

---

**Datum:** 12.06.2014  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 252/11 G,U,F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2014:0612.13K252.11G.U.F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 03.11.2009, die Umsatzsteuerbescheide vom 03.11.2009, die Gewerbesteuermessbescheide vom 11.11.2009 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003 vom 12.11.2009, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 23.12.2010, werden entsprechend den Urteilsgründen geändert. Der Beklagte hat die festzustellenden und festzusetzenden Beträge zu errechnen und den Beteiligten mitzuteilen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 45 v.H. und der Beklagte zu 55 v.H.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

---

**Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten über die Höhe des Erlöses aus der Veräußerung eines Flugzeugs und darüber, ob die Begleichung einer Vermittlungsprovision als Betriebsausgabe anzuerkennen ist. 1 2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an der in den Streitjahren 2003 bis 2005 Herr J. Y. sowie der inzwischen verstorbene Herr F. X. zu gleichen Anteilen beteiligt 3

waren. Sie erzielte Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von eigenen Gebäuden und Wohnungen. Einkommensteuerlich war sie – zwischen den Beteiligten unstrittig – als Mitunternehmerschaft und umsatzsteuerlich als Unternehmerin anzusehen.

Die Klägerin kaufte mit Vertrag vom 24.04.2003 ein gebrauchtes Flugzeug der Marke Beech Super King Air 300LW (Kennung: D-0001) von der F. GmbH mit Sitz in C.. Geschäftsführer dieser Gesellschaft war Herr Z. L.. Der schriftliche Kaufvertrag vom 24.04.2003 wies unter Nr. 3 einen Kaufpreis von 1.650.000,- US \$ zzgl. Umsatzsteuer aus. Die Klägerin erhielt unter dem 24.04.2003 eine Rechnung über den vorgenannten Betrag. 4

Im Betriebsvermögen der Klägerin befand sich zuvor ein zweimotoriges Flugzeug der Marke Cessna 414A (Baujahr 1975, Kennung: D-0002), welches die Klägerin mit Kaufvertrag vom 06.07.1994 für 380.000,- DM angeschafft hatte. Die Klägerin veräußerte dieses Flugzeug. Ausweislich zweier Rechnungen der beiden Gesellschafter der Klägerin vom 16.05.2003 soll es sich bei der Käuferin um die U., Inc., mit Sitz in J1., Texas gehandelt haben. Die beiden Rechnungen wiesen jeweils 5.000,- EUR (50%-iger Anteil pro Gesellschafter) ohne Umsatzsteuer aus. Die Gesellschafter quittierten auf den Rechnungen handschriftlich, den Betrag am 20.05.2003 erhalten zu haben. Die U., Inc., wurde allerdings erst am 26.06.2003 im Handelsregister des Staates Texas registriert. Geschäftsführer war Herr D. Z1., der zugleich auch Geschäftsführer von 14 weiteren, unter derselben Adresse in Texas gemeldeten Firmen war. 5

Ausweislich eines Vertrags zwischen der U., Inc. und der F. GmbH vom 15.06.2003 soll jene die Cessna 414A weiterverkauft haben an die letztgenannte Gesellschaft. Es existiert eine englischsprachige Rechnung der Verkäuferin vom „23/07/2003“ über 200.000,- \$ ohne Umsatzsteuerausweis. Gegenüber dem Amtsgericht C1., das für die Registrierung von Luftfahrzeugen zuständig ist, erklärte Herr J. Y. am 31.07.2003 seine Zustimmung zur Eintragung der F. GmbH als neue Eigentümerin der Cessna 414A. Die F. GmbH verkaufte sodann ihrerseits die Cessna 414A mit Vertrag vom 14.01.2004 an die Q. Ltd., N2., USA, und erstellte am 26.01.2004 eine Rechnung über 180.000,- \$. 6

Gegen den Geschäftsführer der F. GmbH, Herrn Z. L., führte das Finanzamt L1. ab dem 15.10.2007 ein Strafverfahren durch wegen des Verdachts, dass dieser durch die Nutzung einer „Briefkastenfirma“ zu hohe Betriebsausgaben vorgegeben haben könnte. Wegen der Einzelheiten wird auf die beigezogene Ermittlungsakte verwiesen. 7

Darüber hinaus hatten die Gesellschafter der Klägerin dem Herrn G. T., Q1., mehrere Darlehen gewährt. Die Darlehen waren zum einen im Zuge früherer Geschäftsverbindungen des Herrn T. zu der I., X. und Y. I2. GbR, einer Schwestergesellschaft der Klägerin, zum anderen durch sechs Barschecks in Höhe von insgesamt 95.000,- EUR ausgezahlt worden. Die Barschecks waren ausweislich vorliegender Quittungen vom 15.03.2004, 01.10.2003, 26.05.2003, 18.11.2002, 23.03.2002 und 04.01.2002 allein von Herrn J. Y. ausgestellt worden. Die Darlehen valutierten am 27.05.2004 mit insgesamt 263.570,- EUR, wobei 178.802,60 EUR auf Herrn J. Y. und 84.767,40 EUR auf Herrn F. X. entfielen. Bereits am 16.04.2004 stellte das Finanzamt Q1. einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Herrn T.. Das zuständige Amtsgericht Q1. (Az. .. IN .../04) beauftragte am 17.05.2004 eine Sachverständige mit der Erstellung eines Gutachtens, welches diese am 04.08.2004 vorlegte. Wegen der Einzelheiten wird hierauf verwiesen. Das Insolvenzverfahren wurde sodann am 11.08.2004 eröffnet. 8

