
Datum: 04.07.2019
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1962/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2019:0704.10K1962.15.00

Tenor:

Die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2008, 2009 und 2010, jeweils vom 9.4.2013 in Form der Einspruchsentscheidung vom 25.6.2015 werden dahin geändert, dass hinsichtlich des Flugzeugs der Klägerin der Vorsteuerabzug sowohl aus der Anschaffung als auch aus den laufenden Kosten gewährt wird.

Die Neuberechnung der danach für die Jahre 2008, 2009 und 2010 festzusetzenden Umsatzsteuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 10 % und der Beklagte zu 90 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Betrieb einer Flugzeug-Vercharterung wegen fehlender Überschusserzielungsabsicht als vGA zu bewerten ist und um die Berücksichtigung von Vorsteuerüberhängen. 1 2

Die Klägerin wurde in der Rechtsform einer GmbH gegründet. Unternehmensgegenstand ist die Vercharterung von Flugzeugen. Je zur Hälfte beteiligt sind die A (A) und B (B), die auch 3

zu Geschäftsführern bestellt sind. Beide verfügen über Flugerfahrung und über einen Pilotenschein der Klasse IFR, der zum Führen von Luftfahrzeugen nach Instrumentenflugregeln berechtigt.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Streitjahre 2008 bis 2010 durch das FA C ergaben sich die folgenden Feststellungen: Mit Rechnung vom hat die GmbH ein gebrauchtes Leichtflugzeug Modell „XY“ für netto 210.000 € (250.000 € brutto) erworben. Zur Finanzierung der Anschaffung hatten A und B jeweils 115.000 € als Darlehen mit einer Laufzeit von 20 Jahren zur Verfügung gestellt, rückzahlbar am Laufzeitende in einer Summe. Das Flugzeug wurde linear mit 25.000 € jährlich abgeschrieben und im Prüfungszeitraum zu einem Nettoentgelt von 3 € / Flugminute zuzüglich Lande- und Anfluggebühren abzüglich von den Mietern zu übernehmender Treibstoffkosten verchartert. Die Vercharterung erfolgte fast ausschließlich an die Gesellschafter (2009: 54%, 2010: 53%) sowie zu 41 % (2009) bzw. zu 46 % (2010) an die Firmen D GmbH & Co KG (D-KG) und die B GmbH & Co KG (B?KG). An der D-KG ist A zu 50 % beteiligt, während B an der B-KG zu 50 % beteiligt ist.

Im Prüfungszeitraum war das Flugzeug 187 Flugstunden in Betrieb, die Nutzung außerhalb des o.g. Personenkreises betrug 6,5 Flugstunden. Dabei fanden im Jahr 2009 effektiv 30 Flüge und 27 Flüge im Jahr 2010 statt. Der Versicherungsschutz des Flugzeugs war im Prüfungszeitraum auf die Nutzung durch drei namentlich genannte Piloten ausgelegt, lt. Auskunft der Versicherungsgesellschaft vom 29.11.2012 wurden der Versicherung bis dahin allerdings nur A und B als Nutzer benannt. Ein dritter Pilot hätte vor dem Flugbetrieb benannt werden müssen, was aber nicht geschehen war. Die Prämie der Kaskoversicherung richtete sich auch nach der Anzahl der Piloten. Gewechselt werden durfte ein Pilot maximal drei bis vier Mal im Jahr, ohne dass eine Mehrprämie anfiel. Die ausdrückliche Frage des FA vom 29.11.2012, ob derzeit bei einer Vercharterung nur A und B das Flugzeug als Piloten fliegen dürften, beantwortete die Versicherung dahin, dass derzeit -- angesichts der Nichtbenennung eines dritten Piloten -- nur A und B das Luftfahrzeug bewegen dürften. Vor diesem Hintergrund erbat der Prüfer die Vorlage einer Überschussprognose. Darauf ließ die Klägerin mit Schreiben vom 16.10.2012 mitteilen, dass eine solche zu Beginn der Tätigkeit nicht in schriftlicher Form ausgearbeitet worden sei. Die gleichzeitig vorgetragenen Prognosen basierten allerdings auf Preisgestaltungen einer Charterfirma mit vierzehn Flugzeugen, zwei Flugsimulatoren sowie zusätzlich angebotener Leistungen aus Fluglehrertätigkeit.

Nach den bislang vorgelegten Jahresabschlüssen stellt sich die Umsatz- und

Jahr	Gewinn	Umsätze	AfA	Zinsen	übrige BA	Summe BA
2008	-5.927,56	960,44	1.091,71	111,82	4.821,47	6.025,00
2009	-30.282,77	19.299,62	12.293,93	1.150,00	27.489,46	40.933,39
2010	-30.363,30	19.048,88	12.419,00	1.219,55	27.658,63	41.297,18
2011	-23.651,31	31.149,54	12.859,00	1.150,93	40.792,92	54.802,85
2012	-31.082,74	21.853,25	12.858,00	1.154,74	38.923,25	52.935,99
2013	<u>-19.980,11</u>	<u>22.602,48</u>	<u>12.858,00</u>	<u>1.150,00</u>	<u>28.592,18</u>	<u>42.600,18</u>
	-141.287,79	114.914,21	64.379,64	5.937,04	168.277,91	238.694,69

Für 2014 wurden Umsätze i.H.v. 22.023 € vorangemeldet und für die Monate Januar bis März 2015 insgesamt 2.446 €.

Der Prüfer wertete die Vercharterung des Flugzeugs an A und B sowie an die A-KG und B-KG als vGA (Tz. 2.2 BP-Bericht vom 12.2.2013) und ermittelte deren Höhe anhand der entstandenen Kosten wie folgt (Anl. 1 BP-Bericht):

Konto	Kontobezeichnung	2008		2009		2010	
		Nettobetrag	Vorsteuer	Nettobetrag	Vorsteuer	Nettobetrag	Vorsteuer
4360	Versicherungen	645,79	0,00	5961,49	0,00	4344,58	0,00
4805	Reparaturen	360,00	68,40	5460,00	1037,40	6531,82	1241,04
4830	Abschreibung (lt. BP)	1414,71	0,00	14489,93	0,00	14636,00	0,00
4980	Betriebsbedarf	43,66	6,73	857,20	158,98	410,41	77,98
4981	Avgas	596,61	85,34	7738,35	1330,56	8257,11	1172,66
4982	Landeentgelt	321,78	10,22	1164,50	175,61	2253,87	424,45
4983	Untersteilgelt	317,40	60,31	3808,80	723,72	2994,75	522,85
Summe		3699,95	231,00	39480,27	3426,27	39426,54	3438,98
	Flugminuten	475		5935		5251	
	Bruttopreis/Flugminute	8,28 €		7,23 €		8,16 €	
	Nettopreis bisher	2,02 €		3,25 €		3,63 €	
	vGA/Flugminute	6,26 €		3,98 €		4,53 €	
	Berechnung vGA:						
	Flugminuten Dritte:	0		317		70	
	BMG Flugminuten vGA	475		5618		5181	
	vGA	2.971,45 €		22.356,32 €		23.489,03 €	

10

Hinsichtlich der Umsatzsteuer verneinte der Prüfer die Nachhaltigkeit, sodass keine unternehmerische Tätigkeit i.S. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG gegeben sei (Tz. 2.3 BP-Bericht). Infolgedessen wurde der Vorsteuerabzug sowohl aus der Anschaffung des Flugzeugs als auch aus den laufenden Kosten versagt. Soweit die steuerpflichtigen Umsätze in dem im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für 2009 ergangenen Bescheid vom 19.4.2011 wegen Ansatzes der Mindestbemessungsgrundlage in Höhe der entstandenen Kosten um 38.662 € erhöht worden waren, wurde der Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage durch den Betriebsprüfer rückgängig gemacht (Tz. 2.3.4).

11

Die Klägerin sah demgegenüber eine nachhaltige Beteiligung am allgemeinen Markt bereits dadurch als gegeben an, dass die A-KG und die B-KG als Auftraggeber in Erscheinung getreten seien. Dadurch habe die Beschädigung des Flugzeugs durch Drittnutzer verhindert werden sollen. Im Übrigen hätten Reparaturen an der Maschine eine intensivere Nutzung verhindert. Zur Umsatzsteigerung seien "vielfältige Umstrukturierungsmaßnahmen" vorgenommen worden, mit denen die in der Vergangenheit erlittenen Anlaufverluste kompensiert werden könnten, insbesondere eine verstärkte Werbung z.B. durch eine eigene Internetseite, Annoncen in einschlägigen Fachzeitschriften, Aushänge am Flughafen E und Werbung am Flugzeug. Außerdem werde die Versicherungspolice ergänzt, damit in Zukunft dritte Piloten direkt ohne weitere Namensnennung das Flugzeug nutzen könnten.

12

Mit ihren Einsprüchen gegen die nach Prüfung ergangenen Änderungsbescheide vom 9.4.2013 machte die Klägerin nach einem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit gegenüber dem Beklagten geltend, dass nach ihrer Einschätzung bei einem Prognosezeitraum von 20 Jahren von einem Überschuss i.H.v. 20.000 € auszugehen sei, da bei der Frage der Erzielbarkeit eines Totalgewinns auch die Veräußerung des Flugzeugs mit einzubeziehen sei. Derartige Flugzeuge würden auch nach Jahren noch fast mit den ursprünglichen Anschaffungskosten gehandelt. Außerdem hätten die Umstrukturierungen und die verstärkte Werbung in 2014 und 2015 zu einer höheren Auslastung des Flugzeugs geführt.

13

Die Einsprüche der Klägerin blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 25.6.2015). Die Klägerin habe im privaten Interesse ihrer Gesellschafter ohne angemessenes Entgelt verlustbehaftete Geschäfte getätigt, die nach den Regeln der Liebhaberei zu beurteilen seien. Zwar seien Anlaufverluste für sich kein zwingendes Indiz für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht, wenn der Unternehmer auf sie mit betriebswirtschaftlich sinnvollen Maßnahmen reagiere (BFH v. 15.11.1984 - IV R 139/81, BStBl II 1985, 205). Etwas anderes

14

gelte jedoch dann, wenn -- wie auch im Streitfall -- aus dem Fehlen eines brauchbaren wirtschaftlichen Konzeptes geschlossen werden könne, dass die Tätigkeit von Anfang an vor allem der Befriedigung privater Interessen gedient habe (BFH v. 27.1.2000 - IV R 33/99, BStBl II 2000, 227). So hätte ein gewissenhafter Geschäftsführer im Streitfall angesichts des hohen Investitionsvolumens von über 200.000 € die Vergleichbarkeit hinsichtlich der Preisgestaltung untersucht und auch die Kosten sowie eine realistische Auslastung in eine nachvollziehbare und dokumentierte Wirtschaftlichkeitsberechnung einbezogen.

Daran änderten auch etwaige Maßnahmen zur Umstrukturierung im Anschluss an die Streitjahre nichts, denn maßgeblich sei die Situation im jeweils zu beurteilenden Veranlagungszeitraum. Auch eine grundlegende Änderung der Betriebsführung würde keine Rückwirkung auf die Jahre 2008 bis 2010 haben. Zudem stehe der Vortrag über eine Umstrukturierung mit verstärkten Werbemaßnahmen im Schreiben vom 15.5.2015 nicht im Einklang mit den Umsatzsteuervoranmeldungen für 2014 und 2015, da die vorangemeldeten Umsätze des Jahres 2014 mit 22.023 € sogar unter denen des Jahres 2013 gelegen hätten und die vorangemeldeten Umsätze für das erste Quartal 2015 mit 2.446 € noch geringer gewesen seien. Überdies sei die von der Klägerin angeführte Totalgewinnprognose mit einem Überschuss von 20.000 € nach 20 Jahren auch unter Berücksichtigung etwaiger Veräußerungsgewinne nicht nachvollziehbar, zumal nach Ablauf dieses Zeitraums auch das Darlehen i.H.v. 230.000 € in einer Summe zurückzahlen sei und die Klägerin bereits in den ersten fünf Jahren ihres Bestehens Verluste i.H.v. über 140.000 € erlitten habe.

