
Datum: 17.11.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 2859/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:1117.12K2859.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IV B 6/17

Tenor:

Der Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG vom 29.12.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.09.2014 wird dahingehend geändert, dass die Gewinnauswirkung aus der gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit gegenüber R laut Anlage 2 zum Bericht der Betriebsprüfung vom 25.08.2011 (Mehrgewinn in Höhe von 88.172,04 €) rückgängig gemacht wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 91% und der Beklagte zu 9%. Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im Anschluss an eine Betriebsprüfung um die gewinnerhöhende Auflösung von Verbindlichkeiten.

1

2

3

Die Klägerin wurde zum .1990 gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist laut Gesellschaftsvertrag der Erwerb sowie das Halten und Verkaufen von Unternehmensbeteiligungen und Aktien, die Gründung von Tochtergesellschaften und alle damit verbundenen Geschäfte. Komplementärin ist seit dem Jahr 1994 die nicht am Vermögen der Klägerin beteiligte und zwischenzeitlich in Liquidation befindliche T GmbH mit Sitz in C, deren Alleingesellschafter bis zu dessen Tod am 2004 der zuletzt in der E ansässige R (R) war. Mit Beschluss des Amtsgerichts C vom 2010 ist der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Komplementärin mangels Masse abgelehnt worden.

Alleiniger Kommanditist der Klägerin mit einer Einlage von 100.000 DM war zunächst S, der seit dem Jahr 2004 zugleich auch U als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH abgelöst hat und nunmehr als deren Liquidator bestellt ist. In der Folge wurde das Kommanditkapital, u.a. durch Neuaufnahme weiterer Kommanditisten, auf 3.000.000 DM erhöht. S veräußerte am .1998 seinen Anteil von zu diesem Zeitpunkt 2.000.000 DM an B, der in der Folge alleiniger Kommanditist der Klägerin wurde. S erwarb die Beteiligung von 3.000.000 DM am .2003 von B zu einem Kaufpreis von 115.000 € zurück und veräußerte einen Anteil von 1.000.000 DM mit Datum vom gleichen Tag an einen I zu einem Kaufpreis von 40.000 €. Mit Vertrag vom .2004 veräußerte S seine verbliebene Beteiligung von 2.000.000 DM mit Wirkung zum 01.01.2005 für 10.000 € an L. Die Erhöhung des Kommanditkapitals sowie die Kommanditistenwechsel wurden im Handelsregister (AG C, HRA 4087) nicht eingetragen; vielmehr wird dort seit Eintragung der Klägerin am .1991 S fortlaufend als alleiniger Kommanditist mit einer Einlage von 100.000 DM aufgeführt.

4

Die Klägerin, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermittelt, erklärte für das Jahr 2003 einen Verlust laut Gesamthandsbilanz in Höhe von 464.866 € und für 2005 in Höhe von 323.592,32 €. Dabei wies sie unter den Passiva eine Verbindlichkeit gegenüber R in Höhe von 108.017,04 € im Jahr 2003 und in Höhe von 937.656,21 € im Jahr 2005 aus.

5

Der Beklagte übernahm diese Verluste zunächst erklärungskgemäß und erließ für das Streitjahr 2003 am 12.04.2007 und für das Streitjahr 2005 -unter Änderung des zunächst mit Datum vom 12.09.2008 ergangenen Schätzungsbescheides- am 14.05.2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Feststellungsbescheide.

6

In der Zeit vom 2008 bis zum 2011 fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 statt, die bezogen auf die Streitjahre 2003 und 2005 u.a. zu folgenden Feststellungen führte (vgl. Tz. 1.1.3.3, 1.3.2 und 2.2 des Berichts über die Betriebsprüfung vom 25.08.2011):

7

Die Klägerin habe im Prüfungszeitraum weder über einen regulären Geschäftsbetrieb noch über laufende Einnahmen verfügt. Als Zustelladresse seien die Geschäftsräume des Kommanditisten I angegeben, der dort lediglich die Post für die Klägerin sowie andere Unternehmen entgegennehme.

8

Die in den Bilanzen der Klägerin ausgewiesenen Verbindlichkeiten hätten ab dem Jahr 2003 überwiegend aus einem unter dem Konto ... verbuchten „Darlehen R“ bestanden. Die Entwicklung des Kontos ... stellte sich dabei laut Prüfer im Wesentlichen wie folgt dar (vgl. Schreiben der Betriebsprüfung vom 16.03.2011, Leitz-Ordner „Sonstiges“ zur BP):

9

Datum	GgKto	GgKto Bez.	Bu-Text	Betrag Soll	Betrag Haben
01.01.2003	...	Saldenvorträge Sachkonten	EB-Wert	0	188.782,99
01.01.2003	...	Darlehen F Kapitalanlagen AG	Abtretung Darlehen F	0	474.375,60
22.04.2003	...	J SSK...	Einzahl. R	0	10.000,00
23.05.2003	...	J SSK...	Überweisung an R	200.000,00	0
06.08.2003	1200	J SSK...	Einzahl. R	0	1.000,00
31.12.2003	1997	Einlagen I	Darl. R an I	120.000,00	0
31.12.2003	1991	Einlagen S	Rückzahl. R an F.W.S.	250.000,00	0
01.01.2004	9000	Saldenvorträge Sachkonten	EB-Wert	0	108.017,04
31.12.2004	880	Variables KapitalT GmbH	Ford. SC abgetr. an R	92.103,04	0
31.12.2004	1703	Verbindlk. S	Abtretung Verbind. an F.W.S.	15.914,00	0
01.01.2005	9000	Saldenvorträge Sachkonten	EB-Wert	0	0
31.01.2005	880	Variables KapitalT GmbH	Abtr. CPR d. Sarah mbH	0	307.656,21
31.12.2005	1553	Forderungen B	Abtr. Ford. B	0	1.000.000,00
31.12.2005	9497	Einlagen K.H. I	Darlehen an I	120.000,00	0
31.12.2005	9498	Einlage L	Darlehen an L	250.000,00	0
01.01.2006	9000	Saldenvorträge Sachkonten	EB-Wert	0	937.656,21

Die auf den 31.12.2003 und 31.12.2005 ausgewiesenen Verbindlichkeiten seien -unter entsprechender Anpassung der Gewerbesteuerrückstellungen- ertragswirksam auszubuchen, da nicht nachgewiesen worden sei, dass das Darlehen an den Bilanzstichtagen noch eine reale Belastung dargestellt hätte, und die Sachverhaltsdarstellung vor und während der Prüfung darauf schließen lasse, dass mit einer ernstlichen Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen gewesen sei.

So sei R bereits am .2004 verstorben, was erst im Laufe der Betriebsprüfung mit Schreiben vom 01.10.2009 mitgeteilt worden und insbesondere dem Jahresabschluss für 2005 nicht zu entnehmen gewesen sei, obwohl die R gegenüber ausgewiesene Darlehensverbindlichkeit 2/3 der Bilanzsumme ausgemacht habe. Das Sterbedatum sei sogar erst am 23.11.2010 benannt worden. Ebenso die Tatsache, dass Erben des R dessen Ehefrau und dessen Sohn geworden seien, die sich unter Zuständigkeit des Nachlassgerichtes in U über das Erbe auseinandersetzen würden und bislang Ansprüche gegen die Klägerin nicht geltend gemacht hätten. Dies deute darauf hin, dass über Jahre keinerlei Kontakt bestanden habe. Es seien damit bei der Betriebsprüfung keine Feststellungen getroffen worden, dass R oder seine Rechtsnachfolger Ansprüche irgendeiner Art gegenüber der Klägerin geltend gemacht hätten. 12

Soweit S in der Schlussbesprechung „überraschenderweise“ mitgeteilt habe, R sei überhaupt nicht der eigentliche Gläubiger, sondern nur Treuhänder gewesen und der Treugeber wolle nicht benannt werden, ändere dies an der steuerlichen Behandlung nichts. Denn der Nachweis der realen wirtschaftlichen Belastung könne nur erbracht werden, wenn das Treuhandverhältnis aufgedeckt und nachgewiesen werde, dass der Treugeber weiterhin vom Bestehen der Schuld ausgehe und Rückzahlung verlange. 13

Die nach der Schlussbesprechung vorgelegte Kopie der Niederschrift über eine Vereinbarung zwischen S und R vom 2004 -also 4 Tage vor dessen Tod- führe nicht zu einem anderen Ergebnis. Sie enthalte weder den Namen und die Anschrift des S noch den Namen und die Anschrift des R; sie sei auch nicht vom S unterschrieben. Abgesehen davon dürfte eine Regelung, welche die Aufrechnung von gegenseitigen Schulden zu einem Zeitpunkt, der über 6 Jahre in die Zukunft reicht, aber eine Verzinsung für nur eine Seite von 10% oder mehr für einen Zeitraum von 7 Jahren rückwirkend ab dem 01.01.2004 vorsehe, vollkommen unüblich sein. 14