Am 05.04.2004 richtete Herr T., der gewerblich als Immobilienvermittler auftrat, an die Klägerin eine Rechnung über eine Provisionsforderung von netto 276.570,- EUR für die 9

- Vermittlung eines Mieters für ein Objekt der Klägerin in ... A1., I1.-Straße 01. Die Klägerin hatte für dieses Objekt bereits am 18.09.2003 den schriftlichen Mietvertrag mit der L2. Stiftung & Co. KG mit Wirkung zum 01.10.2003 geschlossen. Der Vertrag sah eine Miete von monatlich netto 92.190,- EUR vor. Die Provision des Herrn T. entsprach drei Monatsmieten. Die Klägerin beglich die Rechnung vom 05.04.2004 in der Weise, dass ihre Gesellschafter ihre jeweiligen Darlehensforderungen gegen Herrn T. (insgesamt 263.570,- EUR) mit Verträgen vom 27.05.2004 an die Klägerin abtraten und die Klägerin ihrerseits die an sie abgetretenen Darlehensforderungen gegen die Provisionsforderung aufrechnete. Den Restbetrag in Höhe von 13.000,- EUR zahlte die Klägerin am 27.05.2004 per Scheck.
- In seiner am 10.08.2004 erstellten Umsatzsteuer-Voranmeldung für das 2. Quartal 2004 erklärte Herr T. einen steuerpflichtigen Umsatz von ... EUR. 10
- Die Klägerin ermittelte für den Streitzeitraum ihren Gewinn durch Bestandsvergleich gemäß § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – und gab Steuererklärungen ab zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, zur Gewerbe- und Umsatzsteuer. Der Beklagte veranlagte sie überwiegend erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. Er erließ auch einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003, mit dem er den vortragsfähigen Gewerbeverlust nach § 10a GewStG auf ... EUR feststellte. 11
- Die auf den 31.12.2004 von der Klägerin aufgestellte Bilanz wies für die beiden Gesellschafter jeweils ein Kapitalkonto (Kto. 881 und 882) aus. Auf diesen Konten wurden der jeweilige Gewinnanteil der Gesellschafter in einer Quote von 50 % sowie die Entnahmen des jeweiligen Gesellschafters verbucht. Eine Buchung von Einlagen fand im Jahr 2004 nicht statt. Das Kapital wurde zum 31.12.2004 aktivisch geführt mit insgesamt ... EUR. Ein gesamthänderisch gebundenes Rücklagenkonto oder ein anderes gesamthänderisch gebundenes Eigenkapitalkonto war nicht vorhanden. 12
- Das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung C2. (im Folgenden: STRAFA-FA) leitete am 18.07.2007 gegen Herrn Y. ein Strafverfahren wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung ein. Nach dem Einleitungsvermerk gem. § 397 AO wurde er verdächtigt, für die Jahre 2003 und 2004 insofern unrichtige Steuererklärungen eingereicht zu haben, als der Erlös aus dem Flugzeugverkauf nicht erklärt wurde und Provisionsaufwendungen als Betriebsausgaben verbucht wurden, denen tatsächlich keine Leistung zu Grunde lag. 13
- Denn die Klägerin habe, so die Annahme des STRAFA-FA in ihrem Verdachtsprüfungsvermerk vom 19.07.2007, für die Cessna 414A im Jahr 1994 umfangreiche Instandhaltungsarbeiten aufgewendet und einen Autopiloten im März 1995 eingebaut. Die Gesamtaufwendungen für das Flugzeug – inklusive Kaufpreis – hätten sich auf 676.962,53 DM belaufen. Der Verkaufserlös von angeblich jeweils 5.000,- EUR pro Gesellschafter sei jedoch bei der Klägerin nicht verbucht worden. Auch ein detaillierter Kaufvertrag sei nicht vorgelegt worden. Es sei nicht geklärt, ob das Flugzeug ins Ausland verbracht worden sei oder sich noch in Deutschland befinde. Nach Internetrecherchen sei demgegenüber, so die ursprüngliche Annahme des STRAFA-FA, von einem Wert vergleichbarer Flugzeuge auf dem Weltmarkt ab 180.000,- US \$ auszugehen. Durch die fehlende Verbuchung dieses Erlöses habe die Klägerin ihren Gewinn zu niedrig ermittelt. 14
- Im Verlauf des Strafverfahrens ließ sich Herr Y. am 22.08.2007 (Bl. 62 StrA) und erneut am 25.04.2008 (Bl. 147 StrA) gegenüber dem STRAFA-FA dahingehend ein, bei dem Kauf des Flugzeugs Beech Super King Air von der F. GmbH sei der Kaufpreis um 100.000,- EUR 15

gemindert worden durch Inzahlungnahme der Cessna 414A. Bei dem im Vertrag 24.04.2003 genannten Kaufpreis von 1.650.000,- \$ handle es sich um den geminderten Kaufpreis. Den in der Rechnung vom 16.05.2003 ausgewiesenen Betrag von 5.000,- EUR für den Verkauf der Cessna 414A habe er wahrscheinlich in bar erhalten, wobei er sich hieran nicht erinnern könne. Das STRAFA-FA betrachtete nach Abschluss seiner Ermittlungen diese Einlassung als zutreffend. Im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht vom 03.11.2009 ging es davon aus, als Erlös aus dem Flugzeugverkauf sei ein Betrag von netto 100.000,- EUR zuzüglich brutto 10.000,- EUR, zusammen netto 108.620,69 EUR anzusetzen. Hierbei berücksichtigte es u.a., dass im Laufe des Verfahrens eine Kopie des von beiden Vertragsparteien unterzeichneten Kaufvertrags vom 24.04.2003 über die Beech Super King Air ebenso wie ein nicht unterzeichneter Vertragsentwurf vom 22.04.2003 vorgelegt wurde, wobei der Entwurf unter Tz. 1.2 die Inzahlungnahme der Cessna 414 und unter Tz. 3 einen „Zuzahlungspreis“ von 1.650.000 \$ vorsah. In dem von beiden Parteien unterzeichneten Vertrag war hingegen die Tz. 1.2 nicht enthalten und unter Tz. 3 ein „Kaufpreis“ von 1.650.000 \$ genannt. Die Änderung war, so die Einlassung des Strafverteidigers des Herrn Y., auf Wunsch des Herrn L. erfolgt. Das STRAFA-FA hielt dieses Vorbringen für glaubhaft, u.a. weil der Vertragsentwurf mit dem Logo der F. GmbH versehen war.