15

Auch die tatsächliche Ausübung der Vercharterung jedenfalls in den Jahren bis einschließlich 2013 zeige, dass es an einem gewinnorientierten Handeln gefehlt habe. So zeige die Begrenzung des Versicherungsschutzes auf A und B sowie eine jeweils im Voraus zu benennende dritte Person, die ohne Zusatzprämie nur 3-4 mal im Jahr wechseln durfte, dass jedenfalls im Prüfungszeitraum keine geschäftsmäßige Vercharterung beabsichtigt gewesen sei, was auch durch die Aussage des früheren Steuerberaters bestätigt werde, dass eine Nutzung durch gesellschaftsfremde Dritte wegen möglicher Beschädigungen nicht gewünscht gewesen sei. Hinzu komme, dass es sich bei dem Leichtflugzeug im Streitfall um ein Wirtschaftsgut handle, das nach der allgemeinen Lebenserfahrung auch der Freizeitgestaltung diene. Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürften Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segel- oder Motoyachten sowie für ähnliche Zwecke den Gewinn nicht mindern. Als "ähnliche Zwecke" seien auch Aufwendungen für Sportflugzeuge zu qualifizieren, da diese eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung aufwiesen wie die übrigen in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Aufwendungen (BFH v. 7.2.2007, BFH/NV 2007, 1230).

16

Hinsichtlich der Versagung des Vorsteuerabzugs aus der Anschaffung des Flugzeugs und der laufenden Kosten sei die Klägerin ebenfalls nicht in ihren Rechten verletzt. Der Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG verlange eine unternehmerische Betätigung der Klägerin, für die ein nachhaltiges Handeln erforderlich sei. Im Streitfall sei die Nachhaltigkeit und damit auch die Unternehmereigenschaft der Klägerin zu verneinen, weil nur ein einziges, auch für die Freizeitgestaltung geeignetes Flugzeug angeschafft und die Vermietung nahezu ausschließlich an die Gesellschafter der Klägerin oder die von ihnen betriebenen KG's erfolgt sei. Wegen dieser Gestaltung sei statt einer intensiven Vermietung nur eine gelegentliche Einnahmeerzielung möglich. Außerdem sei durch den Abschluss der Versicherung mit der Maßgabe der Nutzung durch drei namentlich zu benennende Piloten eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr sowie ein geschäftsmäßiges Handeln von Beginn der Tätigkeit an ausgeschlossen gewesen. Zudem sei die Klägerin in den Streitjahren (Prüfungszeitraum) nicht werbend tätig geworden, sodass keine Beteiligung am Markt

17

vorliege. Auch der Steuerberater der Klägerin habe eingeräumt, dass es nicht im Interesse der Gesellschafter liege, das Flugzeug an fremde Dritte zu vermieten. Dem Einwand der Klägerin, eine Beteiligung am allgemeinen Markt sei bereits dadurch gegeben, dass nicht nur an die Gesellschafter, sondern auch an die von ihnen betriebenen KG's vermietet worden sei, könne schon deshalb nicht gefolgt werden, weil die Nutzung des Flugzeugs tatsächlich nahezu ausschließlich auf nur zwei Personen beschränkt gewesen sei, nämlich die beiden Gesellschafter-Geschäftsführer.

Außerdem sei der Vorsteuerabzug auch gemäß § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen, da Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen nicht abziehbar seien, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG gelte. Die Regelung des § 15 Abs. 1a UStG gelte sowohl hinsichtlich der laufenden Aufwendungen als auch hinsichtlich der Erwerbskosten (BFH v. 21.5.2014 - V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914). 18

Die Klägerin macht geltend, die „XY“ sei von der Ausstattung her nicht mit einem für den Freizeitgebrauch ausgestatteten Flugzeug, sondern mit einem Verkehrsflugzeug vergleichbar. Denn sie verfüge über sämtliche zum Instrumentenflug erforderlichen technischen Vorrichtungen und Geräte (Navigationsinstrumente inkl. GPS, Höhenmesser, eine Enteisanlage, eine Sauerstoffanlage, ein Traffic-Collision-Avoidance-System zur Kollisionswarnung) und sei deshalb für den vollen Instrumentenflug zugelassen. Es handle sich mithin um ein allwettertaugliches Flugzeug, mit dem aufgrund seiner technischen Ausstattung auch Langstreckenflüge möglich seien. Dies sei bei "normalen" Privatflugzeugen, die nur für den Sichtflug nach Visual Flight Rules (VFR) zugelassen seien, gerade nicht der Fall. Grundvoraussetzung für einen Flug nach VFR sei, dass das Wetter bestimmte Mindestsichtweiten zulasse und keine Wolken durchfliegen würden. Die „XY“ im Streitfall sei aufgrund der Ausstattung und der Zulassung nach IER technisch und rechtlich in der Lage, auch auf großen Verkehrsflughäfen zu landen. Andererseits sei wegen der Größe des Flugzeugs auch der Anflug kleiner Flughäfen möglich, sodass alle ca. 2000 Flugplätze in Europa direkt und ohne Umstieg angefliegen werden könnten und das Flugzeug im Business-Bereich vielseitig einsetzbar sei. Durch den gewöhnlichen Linienflugverkehr könnten in Europa nur ca. 200 Flugplätze angefliegen werden. Demgegenüber sei die im Streitfall vercharterte „XY“ aufgrund ihrer technischen Ausstattung in der Lage gewesen, Passagiere ohne Einschränkung durch die VFR zu geschäftlichen Terminen zu Flughäfen in ganz Europa zu befördern. 19

Um als Pilot für die „XY“ flugberechtigt zu sein, sei eine Instrumentenflugberechtigung erforderlich, die wegen des damit verbundenen Ausbildungsaufwands idR nur Berufspiloten hätten. Nur eine kleine Anzahl der Privatpiloten (unter 5 %) verfüge über eine solche Berechtigung zum Instrumentenflug. 20

Die „XY“ der Klägerin sei ursprünglich in den USA registriert gewesen. Bei in den USA registrierten Flugzeugen bestehe die Besonderheit, dass diese mit einer deutschen Lizenz nur in Deutschland geflogen werden dürften. Daher habe die Klägerin das Flugzeug unmittelbar nach Erwerb zur Registrierung in Deutschland bei der F GmbH in E entsprechend den Normen der European Aviation Safety Agency umrüsten lassen, sodass die Maschine auch im Ausland flugberechtigt gewesen sei. Außerdem habe die Klägerin das Flugzeug im Jahr 2012 -- also im Anschluss an den Prüfungszeitraum -- mit einem Vierblatt-Propeller des Herstellers MT ausgebaut, sodass das Flugzeug fortan ca. 15 % bis 20 % weniger Rollstrecke beim Start benötigt habe und ab diesem Zeitpunkt auch das Anfliegen kürzerer Landebahnen möglich gewesen sei. 21

Für das Flugzeug der Klägerin habe eine Luftfahrt-Kasko-Versicherung bei der G AG bestanden (Nachtrag vom2013 zur Luftfahrt-Kasko-Versicherung ..., Anlage 2.2). In den Jahren 2008 bis 2010 seien der Versicherung A und B als Piloten namentlich benannt worden. Daneben sei die Versicherung flexibel auf weitere Piloten ausdehnbar gewesen, die vor dem Flugbetrieb zu benennen gewesen seien. Im Jahr 2009 sei entsprechend Herr H als weiterer Pilot benannt worden (Hinweis auf Versicherungsschein vom2009 zur Luftfahrt-Kasko-Versicherung ...).

Die Klägerin habe im Vorfeld des Kaufs eine positive Gewinnprognose aufgrund der Erfahrungen des A erstellt, der 8 Jahre lang eine „XY“ unter der Personenfirma Q geflogen habe, sowie aufgrund der Preislisten anderer Charterfirmen. Den Eintritt in die Gewinnphase habe die Klägerin ab einer Nutzung des Flugzeugs von 100 Flugstunden pro Jahr erwarten dürfen. Im Streitzeitraum sei die Vercharterung des Flugzeugs für ein Nettoentgelt i.H.v. 3 € je Flugminute erfolgt zuzüglich Lande- und Anfluggebühren abzüglich von den Mietern übernommener Treibstoffkosten. Hierbei habe es sich um eine marktadäquate Preisgestaltung gehandelt (Hinweis auf Angebote der K GmbH vom 31.3.2010, des M eV vom 11.6.2010, der W vom 11.6.2010). Unter Zugrundelegung dieses Nettoentgelts habe die Klägerin in der Anlaufphase der ersten drei Jahre einen jährlichen Mindestumsatz von näherungsweise 20.000 € bei Aufwendungen i.H.v. ca. 18.000 € jährlich erwarten dürfen (ca. 3.600 € Versicherungskosten, ca. 4.200 € Mietkosten für die Unterstellung des Flugzeugs, weiteren ca. 1.200 € für die Jahresnachprüfung, 1.500 € Wartungskosten und Treibstoffkosten i.H.v. rd. 7.500 € jährlich für den Treibstoff "AVGAS 100" bei einem Literpreis von ca. 1,50 € und einem Verbrauch von ca. 50 Litern pro Flugstunde.

23

Tatsächlich sei das Flugzeug in den Streitjahren 2008 bis 2010 insgesamt 187 Stunden in Betrieb gewesen. Dabei hätten im Jahr 2009 effektiv 30 Flüge stattgefunden und 27 Flüge im Jahr 2010. Die Vercharterung sei in 2009 im Verhältnis von 54 % und in 2010 von 53 % an die beiden Gesellschafter und in 2009 zu 41% und in 2010 zu 46 % an die D-KG sowie die B-KG erfolgt. Dabei sei es in den Jahren 2009 und 2010 temporär zu Einschränkungen bei der Vercharterung aufgrund von Reparaturen an der Maschine gekommen. Zusätzlich sei der Kraftstoffpreis vom angenommenen Literpreis i.H.v. 1,50 € auf ca. 2,30 € angestiegen; der aktuelle Literpreis betrage netto ca. 2,03 €. Dies sei eine Ursache für die überschaubaren Anlaufverluste in der Zeit von 2008 bis 2010 gewesen (5.064 € in 2008; 21.633 € in 2009 und 22.264 € in 2010).

24

In Anbetracht der Anlaufverluste habe die Klägerin zur Erweiterung des Kundenkreises Maßnahmen getroffen, um verstärkt am Markt in Erscheinung zu treten und wahrgenommen zu werden. Sie habe einen eigenen Internetauftritt unter <http://> eingerichtet und ihr Angebot seit 2011 außerdem verstärkt durch Plakatwerbung am Flughafen in E beworben. Ebenfalls seit 2011 habe sie zusätzlich auf dem Flugzeug selbst geworben und außerdem Werbeanzeigen in Fachzeitschriften geschaltet, bspw. der Zeitung "...". Diese Maßnahmen hätten auch Wirkung gezeigt und zu einer Kundenzunahme geführt, mit der Folge, dass die Maschine der Klägerin derzeit von 6 Piloten geflogen werde, die der Versicherung namentlich benannt seien und die alle über eine Instrumentenflugberechtigung verfügten (Hinweis auf Nachtrag vom 10.8.2015 zur Luftfahrt-Kasko-Versicherung ...). Überdies habe die Klägerin das Nettoentgelt zunächst auf 4 € und später auf 5 € pro Flugminute angehoben zuzüglich Lande- und Anfluggebühren abzüglich von den Mietern zu übernehmender Treibstoffkosten. Aktuell betrage der Netto-Minutenpreis 5,75 €. Mittelfristig plane die Klägerin den Hinzuerwerb einer zweiten und ggf. auch einer dritten Maschine, die an den Flughäfen R und X stationiert werden sollten.

25

26

Die Klägerin gehe nach ihrem derzeitigen Konzept davon aus, dass die Maschine in den Jahren 2016 bis 2018 regelmäßig von sechs bis acht Piloten geflogen werde, sodass von einem Mindesteinsatz von 150 Stunden pro Jahr auszugehen sei. Dies lasse bei einem Minutenpreis von 5,75 € netto einen jährlichen Nettoumsatz i.H.v. 51.750 € erhoffen. Diesem stünden jährliche Ausgaben i.H.v. rd. 16.500 € für Treibstoff, rd. 4.000 € für den Versicherungsschutz, sowie 8.000 € für Wartungsarbeiten und 4.300 € für die Unterstellung des Flugzeugs gegenüber; hinzu kämen weitere 1.500 € für Kartenmaterial und Softwareupdates an der Maschine, sodass mit einem positiven Gesamtergebnis vor AfA i.H.v. 17.450 € zu rechnen sei. Insbesondere sei ein potentieller Veräußerungserlös in die Betrachtung einzubeziehen. Flugzeuge würden idR in USD gehandelt, und erfahrungsgemäß unterlägen Flugzeuge des vorliegenden Typs keinem nachhaltigen Wertverlust. So habe die Maschine Anfang 2016 einen Nettoverkehrswert iHv. € 202.215 gehabt (Hinweis auf Gutachten Aircraft Bluebook vom 14.7.2015, Anl. 8 sowie Verkaufsübersicht vergleichbarer Flugzeuge, Anl. 9, sowie Gutachten vom 17.5.2016, GA Bl. 129 ff.).

