantragt, die Zeugen per Videokonferenz zu vernehmen. Dabei sei darauf zu achten, dass der Zeitunterschied rund 6 Stunden betrage. Angesichts der Umstände einer sehr langen Anreise und der momentan bestehenden Schwierigkeit, sich nicht auf Flugverbindungen der Lufthansa AG verlassen zu können, erscheine dies auch gerechtfertigt und möglich. 42

Die Kläger beantragen, 43

die geänderten Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 vom 10.06.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.11.2012 dahingehend zu ändern, dass die Zahlungen von 650.000 € in 2004 und 350.000 € in 2005 an die UE-X L.C. gewinnmindernd berücksichtigt werden. 44

Der Beklagte beantragt, 45

die Klage abzuweisen. 46

Die betriebliche Veranlassung der vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen sei nicht zu erkennen. Es sei weder der Zahlungseingang bei UE-X schlüssig nachgewiesen, noch welche Leistungen erbracht worden seien. Das besondere Näheverhältnis und die Tatsache, dass der Beratungsvertrag von der Tochter des E-X gegengezeichnet worden sei, rechtfertigten das Verlangen, die tatsächliche Umsetzung des Vertrages nachzuweisen. Es sei nicht ausgeschlossen, dass die Zahlungen an die Kläger zurückgeflossen seien. Die Kläger hätten die vom Beklagten mit Schreiben vom 14.07.2011 gestellten Fragen nicht beantwortet. Aus verfahrensökonomischen Gründen habe der Beklagte bei seinen Ermittlungen zwei erforderliche Schritte miteinander verbunden, die Fragen zur vollständigen 47

Zum Schriftsatz der Kläger vom 15.08.2014 und den hierzu vorgelegten Anlagen führt der Beklagte wie folgt aus: Trotz der zur Sachverhaltsdarstellung umfangreich vorgelegten Unterlagen bestünden weitere Unklarheiten. So stelle sich weiter die Frage, welche Personen die vertraglich geschuldeten Leistungen erbracht hätten. Die Kläger trügen hierzu weiterhin vor, dass die vereinbarten Leistungen durch E-X sowie Frau G erbracht worden seien. Allerdings ergäben sich nunmehr Abweichungen hinsichtlich der seinerzeit mitgeteilten Beteiligungsverhältnisse der Familie E-X an der UE-X. Danach sei G lediglich mit unter 1% an der UE-X beteiligt. 48

Zur Frage, in welcher Art und Weise die Leistungen erbracht worden seien, werde vorgetragen, dass der Wissenstransfer zum einen durch fachliche Gespräche und zum anderen durch Überlassung bestimmter Unterlagen erbracht worden sei. Dem Beklagten erschließe sich allerdings nicht, inwiefern die dem Gericht überlassenen Unterlagen mit den vertraglich geschuldeten Leistungen zusammenhingen. Insbesondere das Überlassen von allgemein zugänglichen, eventuell veralteten Informationen des Praxisleitfadens, der seinerzeit für 60 DM (bei Mitgliedschaft 40 DM) habe erworben werden können, könne gerade nicht als Nachweis für die erbrachten Leistungen angesehen werden. Ebenso sei unklar, inwiefern das Gutachten zur Bewertung von Anteilsrechten der Q ... International dem Kläger hilfreich bei der Mandantengewinnung gewesen sein soll. Letztlich habe E-X diese Bewertung für eigene steuerliche Zwecke erstellen lassen. Nicht geäußert hätten sich die Kläger auch dazu, wo und wann die Wissensübermittlung erfolgt sei. Neben den zur Verfügung gestellten Unterlagen solle der Wissenstransfer ausschließlich mündlich erfolgt sein. Bei einem Auftragsvolumen von 1 Mio. € sei dies unüblich. Auch fehlten Erläuterungen dazu, inwieweit die Herstellung der persönlichen Kontakte hilfreich für den Kläger gewesen sei. 49