Das STRAFA-FA führte darüber hinaus gegen Herrn Y. Ermittlungen, weil die Klägerin die Provisionsforderung des Herrn T. als Aufwand geltend gemacht hatte. Nach Auffassung des STRAFA-FA im Verdachtsprüfungsvermerk vom 19.07.2007 war es zweifelhaft, ob Herr T. überhaupt eine Vermittlungsleistung erbracht habe und ob die Rechnung tatsächlich erst am 05.04.2004 ausgestellt worden sei. Denn da der fragliche Mietvertrag bereits im September 2003 abgeschlossen worden sei, Herr T. aber bereits seit längerer Zeit „in Geldnöten“ gewesen sei, sei es unverständlich, dass die Rechnung erst im April 2004 erstellt worden sei. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass die Darlehen der Herren X. und Y. „aufgrund der wirtschaftlichen Lage des T. wertlos“ gewesen seien. „Durch die Abtretung der Darlehen an die GbR und die Verrechnung mit einer angeblichen Provisionsforderung des T. sollten zumindest über die dadurch entstandenen Steuervorteile Gelder gerettet werden“, so die Vermutung des STRAFA-FA im Verdachtsprüfungsvermerk.

16

Die Annahmen des STRAFA-FA wurden zunächst gestützt durch ein Protokoll über eine Einlassung des Herrn T. vom 22.08.2007. Herr T. wurde an diesem Tag als Beschuldigter in einem Ermittlungsverfahren des STRAFA-FA vernommen. Ihm war an diesem Tag eröffnet worden, dass gegen ihn ein Verfahren wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung der X. und Y. GbR eingeleitet worden war. Bei der Vernehmung soll er nach dem Vernehmungsprotokoll, auf das wegen der Einzelheiten verwiesen wird, ausgesagt haben, er habe die Vermittlungsleistung tatsächlich „nicht ausgeführt“. Vielmehr habe er die Rechnung lediglich auf Wunsch der Herren X. und Y. erstellt, um die Darlehen vor dem Hintergrund seiner drohenden Insolvenz „mit einem Schlag“ wieder auszugleichen. Weiter soll sich Herr T. nach dem Vernehmungsprotokoll dahin eingelassen haben, dass mit der Rückzahlung seiner Darlehen „nicht mehr zu rechnen“ gewesen sei, und dass er „das Darlehen auf keine andere Weise“ als durch Ausstellung der Rechnung mehr habe „tilgen können“. Diese geständige Einlassung widerrief Herr T. aber später.

17

Darüber hinaus existiert ein weiteres Protokoll vom 03.07.2008, wonach Herr T. erneut zum Vorwurf der Beihilfe zur Steuerhinterziehung vernommen wurde. Hiernach soll Herr T. ausgesagt haben, er habe zwar Herrn Y. die Information gegeben, „dass die M./L2. Gruppe Interesse an solchen Objekten in den neuen Bundesländern hatte“. Nach dem Vertragsabschluss zwischen der L2. Gruppe und der Klägerin habe er aber „keine Gedanken an irgendwelche Provisionen verschwendet“. Erst nachdem „finanzielle Probleme Ende 2003“

18

aufgetreten seien, habe er mit Herrn Y. durch das Objekt in A1. insofern „eine Lösung“ gefunden, „dass eine Rechnung auf Basis von drei Monatsmieten als Vermittlungsprovision [...] gestellt werden könnte“. Die Intention von Herrn Y. bei dieser Rechnung habe darin gelegen, dass er „natürlich die geliehenen je 166.666,- DM zzgl. der von 2002 bis 2004 angefallenen Zinsen zurückbekommen wollte“. Die Rechnung sei dann vordatiert worden. Nach Abfassen des Protokolls, auf das wegen der Einzelheiten verwiesen wird, verweigerte Herr T. die Unterschrift. Zudem verweigerte er am 06.07.2008 nach nochmaligem Durchlesen des Protokolls erneut seine Unterschrift.

Demgegenüber ließ sich Herr Y. am 22.08.2007 in der Weise ein, dass die Vermittlungsleistung des Herrn T. tatsächlich erbracht worden sei. Auf Wunsch des Herrn T. sei die Leistung erst im Jahr 2004 berechnet worden, was nach dessen Erläuterung steuerliche Gründe gehabt haben sollte. Die Vermittlungsleistung habe darin bestanden, so erläuterte der Strafverteidiger des Herrn Y., dass der Vormieter des Objekts in A1. insolvent gewesen sei und verschiedene Makler mit der Vermittlung eines neuen Mieters beauftragt worden seien, jedoch nur Herr T. den entscheidenden Kontakt zu einem Ansprechpartner der L2.-Stiftung habe herstellen können. Nachdem der Vertrag mit diesem neuen Mieter tatsächlich abgeschlossen worden sei, habe Herr T. berechtigterweise die versprochene Provision von drei Monatsmieten verlangt. Der nach der Aufrechnung verbliebene Saldo von 13.000,- EUR sei dann auch tatsächlich gezahlt worden. Auch die Darlehensforderungen, mit denen aufgerechnet worden sei, seien nach der Aussage des Herrn Y. nicht wertlos gewesen, da er, Herr Y., trotz der „Geldnöte“ des Herrn T. stets gehofft habe, die Darlehen zurück zu erhalten. Diese Hoffnung sei auch berechtigt gewesen, weil ein anderer Gläubiger, der inzwischen verstorbene Herr I., sein Geld zurück bekommen habe.