Eine vGA liege daher nicht vor, zumal bei neu gegründeten Gesellschaften grundsätzlich eine Vermutung für das Vorliegen des inneren Tatbestandes der Gewinnerzielungsabsicht bestehe (BFH v. 12.12.1995 - VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219; v. 9.3.1999 - X B156/98, BFH/NV 1999, 1204). Für die Entkräftung dieser Vermutung müsse die ernsthafte Möglichkeit bestehen, dass nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe der Gesellschafter für die Fortführung eines verlustbringenden Unternehmens bestimmend seien; die Feststellungslast trage insoweit die Finanzbehörde. Auch längere Verlustperioden in der Anfangsphase eines Betriebes seien für sich genommen kein ausreichendes Beweisanzeichen für eine fehlende Gewinnerzielungsabsicht. Hinzukommen müsse, dass die Gesellschaft das verlustbringende Geschäft aus Gründen aufgenommen habe, welche außerhalb der wirtschaftlichen Sphäre lägen und dem Bereich der persönlichen Lebensführung der Gesellschafter entstammten (BFH v. 14.11.2004 - XI R 6/02, BStBl II 2005, 392). Soweit die Gesellschaft -- wie im Streitfall -- ein schlüssiges Betriebskonzept verfolge, welches sich nachträglich nicht als erfolgreich herausstelle, seien negative Erträge trotzdem als steuerlich berücksichtigungsfähig einzustufen. Die Klägerin habe ein schlüssiges Betriebskonzept, jedenfalls aber ein schlüssiges "betriebswirtschaftlichen Umstrukturierungskonzept nebst Kosten-Nutzen-Analyse", bzw. eine "betriebswirtschaftliche Kalkulation oder Ergebnisprognose" vorgelegt (BFH v. 4.12.1997 - VIII B 18/97, BFH/NV 1998, 859; v. 27.3.2001 - X B 60/00, BFH/NV 2001, 871; v. 27.5.2009 - X R 62/06, nv. (juris)). In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass von einem Kleinunternehmer im Regelfall kein schriftlich ausgearbeitetes betriebswirtschaftliches Konzept über mehrere Seiten zu erstellen sei. Ausreichend sei eine Beobachtung des Markts anhand eines Vergleichs mit anderen Konkurrenzbetrieben (FG Baden-Württemberg 6 K 97/07, a.a.O.). Grundlage ihrer Einrichtung sei die Überlegung gewesen, die Vercharterung eines allwettertauglichen Kleinflugzeugs zum Einsatz auf den meisten Verkehrsflughäfen in Europa für Geschäftsleute zu einem angemessenen Entgelt anzubieten. Dadurch habe im geschäftlichen Bereich eine höhere Flexibilität der Kunden ermöglicht werden sollen, mit dem Ziel, mittelfristig eine rentable Vercharterung am Markt zu etablieren. Dabei habe sich die Klägerin an eigenen Erfahrungen der Gesellschafter und an durchschnittlichen, in diesem Bereich zu erwartenden Preisen orientiert, die anhand einer eingehenden Marktanalyse ermittelt worden seien. Nachdem die Klägerin erkannt habe, dass das ursprüngliche Konzept nicht zu dem vorgesehenen wirtschaftlichen Ergebnissen habe führen können, habe sie ihr Konzept umgehend durch eine Erhöhung des Nettoentgelts und einer Erweiterung des Versicherungsschutzes angepasst und gleichzeitig ihre Werbemaßnahmen ausgeweitet. Unerheblich für die Überschusserzielungsabsicht sei, dass die Vercharterung des Flugzeugs der Klägerin zum größten Teil an deren Gesellschafter und andere Gesellschaften der

Gesellschafter erfolgt sei. Denn auch dadurch sei eine Gewinnerzielung möglich und auch angestrebt gewesen.

Soweit es um die Umsatzsteuer gehe, sei die Klägerin als Unternehmerin i.S.v. § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG auch vorsteuerabzugsberechtigt. Sie habe ihre Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen im Rahmen eines Leistungsaustausches ausgeübt; für die Umsatzsteuer nicht erforderlich sei die Absicht einer Gewinnerzielung (UStAE Nr. 2.3 Abs. 8 zu § 2 UStG). Das Flugzeug sei den Kunden der Klägerin entgeltlich zur Nutzung überlassen worden. Diese Tätigkeit sei auf Dauer angelegt zur Erzielung von Entgelten erfolgt und damit auch nachhaltig ausgeübt worden. So habe die Klägerin ihr Flugzeug seit Gründung in mindestens 57 Fällen verchartert, und es sei in den Jahren 2009 und 2010 an insgesamt 187 Stunden in Betrieb gewesen. Sie sei durch die Vercharterung an B und A sowie an die A-KG und die B-KG auch am Markt aufgetreten. Unbeachtlich sei, dass es sich hier um die Gesellschafter der Klägerin sowie diesen nahestehende Personen gehandelt habe, denn auch das Auftreten (nur) gegenüber diesem Personenkreis stelle eine Betätigung am Markt dar. Ein Tätigwerden einer Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern sei unschädlich. Daneben sei im Übrigen auch ein Auftreten nach außen gegenüber dem Flugplatz in E oder anderen Unternehmen erfolgt, bei denen die Klägerin Leistungen für den Betrieb ihres Flugzeugs entgegengenommen habe. Hinzu träten im Streitfall der Internetauftritt der Klägerin (unter: www....) sowie sonstige Werbemaßnahmen um Kunden (Plakatwerbung, Werbung auf dem Flugzeug oder in Fachzeitschriften). Eine Teilnahme am allgemeinen Rechtsverkehr sei entgegen der Auffassung des Beklagten schon aus wettbewerbsrechtlichen Gründen nicht erforderlich, schon gar keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, weil juristische Personen bei Leistungen gegenüber ihren Gesellschaftern sonst benachteiligt werden könnten.

Auch die Vorsteuerabzugsbeschränkung gemäß § 15 Abs. 1a UStG schließe den Vorsteuerabzug im Streitfall nicht aus. So greife die Vorsteuerabzugsbeschränkung über § 12 Nr. 1 EStG bereits deshalb nicht ein, weil kein Fall ertragsteuerlicher Liebhaberei vorliege. Sollte fälschlicherweise ein Liebhabereitatsbestand angenommen werden, sei auf das BMF-Schreiben vom 14.7.2000 IV T 1-S 7303a-5/00, UR 2000, 399, II.a. zu verweisen, nach welchem Aufwendungen im Zusammenhang mit einer ertragsteuerlichen Liebhaberei nicht unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG fielen, sondern bereits aus den übergeordneten Gesichtspunkten des § 2 EStG ertragsteuerlich unbeachtlich seien, so dass die Vorsteuern aus Vorbezügen für sog. Liebhabereibetriebe nicht unter das Abzugsverbot gemäß § 15 Abs. 1a Nr.1 UStG i.V.m. § 12 Nr. 1 EStG fielen. Auch im Streitfall seien die Aufwendungen im Hinblick auf den Flugzeugkauf, dessen Instandhaltung, Versicherungsschutz im Zusammenhang mit dem Geschäftskonzept der Vercharterung der Maschine zu geschäftlichen Zwecken erfolgt, sodass § 12 Nr. 1 EStG nicht einschlägig sein könne.

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Regelung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG. Hintergrund dieser Vorschrift sei die Bekämpfung des Spesenunwesens durch Aufwendungen der Freizeitgestaltung, die der privaten Lebensführung zuzuordnen seien. Flugzeuge wie im Streitfall würden von dieser Regelung nicht umfasst, sodass es sich insoweit allenfalls um Aufwendungen für "ähnliche" Zwecke handeln könne. Die Aufwendungen für das Flugzeug seien jedoch nicht mit der Fallgruppenbildung vergleichbar, die bei typisierender Betrachtung einem überdurchschnittlichen Repräsentations- bzw. Unterhaltungszweck dienen. So sei beispielsweise auch der Betrieb einer Pferdezucht in größerem Umfang mit erheblichen Umsätzen als nicht vergleichbar Weise mit den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Repräsentationsaufwendungen gewertet worden (FG Niedersachsen vom 6.10.2015 — 16 K 254/14, MwStR 2017, 136; BFH v. 12.2.2009 - V R

In dem vom Beklagten angeführten Urteil des FG Sachsen v. 16.9.2015 - 8 K 877/13 werde für die Vermietung eines Kleinflugzeugs die Subsumtion unter die Regelung apodiktisch allein daraus gefolgert, dass ertragsteuerlich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb mangels Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen seien. Dies sei mangels argumentativer Herleitung unzulässig. Aufwendungen im Rahmen einer Liebhaberei seien vielmehr aus systematisch vorgelagerten Gesichtspunkten des § 2 EStG steuerneutral (BMF vom 14.7.2000 IV T 1-S 7303a-5/00, UR 2000, 399, Tz. 2.a.). Andernfalls müsste bspw. für jeden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins, der Einnahmen ohne Gewinnerzielungsabsicht erziele, die Umsatzsteuerbarkeit und damit der Vorsteuerabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG verwehrt werden, obwohl das Umsatzsteuerrecht die Rechtsfigur der Liebhaberei nicht kenne. Das darüber hinaus vom Beklagten in Bezug genommene Urteil des BFH vom 2.7.2008 - XI R 61/06, BeckRS 2008, 25014102 betreffe nicht Flugzeuge, sondern Segelyachten; eine Übertragung auf Flugzeuge werde dort ausdrücklich nicht vorgenommen.

Ebenso fehl gehe der Hinweis des Beklagten auf das Urteil des BFH vom 21.5.2015 - V R 34/13 (DStRE 2014, 1377), dem ebenfalls lediglich Fragestellungen im Zusammenhang mit der Vorsteuerberechtigung für Aufwendungen bei Segeljachten und Motorjachten zugrunde lägen. Im Streitfall sei es demgegenüber um schnelle Personenbeförderung gegangen. Ganz Europa sei mit einem Netz von großen, mittleren oder auch kleinen regionalen Flughäfen versehen, sodass ein Flugzeug objektiv betrachtet mit Abstand das schnellste Reisemittel auch für die Bewältigung mittlerer Strecken bereits ab 100 km Entfernung sei. Nicht nachvollziehbar sei auch die Argumentation des Beklagten, dass die geschäftliche Nutzung des Flugzeugs nicht dargelegt sei. Bereits in der Prüfung sei vorgetragen worden, wann, und aus welchem Anlass geschäftliche Flüge erfolgt seien. Dazu wurde ergänzend mit weiteren Schreiben vom 2.11.2018 eine handschriftlich kommentierte Aufstellung über die Flüge der Jahre 2008 bis 2010 eingereicht, aus der sich ergebe, dass die Klägerin gegründet worden sei, um die privaten Flüge von geschäftlichen Flügen der Gesellschafter zu trennen und ordnungsgemäß abrechnen sowie um die künftig beabsichtigte Vercharterung durchführen zu können. Die privaten Flüge seien von B und A auch von den jeweiligen Privatkonten bezahlt worden; die Flüge seien nicht bei der D-KG und der B-KG gewinnmindernd oder zum Vorsteuerabzug geltend gemacht worden.

In den Jahren 2008 und 2009 sei die Maschine durch die Werft F ... von US-Standard (FAA-zertifiziert) auf EASA Standard EU umgerüstet worden. Um die durch diesen technischen Aufwand entstehenden Kosten für die Klägerin so gering wie möglich zu gestalten, seien die im Rahmen der Umrüstung erforderlichen Werkstattflüge durch B und A geflogen und bis auf wenige Ausnahmen auch privat abgerechnet worden. Derartige Werkstattflüge seien zusätzlich auch nach jeder Reparatur erforderlich (50 Stunden, 100 Stunden Kontrolle sowie im Anschluss an die Jahresnachprüfung durch die Werft). Daraus folge, dass gelisteten Flüge von und nach E ("...") privat und der Umrüstung geschuldet seien, bzw. dazu gedient hätten, um sich nach Umrüstung mit der Maschine vertraut zu machen. Die Flüge von und nach Z durch A seien geschäftlich bedingt gewesen. So sei die D-KG des A schon vor 2009 und nachweislich bis heute 2018 lückenlos jedes Jahr dort von diversen Ausstellern anlässlich der alljährlichen Flugmesse T in Z mit dem Bau der Messestände beauftragt worden.