In der Niederschrift heißt es (auszugsweise) wörtlich: 15

„Mein deutsches Kapitalvermögen, das von S verwaltet wird und sich derzeit auf rund 5 Mio. € beläuft, wird heute mit Wirkung zum 31.10.2010 mit den Forderungen /Darlehen von S an mich aus unserer gemeinsamen Zeit in M, aus meiner Ansiedlung in der E und der langjährigen Erledigung meiner geschäftlichen und privaten Belange in Deutschland aufgerechnet. Per 31.12.2003 schuldete ich S einen Betrag von USD 8 Mio., der ab 01.01.2004 mit 10% p.a. zu verzinsen ist, so lange die prime rate unter 5% liegt [...] S ist im Besitz einer Vollmacht von mir, die über meinen Tod hinaus gilt und ihn u.a. befugt, alle Angelegenheiten für mich zu erledigen, über meine Konten zu verfügen, Verträge in meinem Namen zu schließen, zu ändern und fortzusetzen. Das soll so bleiben, bis der 31.12.2010 gekommen ist.“ 16

Die in der Vereinbarung erwähnten Forderungen des S an R seien trotz Aufforderung nicht näher bezeichnet und nach Datum, Betrag und Grund aufgeschlüsselt worden. 17

Damit sei insgesamt nicht nachgewiesen worden, dass das Darlehen zu den Bilanzstichtagen des Prüfungszeitraums noch eine reale Belastung dargestellt habe. 18

Darüber hinaus hätten die Sachverhalte hinsichtlich des Darlehens trotz der mehr als 2 Jahre laufenden Betriebsprüfung nicht vollständig ermittelt werden können. 19

Ausweislich der Prüferhandakten wurde im Verlauf der Betriebsprüfung bemängelt, die auf dem Darlehenskonto verbuchten Forderungsabtretungen seien nicht nachvollziehbar bzw. deren Zustandekommen „erheblich zweifelhaft“ (vgl. Schreiben der Betriebsprüfung vom 16.03.2011, Leitz-Ordner „Sonstiges“ zur BP): 20

Als Nachweis der Abtretung der Forderung des R gegen die F AG mit Sitz in D in Höhe von 474.375,60 € im Jahr 2003 sei lediglich ein von R unterschriebener Buchungsbeleg vom 31.12.2003 vorgelegt worden (Bl. 96 der Betriebsprüfungsakte, Bd. 2). Darin heiße es, R habe im Oktober 2002 seine Anteile an der F AG veräußert. Die F AG schulde R aus einer Darlehensgewährung den Betrag von 1.490.082,40 CHF. Die Klägerin schulde der F AG wiederum einen Betrag in Höhe von 489.375,50 €. R trete daher seine Forderung gegen die F AG in Höhe von 489.375,50 € zwecks Aufrechnung an die Klägerin ab. Hiervon seien 120.000 € dem Kapitaleinlagekonto des I gutzuschreiben und 250.000 € dem des S. Auf Nachfrage sei eingeräumt worden, dass die Verbuchung irrtümlich schon auf den 01.01.2003 erfolgt sei. Soweit die Klägerin ihrerseits eine Verbindlichkeit gegenüber der F AG passiviert gehabt habe, sei zu beachten, dass diese laut Bilanzen aus dem Jahr 1997 stamme. Ein Darlehensvertrag liege nicht vor, sodass nicht festzustellen sei, ob die Ansprüche bereits verjährt seien. Es sei überdies in keinsten Weise erkennbar, dass die Abtretung als solche darlehensweise erfolgt sei. Darlehenskonditionen, wie sie üblich seien, enthalte der Buchungsbeleg nicht. Lediglich über das Darlehen an Herrn I sei ein Darlehensvertrag, datierend vom 30.12.2003, vorgelegt worden (Bl. 100 der Betriebsprüfungsakte Bd. 2); die in diesem vereinbarten Zinsen seien jedoch „irrtümlicherweise“ falsch, nämlich nicht mit 10% erfasst worden. Die Zahlung an S habe zur Begleichung nicht näher dargelegter Verbindlichkeiten erfolgen sollen. 21

Die Abtretung von Forderungen des R gegenüber der T GmbH „aus Verrechnungsverkehr“ laut Abtretungserklärung vom 31.01.2005 (Bl. 116 der Betriebsprüfungsakte Bd. 2) in Höhe von 307.656,21 € sei mit dem Nennwert eingebucht worden, obwohl die Forderung im Zeitpunkt der Abtretung im Hinblick auf die angespannte wirtschaftliche Situation der Gläubigerin nahezu wertlos gewesen sei. Eine Bewertung der Forderung habe offensichtlich nicht stattgefunden. Da die Klägerin 4 Wochen zuvor ihrerseits eine Forderung gegenüber der T GmbH in Höhe von 92.103,04 € an den R abgetreten habe, erschließe sich zudem der Sinn der Abtretung nicht. Es sei überdies, mangels Nachweis der Vereinbarung von Darlehenskonditionen, nicht zu erkennen, dass die Abtretung darlehensweise erfolgen sollte. 22

Als Nachweis der Abtretung der Forderung gegenüber Herrn B über 1.000.000 € sei lediglich eine Abtretungserklärung vom 10.01.2006 betreffend eine Abtretung der Klägerin an die N GmbH vorgelegt worden (Bl. 85 der Betriebsprüfungsakte), laut der R am 31.12.2005 eine zinslos gestellte Forderung gegenüber B in Höhe von 1.000.000 € gehabt und an die Klägerin abgetreten haben soll. Zu diesem Zeitpunkt sei der R aber bereits verstorben gewesen. Ob und inwieweit tatsächlich eine Forderung von R gegenüber B bestanden habe und wie werthaltig diese gewesen sei, sei nicht nachgewiesen worden. Laut der vorgelegten Abtretungserklärung vom 10.01.2006 sei diese Forderung seitens der Klägerin wiederum an die N GmbH abgetreten worden, deren Geschäftsführer der S sei, und mit Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto saldiert worden. Wie die Verbindlichkeiten gegenüber der N GmbH entstanden seien, habe nicht festgestellt werden können. 23

Der Beklagte erließ mit Datum vom 29.12.2011 unter Auswertung des Prüfungsberichtes geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 24

Besteuerungsgrundlagen und mit Datum vom 02.03.2012 geänderte Gewerbesteuermessbetragsbescheide für die Streitjahre. Darin setzte der Beklagte der Betriebsprüfung folgend für 2003 einen Verlust aus der Gesamthandsbilanz in Höhe von - 376.694,52 € und für 2005 einen Gewinn aus der Gesamthandsbilanz in Höhe von 532.667,89 € an (Gewinnerhöhung von insgesamt 88.172,04 € für 2003 und 856.260,21 € für 2005 unter Berücksichtigung einer gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit gegenüber R i.H.v. 108.017 € (2003) bzw. 937.656 € (2005) und einer gewinnmindernden Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 19.845 € für 2003 und 80.505 € für 2005).

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und verwies zur Begründung auf ein im Prüfungsverlauf eingereichtes Schreiben vom 18.11.2011, auf das wegen der Einzelheiten verwiesen wird (vgl. Leitz-Ordner „Sonstiges“ zur BP). 25

Der Beklagte forderte die Klägerin mit Schreiben vom 07.03.2012 auf, die reale wirtschaftliche Belastung der „Darlehen R“ nachzuweisen und wies darauf hin, dass die Bemühungen der Betriebsprüfung, die Werthaltigkeit der Bilanzposten zu ermitteln, zuvor durch verzögerte und unzureichende Auskünfte permanent behindert worden seien. Hinsichtlich der vorgelegten Vereinbarung vom .2004 seien überdies Nachweise über das Vermögen des R und der Forderungen des S zum Zeitpunkt der Vereinbarung vorzulegen sowie die vereinbarten Zinszahlungen nachzuweisen. 26