19

Das STRAFA-FA ließ sodann den Vorwurf der Steuerverkürzung durch die Vermittlungsprovision T. fallen. Der Verdacht, dass durch Herrn T. keine Leistung erbracht worden sei, habe sich nicht bestätigt, so das STRAFA-FA. Das Strafverfahren wurde gegen Zahlung einer Geldauflage in Höhe von 20.000,- EUR gem. § 153a StPO eingestellt, wobei diese Geldauflage dem Flugzeug-Komplex zuzuordnen war. Wegen der Einzelheiten wird auf den steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht vom 03.11.2009 sowie die gesamte Strafakte des STRAFA-FA verwiesen.

20

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E. (im Folgenden: „GKBP“) führte bei der Klägerin ab April 2007 eine Betriebsprüfung für die Streitjahre durch. Zwar kam es, wie der Akte des STRAFA-FA zu entnehmen ist, bereits am 22.08.2007 zu einer Schlussbesprechung. Der Prüfungsbericht der GKBP erging jedoch erst am 25.03.2009 (im Folgenden: „BP-Bericht“).

21

In diesem Bericht gelangte der Prüfer unter Tz. 2.3.7 zu dem Ergebnis, als Erlös für die Cessna 414A sei – abweichend von den Ergebnissen des STRAFA-FA – ein Betrag von geschätzt 197.000,- EUR zzgl. 31.520,- EUR Umsatzsteuer zu erfassen. Da hiervon bislang ein Erlös von jeweils 1,- EUR zzgl. 0,32 EUR Umsatzsteuer pro Gesellschafter gebucht worden sei, ergebe sich im Jahr 2003 eine Gewinnerhöhung von 196.998,90 EUR und eine Erhöhung der Umsatzsteuer um 31.519,68 EUR. Der Prüfer der GKBP begründete seine Schätzung damit, er habe Internetangebote aus dem Jahr 2007 über denselben Flugzeugtyp eingeholt und einen Wert von netto 220.000,- \$, mithin 197.000,- EUR ermittelt. Hiergegen könne die Klägerin nicht behaupten, sie habe die Cessna 414A bei dem Kauf der Beech Super King Air für 100.000,- EUR in Zahlung gegeben. Denn die Inzahlungnahme sei weder vertraglich vereinbart noch in der Buchführung umgesetzt worden. Insbesondere liege, so der Prüfer der GKBP, von dem Vertrag vom 24.04.2003 über die Beech Super King Air kein von

22

beiden Vertragsparteien unterzeichnetes Exemplar vor, sondern lediglich ein nicht unterzeichneter Entwurf vom 22.04.2003 und ein nur von der Verkäuferseite unterzeichnetes Exemplar vom 24.04.2003.

Darüber hinaus sei, so der Prüfer der GKBP unter Tz. 2.3.8 des Berichts – ebenfalls 23  
entgegen der Auffassung des STRAFA-FA –, die Vermittlungsprovision des Herrn T. nicht als Aufwand der Klägerin anzuerkennen. Ein betrieblicher Zusammenhang sei nicht nachgewiesen. Denn Herr T. habe in seiner Einlassung vom 22.08.2007 gestanden, die Leistung nicht erbracht zu haben. Im Übrigen bestünden auch deshalb Zweifel, weil die Rechnung erst über 6 Monate nach der angeblichen Leistung erstellt worden sei und weil Herr T. die Forderung gegenüber der Insolvenzverwalterin nicht angegeben habe. Zudem sei es im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern der Klägerin nicht zu einem Ausgleich gekommen, obwohl die eingelegten Darlehensforderungen disquotale verteilt gewesen seien (84.767,- EUR F. X., 178.802,- EUR J. Y.).

Selbst wenn der Nachweis gelänge, dass die Vermittlungsleistung tatsächlich erbracht 24  
worden wäre, wäre dieser Aufwand jedenfalls kompensiert worden. Denn die Darlehensforderungen gegen Herrn T. seien im Zeitpunkt der Abtretung wertlos gewesen. Da es sich um eine Einlage handle, seien sie mit dem Teilwert von 0,- EUR anzusetzen. Die wertlosen Forderungen seien dann zur Entlastung des Betriebsvermögens eingesetzt worden. Diese „betriebsbedingte Wertschöpfung“ stelle einen betrieblichen Ertrag dar, der den Aufwand kompensiere.

Des Weiteren beanstandete der Prüfer unter Tz. 2.3.5 des BP-Berichts – was im 25  
Klageverfahren aber nicht mehr streitig ist –, dass Aufwendungen für Privatflüge i.H.v. netto 17.184,61 EUR im Jahr 2003 und 4.694,75 EUR im Jahr 2005, jeweils zzgl. Umsatzsteuer, nicht betrieblich veranlasst seien. Außerdem sei in den Jahren 2003 und 2004 die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – zu versagen, da die Klägerin nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalte (Tz. 2.4.1 des BP-Berichts). Schließlich habe die Klägerin im Jahr 2004 Dauerschuldzinsen i.H.v. 100.000,- EUR an ein Architekturbüro gezahlt, die bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen und zu 50 % dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen seien (Tz. 2.4.2 des BP-Berichts).