Überdies sei die Ähnlichkeitsregelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG aus rechtsstaatlichen Gründen einschränkend dahin auszulegen, dass es sich um solche Aufwendungen handeln müsse, die allein einer sportlichen Betätigung oder Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der

Freizeitgestaltung oder der Repräsentation dienen, wie dies z.B. bei Segelyachten oder Motorbooten der Fall sein könne (BFH v. 3.2.1993 - I R 18/92, BStBl II 1993, 367; v. 2.3.2012 - IV R 25/09, BStBl II 2012, 824; FG Hamburg v. 25.6.2015 - 6 K 222/14, BeckRS 2015, 95540). Beim Motorflugzeugen wie im Streitfall könne jedoch nicht ohne Weiteres angenommen werden, dass eine sportliche Betätigung der Piloten oder ein besonderer Unterhaltungs- oder Repräsentationszweck im Vordergrund stünden. Anders als Yachten oder Segelflugzeuge seien Motorflugzeuge - genau wie Pkw - darauf ausgerichtet und in der Lage, entfernte Ziele schnell erreichen zu können, ohne dass die Fahrt selbst im Vordergrund stehe, wobei im Streitfall noch hinzu komme, dass das eingesetzte Flugzeug im Instrumentenflug betrieben und daher licht- und witterungsunabhängig professionell zur Beförderung von Geschäftsleuten eingesetzt werden könne. Insofern bestehe im vorliegenden Fall ein argumentativer Gleichlauf mit einem teuren Sportwagen, bspw. einem Porsche 911 Cabrio. Der Umstand, dass dessen Anschaffung tatsächlich nicht nur geschäftlich, sondern - als Motivbündel - auch aus Sicht des nutzungsberechtigten Geschäftsführers einer GmbH privat motiviert sein könnte, habe die Rechtsprechung nicht veranlasst, Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug für einen solchen Pkw an der Generalauffangnorm des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ("Aufwendungen für ähnliche Zwecke") scheitern zu lassen.

Etwas anderes ergebe sich schließlich auch nicht aus dem Verweis in § 15 Abs. 1a UStG auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (Auffangtatbestand für unangemessene Aufwendungen, die typischerweise neben der betrieblichen Veranlassung die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührten). Zwar könne durch die Nutzung von Flugzeugen auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührt sein, allerdings wären insoweit nur die Vorsteuern aus dem unangemessenen Teil nicht abzugsfähig; eine vollständige Nichtanerkennung von Vorsteuern könne auf §15 Abs. 1a UStG nicht gestützt werden. 35

Soweit der Beklagte mit seiner ergänzenden Erwiderung vom 7.8.2018 die Zulässigkeit der Klage infrage stelle, habe der BFH zur alten Rechtslage vor Inkrafttreten der Neuregelung mehrfach zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden (BFH v. 6.7.2005 - XI B 45/03, BFH/NV 2005, 2029, v. 24.8.2006 - XI B 149/05, BFH/NV 2006, 2035), dass ein von einem Steuerberater eingelegter Einspruch, der seinem Wortlaut nach gegen einen Einkommensteuerbescheid (0-Festsetzung) gerichtet sei, als Einspruch gegen den Bescheid über die Verlustfeststellung auszulegen sein könne, wenn aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters ersichtlich sei, dass die Berücksichtigung weiterer Aufwendungen begehrt werde. So müssten auch im Streitfall die vom steuerlichen Berater gegen die Verlustfeststellungsbescheide eingelegten Einsprüche gleichzeitig als Einspruch gegen die -- auf 0 € lautende -- Körperschaftsteuerfestsetzung verstanden werden, da die Berücksichtigung von Betriebsausgaben und des sich danach richtigerweise ergebenden zu versteuernden Einkommens geltend gemacht worden sei. Bei der Auslegung müsse außerdem die ständige Rechtsprechung bis zum Inkrafttreten der Neuregelung berücksichtigt werden, das sog. Nullfestsetzungen mangels Beschwer des Steuerpflichtigen nicht mit einem Einspruch angefochten werden könnten, sondern der Verlustfeststellungsbescheid anzufechten gewesen sei, sofern eine weitergehende Verlustberücksichtigung begehrt werde. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige dasjenige Rechtsmittel einlegen wolle, welches seinem erkennbaren Rechtsschutzbegehren verfahrensrechtlich am weitesten entspreche. Nur so habe gerade im Hinblick auf den erst kurz zuvor vollzogenen Wechsel in den verfahrensrechtlichen Vorschriften (§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG) dem erkennbaren Rechtsbehelfsbegehren der Klägerin Rechnung getragen werden können. 36

Der BFH habe die Notwendigkeit einer rechtsschutzgewährenden Auslegung von Rechtsbehelfen auch für solche Fälle betont, in denen der Steuerpflichtige durch eine rechtskundige Person vertreten sei (vgl. beispielsweise: BFH v. 9.12.2009 - II R 52/07, BFH/NV 2010, 827; v. 27.5.2004 - IV R 48/02, BStBl II 2004, 964; v. 19.7.2005 - XI B 206/04, BFH/NV 2006, 68; v. 24.8.2006 - XI B 149/05, BFH/NV 2006, 2035). Hinzu komme, dass es sich bei § 357 Abs. 3 Satz 1 AO, nach der der Verwaltungsakt bei Einlegung des Einspruchs bezeichnet werden solle, um eine Sollvorschrift handele, sodass es nicht zwingend sei, formal sprachlich zum Ausdruck zu bringen, gegen welchen konkreten Verwaltungsakt der Einspruch sich richte. Vielmehr sei der Einspruch als einseitige Willenserklärung auslegungsfähig und auslegungsbedürftig. Dabei sei zu berücksichtigen, dass im Streitfall sämtliche Bescheide am 9.4.2013 zur Post gegeben worden seien. Das Rechtsschutzziel sei im Einspruch vom 7.5.2013 klar formuliert und mit der Berücksichtigung des Betriebsausgabenabzugs bezeichnet. Dies sei auch in der Stellungnahme zu den Feststellungen der Betriebsprüfung zum Ausdruck gebracht worden.

Zudem regle § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG in der Fassung des JahresStG 2010 vom 8.12.2010 (BGBl 2010I, 1768, 177), dass die Vorschriften des § 10d Abs. 4 Satz 4 und Satz 5 EStG erstmals für Verluste anwendbar seien, für die nach dem 13.12.2010 eine Verlustfeststellungserklärung abgegeben werde. Im Streitfall sei auch die Erklärung für die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs für 2009 vor dem Stichtag abgegeben worden. 38

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem vom Beklagten angeführten BFH-Urteil v. 16.5.2018 - XI R 50/17 (BSIBI II 2018, 752). Dort sei es um die Auslegung einer Klageschrift in einem Fall gegangen, in welchem im Einspruchsverfahren sowohl die Körperschaftsteuerfestsetzung wie auch die Bescheide über Verlustfeststellung angegriffen gewesen seien und in der Klageschrift ausdrücklich klargestellt worden sei, dass die Körperschaftsteuerfestsetzungen nicht angegriffen sein sollten. In dieser Situation, in dem der Rechtsbehelfsführer -- wenn auch aufgrund eines verfahrensrechtlichen Irrtums -- ausdrücklich den Willen äußere, einen Festsetzungsbescheid nicht anfechten zu wollen, sei die Grenzen der Auslegung nach §133 BGB durch die Einbeziehung weiterer Bescheide in das Rechtsmittel als überschritten angesehen worden. 39

Die Klägerin beantragt, 40

die Änderungsbescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, 31.12.2009 und 31.12.2010 sowie die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2008, 2009 und 2010, jeweils vom 9.4.2013 in Form der Einspruchsentscheidung vom 25.6.2015 dahin zu ändern, dass die Vercharterung der Klägerin nicht als vGA behandelt und dass der Vorsteuerabzug sowohl aus der Anschaffung des Flugzeugs als auch aus den laufenden Kosten gewährt wird. 41

Der Beklagte beantragt, 42

die Klage abzuweisen. 43

Der Beklagte führt ergänzend zur Einspruchsentscheidung aus, dass die Klägerin im Einspruchsverfahren zwar einen voraussichtlichen Totalgewinn i.H.v. 20.000 € angegeben habe, ohne allerdings dessen konkrete Berechnung darzulegen. Auch die im Klageverfahren insoweit vorgetragenen Zahlen seien schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil keine AfA-Beträge einbezogen worden seien und auch die an die Gesellschafter zu zahlenden Darlehenszinsen nicht berücksichtigt seien. Ebenfalls nicht schlüssig sei es, in den ersten drei Jahren Betriebsausgaben nur i.H.v. 18.000 € jährlich anzunehmen, während die 44

tatsächlichen Betriebsausgaben in jedem Jahr bei über 40.000 € gelegen hätten. Außerdem werde bezweifelt, nach 20 Jahren der Nutzung einen Veräußerungspreis in Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten erzielen zu können, zumal die Versicherungssumme lt. Versicherungsschein ab 2015 nur noch 180.000 Euro statt der ursprünglichen 230.000 € betrage.

Die vorgetragene Umstrukturierung sei nicht erkennbar. Die Anschlussprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 habe u.a. festgestellt, dass im Versicherungsschein der Allianz ein dritter Pilot erst ab April 2013 benannt und die Maschine in den Jahren 2011 und 2012 nur von A und B geflogen worden sei. Auch in 2013 sei das Flugzeug weitaus überwiegend durch die beiden Gesellschafter und nur geringfügig (zu 7 %) fremd genutzt worden. Nur in den Monaten September bis November 2013 sei eine Kleinanzeige in der Zeitschrift "... " geschaltet worden, die lediglich auf die offensichtlich seit Mitte 2013 bestehende Internetseite verwiesen habe, auf der die Vercharterung durch die geforderte Mindestabnahme von 20 Stunden im Jahr allerdings massiv eingeschränkt worden sei. Die tatsächliche Nutzung der Maschine von 127 Stunden 42 Minuten in 2011, von 97 Stunden 42 Minuten in 2012 und von 90 Stunden 51 Minuten in 2013 verdeutliche, dass auch durch diese Beschränkung eine Teilnahme am allgemeinen Markt unterdrückt worden sei. Auch die behauptete Kundenzuführung spiegle sich in den Jahren 2011, 2012, 2013, 2014 und 2015 nicht in einer Umsatzsteigerung wieder (Jahresumsatz 2014 lt. VA: 22.023 €; Umsatz 2015 lt. VA: 27.238 €).

Soweit die tatsächliche Nutzung des Flugzeugs gehe, sei zu berücksichtigen, dass im Zuge der Anschlussprüfung zwischen den Flugminuten laut Flugbuch und den in Rechnung gestellten Flugminuten Differenzen bestünden, da verschiedene Flüge nicht in Rechnung gestellt worden seien und auch insoweit verhinderte Vermögensmehrungen und damit vGA wie folgt vorlägen:

2011			
Flugminuten lt. Flugbuch		7.662	
davon			
N	privat	1788	
J	privat	1860	
V		1403	
J	Firma	2478	
fremde Dritte		0	
nicht in Rechnung gestellt		133	
N			15 Minuten
J			112 Minuten

Die nicht in Rechnung gestellten Flüge sind der privaten Nutzung der Gesellschafter zuzurechnen.

Daraus ergibt sich insgesamt folgende Verteilung:

Privatnutzung $3781/7662 = 49,35\%$
 Firmen der Gesellschafter $3881/7662 = 50,65\%$

Eine Nutzung durch fremde Dritte erfolgte nicht.

2012			
Flugminuten lt. Flugbuch		5.862	
davon			
N	privat	2059	
J	privat	1148	
V		625	
J	Firma	1456	
fremde Dritte		0	
nicht in Rechnung gestellt		574	
N			71 Minuten
J			57 Minuten
L			491 Minuten
P			15 Minuten

Die nicht in Rechnung gestellten Flüge sind der privaten Nutzung der Gesellschafter zuzurechnen.

Daraus ergibt sich insgesamt folgende Verteilung:

Privatnutzung

Firmen der Gesellschafter 5.451

2013			
Flugminuten lt. Flugbuch		5.451	
davon			
N	privat	1531	
J	privat	479	
V		1454	
J	Firmen	1476	
fremde Dritte		386	
nicht in Rechnung gestellt		125	
N			27 Minuten
J			60 Minuten
Y			38 Minuten

Die nicht in Rechnung gestellten Flüge sind der privaten Nutzung der Gesellschafter zuzurechnen.