Die Klägerin teilte daraufhin mit, nach dem Tod des R sei „die Erbengemeinschaft“ zunächst zivilrechtlich Eigentümerin der Darlehensforderung geworden. Durch die Vereinbarung zwischen S und R, dokumentiert durch R am .2004, seien die Forderungen des R mit Wirkung zum 31.12.2010 von „der Erbengemeinschaft“ auf S übergegangen und würden jetzt von diesem beansprucht. Das Schreiben des R habe nicht von S unterschrieben werden müssen, da es lediglich die mündlich getroffenen Absprachen dokumentiere und S sein mündlich geäußertes Einverständnis durch sein tatsächliches Handeln dokumentiert habe. Jährliche Zinszahlungen seien weder vereinbart gewesen, noch erfolgt. Zudem habe S über eine - im Übrigen über den Tod des R hinaus geltende- Generalvollmacht des R verfügt und insbesondere die Aufgabe gehabt, sich um dessen Vermögenswerte in Deutschland zu kümmern. Die Darlehensforderungen des R seien -wie bereits im Schriftsatz vom 18.11.2011 ausgeführt- daher permanent in der Verwaltung des S gewesen, sodass eine Verjährung oder fehlende Geltendmachung der Ansprüche zu keinem Zeitpunkt gegeben gewesen sei oder hätte eintreten können. Durch die Darlehensgewährungen gegenüber L, I und S selbst sei über die Forderung auch teilweise verfügt worden, wodurch die unveränderte Beanspruchung des R (bzw. seiner Rechtsnachfolger) dokumentiert werde. Darüber hinaus sei zu beachten, dass der Nichtausweis einer Verbindlichkeit im Hinblick auf das Vorsichtsprinzip erst dann in Betracht komme, wenn mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden könne, dass diese nicht mehr geltend gemacht werde. Hierfür sei nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.11.1998 VII R 62/85, BStBl II 1989, 359) ein Erfahrungszeitraum von mindestens 5 Jahren erforderlich. Aufgrund des konkreten Vertragsverhältnisses und der Höhe der Darlehensforderung habe seitens der Klägerin nicht erwartet werden können, dass die Forderung vergessen und nicht mehr geltend gemacht werde. 27

Der Beklagte forderte in der Folge mit Schreiben vom 18.10.2013 hinsichtlich der Abtretung der Forderung des R gegenüber B über 1.000.000 € die Vorlage der Abtretungserklärung des R an sowie die dem S erteilte Generalvollmacht. Ferner bat er um Mitteilung, ob die Erben des R über die bestehende Generalvollmacht bzw. Darlehensforderung informiert worden seien und ob diese versucht hätten, die Forderungen geltend zu machen. 28

Die Klägerin übersandte hierauf eine auf den 17.04.2004 datierende Abtretungserklärung, wonach der R „Forderungen gegen B, A in Höhe von Euro 1.000.000 aus Darlehensgewährung“ gehabt haben und diese bereits am 17.04.2004 an die Klägerin abgetreten haben soll. Ferner übersandte sie Kopie einer notariellen Urkunde über die angeforderte Generalvollmacht vom .1999, wonach der R den S zur „Besorgung aller meiner Angelegenheiten“ bevollmächtigt hatte und diese Vollmacht durch den Tod des R nicht erlöschen sollte. Zudem teilte die Klägerin mit, S versichere, dass die Ehefrau des R über die bestehende Generalvollmacht informiert sei. Sie sei bei den Gesprächen in U im 2004 auch anwesend gewesen und hätte die Forderungen nicht eingefordert, da sie die Absprachen ihres Mannes mit S gekannt und respektiert habe. 29

Mit Schreiben vom 03.02.2014 forderte der Beklagte nochmals die ergänzende Darstellung des Sachverhalts und Vorlage weiterer Unterlagen bezogen auf die im Jahr 2003 erfolgte Abtretung einer Forderung des R an die F AG an und bat insbesondere um Klärung, warum dem Darlehenskonto 474.375 € gutgeschrieben wurden, sich die abgetretene Forderung aber auf 489.375 € belaufe. Zudem wurde u.a. um Übersendung von Unterlagen bezüglich der Buchungen „Rückzahlungen an S über 250.000 € vom 31.12.2003“ und „Abtretung T GmbH über 92.103 € vom 31.12.2004“ gebeten. Ferner sei nach Vorlage der Abtretungserklärung bezogen auf die Forderungsabtretung B die darin erwähnte Darlehensforderung näher zu erläutern sowie der Umstand, aus welchem Grund die Abtretung vom 17.04.2004 datiere, die Buchung auf dem Darlehenskonto jedoch erst zum 31.12.2005 erfolgt sei. 30

Hierauf teilte die Klägerin mit, die Darlehensverbindlichkeiten in Zusammenhang mit der F AG und die erfolgte Abtretung der Forderung seien im Rahmen der Betriebsprüfung durch eine entsprechende Abtretungserklärung aus dem Jahr 1997 und eine Bestätigung der F AG vom .2004 nachgewiesen, wonach diese bestätigt habe, dass ihre Forderungen gegen die Klägerin durch Aufrechnung mit Herrn R geschuldeten Werten erloschen sei (vgl. Schreiben des steuerlichen Beraters nebst Anlagen vom 07.07.2011, Leitz-Ordner „Sonstiges“ zur BP). Eine Abtretung Ende 2003 habe sich angeboten, da R im Jahr 2002 seine Anteile an der F veräußert habe und durch diese Abtretung seine Berührungspunkte zur F gelöst und stattdessen die Klägerin unterstützt habe. Der Betragsunterschied resultiere aus einer Zahlung an die F AG am 22.05.2003 durch die N GmbH zugunsten der Klägerin. Dies sei bei der Abtretung unberücksichtigt geblieben, da der Buchhaltungsstand vom 31.12.2002 zugrunde gelegt worden sei. Die Abtretung selbst sei durch den von R und U als damaligem Geschäftsführer der T GmbH unterschriebenen Buchungsbeleg nachgewiesen worden. Aus dem im Rahmen dieser Abtretung dem Darlehenskonto gutzuschreibenden Betrag seien nach der vorliegenden Buchungsunterlage (Rb-Akte) 250.000 € dem Kapitaleinlagenkonto des S zur Rückzahlung von Verbindlichkeiten des R gegenüber dem S und 120.000 € dem Kapitaleinlagenkonto des Herrn I gutzuschreiben gewesen. Die „gültige Darlehensvereinbarung“ mit dem R gehe aus einem Schreiben des U an den R vom 02.05.2003 hervor (Anlage 7 zum Schriftsatz vom 07.07.2011, vgl. Leitz- Ordner „Sonstiges“ zur BP). Die Abtretung über 1.000.000 € vom 17.04.2004 habe den wirtschaftlichen Sinn gehabt, dass R die weiteren Verhandlungen mit B abgenommen werden sollten und so ein Aufrechnungsposten für die Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber der N GmbH habe erzeugt werden können. Die verzögerte Verbuchung erkläre sich dadurch, dass zunächst mit Herrn B verhandelt und mit der N GmbH eine Einigkeit zur Aufrechnung erzielt werden sollte, bevor die Abtretung offen gelegt wurde. Die Abtretungserklärung vom 2004 sei im Übrigen bereits mit Schreiben vom 16.04.2009 übersandt worden (Bl. 109-110 Betriebsprüfungsakte Bd. 1; Anlagen lt. Bl. 91-119 Betriebsprüfungsakte Bd. 2). Die am 31.01.2005 verbuchte Abtretung über 307.656,12 € betreffend die T GmbH sei erfolgt, da R den Kommanditisten I und L die Finanzierung ihres Kapitalbedarfs zugesagt habe und dafür sein dortiges 31