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Prüfers der GKBP an und erließ auf der 26  
Grundlage des § 164 Abs. 2 AO Änderungsbescheide. Am 03.11.2009 erließ er Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, mit denen er die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mit ... EUR für 2003, ... EUR für 2004 und ... EUR für 2005 feststellte. Die Umsatzsteuer setzte er mit Bescheiden vom 03.11.2009 auf ... EUR für 2003, ... EUR für 2004 und ... EUR für 2005 fest, die Gewerbesteuermessbeträge mit Bescheiden vom 11.11.2009 auf ... EUR für 2003, ... EUR für 2004 und ... EUR für 2005. Zugleich hob er in den vorstehenden Bescheiden den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Weiterhin erließ er am 12.11.2009 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003, mit dem eine frühere Verlustfeststellung nach § 10a GewStG für 2003 gemäß § 35b Abs. 2 GewStG aufgehoben wurde.

Die Klägerin legte gegen die Änderungsbescheide fristgerecht Einsprüche ein, die erfolglos 27  
blieben.

Aufgrund der Einspruchsentscheidungen vom 23.12.2010 hat die Klägerin am 21.01.2011 28  
Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren weiter verfolgt.

In einem vom Berichterstatter des Senats am 10.07.2013 durchgeführten Erörterungstermin haben die Beteiligten sich insofern verständigt, dass Aufwendungen für Privatflüge i.H.v. netto 3.847,48 EUR in 2003 und 4.694,75 EUR in 2005 zzgl. Umsatzsteuer als betrieblich veranlasst anzuerkennen seien (Tz. 2.3.5 des BP-Berichts). Außerdem sei die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht anzuerkennen (Tz. 2.4.1 des BP-Berichts), stattdessen aber die Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG für alle Streitjahre entsprechend der Tabelle 1 zum Schriftsatz vom 07.07.2011 (GA Bl. 105). Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll des Erörterungstermins verwiesen. Der Beklagte hat sich verpflichtet, dies in zukünftigen Änderungsbescheiden umzusetzen. 29

Die Klägerin hat zudem in der mündlichen Verhandlung vom 12.06.2014 ihr früheres Begehren, dass die Entgelte für Dauerschuldzinsen nicht so wie im BP-Bericht (Tz. 2.4.2) vorgesehen berücksichtigt werden, fallen gelassen. 30

Im Rahmen des Klageverfahrens hatte die Klägerin ursprünglich weiterhin begehrt, die AfA für das Objekt in A1. bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ab 2003 mit 267.250,- EUR jährlich zu erfassen. Denn die AfA betrage gem. § 7a Abs. 9 EStG 5 v.H., da für dieses Objekt über einen Zeitraum von 5 Jahren Sonderabschreibungen vorgenommen worden seien und sich hierdurch die Restnutzungsdauer von 25 Jahren (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) auf 20 Jahre vermindert habe mit der Folge eines AfA-Satzes von 5 v.H.. Bislang seien aber nur 2,22 v.H. (118.778,86 EUR) jährlich angesetzt worden. Hierzu hat die Klägerin eine weitere Klage unter dem Az. 13 K 3939/13 F erhoben, die in der mündlichen Verhandlung vom 12.06.2014 mit dem Verfahren 13 K 252/11 G, U, F verbunden und unter dem letztgenannten Aktenzeichen fortgeführt worden ist. In der mündlichen Verhandlung vom 12.06.2014 hat die Klägerin sodann den Betrag der begehrten AfA auf jährlich 237.555,20 EUR korrigiert, da von einem Restwert von 4.751.104,- EUR auszugehen sei. Der Beklagte hat dieser Auffassung zugestimmt. 31

Zur Höhe des Erlöses aus der Veräußerung des Flugzeugs trägt die Klägerin ergänzend vor, das Flugzeug sei mit Rechnung vom 20.07.1994 für 380.000,- DM (rund 190.000,- EUR) angeschafft worden. Für Instandhaltungskosten seien Nachweise möglicherweise vorhanden. Es sei aber in keinem Fall denkbar anzunehmen, das Flugzeug habe ca. neun Jahre nach der Anschaffung einen Wert von 197.000,- EUR gehabt, da eine Wertsteigerung über den Wert der Anschaffungskosten hinaus ausgeschlossen sei. Vielmehr dränge sich angesichts der genannten Anschaffungskosten die Angemessenheit des von ihr begehrten Wertansatzes auf. 32

Allerdings müsse dieser Ansatz des Veräußerungserlöses auf 100.000,- \$, umgerechnet 89.630,- EUR, korrigiert werden, da die Verträge in US \$ abgeschlossen worden seien. Der zutreffende Erlös ergebe sich aus einer korrigierten Rechnung vom 12.12.2011 der B. GmbH, die früher als F. GmbH firmiert habe, wonach diese der Klägerin für den Kauf der Beech Super King Air einen Betrag von 1.750.000,- \$ zzgl. Umsatzsteuer in Rechnung stelle. Die Klägerin habe ihrerseits eine korrigierte Rechnung vom 12.12.2011 für die B. GmbH erstellt, wonach sie ihr die Cessna 414A zum Preis von 100.000,- \$ zzgl. Umsatzsteuer verkauft habe. Im Übrigen spreche die Zustimmungserklärung des Herrn Y. vom 31.07.2003, mit der dieser einer Eintragung der F. GmbH als neue Eigentümerin der Cessna 414A zugestimmt hatte, dafür, dass zwischen dieser Gesellschaft und der Klägerin tatsächlich zwei Flugzeuge ausgetauscht worden seien und es zu einer Inzahlungnahme gekommen sei. 33

Zu dem Wert von 100.000,- \$ sei es im Zuge der Preisverhandlungen mit der F. GmbH wie folgt gekommen: Sie – die Klägerin – habe im Verhandlungswege den Kaufpreis für das Flugzeug Beech Super King Air 300LW auf 1.750.000,- \$ abzusenken vermocht. Zunächst 34

sei ein Preis von ca. 2 Mio. \$ vorgesehen gewesen. Vor diesem Hintergrund habe aber für einen höheren Inzahlungsnahmebetrag als 100.000,- \$ für die Cessna 414A seitens der F. GmbH kein Raum mehr bestanden.