Die Kläger wiesen zwar darauf hin, dass im Laufe des Jahres 2003 E-X dem Kläger das Angebot gemacht habe, Insiderwissen über die wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Verhältnisse in den USA sowie seine vielfältigen persönlichen Kontakte in den USA und Deutschland zur Verfügung zu stellen. Dieses Angebot stehe jedoch im Widerspruch zu dem Auftrag, den der Kläger im Jahre 1997 von E-X für den geplanten Aufbau einer international agierenden Vermögensverwaltung erhalten habe. Seinerzeit sollten insbesondere Kunden aus dem europäischen Ausland und den USA gewonnen werden. Hierzu sei am 07.06.1997 eine schriftliche Auftragsbestätigung erfolgt. Danach habe der Kläger an E-X folgende Leistungen erbringen sollen: Ermittlung steuerlicher Rahmenbedingungen in Deutschland, in einzelnen Ländern Europas und den USA unter Berücksichtigung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen, Prüfung der steuerlichen und organisatorischen Gestaltungsalternativen im In- und Ausland, Prüfung der steuerlichen Auswirkungen für den Fall der Errichtung von Betriebsstätten der Tochtergesellschaften im In- und Ausland, Gründung von Holdinggesellschaften in Deutschland, Erarbeitung einer Konzernstruktur, Gestaltung der rechtlichen Rechnungslegung für die einzelnen Konzerngesellschaften, Koordinierung und Zusammenfassung der zur Umsetzung des Gesamtkonzeptes erforderlichen Aktivitäten fremder Berater. Erst im Jahr 2003 hätten sich die Beteiligten auf ein Honorar von 5 Mio. DM geeinigt. Fraglich sei, warum sich E-X zunächst vom Kläger für 5 Mio. DM unter anderem auch für die steuerliche Ermittlung von Rahmenbedingungen in den USA habe beraten lassen, um nunmehr wiederum in Gestalt der UE-X den Kläger für insgesamt 1 Mio. € entscheidend zu beraten. Auffallend seien in diesem Zusammenhang auch die Parallelen zwischen dem Auftrag von 1997 und dem Vertrag mit der UE-X vom 50

01.12.2004, insoweit als dass die vertraglich geschuldeten Leistungen unüblicherweise nur mündlich erfolgt sein sollen. Es dränge sich daher der Verdacht auf, dass Gelder, die der Kläger 2003 erhalten habe, nunmehr wieder zurückfließen sollten.

Es entspreche nicht den Geschäftsbeziehungen unter fremden Dritten, dass Leistungen 51
erbracht werden und erst Jahre später hierüber abgerechnet werde. So sei der Auftrag von E-X seinerzeit im Jahr 1997 erfolgt, gezahlt worden sei allerdings erst 8 Jahre später, in 2005. Der Kläger wiederum habe für die E-X am 12.01.2008 Einspruch gegen den Feststellungsbescheid nach § 18 AStG eingelegt, habe hierüber aber erst am 19.12.2013, also fast sechs Jahre später, abgerechnet. Dies könne nur mit dem aufgrund des vom Kläger selbst erwähnten außergewöhnlichen Vertrauensverhältnisses zwischen ihm und E-X erklärt werden, indem z.B. auf die Zahlungsfähigkeit des Leistungsempfängers Rücksicht genommen werde. Diese Vermutung werde insbesondere durch die langjährigen, spätestens aber seit 1997 bestehenden, Geschäftsbeziehungen zwischen dem Kläger und E-X gestärkt, was sich auch aus dem Urteil des FG Köln unter 5 K 4935/05 ergebe. Es sei auch ungewöhnlich, dass sich der Kläger zunächst von E-X habe beraten lassen, um diesem dann für die Einspruchseinlegung in 2008 in Sachen § 18 AStG eine Rechnung mit Datum 19.12.2013 über 59.500 € zu erteilen. Gerade diese Rechnung betrachte der Kläger als Ausfluss des seinerzeit erworbenen Wissens.

Das Gericht hat Beweis erhoben durch Zeugenvernehmung. Wegen des Ergebnisses wird 52
auf das Sitzungsprotokoll vom 12.11.2014 verwiesen.

Entscheidungsgründe 53

Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht in den Streitjahren 2004 und 2005 die 54
als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus selbstständiger Tätigkeit geltend gemachten Aufwendungen i.H.v. 650.000 € bzw. 350.000 € nicht steuermindernd berücksichtigt.

Die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen als Betriebsausgaben, hier im Rahmen 55
einer Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG, setzt gemäß § 4 Abs. 4 EStG voraus, dass die Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind. Auf die Angemessenheit des Aufwandes kommt es grundsätzlich nicht an.