Kapitalkonto habe auffüllen müssen.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidungen als unbegründet zurück. 32
Nach den vorgelegten Unterlagen bleibe bereits die Entstehung der Verbindlichkeiten, die mit Ausnahme von Kleinbeträgen und einer einzigen Bareinzahlung von 10.000 € nicht auf tatsächlichen Geldflüssen, sondern ausschließlich auf der Abtretung von Forderungen beruhe, und der wirtschaftliche Nutzen dieser Abtretungen für die Klägerin weitgehend unklar. Soweit zur Abtretung einer Forderung gegenüber der F AG im Jahr 2003 vorgetragen werde, der R habe der Klägerin eine stärkere Finanzierungstätigkeit zugesagt, sei dies -neben den buchungstechnischen Ungereimtheiten zu dieser Abtretung- völlig unplausibel. Zum einen sei nicht erkennbar, wie eine ernsthaft stärkere Finanzierungshilfe durch die bloße Abtretung von Forderungen erfolgt sein solle, zumal deren tatsächlicher Wert unklar bleibe. Zum anderen aber auch, da die am .2003 erfolgte, einzig größere Bewegungen auf dem Verbindlichkeitskonto gerade nicht in einer Einzahlung, sondern eine Auszahlung an den R i.H.v. 200.000 € bestanden habe. Hinsichtlich der Abtretung der Forderung gegenüber Herrn B i.H.v. 1.000.000 € sei neben der Frage der Werthaltigkeit insbesondere nicht erkennbar, welchen wirtschaftlichen Nutzen die Klägerin hiervon gehabt habe. Nach der abgegebenen Begründung habe der Vorteil hieraus bei R und nicht bei der Klägerin gelegen. Aus welchen Gründen die Klägerin eine Transaktion über einen so erheblichen Betrag im Interesse des R durchgeführt habe, bleibe genauso unklar wie die Gründe für die wiederum nicht zeitgerechte Verbuchung dieses Vorgangs. Auch die Begründung für die Abtretung einer Forderung gegenüber der Komplementärin T GmbH sei nicht schlüssig. Einerseits sei die Werthaltigkeit dieser Forderung aufgrund der Vermögensverhältnisse der Komplementärin wegen der das Eigenkapital übersteigenden Verlustvorträge sehr fraglich, andererseits sei nicht nachvollziehbar, wieso R vor dem Hintergrund der dargestellten Absicht, die Klägerin stärker zu finanzieren, die zur Begleichung der Einlagen der Kommanditisten gedachten Darlehen nicht in bar geleistet habe, sondern durch Abtretung einer zweifelhaften Forderung. Inwieweit der S zu derartigen Transaktionen als Vertreter beider Seiten ohne Information der Erben überhaupt befugt gewesen sei, sei trotz der in der Vollmacht ausgesprochenen Befreiung von § 181 BGB wegen der Stellung des S in den betroffenen Unternehmen und der sich daraus ergebenden eigenen Begünstigung sehr fraglich (OLG Celle, Urteil vom 02.04.2009, 6 U 118/08).

Neben der unklaren Entstehung und Werthaltigkeit der gebuchten Verbindlichkeiten sei auch 33
unter Berücksichtigung der im Einspruchsverfahren vorgelegten Unterlagen nicht erkennbar, dass die Verbindlichkeiten an den jeweiligen Bilanzstichtagen noch eine wirtschaftliche Belastung für die Klägerin dargestellt hätten. Die Verbindlichkeiten seien auch nach dem Tod des R weiterhin wie bisher unter dessen Namen bilanziert worden, ohne dass sich in der Buchführung ein Hinweis auf dessen Tod wiederfinden würde. Dessen Versterben sei im Verlauf der Prüfung auch erst nach mehrfachen Nachfragen zu diesem Thema offengelegt und die genauen Fakten nur schrittweise mitgeteilt worden. Die Behauptung, die Ehefrau des R sei über die Forderung gegenüber der Klägerin informiert gewesen und habe das Vorgehen respektiert, erscheine ohne Vorlage irgendwelcher Unterlagen dazu sowie unter Beachtung des Vorbringens, dass offensichtlich längere Rechtsstreitigkeiten der Erben um das Vermögen des R geführt würden, wenig glaubhaft. Auch die von der Klägerin so genannte „Vereinbarung“ zwischen R und S vom 2004 führe nicht zu einer anderen Beurteilung des Sachverhalts. Zum einen handele es sich bei diesem Schriftstück nicht um eine Vereinbarung zwischen R und S, sondern dort würden von R lediglich Ausführungen zu angeblichen Vereinbarungen aufgeführt, für deren Existenz und über deren konkreten Inhalt keinerlei weitere Unterlagen und Nachweise vorgelegt worden seien. Zum anderen sei S auch weder mit seinem vollen Namen, noch mit seiner Adresse angegeben noch habe er das

Schriftstück, wie es bei einer Vereinbarung zwischen zwei Personen üblich wäre, unterschrieben. Im Übrigen wäre es bei einer beiderseitigen Vereinbarung über Kapitalbeträge in der genannten Höhe wohl auch zwischen befreundeten Unternehmern normal und üblich gewesen, die genaue Höhe der betroffenen und zur Aufrechnung gestellten Forderung und Vermögenswerte anzugeben und zumindest genau darzustellen, auf welches Kapitalvermögen und welche Forderung des R sich die Vereinbarung überhaupt beziehen soll. In dem vorgelegten Schriftstück sei nur vage von Kapitalvermögen von 5 Millionen € und einer Forderung von ca. 8 Millionen USD die Rede. Es bleibe auch nach Vorlage des Schriftstücks vom 19.04.2004 weiterhin völlig unklar, welche konkrete Vereinbarung zwischen dem nur wenige Tage später verstorbenen R und dem S getroffen wurden und ob sich diese Vereinbarung überhaupt auch auf die von der Klägerin gebuchten Verbindlichkeiten bezogen hätte. Starke Indizien dafür, dass das Schriftstück keinen Bezug zu Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber dem R habe, sei zum einen die Tatsache, dass dieses Schriftstück erst nach wiederholter Rückfrage des Prüfers zum Sachverhalt und langer Prüfungsdauer vorgelegt worden sei und andererseits, dass dieses Schriftstück und die dort skizzierten Vereinbarungen keinen Eingang in die Buchführung der Klägerin gefunden hätten. Der behauptete Übergang der Forderung auf den S zum 31.12.2010 sei daher nicht belegt. Soweit daher tatsächlich Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber R existiert haben sollten, wären diese mit dem Tod des R auf dessen Erben übergegangen. Wer diese genau seien und ob ihnen die Forderungen gegenüber der Klägerin überhaupt bekannt seien, sei bislang in keiner Form nachgewiesen worden. Anfragen oder Versuche der Erben von R, die Forderung des Verstorbenen gegenüber der Klägerin geltend zu machen, seien nicht dargetan worden. Die Verbindlichkeiten seien daher im Ergebnis zu Recht ertragswirksam ausgebucht worden.

Mit der hiergegen fristgerecht erhobenen Klage verfolgt die Klägerin weiterhin das Ziel, dass die gewinnerhöhende Auflösung der Verbindlichkeit gegenüber R in Höhe von 108.017 € in 2003 und 937.656 € in 2005 rückgängig gemacht wird. Die Verbindlichkeiten hätten zunächst in der ausgewiesenen Höhe tatsächlich bestanden. Zur Forderungsabtretung des R gegen die F AG sei ergänzend anzuführen, dass die Klägerin der F AG einen Betrag i.H.v. 489.375 € geschuldet habe, während R gegenüber der (HIER BITTE BUCHSTABEN EINSETZEN F) AG eine Forderung in Höhe von ca. 1,5 Millionen CHF gehabt habe. R habe einen Teilbetrag seiner Forderung an die Klägerin abgetreten, damit diese ihre Verbindlichkeiten gegenüber der F AG tilgen konnte. Die Buchung des Geschäftsvorfalles am 01.01.2003 statt am 31.12.2003 sei auf ein mechanisches Versehen zurückzuführen. Das Darlehen an Herrn I über 120.000 € sei auf Grundlage eines am 30.12.2003 in C unterzeichneten Darlehensvertrags gewährt worden, die Rückzahlung von 250.000 € an S zur Begleichung „alter Verbindlichkeiten“. Die zum 31.12.2004 erfolgte Abtretung der Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 92.103 € an die T GmbH und in Höhe von 15.914 € an den S sei erfolgt, da die Darlehensverbindlichkeiten gegenüber R zum 31.12.2004 auf 0 € reduziert werden sollten. Die Abtretung der Forderung gegenüber der T GmbH am 31.01.2005 sei erfolgt, da R den Kommanditisten I und L die Finanzierung ihres Kapitalbedarfs zugesagt habe. Die Forderungsabtretung des R vom .2004 über 1.000.000 € habe den wirtschaftlichen Sinn gehabt, dem R die weiteren Verhandlungen mit Herrn B abzunehmen und so einen Aufrechnungsposten für die Verbindlichkeiten der Klägerin gegenüber der N GmbH zu erzeugen.