Daraus ergibt sich insgesamt folgende Verteilung:

Privatnutzung $2135/5451 = 39,17\%$
 Firmen der Gesellschafter $2930/5451 = 53,75\%$
 fremde Dritte $386/5451 = 7,08\%$

Insgesamt erfolgten erst ab 2013 die o.a. Werbemaßnahmen. Dies zeige zudem, dass keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt sei, da das Flugzeug in 2011 und 2012 ausschließlich durch die beiden Gesellschafter geflogen worden sei und in 2013 nur eine untergeordnete Nutzung von 7% durch einen fremden Dritten erfolgt sei. Auch die versicherungsrechtliche Begrenzung der Piloten habe fortbestanden. Durch den Nachtrag vom 26.11.2012 sei die Nutzung noch weiter auf die beiden Gesellschafter eingeschränkt worden. Erst durch den Nachtrag vom ...2013 sei eine Erweiterung auf einen dritten Piloten erfolgt (Herr U), sodass ersichtlich keine Beteiligung am allgemeinen Markt gewollt gewesen sei. 49

Soweit vorgetragen worden sei, dass ab 100 Flugstunden ein Gewinn zu erwarten sei, habe sich trotz des Überschreitens dieser Stundenzahl im Zeitraum der Anschlussprüfung gezeigt, dass weiterhin Verluste erzielt worden seien. Der Gesamtverlust zum 31.12.2013 belaufe sich ohne die Änderungen der Prüfung für die Jahre 2008 bis 2010 auf 123.658,79 €. Selbst bei Einbeziehung des angeblichen Flugzeugwertes lt. Gutachten mit 202.2015 € zu Anfang 2016 ergebe sich kein Totalgewinn. Betreffend die Preisliste der Firma I aus dem Jahr 2011, die auch schon während der Betriebsprüfung vorgelegen habe, sei auf die fehlende Vergleichbarkeit des Unternehmens der Klägerin mit einer Charterfirma mit 14 Flugzeugen, 2 Flugsimulatoren sowie zusätzlich angebotener Leistungen aus Fluglehrertätigkeit hinzuweisen. Für die Bemessung der vGA sei der angemessene Gewinnaufschlag im Rahmen der Anschlussprüfung im Schätzungswege im Hinblick auf die auffallend hohen Reparaturaufwendungen für 2011 und 2012 lediglich mit 5 % auf die angefallenen Kosten bemessen worden (2011: 31.120,67 €; 2012: 37.835,72 €; 2013: 22.765,35 €), obwohl eigentlich 10 % üblich seien. 50

Ergänzend führte der Beklagte mit Schreiben vom 7.8.2018 bzw. 13.12.2018 aus, dass er die Klagen wegen der Verlustfeststellungen zur Körperschaftsteuer 2009 bis 2010 nach nochmaliger Prüfung bereits für unzulässig halte, da die diesen Bescheiden zugrundeliegenden Körperschaftsteuerfestsetzungen nicht angefochten und damit bestandskräftig seien. Das JahresStG 2010 vom 8.12.2010 habe die verfahrensrechtlichen Regelungen zur Verlustfeststellung für Erklärungen geändert, die nach dem 13.12.2010 abgegeben worden seien. Auch die Körperschaftsteuererklärung für 2009 sei erst nach dem Stichtag 13.12.2010 abgegeben worden, nämlich am 10.1.2011. Die Anfechtung der zugrunde liegenden Körperschaftsteuerbescheide sei auch dann erforderlich, wenn die festgesetzte Steuer des jeweiligen Verlustentstehungsjahres 0 € betrage und damit eigentlich auch gemäß § 350 AO erforderliche Beschwer fehle. Die von der Klägerin begehrte Auslegung des Einspruchsschreibens vom 7.5.2013 zugleich als Anfechtung der Körperschaftsteuerbescheide sei nicht möglich, da die Klägerin zum Zeitpunkt der Einspruchseinlegung steuerlich beraten gewesen sei und der steuerliche Berater ausdrücklich nur gegen die Verlustfeststellungsbescheide Einsprüche eingelegt habe. Auch der BFH habe für Fälle der Neuregelung entschieden, dass eine Erhöhung der Verlustabzüge ohne Anfechtung der Körperschaftsteuerbescheide nicht in Betracht komme (BFH v. 16.5.2018 - XI R 50/17, BStBl 2018 II, 752). 51

Hinsichtlich der Umsatzsteuer hält es der Beklagte für zweifelhaft, ob eine juristische Person durch eine Tätigkeit gegenüber ihren Gesellschaftern nachhaltig i.S. § 2 UStG tätig werden könne. Aber selbst bei Annahme der Unternehmereigenschaft greife der Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG (Hinweis auf v. 21.5.2014 - V R 34/13, BSIBI II 2014, 914). Ähnliche Zwecke seien auch die Aufwendungen für ein Motor- bzw. Sportflugzeug (Hinweis auf FG München v. 8.3.2010, 7 K 1182/08, EFG 2010, 1345). Der Hinweis der Klägerin auf das BMF-Schreiben vom 14.7.2000 liege schon deshalb neben der 52

Sache, weil dieses durch BMF-Schreiben vom 29.3.2007 nach Neufassung der 6. EU-Richtlinie vom 28.11.2006 aufgehoben worden sei.

Soweit die Klägerin die Abzugsbeschränkung für nicht einschlägig halte, wenn ein Flugzeug zum Transport aus geschäftlichen Gründen genutzt werde, lägen bisher keine Angaben darüber vor, aus welchen Gründen das Flugzeug von B und A gechartert worden sei, und auch die Kürzel für die Reiseziele im Flugbuch seien nicht erläutert worden. Die Klägerin habe es trotz mehrfacher Aufforderung des Beklagten abgelehnt, unter Nennung der Reiseziele Angaben dazu zu machen, für welche Zwecke das Flugzeug bei Vercharterung an die Gesellschafter selbst genutzt worden sei. Die Behauptung, das Flugzeug sei ausschließlich als Transportmittel zu Geschäftszwecken genutzt worden, sei nach Aktenlage nicht haltbar. In der Aufstellung seien die Wochenendflüge und die Flüge über Feiertage/Urlaub enthalten, bei denen der Start- und Landeflughafen der Heimatflughafen E ohne anderes Ziel angefliegen worden sei (Rundflüge), was für eine private Veranlassung spreche. Außerdem seien in den gut zwei Jahren von Ende November 2008 bis Ende 2010 vier jeweils ein- bis zweiwöchige Reisen nach O/Spanien enthalten, wobei Ziel und Dauer der Reisen für private Urlaubsreisen sprächen. Im Übrigen seien in den Rechnungen nach Spanien nur die reinen Flugstunden abgerechnet worden, nicht aber die Dauer der Vercharterung von jeweils ein bis zwei Wochen. Ebenso müsse auch für die an den Wochenenden angefliegenen Ziele AA / Italien, Z / Deutschland, BB / Deutschland, DD / Deutschland, EE / Norwegen, FF / Italien und GG / Spanien der behauptete geschäftliche Anlass dargelegt werden. Dies zeige, dass letztlich das private Flugerlebnis der Gesellschafter und deren Freude am Fliegen im Vordergrund gestanden habe, insbesondere angesichts der gehäuften Anzahl von Wochenendrundflügen (E — E ohne Landung zwischendurch), sodass der Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG greife.

Der Rechtsstreit wurde im Erörterungstermin vom 27.6.2017 tatsächlich und rechtlich erörtert. Dabei hatte der Berichterstatter eine Verständigung dahin vorgeschlagen, dass die Klägerin ihr ertragsteuerliches Begehren nicht weiterverfolge und der Beklagte seinerseits die Umsatzsteuerbescheide ändere und den streitigen Vorsteuerabzug gewähre. Wegen der Einzelheiten wird auf die Niederschrift des Erörterungstermins Bezug genommen. Auch nach Erörterung in der mündlichen Verhandlung vom 4.7.2019 erklärte die Beklagtenvertreterin jedoch auf Nachfrage des Gerichts, an ihrem Klageabweisungsbegehren sowohl hinsichtlich der Körperschaftsteuer als auch hinsichtlich der Umsatzsteuer festzuhalten.

Entscheidungsgründe 55

I. Die Klage ist hinsichtlich des von der Klägerin begehrten Vorsteuerabzugs begründet (2.), hinsichtlich der darüber hinaus begehrten Verlustfeststellungen ist sie unbegründet (1.). 56

1. Die von der Klägerin begehrten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, 31.12.2009 und 31.12.2010 können nicht ergehen, weil der Beklagte die Vercharterung des Flugzeugs der Klägerin zu Recht als vGA behandelt und deshalb die sich aus der Flugzeugvercharterung ergebenden Kosten bei der Gewinnermittlung zu Recht außerbilanziell zugerechnet hat. 57

a) Die Klage gegen die "geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, 31.12.2009 und 31.12.2010" ist auch für die Jahre 2009 und 2010 zulässig, obwohl die jeweiligen Feststellungserklärungen erst nach dem 13.12.2010 abgegeben worden sind. 58

aa) Nach § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG ist der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach § 10d Abs. 1 EStG abgezogenen und die nach § 10d Abs. 2 EStG abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag (§ 10d Abs. 4 Satz 2 EStG). Bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags sind die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie den Steuerfestsetzungen des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der verbleibende Verlustvortrag festgestellt wird, und des Veranlagungszeitraums, in dem ein Verlustrücktrag vorgenommen werden kann, zugrunde gelegt worden sind; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 AO sowie § 42 FGO gelten entsprechend (§ 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl 2010 I, 1768). Nach § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 dürfen die Besteuerungsgrundlagen bei der gesonderten Feststellung des Verlustvortrags nur insoweit abweichend berücksichtigt werden, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Steuerbescheide ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Die Vorschriften des § 10d Abs. 4 Satz 4 und Satz 5 EStG sind gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG in der Fassung des JahresStG 2010 erstmals für Verluste anwendbar, für die nach dem 13.12.2010 eine Verlustfeststellungserklärung abgegeben wird.

bb) Mit der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. des JStG 2010 wird eine inhaltliche Bindung des Verlustfeststellungsbescheides an den Bescheid über Körperschaftsteuer erreicht, obwohl dieser kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid ist. Die Besteuerungsgrundlagen sind im Feststellungsverfahren so zu berücksichtigen, wie sie der letzten bestandskräftigen Festsetzung im Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuermessbescheid zugrunde liegen. Daraus folgt, dass im Feststellungsverfahren des verbleibenden Verlustvortrags die Einkünfte nicht eigenständig zu ermitteln sind. Wird der Steuerbescheid bestandskräftig und berücksichtigt er keinen Verlust, kommt eine Verlustfeststellung nur noch in Betracht, wenn und soweit der Steuerbescheid des Verlustentstehungsjahres nach den Vorschriften der AO hinsichtlich der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte (noch) änderbar ist; nichts anderes gilt für die Änderung einer Verlustfeststellung, wenn der bestandskräftige Steuerbescheid zwar einen Verlust berücksichtigt, der Steuerpflichtige jedoch einen höheren Verlust begehrt. Der erstmalige Erlass wie auch die Änderung eines Feststellungsbescheides über den verbleibenden Verlustvortrag sind danach von der Reichweite der verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeit der Steuerfestsetzung gemäß §§ 164 f., §§ 172 ff. AO im Verlustentstehungsjahr abhängig (BFH v. 16.05.2018 - XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752 m.w.N.: Verhältnis der Verlustfeststellung zur Steuerfestsetzung; vgl. ferner BFH v. 12.7.2016 - IX R 31/15, BFHE 255, 1, BFH/NV 2017, 100, v. 11.10.2017 - IX R 15/17, BFH/NV 2018, 433).

cc) Allerdings gilt auch nach diesen Rechtsprechungsgrundsätzen für das auf die Verlustfeststellung bzw. auf Änderung derselben gerichtete Begehren ausdrücklich das Gebot der rechtsschutzgewährenden Auslegung (BFH v. 16.05.2018 - XI R 50/17, BFHE 261, 342, BStBl II 2018, 752). Danach sind verfahrensrechtliche Erklärungen wie auch die Klageschrift als prozessuale Willenserklärung nach den für Willenserklärungen geltenden Grundsätzen analog § 133 BGB auszulegen, sodass weitest möglich das Ziel und der wirkliche Wille des Erklärenden zu erforschen sind. Es kommt deshalb nicht entscheidend auf Wortwahl und Bezeichnung durch den Kläger an, sondern auf den gesamten Inhalt der Willenserklärung, wobei auch außerhalb der Erklärung liegende weitere Umstände berücksichtigt werden

60

61

können. Daher ist davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige dasjenige Rechtsmittel einlegen will, welches seinem erkennbaren Rechtsschutzbegehren verfahrensrechtlich am weitesten entspricht (BFH v. 1.2.2018 - X B 136/17, BFH/NV 2018, 534; v. 29.6.2017 - X B 170/16, BFH/NV 2017, 1613, v. 29.9.2015, I B 37/14, BFH/NV 2016, 415, v. 26.3.2014 - III B 133/13, BFH/NV 2014, 894, v. 25.9.2013 - VIII R 17/11, juris, v. 22.6.2010 - VIII B 12/10, BFH/NV 2010, 1846, v. 29.7.2009 - VI B 44/09, BFH/NV 2009, 1822, v. 23.4.2009 - X B 43/08, BFH/NV 2009, 1443, v. 7.11.2007 - I B 104/07, BFH/NV 2008, 799, v. 16.04.2007 - VII B 98/04, BFH/NV 2007, 1345, jeweils m.w.N., insbes. BVerfG v. 29.10.1975 - 2 BvR 630/73, BStBl II 1976, 271 unter Hinweis auf den grundrechtlichen Anspruch auf Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes, Art. 19 Abs. 4 GG).