Im Übrigen sei die Schätzung des Betriebsprüfers von 197.000,- EUR nicht nachvollziehbar, weil sich dieser zur Wertermittlung auf nicht vergleichbare Angebote aus dem Internet bezogen habe. Insbesondere hätten die von ihm vergleichsweise benannten Flugzeuge über ein Tuning der Marke „RAM“ verfügt, worüber die streitgegenständliche Cessna 414A nicht verfügt habe. Das fehlende Tuning führe zu einem erheblichen Wertunterschied. Bei der streitgegenständlichen Cessna 414A sei auch keine Lebenslaufakte vorhanden gewesen. Durch die Lebenslaufakte würden die Flugstundenzahl und die durchgeführten Wartungen nachgewiesen. Das Fehlen der Lebenslaufakte führe zu einer Wertminderung, was sich in den Preisverhandlungen niedergeschlagen habe. 35

Bezüglich der Berücksichtigung der Vermittlungsprovision trägt die Klägerin ergänzend Folgendes vor: An der betrieblichen Veranlassung der Vermittlungsprovision könne kein Zweifel bestehen. Herr T. habe die Vermittlungsleistung tatsächlich erbracht, da nur er über den entscheidenden Geschäftskontakt zu der späteren Mieterin verfügt und der Klägerin den entscheidenden Hinweis gegeben habe. Zwar sei kein schriftlicher Maklervertrag geschlossen worden. Sie – die Klägerin – habe ihre Maklerverträge mit Herrn T. aber nie schriftlich abgeschlossen, sondern habe sehr viele Geschäfte mit ihm in dieser Weise mündlich durchgeführt. Die Maklerprovision von drei Monatsmieten sei handelsüblich gewesen. Da die Provisionsforderung drei Monatsmieten des vermittelten Mietvertrags betrage, entspreche sie dem mündlich abgeschlossenen Maklervertrag. 36

Im Übrigen sei die Provision i.H.v. netto 276.570,- EUR zzgl. 44.251,20 EUR Umsatzsteuer bei Herrn T. vom Finanzamt Q1. der Besteuerung unterworfen worden, und zwar sowohl bei der Einkommen- als auch bei der Umsatzsteuer. Dies ergebe sich aus einer vorgelegten Umsatzsteuer-Voranmeldung des Herrn T. für das 2. Quartal 2004 sowie aus einem entsprechenden Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid vom 25.08.2004, den das Finanzamt Q1. an Herrn T. gerichtet habe. In den angemeldeten und der Besteuerung zugrunde gelegten Umsätzen sei die Provisionszahlung enthalten gewesen. Derselbe Sachverhalt zeige sich auch in einer Vollstreckungsankündigung des Finanzamts Q1. vom 01.02.2011 gegenüber Herrn T.. Dort habe das Finanzamt die Vollstreckung wegen Umsatzsteuer für das 2. Vierteljahr 2004 i.H.v. 51.600,- EUR zzgl. Säumniszuschlägen angekündigt. Zudem bestehe auch deshalb an der betrieblichen Veranlassung der Vermittlungsprovision kein Zweifel, weil der Differenzbetrag von 13.000,- EUR per Scheck bezahlt und die Umsatzsteuer auf ein Bankkonto des Herrn T. überwiesen worden sei. 37

Die an Herrn T. ausgereichten Darlehen seien entstanden im Zuge einer Geschäftsverbindung mit der I., X. und Y. I2. GbR. Hierbei handle es sich um eine Schwestergesellschaft der Klägerin, an der als dritter Gesellschafter der inzwischen verstorbene Herr I. beteiligt gewesen sei. Diese GbR sei gewerblich tätig gewesen im Bereich des Hausbaus und der Vermarktung. Die Gesellschafter hätten im Rahmen der Geschäftsverbindung der GbR zu Herrn T. diesem Darlehen gewährt. Die verbliebenen Darlehensforderungen seien an die Klägerin abgetreten und von dieser gegen die Provisionsforderung aufgerechnet worden. 38

Diese Abtretung sei zum Nennwert erfolgt, so dass die Aufrechnung mit der Gegenforderung in voller Höhe als Betriebsaufwand anzusehen sei. Anders als es der Prüfer der GKBP gemeint habe, sei es nämlich nicht möglich anzunehmen, die Darlehensforderungen wären mit einem Wert von 0,- EUR in die Klägerin eingelegt worden. Allein der Antrag auf 39

Insolvenzeröffnung führe nicht zu einer Wertlosigkeit, da sich im Insolvenzverfahren eine Quote ergeben könne, gegebenenfalls sogar von 100 %. Außerdem habe es sich im Streitfall um einen Insolvenzfremdantrag gehandelt, der frühestens nach gerichtlicher Prüfung eine Wertberichtigung rechtfertigen könne. Diese Prüfung sei aber erst im August 2004 abgeschlossen gewesen. Zudem sei den Herren X. und Y. der Eröffnungsantrag auch nicht bekannt gewesen. Weiterhin sei aus der Tätigkeit des Herrn T. als Makler erkennbar, dass er durchaus höhere Umsätze generieren und auch Zahlungen leisten könne. Im Übrigen seien die eingelegten Forderungen auch deshalb aus Sicht der Klägerin werthaltig gewesen, weil sie sie durch Aufrechnung habe durchsetzen können.