Der Beklagte habe die Verbindlichkeiten gewinnerhöhend aufgelöst, weil diese nach dem Tod des R nicht mehr geltend gemacht worden seien. Insoweit sei bereits die Auflösung der Verbindlichkeit i.H.v. 108.017 € zum 31.12.2003 nicht nachvollziehbar, weil der Stichtag vor dem Tod des R im 2004 liege. Unabhängig hiervon sei die Auflösung im Jahr 2005 ebenfalls

34

35

zu Unrecht erfolgt. Es komme entgegen der Darstellung des Beklagten nicht darauf an, ob etwaige Erben des R die Darlehensforderung gegenüber der Klägerin geltend gemacht hätten, da die Forderungen bereits vor dem Ableben des R auf S übergegangen und somit die Erben nie Inhaber dieser Forderungen geworden seien. Denn aus der Niederschrift vom 2004 ergebe sich, dass R gegenüber S Verbindlichkeiten i.H.v. 8 Mio. USD gehabt habe, was nach Wechselkurs zum 31.12.2003 etwa 6.350.000 € entspreche. Das erwähnte deutsche Vermögen des R i.H.v. 5 Mio. € habe somit nicht ausgereicht, um die Verbindlichkeiten gegenüber S zu tilgen. Da ausweislich der Niederschrift jedoch die Schulden des R gegenüber S ausdrücklich ausgeglichen werden sollten, seien die Vermögenswerte einschließlich der Forderung gegenüber der Klägerin auf S übergegangen. S habe dieser Aufrechnung durch konkludentes Verhalten zugestimmt, zumal er ohnehin aufgrund der erteilten Generalvollmacht das Vermögen des R verwaltet habe. S habe nach wie vor ein nachhaltiges Interesse an der Rückzahlung der bestehenden Forderungen gegenüber der Klägerin. Als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH habe er jedoch zugleich ein Interesse daran, die Klägerin durch Begleichung der Forderung nicht zahlungsunfähig werden zu lassen. S könne dies bezeugen. Selbst wenn das Vermögen des R nicht auf S übergegangen sein sollte, wären die Verbindlichkeiten nicht zum 31.12.2005 gewinnerhöhend aufzulösen. In diesem Fall wären die Verbindlichkeiten auf die Erben des R übergegangen. Die Todesursache sei unklar. S vermute, dass R eines nicht natürlichen Todes gestorben sei. Nach unbestätigten Aussagen des S hätten sich die damalige Ehefrau und der Sohn des R um das Erbe gestritten. S habe keinen Kontakt mehr zu den Hinterbliebenen. Jedoch wäre bei einem mehrjährigen Prozessverlauf zumindest nicht vor dem 31.12.2006 damit zu rechnen gewesen, dass feststeht, wer Erbe nach R geworden ist, so dass bis zu diesem Zeitpunkt noch kein Erbe die Forderung geltend machen konnte. Zu beachten sei insoweit auch, wie viel Zeit es für die Erben beansprucht hätte, herauszufinden, dass derartige Forderungen gegenüber der Klägerin existierten. Wegen der Undurchsichtigkeit der Rechtslage während der Streitjahre habe zumindest nicht damit gerechnet werden können, dass kein Gläubiger diesen Anspruch durchsetzen werde und die Verbindlichkeit wirtschaftlich nicht mehr von Bedeutung sei. Die Verbindlichkeiten seien daher an beiden Bilanzstichtagen weiter zu bilanzieren gewesen.

Die Klägerin beantragt,

36

die Bescheide für 2003 und 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15. a EStG jeweils vom 29.12.2011 in Gestalt der gemeinsamen Einspruchsentscheidung vom 02.09.2014 dahingehend zu ändern, dass die gewinnerhöhende Auflösung der Verbindlichkeit gegenüber R i.H.v. 108.017 € (2003) bzw. 937.656 € (2005) und die entsprechend gegenläufigen Gewinnauswirkungen laut Anlage 2 zum Bericht der Betriebsprüfung vom 25.08.2011 rückgängig gemacht werden.

37

Der Beklagte beantragt,

38

die Klage abzuweisen.

39

Zur Begründung verweist er vollumfänglich auf seine Einspruchsentscheidung.

40

Mit Beschluss vom 20.1.2013, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird, hat das FG Köln (12 V 2170/12) einen gerichtlichen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Gewerbesteuermessbetragsbescheide 2003 und 2005 ohne Sicherheitsleistung abgelehnt. Das Gericht hat die Akten des Verfahrens 12 V 2170/12 beigezogen.

41

42

Das Gericht hat den S mit Beschluss des Senats vom 05.10.2016 notwendig zu dem vorliegenden Verfahren beigegeben. Wegen der Einzelheiten wird auf den Beschluss verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist teilweise begründet.

Die Klage ist bezogen auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 insoweit begründet, als der Beklagte die zum 31.12.2003 als „Darlehen R“ ausgewiesene Verbindlichkeit in Höhe von 108.017 € zu Unrecht ertragswirksam ausgebucht hat. Der Bescheid ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Im Übrigen hat die Klage keinen Erfolg. Denn für das Jahr 2005 ist der Beklagte zu Recht davon ausgegangen, dass die Verbindlichkeit „Darlehen R“ in der Bilanz der Klägerin nicht auszuweisen und daher -bei gleichzeitiger Erhöhung der Gewerbesteuerückstellung- ertragswirksam aufzulösen war. Zudem bestehen in beiden Streitjahren keine Anhaltspunkte für die Rechtswidrigkeit der Feststellungen nach § 15a EStG; konkrete Einwendungen wurden insoweit auch nicht vorgebracht.

1. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung sind Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz auszuweisen, wenn sie dem Grunde und der Höhe nach am Bilanzstichtag entstanden und betrieblich veranlasst sind (BFH, Urteil vom 24.02.1994 IV R 103/92, BFH/NV 1994, 779, m.w.N.). Zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Verbindlichkeit kommt es unter Beachtung des Grundsatzes der Vollständigkeit und des Vorsichtsprinzips (vgl. § 246 Abs.1 und § 252 Abs.1 Nr.4 HGB), wenn sich ergibt, dass die Verbindlichkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt werden muss und daher keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteile vom 22.11.1988 VIII R 62/85, BStBl II 1989, 359; vom 12.12.1990 I R 153/86, BStBl II 1991, 479 und vom 30.03.1993 IV R 57/91, BStBl II 1993, 502). Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs.1 EStG) gelten diese Grundsätze auch für die steuerliche Gewinnermittlung.

a) Darlehensverbindlichkeit 2003

Nach diesen Grundsätzen, denen der erkennende Senat folgt, hat die Klägerin die Darlehensverbindlichkeit gegenüber R zum 31.12.2003 zu Recht in ihrer Bilanz ausgewiesen.

Denn bei Würdigung aller Gesamtumstände ist der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass die Darlehensverbindlichkeit zum Bilanzstichtag 31.12.2003 in der ausgewiesenen Höhe tatsächlich bestanden und für die Klägerin eine wirtschaftliche Belastung dargestellt hat.

aa) So ist hinsichtlich der Entwicklung des Darlehenskontos (Konto ...) zwischen den Beteiligten allein die tatsächliche Begründung der im Jahr 2003 eingebuchten Darlehensverbindlichkeit aus der Abtretung einer Forderung des R gegenüber der in der Schweiz ansässigen F AG streitig.

Zum Nachweis dieser Abtretung hat die Klägerin einen auf den 31.12.2003 datierenden Buchungsbeleg vorgelegt, der die Unterschrift des R und des U als damaligem Geschäftsführer der T GmbH ausweist. Darin gibt der R an, Forderungen gegenüber der F AG in Höhe von 1.490.082,40 CHF aus Darlehensgewährung zu haben und hiervon einen

Betrag in Höhe von 489.375,50 € an die Klägerin abzutreten, welche ihrerseits der F AG einen Betrag in Höhe von 489.375,50 € schulde. Zum wirtschaftlichen Hintergrund der Abtretung ergibt sich aus dem Buchungsbeleg sowie einer ergänzenden Erläuterung der Klägerin, dass R zuvor als Gesellschafter aus der F AG ausgeschieden sei und durch diese Abtretung seine Berührungspunkte zur F AG lösen und stattdessen die Klägerin unterstützen wollen, welche durch die Abtretung in die Lage versetzt worden sei, ihre Verbindlichkeiten gegenüber der F AG begleichen können.