Die Notwendigkeit einer rechtsschutzgewährenden Auslegung von Rechtsbehelfen hat der BFH auch für solche Fälle betont, in denen der Steuerpflichtige durch eine rechtskundige Person vertreten war, sodass es keinen allgemeinen Grundsatz dahin gibt, dass Erklärungen fachkundiger Berater einer Auslegung nicht zugänglich sind (vgl. beispielsweise: BFH v. 9.12.2009 - II R 52/07, BFH/NV 2010, 827; v. 27.5.2004 - IV R 48/02, FiStBl, II 2004, 964; v. 19.7.2005 - XI B 206/04, BFH/NV 2006, 68; v. 24.8.2006 - XI B 149/05, BFH/NV 2006, 2035). Nur wenn die Prozessklärung klar und eindeutig ist und offensichtlich dem bekundeten Willen des Erklärenden entspricht, besteht -- bei fachkundigen Beratern -- grundsätzlich kein Raum für eine gegenteilige Auslegung (z.B. BFH v. 9.1.2019 - IV R 27/16, BFHE 263, 438, DStR 2019, 1204, m.w.N.).

dd) Unter Berücksichtigung der danach gebotenen rechtsschutzgewährenden Auslegung ist die im Streitfall gegen die "geänderten Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, 31.12.2009 und 31.12.2010" gerichtete Klage (GA Bl. 62) entgegen der Auffassung des Beklagten nicht unzulässig. Denn bei rechtsschutzgewählender Auslegung waren die Körperschaftsteuerfestsetzungen der Streitjahre ebenfalls mit dem Einspruch der Klägerin angefochten und damit änderbar. Dies ergibt sich aus den Gesamtumständen des Einspruchsschreibens. Das Gericht teilt insoweit die Einschätzung des Bevollmächtigten, dass das Rechtsschutzziel im Einspruch vom 7.5.2013 trotz der Formulierung in der Gegenstandsbezeichnung "Einspruch ... gegen ... Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages ... vom 9.4.2013" klar formuliert und mit "Berücksichtigung des Betriebsausgabenabzugs" bezeichnet ist, was überdies auch in der Stellungnahme zu den Feststellungen der Betriebsprüfung zum Ausdruck gebracht wurde. Ergänzend wird im Einspruchsschreiben unter konkreter Benennung des jeweils für die Streitjahre "zu versteuernden Einkommens" ausdrücklich beantragt, "die in den Jahren 2008-2010 geltend gemachten Betriebsausgaben in vollem Umfang zum Abzug zuzulassen und eine erklärungsgemäße Veranlagung durchzuführen". Vor diesem Hintergrund kann entgegen der Auffassung des Beklagten keine Rede davon sein, dass es sich bei den Einsprüchen um "klare und eindeutige Erklärungen" handelte, die keiner Auslegung zugänglich sind, und ebenso wenig davon, dass die Anfechtung ausschließlich der Verlustfeststellungen "offensichtlich dem bekundeten Willen des Erklärenden" entsprach. Im Gegenteil liegt es für den erkennenden Senat angesichts der Rechtsänderung durch das JahresStG 2010 auf der Hand, dass die Einsprüche auch gegen die zugrunde liegenden Körperschaftsteuerfestsetzungen gerichtet sind, über die -- vor dem Hintergrund der bisherigen Auffassung des Beklagten -- lediglich noch nicht entschieden ist. Dies steht jedoch der Zulässigkeit der Klage hinsichtlich der begehrten Verlustfeststellungen nicht entgegen, weil für die Zulässigkeit der auf Verlustfeststellung gerichteten Klagen lediglich von Bedeutung ist, dass die Körperschaftsteuerbescheide angefochten und damit änderbar sind.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem vom Beklagten angeführten BFH-Urteil v. 16.5.2018 (XI R 50/17, BSIBI II 2018, 752). Denn dort ging es um die Auslegung einer Klageschrift in einem Fall, in welchem anders als im Streitfall sowohl die Körperschaftsteuerfestsetzungen wie auch die Bescheide über Verlustfeststellung mit dem Einspruch angegriffen waren und der BFH der Klageschrift "eindeutig" entnehmen konnte, dass die Körperschaftsteuerbescheide nicht umfasst sein sollten, auch wenn dies möglicherweise auf einem verfahrensrechtlichen Irrtum des Klägers beruhte. Eine solche Konstellation ist im Streitfall gerade nicht gegeben, sodass die Auslegung durch den erkennenden Senat die vom BFH formulierten Auslegungsgrenzen nicht überschreitet.

b) Materiell können die von der Klägerin beehrten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, 31.12.2009 und 31.12.2010 jedoch nicht ergehen, weil der Beklagte die Vercharterung des Flugzeugs der Klägerin zutreffend als vGA behandelt hat. 65

aa) Eine vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG liegt vor, soweit bei einer Kapitalgesellschaft eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste oder mitveranlasste Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung eintritt, die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt, nicht auf einer offenen Ausschüttung beruht und geeignet ist, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann anzunehmen, wenn es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt von der Kapitalgesellschaft gezahlt werden soll. Die erforderliche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist u.a. dann anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vorteil zuwendet, den sie unter ansonsten vergleichbaren Umständen einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet. Eine zur vGA führende Vorteilszuwendung kann sich dabei nicht nur aus einem Leistungsverhältnis ergeben, das unmittelbar zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter besteht. Es reicht vielmehr aus, wenn die Kapitalgesellschaft aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen einer ihrem Gesellschafter nahe stehenden Person einen Vorteil zuwendet, ohne dass der Gesellschafter selbst -- unmittelbar oder mittelbar -- an dem Vorteil teilhat (BFH v. 6.4.2005 - I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBI II 2006, 196; v. 9.11.2005 - I R 27/03, BFHE 211, 493, BStBI II 2006, 564, v. 7.8.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBI II 2004, 131, v. 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988, v. 22.2.1989 - I R 9/85, BFHE 156, 428, BStBI II 1989, 631). 66

bb) Soweit es um die Frage einer vGA-Zurechnung aus dem Betrieb von möglicherweise im Gesellschafterinteresse unterhaltenen Wirtschaftsgütern geht, gilt nach inzwischen ständiger Rechtsprechung des BFH, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen, mit der Folge, dass das von der Klägerin im Streitfall erworbene Flugzeug zum Betriebsvermögen gehört und die von ihr insoweit getätigten Aufwendungen Betriebsausgaben darstellen, ebenso wie es sich bei den Erträgen aus der Vercharterung um Betriebseinnahmen handelt (BFH v. 8.8.2001 - I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBI II 2003, 487, v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540). Ebenso hat der BFH in diesem Zusammenhang entschieden, dass eine außerhalb der Steuerbilanz zuzurechnende nichtabziehbare Betriebsausgabe i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG weder die Annahme einer vGA noch die einer anderen Ausschüttung hindert. Denn die §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG und 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind nicht gegeneinander vorrangig bzw. nachrangig, aber auch nicht kumulativ anzuwenden, sondern sie überlagern 67

sich in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen Vorschrift vollzogen wurde (BFH v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123, HFR 1997, 327).

cc) Der danach grundsätzlich zu bejahende Charakter der Kosten für die Anschaffung des Flugzeugs und der übrigen insoweit getätigten Aufwendungen als Betriebsausgaben schließen deren Bewertung und außerbilanzielle Zurechnung als vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) nicht aus. 68

aaa) Unterhält eine Kapitalgesellschaft im Interesse eines oder mehrerer Gesellschafter ein Wirtschaftsgut und entstehen ihr aus diesem Anlass Verluste, ohne dass sich der oder die Gesellschafter zu einem Verlustausgleich zuzüglich der Zahlung eines angemessenen Gewinnaufschlags verpflichtet haben, so ist in dem Verzicht auf die Vereinbarung eines Aufwendungsersatzanspruchs in Höhe des im jeweiligen Veranlagungszeitraum angefallenen Verlustes zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und eine andere Ausschüttung i.S. des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG anzunehmen. Denn die als Bewertungsmaßstab heranzuziehende Figur eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters würde für die Kapitalgesellschaft eine Verlusttätigkeit nicht ohne Verlustausgleich und ohne die Vereinbarung eines Aufwendungsersatzes zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags übernehmen, wobei eventuelle Einnahmen oder sonstige Vorteile, die die Kapitalgesellschaft aus der Verlusttätigkeit erzielt, die vGA mindern können. Generell ausgeschlossen ist die Annahme einer vGA nur, wenn die Kapitalgesellschaft das verlustbringende Wirtschaftsgut ausschließlich aus betrieblichem Interesse und nicht auch gleichzeitig im Interesse einzelner oder mehrerer Gesellschafter unterhält (BFH v. 8.8.2001 - I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBl II 2003, 487, v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123, HFR 1997, 327; vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540). 69

bbb) Die Möglichkeit einer solchen Zurechnung findet ihre Grenze in dem Ziel des Tatbestandes der vGA, welches in der Abgrenzung zur Gesellschaftersphäre besteht, nicht aber in der Vermeidung betrieblicher Risiken. Daher kann es nicht Aufgabe der steuerrechtlichen Beurteilung sein, die Qualität unternehmerischer Entscheidungen abzuschätzen und ggf. im Ergebnis als unrichtig einzuschätzende Entscheidungen als private Liebhabereigeschäfte zu behandeln. Auf der anderen Seite ist zu berücksichtigen, dass die Kapitalgesellschaft als juristische Person keine eigenen Interessen verfolgt, sondern "ihre" Interessen von den hinter ihr stehenden Gesellschaftern vorgegeben erhält, sodass es erforderlich ist, das Entstehen von Gesellschaftsverlusten im persönlichen Interesse eines Gesellschafters diesem als vGA zuzuordnen. Die im Einzelfall schwierige Abgrenzung in diesem Spannungsverhältnis hat nach inzwischen ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung danach zu erfolgen, ob durch die Verlusttätigkeit in erster Linie private Neigungen und Interessen der Gesellschafter befriedigt werden. Die dazu erforderlichen tatsächlichen Feststellungen decken sich dabei weitgehend mit jenen, die im Rahmen der Prüfung zu treffen sind, ob der Steuerpflichtige mit Gewinnerzielungsabsicht oder aber im Rahmen einer sog. Liebhaberei tätig wird (BFH v. 8.8.2001 - I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBl II 2003, 487, v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540), wengleich die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 2 KStG auch insoweit als Gewerbebetrieb gilt, als sie nicht unter eine der sieben Einkunftsarten des § 2 Abs.1 EStG fällt; die Korrektur der Einkünfte hat ausschließlich außerbilanziell entweder als vGA oder ggf. -- bei Vorlage der speziellen Voraussetzungen -- als nicht abziehbare Betriebsausgabe i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG zu erfolgen (BFH v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123, HFR 1997, 327). 70

ccc) Maßgeblich für die Abgrenzung einer sog. Liebhaberei zur Einkunftserzielung ist das Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht, also das Bestreben, auf Dauer einen Totalgewinn zu erzielen, und zwar aufgrund einer Betätigung, die, über eine größere Zahl von Jahren gesehen, auf die Erzielung positiver Ergebnisse hin angelegt ist. Dabei handelt es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal, das nicht nach den Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen, sondern nach den äußerlichen Merkmalen zu beurteilen ist. Maßgeblich ist daher, ob die objektiv feststellbaren Umstände den Schluss auf die Absicht zur Erzielung eines Totalüberschusses aus der verlustbringenden Tätigkeit-- im Streitfall der Vercharterungstätigkeit -- erlauben (BFH v. 7.11.2018 - X R 34/16, BFH/NV 2019, 686: Turnierpokerspiele, unter Hinweis auf BFH v. 25.6.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; ferner BFH v. 23.8.2000 - X R 106/97, BFH/NV 2001, 160). Zu bemessen ist der Totalüberschuss nach der Summe der in der Vergangenheit erzielten und künftig zu erwartenden laufenden Gewinne/Verluste und dem sich bei Betriebsbeendigung voraussichtlich ergebenden Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn/-verlust, wobei steuerfreie Veräußerungsgewinne - etwa im Rahmen von Überschusseinkünften bzw. Vermögensverwaltung - außer Betracht bleiben (grundlegend BFH v. 25.6.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; ferner BFH v. 17.6.1998 - XI R 64/97, BFHE 186, 347, BStBl II 1998, 727).

ddd) Längere Verlustperioden, denen nicht durch geeignete Maßnahmen begegnet wird, können ein Indiz dafür sein, dass die Verluste aus Neigungen und Motiven hingenommen werden, die im persönlichen Bereich liegen, und dass die Tätigkeit nicht ernstlich darauf gerichtet ist, erfolgreich am Markt tätig zu sein. Dabei deuten bloße Anlaufverluste zwar noch nicht auf eine fehlende Überschusserzielungsabsicht hin, allerdings ist das Abwarten einer betriebsspezifischen Anlaufphase nicht erforderlich, wenn die Vercharterung eines Gegenstandes betrieben wird, dessen Nutzung vorwiegend der Freizeitgestaltung dient. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Betriebsführung in einer Weise erfolgt, die von ihrer Anlage her auf Dauer nicht geeignet ist, mit Gewinn zu arbeiten, wobei die Verhältnisse des bereits abgelaufenen Zeitraums einen wichtigen Anhaltspunkt bieten (BFH v. 23.5.2007 - X R 33/04 BStBl II 2007, 874, BFH/NV 2007, 2164; vgl. ferner BFH v. 31.5.2001 - IV R 81/99, BFHE 195, 382, BFH/NV 2001, 1331: Steuerberatungstätigkeit; v. 17.11.2004 - X R 62/01, BFHE 208, 522, BStBl II 2005, 336: Möbelhandel).