Diese Voraussetzungen sind nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung nicht erfüllt. 56
Nach Überzeugung des erkennenden Senats lässt sich nicht feststellen, dass die UE-X die durch Vertrag vom 15.01.2004 dem Kläger versprochenen Leistungen erbracht hat. Damit kann auch nicht festgestellt werden, dass der vom Kläger getätigte Aufwand i.H.v. insgesamt 1 Mio. €, den der Kläger mit der Leistungserbringung durch die UE-X begründet hat, betrieblich veranlasst war.

Der Kläger hat weder nachgewiesen, dass ihm Kenntnisse vermittelt wurden, so wie dies 57
unter § 1 Ziffer 1-3 und 5 des Vertrages vereinbart worden war, noch hat er den Nachweis erbracht, dass ihm, so wie unter § 1 Ziffer 4 vereinbart, potentielle Geschäftspartner in den USA aufgrund Kontaktvermittlung durch die UE-X vorgestellt wurden. Selbst wenn man nach dem Vortrag der Kläger in der mündlichen Verhandlung den Vertrag dahingehend auslegen würde, dass wesentliches Ziel des Vertrages die Einbindung des Klägers in die Netzwerke von E-X über die Betreuung der Familie E-X hinaus gewesen sein soll, ließe sich auch hierzu keine Feststellung treffen.

Soweit die Kläger mit Schriftsatz vom 15.08.2014 diverse Unterlagen vorgelegt haben als Beleg dafür, dass dem Kläger von UE-X die zugesagten Kenntnisse vermittelt wurden, sind diese sämtlich nicht geeignet, um von der Erbringung der laut Vertrag vom 15.04.2004 vereinbarten Leistungen durch UE-X ausgehen, mithin die betriebliche Veranlassung der Zahlung von 1 Mio. € durch den Kläger feststellen zu können. -

Die vorgelegten Organigramme der E-X US Business Enterprises (Stand Dezember 1997) und der Q X International INC., ebenso wie der Bewertungsbericht zu Q ... International INC. (Stand 1997), können nicht unter die nach § 1 des Vertrages vereinbarten Beratungsleistungen subsumiert werden. Dasselbe gilt für die vorgelegte Abschrift des Unternehmenskaufvertrages Q International, INC. X-Holding GmbH vom 06.06.1997. Diese Unterlagen betreffen offenbar seit Jahren abgeschlossene Vorgänge innerhalb der X-Unternehmen, ohne dass erkennbar ist, ob dem Kläger diese Unterlagen nicht bereits im Zusammenhang mit seiner damaligen - mit 5 Mio. DM honorierten - Tätigkeit für E-X überlassen worden waren. Dasselbe gilt für die vom Zeugen T dem Kläger ausgehändigten Jahresabschlüsse der Q ... mit Stand 1997-2001 und der X-Unternehmen mit Stand 1997. Insbesondere die Jahresabschlüsse der Q ... sind nach Aussage des Zeugen T öffentlich zugänglich, sodass das Innehaben dieser Unterlagen durch den Kläger nicht im Zusammenhang mit den von UE-X mit 1 Mio. € zu vergütenden Beratungsleistungen stehen kann.

59

Zu dem von den Klägern vorgelegten Praxisleitfaden zum Immobilienkauf in den USA für europäische Investoren, der von UE-X dem Kläger als Teil der Gegenleistung für das Honorar von 1 Mio. € übergeben worden sein soll, ist festzustellen, dass dieses Werk aus 1992 stammt, also zum Zeitpunkt der in 2004 vereinbarten Kenntnisvermittlung durch UE-X an den Kläger völlig überaltert war. Diese Unterlage kann daher ebenfalls nicht ernsthaft als Teil der mit 1 Mio. € vergüteten Gegenleistung angesehen werden.

60

Soweit der Kläger Unterlagen vorgelegt hat, die ihm von angeblich von UE-X vermittelten Kontaktpersonen übergeben worden sein sollen (Investitionsführer USA aus 2006 und Werbebroschüre der H-Bank), ist auch dies als Nachweis für die Vertragserfüllung durch UE-X als Grund für die Honorarzahlung des Klägers i.H.v. 1 Mio. € nicht geeignet. Beide Informationsunterlagen waren auf dem Markt frei bzw. gegen geringes Entgelt erhältlich, so dass die behauptete Übergabe dieser Unterlagen durch die benannten Kontaktpersonen nicht als Erfüllung der mit Vertrag vom 15.01.2004 versprochenen Leistungen durch UE-X gesehen werden kann.