Hinsichtlich der Einbuchung der Darlehensforderung gegenüber R ist festzustellen, dass diese entsprechend gegen das Konto ... „Darlehen F AG“ erfolgt ist, welches seit dem Jahr 1997 fortlaufend Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der F AG ausweist. Hinsichtlich der Entstehung der Verbindlichkeit gegenüber der F AG im Jahr 1997 hat die Klägerin ferner unter Vorlage des entsprechenden Abtretungsvertrages erläutert, dass sie im Jahr 1997 eine Darlehensforderung der F AG übernommen habe. Ausweislich der Jahresabschlüsse der Klägerin ergibt sich, dass der Saldo des Kontos ... zum 31.12.1997 dem in dem vorgelegten Abtretungsvertrag genannten Betrag entspricht. Der Saldo zum 31.12.2002 lautet auf 489.375,60 € und entspricht damit dem in dem Buchungsbeleg vom 31.12.2003 in Bezug genommenen Betrag. 53

Ferner hat die Klägerin ein Schreiben der F AG vom 28.02.2004 vorgelegt, wonach die F AG mitteilt, eine Kopie der Abtretungsvereinbarung erhalten zu haben, und worin diese bestätigt, dass sie „entsprechend buchen“ werde und ihre Forderungen gegen die Klägerin durch Aufrechnung mit dem R geschuldeten Werten erloschen seien. 54

Durch die Formulierung auf dem Buchungsbeleg über die dem R aus der Abtretung „gutzuschreibenden Beträge“ ergibt sich auch, dass eine darlehensweise Gewährung vorgesehen war. Dies wird auch bestätigt durch ein an R gerichtetes Schriftstück vom 02.05.2003, welches als Unterzeichner U ausweisen soll und in dem dieser festhält, dass R bereit sei, den einräumbaren Darlehensrahmen gegenüber der Klägerin auf bis zu 2 Mio. Euro auszudehnen, wobei die Verzinsung wie bisher“ mit 12% p.a. erfolgen und nicht gezahlte Zinsen das Darlehensvolumen des Folgejahres erhöhen sollen. 55

Die Ausführungen im Buchungsbeleg vom 31.12.2003 hinsichtlich der beabsichtigten Verwendung der dem R aufgrund der Abtretung „gutzuschreibenden Beträge“ hat die Klägerin durch Vorlage des am 30.01.2003 zwischen R und I geschlossenen Darlehensvertrag untermauert, wonach der R ein Darlehen über 120.000 € gewährt hat, welches dem Kapitaleinlagekonto des Herrn I „im Verrechnungswege“ gutgebracht werden sollte. Der Vertrag weist als Unterschriften die des R und des I aus. 56

Damit sind sowohl die wirtschaftlichen Hintergründe substantiiert dargelegt als auch die rechtliche Entstehung der Darlehensverbindlichkeit nachgewiesen worden. Ferner sieht es der Senat nach alldem als erwiesen an, dass die Klägerin von einer entsprechenden Verbindlichkeit gegenüber der F AG befreit wurde und die Abtretung mithin in ihrem betrieblichen Interesse erfolgt ist. Da es sich bei der Verbindlichkeit der Klägerin gegenüber der F AG nach den vorgelegten Unterlagen um eine Darlehensverbindlichkeit gehandelt hat, bestehen entgegen der Auffassung des Beklagten insbesondere auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Forderung, von der die Klägerin durch die Abtretung befreit wurde, zum 31.12.2003 bereits verjährt und damit wertlos gewesen sein könnte. 57

Die Differenz zwischen dem abgetretenen Betrag in Höhe von 489.375 € laut Buchungsbeleg, der dem Saldo des Kontos ... zum 31.12.2002 entspricht, und dem buchhalterisch erfassten Betrag von 475.375 € hat die Klägerin ebenfalls plausibel dahingehend erläutert, dass dabei 58

eine zugunsten der Klägerin geleistete Zahlung der N GmbH vom 22.05.2003 an die F AG in Höhe von 15.000 € versehentlich unberücksichtigt geblieben sei, wodurch sich der Abtretungsbetrag im Einvernehmen aller Beteiligten entsprechend gemindert habe.

Dass hinsichtlich der Verzinsung der Darlehensforderung eine das Darlehensvolumen entsprechend erhöhende Einbuchung angelaufener Zinsen in den Folgejahren tatsächlich nicht festgestellt werden kann, vermag für sich genommen nicht in Zweifel zu ziehen, dass zum 31.12.2003 mit R zunächst eine darlehensweise Gewährung des abgetretenen Betrags vereinbart wurde. Hieran ändert auch nicht, dass die -laut Klägerin auf einem mechanischem Fehler beruhende- Einbuchung der Darlehensforderung auf den 01.01.2003 anstatt auf den 31.12.2003 erfolgt ist. Für das Vorliegen eines Buchungsfehlers spricht insoweit, dass am 01.01.2003 eine Einbuchung unter Beachtung der Zahlung vom 22.05.2003 noch gar nicht möglich gewesen wäre.

59

Die zum 31.12.2003 unter dem Konto ... ausgewiesene, noch verbliebende Darlehensverbindlichkeit ist damit zur Überzeugung des Senats dem Grunde und der Höhe nach rechtlich und wirtschaftlich entstanden und war betrieblich veranlasst.

60

bb) Die danach betrieblich begründete Verbindlichkeit muss als solche solange in der Handels- und Steuerbilanz ausgewiesen werden, wie die Verbindlichkeit noch besteht. Dabei ist zu beachten, dass bei einer dem Grunde und der Höhe nach gewissen Verbindlichkeit regelmäßig davon auszugehen ist, dass der Gläubiger von seinen Rechten Gebrauch machen wird und es daher besonderer Anhaltspunkte dafür bedarf, dass die Gefahr der Inanspruchnahme ausnahmsweise nicht mehr gegeben ist. Gründe für ein Entfallen der Verbindlichkeit oder Anhaltspunkte dafür, dass diese Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag 31.12.2003 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden musste und daher aus Sicht der Klägerin keine wirtschaftliche Belastung mehr darstellte, konnten nicht festgestellt werden.

61

R hat in 2003 noch gelebt und über die ihm aus der Abtretung gutzuschreibenden Beträge noch selbst -u.a. durch Darlehensgewährung an I- verfügt. Es war mithin zum 31.12.2003 grundsätzlich davon auszugehen, dass R auch über den zu diesem Zeitpunkt verbliebenen Darlehensbetrag noch verfügen würde.

62

Allerdings ist mit der Klägerin davon auszugehen, dass hinsichtlich Ansatz und Bewertung der Verbindlichkeit auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz abzustellen ist (vgl. BFH, Urteil vom 03.06.1992 X R 50/91, BFH/NV 1992, 741). Die Bilanz zum 31.12.2003 wurde laut Bescheinigung der laufenden steuerlichen Berater der Klägerin erst am 20.07.2006 erstellt und am 25.07.2006 von S als zu diesem Zeitpunkt bereits für die Komplementärin bestellter Geschäftsführer unterschrieben. Bis zu diesem Zeitpunkt haben sich bei der Klägerin keine Erben des R gemeldet und ihre Ansprüche geltend gemacht. Auch sind keine Erben in Kontakt mit dem S getreten. Seit dem Tod des R waren zu diesem Zeitpunkt gut 2 Jahre vergangen. Der Nichtausweis einer Verbindlichkeit soll jedoch nach der Rechtsprechung des BFH, welcher sich der erkennende Senat anschließt, im Hinblick auf das in diesem Zusammenhang zu beachtende Vorsichtsprinzip grundsätzlich erst dann in Betracht kommen, wenn die Verbindlichkeit über einen Zeitraum von mindestens 5 Jahren nicht geltend gemacht wurde (BFH, Urteil vom 22.11.1988 VIII R 62/85, BStBl II 1989, 359). Dieser Zeitraum ist bezogen auf das Jahr 2003 bei Weitem nicht erreicht. Eine Ausbuchung der Verbindlichkeit zu diesem Zeitpunkt kam mithin noch nicht in Betracht.

63

Nach alldem ist die von dem Beklagten vorgenommene, ertragswirksame Auflösung der Verbindlichkeit in Höhe von 108.017 € zu Unrecht vorgenommen worden. Entsprechend

64

entfallen auch die gegenläufigen Gewinnauswirkungen laut Anlage 2 zum Bericht der Betriebsprüfung in Höhe von 19.845 €, welche im Hinblick auf den auch nach Auflösung der Darlehensverbindlichkeit noch verbleibenden Verlust aus der Gesamthandsbilanz ohnehin nicht nachvollzogen werden konnten. Im Ergebnis ist damit die durch den Beklagten vorgenommene Erhöhung des Verlustes aus der Gesamthandsbilanz in Höhe von insgesamt 88.172 € rückgängig zu machen und der Verlust aus der Gesamthandsbilanz wieder mit 464.866 € zu berücksichtigen.

b) Darlehensverbindlichkeit 2005

65

aa) Bezogen auf das Streitjahr 2005 ist der Klägerin hingegen bereits der Nachweis der rechtlichen und wirtschaftlichen Entstehung bzw. der betrieblichen Veranlassung der zum 31.12.2005 ausgewiesenen Darlehensverbindlichkeit in Höhe von 937.656,21 € gegenüber R nicht gelungen.

66

Diese beruht -ausgehend von einem Anfangssaldo des Kontos ... von 0 €- auf einer zum 31.01.2005 eingebuchten Abtretung einer Forderung gegenüber der T GmbH über 307.656,21 € und einer zum 31.12.2005 eingebuchten Forderungsabtretung gegenüber Herrn B über 1.000.000 € abzüglich 2 zum 31.12.2005 vorgenommenen Ausbuchungen über 120.000 € bzw. 250.000 € auf die Kapitaleinlagekonten des Herrn I und der Frau L.