72

dd) Der Streitfall bildet vor diesem Hintergrund einen Grenzfall. Denn eine Flugzeug-Vercharterung ist nicht typischerweise in der Nähe des Hobbybereichs anzusiedeln. Gleichwohl verneint der erkennende Senat nach Abwägung aller Umstände das Bestehen einer Überschusserzielungsabsicht. Zu berücksichtigen ist dabei auf der einen Seite die steuerrechtlich grundsätzlich zu akzeptierende Entscheidung für die Vercharterung eines Verkehrsmittels als unternehmerische Grundentscheidung dafür, die mit einem solchen Geschäftsgegenstand verbundenen Chancen, zugleich aber auch die Verlustgefahren wahrzunehmen. Auf der anderen Seite steht das im Streitfall unstrittige persönliche Interesse der Gesellschafter der Klägerin am Fliegen, die ihre Entscheidung für die verlustbringende Tätigkeit ohne substantiierte Wirtschaftlichkeitsberechnung getroffen haben. Der von der Klägerin angeführte externe Vergleich mit einer Fluggesellschaft, die 14 Maschinen in ihrem Betriebsvermögen hat und außerdem einen Fluglehrbetrieb unterhält, ist aus Sicht des Gerichts insoweit unbehilflich. Denn im Streitfall war die Art und Weise des Vercharterungsbetriebes im Wesentlichen durch eine Beschränkung auf die Gesellschafter der Klägerin als Piloten gekennzeichnet. So war etwa der Versicherungsschutz im Wesentlichen auf die Gesellschafter der Klägerin beschränkt. Fremde Piloten kamen in geringer Zahl (bis zu vier) nur nach zusätzlicher Benennung im Vorfeld einer Vercharterung als weitere Flieger in Betracht. Bestätigt wird dies durch die tatsächliche Durchführung, nach

73

der in Streitjahren nur eine dem Umfang nach völlig untergeordnete Überlassung an einen einzigen dritten Piloten erfolgt ist, und die Erklärung des damaligen steuerlichen Vertreters im Rahmen der Betriebsprüfung, nach der eine Benutzung des Flugzeugs durch fremde Personen grundsätzlich nicht im Interesse der Gesellschafter lag, um Beschädigungen/Abnutzungen durch Dritte zu vermeiden.

Die Beschränkung auf im Wesentlichen die Gesellschafter als Piloten bei Ansatz eines Vercharterungspreises von nur 3 € je Flugminute würde entgegen der Annahme des Bevollmächtigten auch bei einer Gesamt-Vercharterungsdauer von weit über 100 Stunden angesichts der damit verbundenen Kosten insgesamt selbst dann nicht zu einem Gewinn führen können, wenn man den Vortrag der Klägerin als wahr unterstellt, das Flugzeug unabhängig von der Flugdauer über Jahre ohne Wertverlust nutzen zu können, weil im Rahmen einer Veräußerung der Flugmaschine ein Preis erzielbar wäre, der sich im Wesentlichen mit den Anschaffungskosten deckt. Auch die später erfolgte Öffnung für weitere Piloten (Nachtrag vom2013, nachdem die Nutzung im Nachtrag vom2012 noch unverändert auf die Gesellschafter beschränkt war) und die von der Klägerin angestrebten Werbemaßnahmen führen schon deshalb nicht zu einer geänderten Betrachtung, weil diese Maßnahmen bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung letztlich nicht geeignet waren, eine Steigerung des Betriebsergebnisses herbeizuführen. Denn vor dem Hintergrund, dass Dritte erst bei einer "Mindestabnahme" von 20 Flugstunden zum Zuge kommen konnten, war die Erweiterung des Flugbetriebes auf Dritte letztlich weder realistisch noch ernsthaft angestrebt.

74

Dementsprechend war jedenfalls bis 2013 keine nennenswerte Umstrukturierung erkennbar, sodass entgegen der Auffassung der Klägerin eben nicht nur von bloßen Anlaufverlusten gesprochen werden kann, sondern eine längere, bis heute nicht beendete Verlustperiode vorliegt, die den Schluss rechtfertigt, dass die verlustbringende Tätigkeit nicht in erster Linie durch die Absicht veranlasst war, einen Überschuss zu erzielen, sondern durch persönliche Gründe oder Neigungen der Gesellschafter jedenfalls erheblich mitveranlasst und von dem Wunsch getragen war, sich über die Einschaltung der Klägerin die erheblichen Anschaffungskosten des Flugzeugs für die betrieblichen Flüge steuerlich nutzbar zu machen, die die Gesellschafter im Rahmen ihrer jeweiligen KG's unternahmen, und darüber hinaus in ihrer Freizeit ihren fliegerischen Neigungen nachgehen zu können. So ist auch die Annahme der Klägerin, dass ein Eintritt in die Gewinnphase ab einer Nutzung des Flugzeugs von 100 Flugstunden pro Jahr habe erwartet werden dürfen, in keiner Weise objektiviert und vom Beklagten angesichts der Nichtberücksichtigung der AfA-Aufwendungen zu Recht in Zweifel gezogen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte demgegenüber die Flugzeugvercharterung angesichts der absehbar dauerhaft nur geringen Vercharterungsdauer im Wesentlichen ausschließlich an die Gesellschafter nicht ohne im Vorhinein vorgenommene konkrete Wirtschaftlichkeitsberechnung und ohne die Vereinbarung eines Aufwendersatzes zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags betrieben, da die tatsächlichen Aufwendungen ohne eine solche Aufwandsübernahme seitens der Gesellschafter in keinem Verhältnis zu den tatsächlich zu erwartenden Nutzungsmöglichkeiten standen. Verbleibende Unsicherheiten hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht gehen dabei nach ständiger Rechtsprechung zu Lasten des Steuerpflichtigen (BFH v. 7.11.2001 - I R 14/01, BFH/NV 2002, 703, DStR 2002, 667, v. 23.5.2007 - X R 33/04 BStBl II 2007, 874, BFH/NV 2007, 2164).

75

Bei seiner Würdigung berücksichtigt der erkennende Senat auch, dass die erforderliche Überschusserzielungsabsicht bei einer Tätigkeit von Anfang an fehlen und erst später einsetzen, oder auch erst später einsetzen und dann wiederum wegfallen kann, mit der

76

Folge, dass eine einkommensteuerrechtlich relevante Tätigkeit entsprechend erst später beginnt oder auch wieder wegfällt (grundlegend BFH v. 25.6.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; ferner BFH v. 17.11.2004 - X R 62/01 BStBl II 2005, 336, BFHE 208, 522, v. 5.11.2002 - IX R 18/02, BFHE 200, 556, BStBl II 2003, 914, vom 14.5.2003 - XI R 8/02, BFH/NV 2003, 1315). Deshalb lässt das Gericht insbesondere auch die Frage offen, ob nicht zumindest die Jahre ab 2015 trotz des zwischenzeitlich vorliegenden Ergebnisses der Folgeprüfung anders zu beurteilen sind, im Hinblick darauf, dass die Maschine im Jahr 2015 offensichtlich von immerhin 6 der Versicherung namentlich benannten Piloten geflogen wurde, die alle über eine Instrumentenflugberechtigung verfügten (Hinweis auf Nachtrag vom ...2015 zur Luftfahrt-Kasko-Versicherung ...) und im Hinblick auf die spätere Anhebung des Nettoentgeltes pro Flugminute auf zunächst 4 € und später auf 5 € bzw. 5,75 € pro Flugminute und die damit einhergehende -- wenn auch offensichtlich noch nicht objektivierte -- zukünftige Planung, mittelfristig eine zweite und ggf. auch eine dritten Maschine hinzu zu erwerben, und diese möglicherweise an den Flughäfen R und X zu stationieren.

ee) Soweit die höchstrichterliche Rechtsprechung als weitere Voraussetzung für die außerbilanzielle Zurechnung als vGA darüber hinaus erfordert, dass der Vorgang geeignet sein muss, beim Gesellschafter zu einem Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu führen, gilt, dass ein solcher Bezug keine Leistung im unmittelbaren Verhältnis zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter voraussetzt. Es genügt vielmehr, dass die Leistung der Gesellschaft den Gesellschafter -- wie im Streitfall -- in die Lage versetzt, ein von ihm angestrebtes Ziel ohne einen anderenfalls notwendigen eigenen Aufwand zu erreichen (vgl. BFH v. 19.12.2007 - I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Im Streitfall wurden den Gesellschaftern durch den Vercharterungsbetrieb der Klägerin etwa Aufwendungen erspart, die sie sonst für das Chartern eines vergleichbaren Flugzeugs bei fremden Dritten hätten aufbringen müssen.

77

ff) Rechtsfolge ist die Annahme einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe des im jeweiligen Veranlagungszeitraum angefallenen Verlustes zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags, der gemindert wird durch die aus der Verlusttätigkeit erzielten Einnahmen bzw. sonstigen Vorteile (BFH v. 8.8.2001 - I R 106/99, BFHE 196, 173, BStBl II 2003, 487, v. 4.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123, HFR 1997, 327; vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540). Der Beklagte hat die vGA im Streitfall demgegenüber der Höhe nach beschränkt auf diejenigen Kosten, die anteilig auf die Vercharterung an die Gesellschafter und ihre KG's entfielen, letztlich also diejenigen Kosten aus der vGA herausgerechnet, die auf die Vercharterung an den fremden Dritten entfielen. Da eine Verböserung dieses Ergebnisses durch den erkennenden Senat im Rahmen des Urteils ausgeschlossen ist, bleibt es bei dem im Streitfall vom Beklagten außerbilanziell zugerechneten Betrag.

78

2. Soweit die Klägerin mit ihrer Klage außerdem den Vorsteuerabzug sowohl aus der Anschaffung als auch aus den laufenden Kosten begehrt, ist die Klage demgegenüber begründet. Die vom Beklagten wegen fehlender Nachhaltigkeit der Tätigkeit der Klägerin in Zweifel gezogene Unternehmereigenschaft ist gegeben und der Ausschlussstatbestand gemäß § 15 Abs. 1 Buchst. a UStG liegt im Streitfall nicht vor.

79

a) Entgegen der Auffassung des Beklagten war die Klägerin im Streitfall als Unternehmerin zum Vorsteuerabzug berechtigt.