61

Auch die dem Kläger gewährte Einsicht in Steuererklärungen der Familie E-X ist nach Auffassung des erkennenden Senats - ohne dass die Erklärungen dem Gericht vorgelegt wurden - ebenfalls nicht geeignet, als Teil der hoch dotierten Leistungen seitens der UE-X gemäß § 1 des Beratungsvertrages bewertet zu werden. Dies gilt insbesondere deshalb, weil der Kläger die Familie E-X bereits vor Abschluss des streitgegenständlichen Beratungsvertrages aus 2004 mit der UE-X steuerlich beraten hatte. Insbesondere E-X, der laut Aussage des Zeugen T für alle X-Unternehmen stand, war vom Kläger beraten worden im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Aufbau von Vermögensverwaltungen für Kunden in den USA, was im Schreiben des Klägers an E-X vom 07.06.1997 ausführlich dargestellt wurde. Diese, mit 5 Mio. DM honorierten, Leistungen konnte der Kläger nach Überzeugung des Gerichts nur erbringen, wenn ihm US-amerikanische Steuererklärungen nicht fremd waren. Dem Gericht erscheint es widersprüchlich und daher nicht nachvollziehbar, dass der Kläger E-X in den Jahren 1997 und 1998 in Bezug auf US-amerikanisches Steuerrecht - das für die vereinbarten Leistungen durch den Kläger bekannt sein musste - für ein Honorar von 5

62

Mio. DM beraten konnte und er sich anschließend seinerseits - noch ein Jahr vor der Honorarzahlung i.H.v. 5 Mio. DM durch E-X in 2005 - von der UE-X in Person des E-X in Steuervorschriften der USA unterweisen lassen und hierfür 1 Mio. € zahlen musste. Die Vorlage der Steuererklärungen der Familie E-X an den Kläger kann daher nach Auffassung des Gerichts ebenfalls nicht als Teil der nach § 1 des streitgegenständlichen Vertrages vom 15.04.2004 gesehen werden.

Der Vortrag der Kläger, dass die UE-X die ihr vom Kläger mit 1 Mio. € honorierten Leistungen auch in der Form erbracht habe, dass Kontakte zu diversen Personen hergestellt wurden, ist ohne entsprechenden Nachweis geblieben. Hierbei traf die Kläger gemäß § 90 Abs. 2 AO eine erhöhte Mitwirkungspflicht, weil der diesbezügliche Sachverhalt nach deren eigenem Vortrag Auslandsbezug hat. Denn die Personen, die von den Klägern dazu benannt wurden, dass diese von UE-X in Erfüllung deren Verpflichtungen aus dem Beratungsvertrag mit dem Kläger mit diesem telefonischen und persönlichen - durch keinerlei Aufzeichnungen belegten - Kontakt gehabt haben sollen, wurden nahezu ausschließlich mit ausländischem Sitz (USA und Schweiz) genannt. Die behaupteten Kontakte als Erfüllungsleistung durch UE-X hätten also unter Berücksichtigung der erhöhten Mitwirkungspflicht der Kläger insbesondere anhand von Aussagen präsenter Zeugen nachgewiesen werden müssen. 63