67

(1) Darlehensweise Abtretung Forderung gegenüber der T GmbH

68

Hinsichtlich der zum 31.01.2005 eingebuchten Darlehensverbindlichkeit ist bereits nicht ersichtlich, dass eine solche rechtlich verbindlich begründet wurde. So war der R, in dessen Namen die Abtretung erfolgt ist und gegenüber dem die Darlehensverbindlichkeit eingebucht wurde, selbst zu diesem Zeitpunkt bereits verstorben. Dies war dem S als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH auch unstreitig bekannt. Zwar wurde seitens der Klägerin die Kopie einer notariell beglaubigten Generalvollmacht zugunsten des S vorgelegt, ausweislich derer S von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit wurde und welche auch nach dessen Tod fortgelten sollte, sodass S damit grundsätzlich zur Vertretung auch der Erben des R berechtigt hat. Allerdings ist zu beachten, dass S den Tod des R weder in der Abtretungserklärung vom 31.01.2005 noch im Jahresabschluss der Klägerin auf den 31.12.2005, noch in den in 2005 mit I und L geschlossenen Darlehensverträgen erwähnt, sondern vielmehr ausdrücklich im Namen des R gehandelt hat. Dies lässt den Schluss zu, dass S im Ergebnis über das Vermögen des R im geschäftlichen Interesse der Klägerin und deren verbundenen Unternehmen wie über eigenes Vermögen verfügt und dabei den Tod des R bewusst verschleiert hat. Dies läuft den Interessen der Erben des R erkennbar zuwider und stellt mithin einen Missbrauch der Vertretungsmacht dar mit der Folge, dass derart von S geschlossene Rechtsgeschäfte nichtig sind (vgl. hierzu BGH, Urteil vom 25.02.2002 II ZR 374/00, NJW 2002, 1488; OLG Celle, Urteil vom 02.04.2009 U 118/08, juris, bestätigt durch BGH, Beschluss vom 12.11.2009 V ZR 76/09, juris). Anders läge die Sache allenfalls, wenn die Erben des R von dem Handeln des S gewusst und dies gebilligt hätten. Die Klägerin hat insoweit zwar behauptet, dass die Ehefrau des R „die Absprachen“ zwischen S und R kenne und akzeptiere, dies jedoch weder weiter substantiiert noch unter Beweis gestellt. Im Übrigen hat die Klägerin vorgetragen, S wisse letztlich nicht, wer Erbe geworden sei.

69

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Klägerin ihren Vortrag, wonach die Erben des R Eigentümer der Darlehensforderung geworden sein sollen, später dahingehend geändert hat, dass das deutsche Vermögen des R noch vor dessen Ableben auf den S zu Eigentum übergegangen und dieser mithin Inhaber der Darlehensforderung geworden sein soll. Zunächst ist S hiervon offensichtlich selbst nicht ausgegangen, da er in diesem Fall die

70

Abtretungserklärung und die Darlehensverträge mit I und L im eigenen Namen und nicht in Vertretung des R unterzeichnet hätte. Überdies hat die Klägerin einen derartigen Eigentumsübergang auch nicht bewiesen. Insbesondere ergibt sich eine derartige Einigung nicht aus der vorgelegten „Vereinbarung“ vom .2004, welche wenige Tage vor dem Tod des R von diesem unterzeichnet worden sein soll. Denn darin ist nur sehr vage von vermeintlichen Schulden gegenüber dem S die Rede, welche auch im Rahmen der Betriebsprüfung und im Rahmen des Klageverfahrens nicht näher dargelegt wurden. Insbesondere wurde trotz mehrfacher Aufforderung durch den Beklagten weder nachgewiesen, wie sich die vermeintlichen Forderungen der Höhe und dem Grunde nach konkret zusammengesetzt noch, dass diese tatsächlich bestanden haben. Unabhängig davon ist der Vereinbarung auch eine Einigung dahingehend, dass das Vermögen des R bereits vor dessen Ableben zum .2004 auf den S übertragen werden soll, nicht zu entnehmen, da die „Vereinbarung“ ausdrücklich eine Aufrechnung mit Wirkung zum 31.12.2010 vorsieht. Dabei bleiben jedoch auch Höhe und Umfang der vermeintlich 6 Jahre in die Zukunft gerichteten Aufrechnung unklar, da sich die Aufrechnung nur auf den Bestand des „deutschen Kapitalvermögens“ im Zeitpunkt der Unterzeichnung beziehen konnte, d.h. die künftige Entwicklung noch gar nicht vorhersehbar war. Überdies fehlt es auch insoweit an einer Aufschlüsselung und einem Nachweis des zum .2004 tatsächlich vorhandenen Vermögens des R in Deutschland.

Neben der fehlenden rechtlichen Verpflichtung ist auch nicht ersichtlich, dass die Verbindlichkeit im betrieblichen Interesse der Klägerin begründet wurde. Zunächst vermochte die Klägerin nicht zu erklären, aus welchen Gründen sie ihrerseits zum 31.12.2004 -und damit nur wenige Wochen zuvor- eine Forderung von 92.103,04 € gegenüber der T GmbH zur Begleichung der gegenüber R ausgewiesenen Darlehensverbindlichkeiten abgetreten hat. Zum anderen hat sie nicht nachgewiesen, dass der R gegenüber der T GmbH in dieser Höhe überhaupt eine Forderung innehatte. So wird im Jahresabschluss der T GmbH auf den 31.12.2004 gegenüber R lediglich eine Verbindlichkeit in Höhe von 66.682,36 € (Konto ...) ausgewiesen. Schließlich konnte sie für die Abtretung keinen wirtschaftlichen Grund nennen, welcher ein betriebliches Interesse der Klägerin an der Abtretung erklären könnte. Soweit sie sich auf eine zugesagte stärkere Finanzierungstätigkeit des R beruft, ist dieser zum einen bereits verstorben gewesen, zum anderen ist -wie der Beklagte zu Recht angeführt hat- nicht ersichtlich, dass auf diesem Weg tatsächlich eine entsprechende Finanzstärkung der Klägerin erreichbar gewesen wäre. Dabei ist zu beachten, dass die T GmbH, deren Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit Beschluss des Amtsgerichts C vom .2010 mangels Masse abgelehnt wurde, zum 31.12.2004 bereits Verbindlichkeiten gegenüber der Klägerin über 218.523,20 € (...) ausgewiesen hat, welche sodann auf 526.179,41 € angestiegen sind. Da dem lediglich Aktivvermögen von 623.962,17 € zum 31.12.2004 gegenüberstand, bestehend aus aktivierten unfertigen Leistungen in Höhe von 350.000 € und einem positiven Bestand eines Verrechnungskontos O GmbH, war die Werthaltigkeit der Forderung zweifelhaft. Die somit bestehenden Zweifel hinsichtlich Bestand und Werthaltigkeit der Forderung -und damit hinsichtlich der betrieblichen Veranlassung der Begründung einer entsprechenden Verbindlichkeit- gehen zu Lasten der in diesem Punkt beweispflichtigen Klägerin.

(2) Darlehensweise Abtretung Forderung gegenüber B

Auch bezogen auf die vermeintliche Abtretung einer Forderung gegenüber B in Höhe von 1.000.000 € ist der Klägerin der Nachweis der rechtlichen Entstehung und der betrieblichen Veranlassung der Begründung der Darlehensverbindlichkeit nicht gelungen.

Ausweislich der Betriebsprüfungsakten wurde im Laufe der über mehrere Jahre andauernden Betriebsprüfung eine Abtretungserklärung des R hinsichtlich der Forderungsabtretung entgegen den Ausführungen der Klägerin zunächst nicht vorgelegt. Es findet sich zwar im Schreiben der Klägerin vom 16.04.2009 ein Hinweis auf eine entsprechende Abtretungserklärung, diese wurde aber ausweislich der in den Akten befindlichen Anlagen zu diesem Schreiben nicht beigelegt und in der Folge durch den Beklagten erneut angefordert. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde vielmehr lediglich eine Abtretungserklärung vom 10.01.2006 betreffend eine Abtretung der Klägerin an die N GmbH eingereicht, laut der die Klägerin am 31.12.2005 aufgrund einer Abtretung des R eine zinslos gestellte Forderung gegenüber B in Höhe von 1.000.000 € gehabt haben soll.