Die Klägerin beantragt,

40

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 03.11.2009, die Umsatzsteuerbescheide vom 03.11.2009, die Gewerbesteuermessbescheide vom 11.11.2009 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003 vom 12.11.2009, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 23.12.2010, zu ändern und für den Verkauf der Cessna 414A einen Erlös von netto 89.630,- EUR anzusetzen, die AfA-Bemessungsgrundlage für das im Jahr 2003 angeschaffte Flugzeug King Air um 89.630,- EUR zu erhöhen, die Begleichung der Provisionsforderung des Herrn T. in Höhe von netto 276.570,- EUR als gewinnmindernde Betriebsausgabe anzuerkennen unter Anerkennung des Vorsteuerabzugs, Aufwendungen für Privatflüge i.H.v. netto 3.847,48 EUR in 2003 und 4.694,75 EUR in 2005 als betrieblich veranlasst anzuerkennen unter Anerkennung des Vorsteuerabzugs, für alle Streitjahre die Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG anzusetzen entsprechend der Tabelle 1 zum Schriftsatz vom 07.07.2011 und als AfA für das Objekt in A1. bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ab 2003 einen Betrag von 237.555,20 EUR jährlich zu erfassen.

41

Der Beklagte beantragt,

42

die Klage abzuweisen, wobei Einvernehmen mit dem Ansatz der Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG und den Aufwendungen für Privatflüge und der AfA für das Objekt A1. besteht.

43

Er verweist auf den BP-Bericht und seine Einspruchsentscheidung.

44

Bezüglich des Wertes des Flugzeugs trägt er vor, die nachträglich erstellten Rechnungen könnten nichts an seiner Rechtsauffassung ändern, da die Inzahlungnahme weder vertraglich noch buchmäßig nachgewiesen sei. Im Hinblick darauf, dass er einen höheren Wert vermute, gehe er weiterhin davon aus, dass die Inzahlungnahme zu einem höheren Wert erfolgt sei.

45

Demgegenüber erscheine die Schätzung des Prüfers der GKBP plausibel, weil die Anschaffungskosten inklusive Instandsetzung und Nachrüstungen in den Jahren 1994 und 1995 für das Flugzeug insgesamt 676.962,53 DM (346.125,45 EUR) betragen hätten. Zwar könne er bezüglich der Instandsetzungs- und Nachrüstaufwendungen keine Belege vorlegen. Jedoch seien die Belege im Rahmen der Betriebsprüfung den beiden Prüfern T1. und H. vorgelegt worden. Diese seien als Zeugen dazu zu hören, dass die Instandhaltungsaufwendungen bezüglich der streitgegenständlichen Cessna für die Jahre 1994 und 1995 von insgesamt netto 296.962,53 DM durch Rechnungen belegt seien.

46

Außerdem würden sich aus den Kontennachweisen der Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1994 und 1995 außergewöhnlich hohe Aufwendungen für „Reparatur/Instandhaltung

47

Anlagen und Maschinen“ (Konto 4800: 400.110,26 DM in 1994, 75.699,97 DM in 1995) ergeben. Vor dem Hintergrund dieser Aufwendungen und angesichts des üblichen Wertverzehr sei ein Wert von 197.000,- EUR im Jahr 2003 durchaus plausibel. Hierfür spreche auch, dass die Cessna 414A zeitnah nach ihrem Verkauf an die texanische Gesellschaft wiederum von der F. GmbH angekauft worden sei zum Preis von 200.000,- \$. Hierbei handle es sich wohl um den tatsächlichen Wert.

Bezüglich der Erbringung der Maklerleistung des Herrn T. trägt der Beklagte vor, neue Mieterin des Objekts in A1. sei die L2. Stiftung & Co. KG gewesen. Hierbei handle es sich um eine selbständige Tochtergesellschaft der T2.-Gruppe. Herr T. habe aber nur Kontakte zur M.-Stiftung gehabt, einer anderen und organisatorisch getrennten Tochtergesellschaft der T2.-Gruppe. Es sei daher nicht erkennbar, wie er den entscheidenden Kontakt zu der neuen Mieterin hergestellt haben könnte. Im Übrigen habe, wie er – der Beklagte – aus Internetrecherchen herausgefunden habe, die L2. Stiftung & Co. KG in A1. schon im Februar 2003 ihr Geschäft eröffnet. 48

Der Senat hat am 12.06.2014 eine mündliche Verhandlung durchgeführt und Beweis erhoben durch Vernehmung des Zeugen T.. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der Sitzung verwiesen. 49

**Entscheidungsgründe:** 50

Die Klage ist teilweise begründet. 51

Die angefochtenen Bescheide sind teilweise rechtswidrig und verletzen die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 52

**I.** 53

Entsprechend der übereinstimmenden Auffassung der Beteiligten sind Aufwendungen für Privatflüge in Höhe von netto 3.847,48 EUR in 2003 und 4.694,75 EUR in 2005 als betrieblich veranlasst anzuerkennen (Tz. 2.3.5 des BP-Berichts). Umsatzsteuerlich ist der Vorsteuerabzug entsprechend anzuerkennen. 54

Zudem ist die Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG für alle Streitjahre entsprechend der Tabelle 1 zum Schriftsatz der Klägerin vom 07.07.2011 anzuerkennen entsprechend dem übereinstimmenden Antrag der Beteiligten. 55