Hierzu hatte das Gericht angeboten - neben dem im Inland geladenen Zeugen T - die benannten Kontaktpersonen im Übrigen, ebenso wie die den Vertrag unterzeichnende Frau G - sämtlichst mit ausländischem Sitz -, als Zeugen zu hören. Letztgenannte Zeugin - von der nicht bekannt ist, welche Beratungsqualifikation sie seinerzeit hatte - hätte gegebenenfalls Ausführungen dazu machen können, ob, wann und wie ihr verstorbener Vater E-X und sie selbst dem Kläger die im Beratungsvertrag aufgeführten Kenntnisse vermittelt haben. Der Vortrag der Kläger, von im Ausland ansässigen Personen auf Veranlassung von UE-X mit durch Aufzeichnungen nicht belegbaren Insiderinformationen oder Beratungsleistungen versorgt worden zu sein, hätte durch Einvernahme der angeblichen Kontaktpersonen vor Gericht gegebenenfalls bestätigt werden können. Dementsprechend war der Termin zur mündlichen Verhandlung vom 12.11.2014 - ausschließlich zur Verhandlung der Sache der Kläger - mit dem Prozessvertreter der Kläger langfristig abgestimmt worden, damit die im Ausland ansässigen Zeugen im Termin zur mündlichen Verhandlung hätten präsent sein können. Im Termin konnte der erkennende Senat jedoch nur den Zeugen T hören. Alle anderen von den Klägern benannten Personen erschienen demgegenüber nicht. Die Prozessvertreter der Kläger haben im Termin auch nicht den Antrag gestellt, die benannten Personen als Zeugen zu hören, obwohl das Gericht eindeutig zu erkennen gegeben hatte, dass die Sache der Kläger am selben Tage entschieden werden würde. 64

Da die Kläger vorgetragen hatten, dass Frau G den Kläger - der sie ihrerseits steuerlich beraten hat - unter anderem in Sachen US-Steuerrecht beraten haben soll und UE-X den Kontakt zu den benannten Personen - neben dem Zeugen T, die Herren M, V, L, O und A und Frau Y - in Erfüllung dessen vertraglicher Verpflichtung aus 2004 hergestellt haben soll, ohne dass zu den Beratungs- und Kontaktleistungen ein belegmäßiger Nachweis möglich war, wäre die Präsentation und Anhörung dieser Personen geboten gewesen. 65

Die Einbindung des Klägers in das Netzwerk von E-X - als angeblich wesentliches Ziel des Vertrages vom 15.04.2004 - lässt sich nach Überzeugung des Gerichts aus dem Vertragstext nicht entnehmen. Dieser ist nach seinem Wortlaut auf Vermittlung von Kenntnissen (§ 1 Ziffer 1.-3. u. 5.) und Kontakten mit potentiellen Geschäftspartnern in den USA (Ziffer 4.) gerichtet. Jedenfalls fehlt es an substantiiertem Vortrag der Kläger dazu, wie diese - hoch dotierte - Netzwerkeinbindung erfolgt sein soll. 66

Im Ergebnis konnte daher das Gericht nicht feststellen, dass die UE-X die mit dem Kläger in § 1 des Vertrages vom 15.04.2004 vereinbarten Leistungen erbracht hat. Damit entfällt nach Aktenlage eben dieser Vertrag als Grundlage für die vom Kläger getätigten Aufwendungen in 2004 und 2005 i.H.v. insgesamt 1 Mio. € und somit die Möglichkeit der Feststellung der betrieblichen Veranlassung dieser Aufwendungen. Dies geht unter Berücksichtigung der Feststellungslast zu Lasten der Kläger. 67

Die Frage, ob die UE-X eine sogenannte Domizilgesellschaft war oder ist und dementsprechend die Zahlungen des Klägers nicht der UE-X sondern den dahinter stehenden Personen, insbesondere E-X, der als Empfänger der Zahlungen durch den Kläger festgestellt wurde, als Einnahmen zuzurechnen wären, konnte daher unbeantwortet bleiben. 68

Die - von den Klägern zunächst hilfsweise beantragte, in der mündlichen Verhandlung nicht wiederholte - gesonderte Aufhebung der Einspruchsentscheidung wegen unzureichender Begründung kam nicht in Betracht. Die Einspruchsentscheidung ist insbesondere unter Berücksichtigung des § 366 AO rechtmäßig. Sie lässt erkennen, dass und warum der Beklagte den begehrten Betriebsausgabenabzug nicht gewährt hat. Ob die vom Beklagten gewählte Begründung zutreffend war, ist insoweit unerheblich, nicht zuletzt auch deshalb, weil der Beklagte seine Begründung im Klageverfahren ergänzt hat und die Kläger ausreichend Gelegenheit hatten, hierzu Stellung zu beziehen. Es war Aufgabe des Gerichts festzustellen, ob die Entscheidung des Beklagten im Ergebnis zutreffend und daher die Versagung des Betriebsausgabenabzuges rechtmäßig war. 69

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 70