Die angeblich von R und S ebenfalls wenige Tage vor dem Tod des R in der E unterzeichnete Abtretungserklärung wurde durch die Klägerin dann erstmalig im Einspruchsverfahren eingereicht. Die Klägerin vermochte neben der späten Vorlage der Abtretungserklärung insoweit jedoch insbesondere nicht plausibel zu erklären, aus welchen Gründen die danach bereits zum .2004 erfolgte Abtretung nicht als Darlehensverbindlichkeit in der Bilanz der Klägerin zum 31.12.2004 ausgewiesen, sondern erst zum 31.12.2005 eingebucht wurde. Soweit sie anführt, mit B habe zunächst verhandelt und mit der N GmbH eine Einigkeit zur Aufrechnung erzielt werden sollen, bevor die Abtretung offen gelegt werden sollte, zeigt dies, dass die Klägerin offenbar selbst nicht davon ausging, dass der R die Abtretung noch zu Lebzeiten verbindlich erklärt und die Klägerin, vertreten durch den S, dies am .2004 verbindlich angenommen hat. Denn für den Fall, dass die Verbindlichkeit am .2004 bereits in rechtlicher Hinsicht verbindlich begründet worden wäre, wäre ein Ausweis in der Bilanz auf den 31.12.2004 nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung zwingend gewesen und der Klägerin hätte kein Wahlrecht zugestanden, ob und wann sie die Verbindlichkeit in ihrem Jahresabschluss ausweist. 75

Hinzu kommt, dass es in der Abtretungserklärung vom 2004 pauschal heißt, R habe Forderungen gegenüber B „aus Darlehensgewährung“ in Höhe von 1.000.000 €, jedoch jedweder Nachweis darüber fehlt, dass R tatsächlich Inhaber von Forderungen in Höhe von 1.000.000 € gegenüber B war und dass diese Forderungen in Höhe des Nennwerts zum Zeitpunkt der Abtretung auch werthaltig waren. So hat die Klägerin die in der Abtretungserklärungen pauschal angegebenen Forderungen weder im Einzelnen aufgeschlüsselt noch Nachweise über die diesbezüglichen Vereinbarungen erbracht, obgleich S als Generalbevollmächtigter des R hierauf hätte Zugriff haben müssen. Auch ist eine Bewertung dieser Forderungen trotz deren -auch im Verhältnis zur Bilanzsumme der Klägerin- beachtlichen Höhe von 1.000.000 € und trotz offensichtlich fehlender Sicherheiten nicht erfolgt. Dies, obwohl neben dem Umstand, dass die Forderung zinslos gestellt sein sollte, die in den Betriebsprüfungsakten (Bd. 1, Bl. 125 ff.) befindlichen Ausführungen des S auf eine in 2003 angespannte finanzielle Lage des B schließen lassen, welcher durch die (Bitte Buchstaben einsetzen) AG Ende der 90er Jahre vermögend geworden sein soll, die im Februar 2002 Insolvenz anmelden musste, was bei B, der zu diesem Zeitpunkt noch die Aktienmehrheit besaß, „Wut und Rachegefühle“ hinterlassen habe. 76

Die Werthaltigkeit der Forderung ergibt sich auch nicht daraus, dass laut der vorgelegten Abtretungserklärung vom 10.01.2006 die Forderung von 1.000.000 € seitens der Klägerin wiederum an die N GmbH, deren Geschäftsführer der S ist, abgetreten und mit Verbindlichkeiten auf dem Verrechnungskonto saldiert worden ist. Denn es ist weder ersichtlich noch wurde trotz mehrfacher Nachfragen des Beklagten seitens der Klägerin im Rahmen der Betriebsprüfung aufgeklärt, dass die Verbindlichkeiten gegenüber der N GmbH in der ausgewiesenen Höhe tatsächlich rechtlich und wirtschaftlich entstanden sind und die 77

Klägerin durch die Abtretung damit von einer entsprechend werthaltigen Verbindlichkeit befreit wurde.

Ob und inwieweit tatsächlich Forderungen von R gegenüber B bestanden haben und wie werthaltig diese gewesen sind, lässt sich mithin nicht zur Überzeugung des Senats feststellen. Neben den zu Lasten der insoweit feststellungs- und beweisbelasteten Klägerin bestehenden Zweifeln an dem rechtlichen und wirtschaftlichen Entstehen der Darlehensverbindlichkeit ist damit auch nicht nachgewiesen, dass diese im betrieblichen Interesse der Klägerin eingegangen wurde.

78

bb) Darüber hinaus hat der Senat bei Würdigung aller Gesamtumstände des Streitfalles die Überzeugung gewonnen, dass hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Klägerin mit einer Inanspruchnahme aus der zum 31.12.2005 ausgewiesenen Darlehensverbindlichkeit nicht mehr ernsthaft zu rechnen brauchte und die Verbindlichkeit damit keine wirtschaftliche Belastung mehr dargestellt hat.

79

Wie gezeigt, ist insoweit auf den Kenntnisstand im Zeitpunkt der Aufstellung der Bilanz zum 31.12.2005 abzustellen. Die Bilanz zum 31.12.2005 wurde laut Bescheinigung der laufenden steuerlichen Berater der Klägerin erst am .2008 und damit 4 ½ Jahre nach dem Tod des R erstellt, ohne dass sich bis dahin bei der Klägerin oder bei S Erben des R gemeldet und ihre Ansprüche geltend gemacht haben. Zwar soll nach der Rechtsprechung des BFH der Nichtausweis einer Verbindlichkeit –wie gezeigt- grundsätzlich erst dann in Betracht kommen, wenn diese über einen Zeitraum von mindestens 5 Jahren nicht geltend gemacht wurde (BFH, Urteil vom 22.11.1988 VII R 62/85, a.a.O.), welcher vorliegend -wenn auch knapp- nicht erreicht wäre. Im Streitfall treten jedoch weitere Umstände hinzu, aus denen für den erkennenden Senat folgt, dass die Klägerin mit einer Inanspruchnahme durch die Erben bei Aufstellung der Bilanz auf den 31.12.2005 nicht mehr ernsthaft zu rechnen brauchte. So soll dem S bekannt gewesen sein, dass die Ehefrau des R Erbin geworden war, ggf. neben einem Sohn des R, und es Streitigkeiten um das Erbe geben solle. Aus diesen nur vagen Ausführungen lässt sich jedoch keine Vermutung dahingehend ableiten, dass S auch über 4 ½ Jahre nach dem Tod des R davon ausgehen musste, dass die Erben weiterhin nicht feststehen und sich noch melden würden. Zu beachten ist insoweit, dass S durch das Verschleiern des Todes des R, der Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit auf den 31.12.2004 (Todesjahr) und den fehlenden Hinweis auf den Tod des R in den Jahresabschlüssen es den Erben offensichtlich so schwer wie möglich gemacht hat, von entsprechenden Ansprüchen Kenntnis zu erlangen. Dies gilt umso mehr, als keine schriftlichen Darlehensverträge zwischen der Klägerin und dem R geschlossen wurden. Unter zusätzlicher Berücksichtigung dieser Umstände musste die bei Bilanzaufstellung durch den S vertretene Klägerin, welche sich dessen Wissen zurechnen lassen muss, nicht mehr ernsthaft mit einer Geltendmachung durch die Erben rechnen, sondern konnte vielmehr davon ausgehen, dass diese keine Anhaltspunkte für entsprechende Ansprüche hatten. Dem entspricht, dass Ansprüche gegenüber der Klägerin trotz der Größenordnung von ca. 1.000.000 € bis heute nicht geltend gemacht wurden und der S über das vermeintliche Vermögen des R ohne Rücksicht auf die Interessen des R verfügt hat. Daraus, dass der S nach dem Tod des R im Hinblick auf die ihm erteilte Generalvollmacht tatsächlich Verfügungen über das auf den R lautende Darlehenskonto getroffen hat, ergibt sich nichts anderes, da diese -wie gezeigt- in rechtlicher Hinsicht nichtig sind, soweit sie nicht im Einklang mit den Interessen der Erben stehen.

80

Steht aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles fest, dass einzelne Verbindlichkeiten nicht erfüllt werden müssen, so führt dies -wie anfangs dargelegt- nach den Grundsätzen der

81

ordnungsgemäßen Buchführung zu einem Bilanzierungsverbot.

cc) Auch eine Rückstellung wegen ungewisser Verbindlichkeiten scheidet im Streitfall aus. 82
Insoweit fehlt es bereits daran, dass eine Verbindlichkeit am Bilanzstichtag rechtlich
entstanden oder wirtschaftlich im abgelaufenen oder in den vorangegangenen
Wirtschaftsjahren verursacht worden ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19.05.1987 VIII R 327/83,
BStBl II 1987, 848, und vom 12.12.1991 IV R 28/91, BStBl II 1992, 600).

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Die Kosten des Beigeladenen sind 83
nicht erstattungsfähig. Der Beigeladene hat keinen eigenen Sachantrag gestellt und damit
kein Prozessrisiko getragen. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht
auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.