80

aa) Gemäß § 15 Abs. 1 UStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung kann der Unternehmer unter den dort aufgeführten weiteren Voraussetzungen als Vorsteuer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Unternehmer ist

81

gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gemäß Satz 3 der Vorschrift ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

bb) Die Klägerin hat ihre Vercharterungstätigkeit im Streitfall nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt; die fehlende Gewinnerzielungsabsicht ist ohne Belang. 82

aaa) Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG und dem GewStG hinaus und erfasst jede Tätigkeit, die auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist (Wiederholungsabsicht, vgl. BFH v. 18.7.1991 - V R 86/87, BStBl II 1991, 776, v. 5.9.1963 - V 117/60 U, BStBl III 1963, 520), wobei die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale gegeneinander abzuwägen sind. Nach dem insoweit grundlegenden Urteil des BFH v. 18.7.1991 - V R 86/87 (BFHE 165, 116, BStBl II 1991, 776) zur Nachhaltigkeit beim Jahreswagenverkauf durch Werksangehörige kommen als Kriterien für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit insbesondere in Betracht 83

-- mehrjährige Tätigkeit; 84

-- planmäßiges Handeln; 85

-- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit; 86

-- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes durch gleichartige Handlungen; 87

-- langfristige Duldung eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis; 88

-- Intensität des Tätigwerdens; 89

-- Beteiligung am Markt; 90

-- Auftreten wie ein Händler; 91

-- Unterhalten eines Geschäftslokals; 92

-- Auftreten nach außen, z.B. gegenüber Behörden, 93

wobei das Element der Nachhaltigkeit nicht beim Vorliegen bzw. Nichtvorliegen aller bzw. eines dieser Merkmale eindeutig bejaht oder verneint werden kann. Vielmehr sind die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung gegeneinander abzuwägen, wobei auch die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl ausgeführter Umsätze sowie der Kunden und die Höhe der Einnahmen als Gesichtspunkte einzubeziehen sind (BFH v. 12.12.1996 - V R 23/93, BFHE 182, 388, BStBl 1997 II S. 368: kein Unternehmer bei gelegentlicher Vermietung nur eines Wohnmobils, welches überwiegend für eigene private Zwecke und für nichtunternehmerische Zwecke des Ehemannes genutzt worden war). 94

bbb) Berücksichtigt man demgegenüber im Streitfall, dass das von der Klägerin angeschaffte Flugzeug allein in den Streitjahren 57-mal verchartert wurde und daraus Umsätze der Klägerin i.H.v. immerhin rd. 40.000 € resultierten, dass das vercharterte Flugzeug dabei an insgesamt 187 Stunden in Betrieb war, und außerdem nicht nur an die Gesellschafter für deren private Flüge, sondern auch an deren KG's verchartert wurde, so kann aus Sicht des 95

erkennenden Gerichts eine nachhaltige Betätigung der Klägerin nicht ernsthaft infrage gestellt werden. Dabei berücksichtigt das Gericht auch die Rechtsprechung des BFH, nach der die Vermietung eines Gegenstands durch einen GbR-Gesellschafter an die GbR als nachhaltige unternehmerische Betätigung eingestuft wird (BFH v. 7.11.1991 - V R 116/86, BStBl II 1992, 269). Vor diesem Hintergrund ist nicht einzusehen, warum im umgekehrten Fall die Vercharterung eines einzigen Flugzeugs durch eine Gesellschaft an ihre Gesellschafter bzw. an von diesen beherrschte weitere Gesellschaften nicht nachhaltig sein soll. Aus Sicht des erkennenden Senates überbetont der Beklagte bei seiner Abwägung das Element der "Beteiligung am Markt" unter Hinweis auf die Richtlinien und die BFH-Entscheidung v. 18.7.1991 - V R 86/87 (BStBl II 1991, 776) als allein maßgebliches Merkmal, obwohl eine "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" im Rahmen der Umsatzsteuer für den Unternehmerbegriff des § 2 UStG gerade nicht Tatbestandsmerkmal ist, sondern lediglich eine "nachhaltige" Betätigung zur Einnahmeerzielung gefordert wird; der BFH räumt einer "Beteiligung am Markt" somit lediglich eine Indizwirkung für eine nachhaltige Betätigung ein, ohne das Merkmal der Nachhaltigkeit von einer "Beteiligung am Markt" abhängig zu machen. Es trifft entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht zu, dass mit dem Flugzeug ein nur für die Freizeitgestaltung geeigneter Gegenstand angeschafft worden sei, sondern die Maschine war aufgrund ihrer Eignung für den Instrumentenflug wetterunabhängig zum schnellen Transport der Gesellschafter geeignet und konnte vor diesem Hintergrund auch für terminlich gebundene Beförderungen im Rahmen der von den Gesellschaftern betriebenen KG's eingesetzt werden.

b) Die Berechtigung der Klägerin zum Vorsteuerabzug für die auf das Flugzeug entfallenden Aufwendungen war entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht durch die dem Umsatzsteuerrecht im Grunde systemfremde Sonderregelung gemäß § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen, nach der auch bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug diejenigen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar sind, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt. 96

aa) Das Gericht teilt insoweit die Einschätzung des Beklagten, dass zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs allein die Nrn. 4 und 7 des § 4 Abs. 5 EStG führen könnten, nach denen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit es um Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen geht (Nr. 4) oder um andere als die in den Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind (Nr. 7). Beide Ausschlusstatbestände für den Vorsteuerabzug liegen aus der Sicht des erkennenden Gerichts allerdings nicht vor. 97

bb) Der Vorsteuerauschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG ist durch Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG gedeckt und umfasst nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht nur die laufenden Aufwendungen, sondern auch die Anschaffungskosten eines Gegenstandes (BFH v. 21.5.2014 - V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914). 98

aaa) Unionsrechtliche Grundlage des § 15 Abs. 1a UStG ist Art. 176 der Richtlinie des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG --MwStSystRL-- (bis 31.12.2006: Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG --Richtlinie 77/388/EWG--). Diese Bestimmung stellt eine -- bisher nicht getroffene -- Regelung des Rates über Ausgaben in Aussicht, die den Vorsteuerabzug 99

ausschließen, insbesondere solche, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen. Darüber hinaus enthält Art. 176 MwStSystRL eine sog. Stillhalteklausele, die bis zum Inkrafttreten einer unionsrechtlichen Regelung die Beibehaltung der innerstaatlichen Ausschlüsse des Rechts auf Vorsteuerabzug erlaubt, die vor dem Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG galten. Eine nationale Regelung, die die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitert, ist nach Art. 176 MwStSystRL grundsätzlich nicht zulässig (EuGH v. 8.1.2002 - C-409/99, Metropol und Stadler, Slg. 2002, I-81, zu Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG). Neue Ausschlussnormen können durch die einzelnen Mitgliedstaaten nur mit Genehmigung nach Art. 394, 397 MwStSystRL eingeführt werden (EuGH v. 11.7.1991 - C-97/90, Lennartz, Slg. 1991, I-3795, zu Art. 27 Abs. 2 bis 5 der Richtlinie 77/388/EWG). Für die Regelung in § 15 Abs. 1a UStG ist eine Genehmigung nach Art. 27 Abs. 2 bis 5 der Richtlinie 77/388/EWG aber weder beantragt noch erteilt worden. Gleichwohl steht § 15 Abs. 1a UStG im Einklang mit dem Unionsrecht, weil die darin getroffene Regelung inhaltlich bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG im deutschen UStG verankert gewesen ist (BFH v. 21.5.2014 - V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914).

bbb) § 15 Abs. 1a UStG ist durch Art. 7 Nr. 11 Buchst. b des StEntlG 1999/2000/2002) vom 24.3.1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) eingeführt worden und gilt mit Wirkung ab 1.4.1999 (Art. 18 Abs. 2 StEntlG 1999/2000/2002). Die in den Streitjahren geltende Fassung beruht auf dem JahresStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878). Bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG, also zum 1.1.1979 (vgl. EuGH v. 19.9.2000 C-177/99 und C-181/99, Ampafrance und Sanofi, Slg. 2000, I-7013 Rdnr. 5), war der Vorsteuerabzug für die Aufwendungen für Segelyachten zwar nicht unmittelbar durch das UStG 1973 ausgeschlossen, wenn ansonsten die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG 1973 erfüllt waren. Der einem Unternehmer zustehende Vorsteuerabzug wurde aber durch eine ebenso hohe Besteuerung der Aufwendungen als Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1973 ausgeglichen. Nach dieser Vorschrift lag Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer im Inland Aufwendungen tätigte, die nach § 4 Abs. 5 EStG bei der Gewinnermittlung ausschieden. Die Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1973 wirkte wie eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs (BFH v. 2.7.2008 - XI R 61/06, HFR 2009, 278; v. 12.8.2004 - V R 49/02, BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090). Der Vorsteuerausschluss gemäß § 15 Abs. 1a UStG stellt deshalb, jedenfalls soweit er laufende Aufwendungen i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG betrifft, nur eine Ersatzregelung für einen bereits bestehenden Ausschlusstatbestand dar und ist damit keine dem Unionsrecht widersprechende Erweiterung oder erstmalige Einfügung eines Ausschlusstatbestands. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG galt bereits ein mittelbares Vorsteuerabzugsverbot für Leistungsbezüge, die mit einer Segelyacht zusammenhängen, weil § 1 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. c UStG 1973 der Umsetzung des Ausschlusses von Repräsentationsaufwendungen vom Vorsteuerabzugsrecht gemäß Art. 17 Abs. 6 der Richtlinie 77/388/EWG und damit demselben Zweck wie § 15 Abs. 1a UStG diene (BFH v. 21.5.2014 - V R 34/13, BFHE 246, 232, BStBl II 2014, 914 m.w.N. auch aus dem Schrifttum; ferner BFH v. 2.7.2008 - XI R 61/06, HFR 2009, 278; v. 2.7.2008 - XI R 60/06, BFHE 222, 112, BStBl II 2009, 167; jeweils zu Segelyachten; v. 24.8.2000 - V R 9/00, BFHE 193, 161, BStBl II 2001, 76; v. 2.7.2008 - XI R 66/06, BFHE 222, 123, BStBl II 2009, 206: Halten von Rennpferden; v. 12.8.2004 - V R 49/02, BFHE 207, 71, BStBl II 2004, 1090: Bewirtungsaufwendungen).

cc) Allerdings ist bei der Ähnlichkeitsbewertung im Rahmen des § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG ("ähnliche Zwecke") zu berücksichtigen, dass es sich bei der Sonderregelung des § 15 Abs. 1a UStG um einen zwar durch die Rechtsprechung bestätigten, im Grunde aber

systemwidrigen Vorsteuer-Abzugsausschluss handelt (bei Erfüllung aller übrigen Tatbestandsmerkmale für den Vorsteuerabzug), der als besondere Eingriffsvorschrift in strenger Anlehnung am Wortlaut und nicht extensiv auszulegen ist, so wie das bei der Bewertung durch den Beklagten geschieht. So kommt das erkennende Gericht aufgrund der besonderen Ausstattung des Flugzeugs und seiner Eignung für den Instrumentenflug bei der Abwägung zu dem Ergebnis, dass die Maschine kein einer Segel- oder Motorjacht hinreichend ähnlicher Gegenstand ist. Vielmehr ist das Flugzeug aufgrund seiner Eignung für den Instrumentenflug wetterunabhängig für schnelle Beförderungen geeignet und daher eher einem schnellen Sportwagen (Porsche, Ferrari, etc.) vergleichbar, für welche bislang jedenfalls keine Einschränkung der Vorsteuerabzugsberechtigung über § 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 7 EStG erfolgt, als mit Segel- oder Motorjachten, für die der Vorsteuerabzug ausdrücklich ausgeschlossen ist.

dd) Soweit der Beklagte den Vorsteuerauschluss schließlich aus einer nahezu ausschließlich privaten Verwendung des Flugzeugs in Anlehnung an § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG herleiten will und die Aufwendungen für das Flugzeug letztlich als unangemessene Aufwendungen der Lebensführung der Gesellschafter einstuft, kann aus Sicht des Gerichts nicht unberücksichtigt bleiben, dass jedenfalls soweit es um die Vercharterung an die KG's der Gesellschafter geht, die betriebliche Veranlassung der im Rahmen der KG's unternommenen Flüge im Zuge der Prüfung zu keiner Zeit in Frage gestellt wurde. Offensichtlich privat veranlasst waren lediglich diejenigen Flüge, hinsichtlich derer die Gesellschafter selbst das Flugzeug von der Klägerin gechartert hatten. Soweit der Beklagte im Rahmen des Schriftsatztauschs im Klageverfahren die betriebliche Veranlassung der Flüge nach Z (Deutschland) infrage gestellt hat, hat der Bevollmächtigte der Klägerin zur Überzeugung des Gerichts dargelegt, dass die betreffende KG im Rahmen des Messebaus tätig war und in Z Messaufbauten geleistet hat. Auch auf die Frage des Gerichts in der mündlichen Verhandlung, ob nunmehr generell die betriebliche Veranlassung von Flügen im Rahmen der KG's infrage gestellt werden solle, hat die Beklagten-Vertreterin erwidert, über keine Erkenntnisse zu verfügen, die über diejenigen im Rahmen der Betriebsprüfung hinausgingen, sodass die betriebliche Veranlassung der im Rahmen der KG's unternommenen Flüge letztlich nicht substantiiert infrage gestellt worden ist und damit auch der Vorsteuerauschluss gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG nicht eingreift.

102

c) Die Neuberechnung der nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung festzusetzenden Umsatzsteuer wurde dem Beklagten aufgegeben (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). Die Beteiligten haben der Anordnung der Neuberechnung der festzusetzenden Steuer durch den Beklagten nicht widersprochen.

103

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

104