Die AfA für das Objekt in A1. ist mit jährlich 237.555,20 EUR bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2003 bis 2005 zu berücksichtigen. Die bislang bereits berücksichtigte AfA von jährlich 118.778,86 EUR ist also entsprechend zu erhöhen. Auch diesbezüglich besteht Einvernehmen zwischen den Beteiligten. 56

**II.** 57

Der Erlös aus der Veräußerung der Cessna 414A ist ertragsteuerlich wie umsatzsteuerlich in Höhe von netto 89.630,- EUR anzusetzen und die AfA-Bemessungsgrundlage für das Flugzeug Beech Super King Air 300 LW entsprechend zu erhöhen. 58

Unter Berücksichtigung der eigenen Schätzungscompetenz des Senats gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO ist der von der Klägerin beantragte Wert nicht zu beanstanden. 59

60

Gem. § 162 Abs. 1 Satz 1 AO hat die Finanzbehörde – bzw. gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO auch das Finanzgericht – die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Hierbei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind, § 162 Abs. 1 Satz 2 AO. Zu schätzen ist gem. § 162 Abs. 2 Satz 1 und 2 AO u. a. dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zugrunde gelegt werden können.

1) Die Voraussetzungen für eine Schätzung gem. § 162 Abs. 2 Satz 1 AO lagen dem Grunde nach vor. Die Klägerin hat unstreitig die Cessna 414A veräußert. Jedoch hat sie über den Erlös, der bei den Besteuerungsgrundlagen sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Umsatzsteuer zu berücksichtigen ist, keine hinreichenden Angaben gemacht bzw. Aufklärungen gegeben. In demselben Umfang hat sie über die Anschaffungskosten der Beech Super King Air 300 LW, die der AfA unterliegen und die teilweise durch Inzahlungnahme entstanden sind, keine hinreichenden Angaben gemacht bzw. Aufklärungen gegeben. 61

Vielmehr hat sie lediglich jeweils 1,- EUR zzgl. 0,32 EUR Umsatzsteuer pro Gesellschafter als Erlös gebucht. Demgegenüber haben die Gesellschafter der Klägerin am 16.05.2003 Rechnungen erstellt, in denen jeweils 5.000,- EUR ohne Umsatzsteuer ausgewiesen waren. Weitere Unklarheiten entstehen durch den angeblichen Weiterverkauf des Flugzeugs durch die U., Inc. an die F. GmbH vom 15.06.2003, wonach die Cessna 414A ausweislich der Rechnung vom „23/07/2003“ für 200.000,- \$ verkauft worden sein soll. Die Klägerin hat den Sachverhalt auch deshalb nicht hinreichend aufgeklärt, weil sie die Cessna 414A – entsprechend ihrem Vortrag – zwar bei dem Kauf der Beech Super King Air 300 LW in Zahlung gegeben hat, sich jedoch weder aus dem unterzeichneten Vertrag vom 24.04.2003 noch aus dem Entwurf vom 22.04.2003 die genaue Höhe der Inzahlungnahme ergibt. 62

2) Die vom Beklagten durchgeführte Schätzung, zu der er dem Grunde nach berechtigt war, ist jedoch der Höhe nach zu beanstanden. 63

Eine Schätzung ist rechtswidrig, wenn ihr Ergebnis unwahrscheinlich, un schlüssig oder wirtschaftlich unvernünftig oder unmöglich ist, d. h. wenn sie den Schätzungsrahmen überschreitet. Nicht ausreichend ist, dass die Schätzung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, denn Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen sind zwangsläufig mit einer Schätzung verbunden und von dem Steuerpflichtigen hinzunehmen (BFH-Urteile vom 25. 1. 1989 I R 289/83, BStBl II 1989, 620 und vom 1. 10. 1992 IV R 34/90, BStBl II 1993, 259 unter II 2 b). Bei der Schätzung sind alle relevanten Umstände zu berücksichtigen, die der Behörde bekannt sind oder im Rahmen verhältnismäßiger Sachaufklärung bekannt sein können; es sind alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um im Rahmen des der Finanzbehörde Zumutbaren die Besteuerungsgrundlagen wenigstens teilweise zu ermitteln (BFH-Beschluss vom 5. 12. 2007 X B 4/07, BFH/NV 2008, 587). 64

Im Streitfall hat die Schätzung des Beklagten den Schätzungsrahmen überschritten, weil der Beklagte zu Lasten der Klägerin den Zusammenhang zwischen den Rechnungen der Gesellschafter der Klägerin vom 16.05.2003 und der Rechnung der U., Inc. vom „23/07/2003“ nicht gewürdigt hat. Die erstgenannten Rechnungen (je 5.000,- EUR) intendierten offensichtlich, den Erlös aus der Veräußerung des Flugzeugs für die Klägerin möglichst zu schmälern. Daher hat das STRAFA-FA ein Ermittlungsverfahren eingeleitet und dieses nur gegen eine Geldauflage gemäß § 153a StPO eingestellt. Demgegenüber sollten durch die 65

zweite Rechnung (200.000,- \$) offensichtlich überhöhte Betriebsausgaben für die Käuferin, die F. GmbH, erzeugt werden, und zwar durch Zwischenschaltung einer texanischen Gesellschaft. Vor diesem Hintergrund hat das Finanzamt L1. nachvollziehbarerweise gegen den Geschäftsführer, Herrn L., ein Strafverfahren durchgeführt. Es erscheint außerordentlich unwahrscheinlich, dass der tatsächliche Erlös – wie der Beklagte meint – mit 220.000,- \$ (197.000 EUR) sogar über demjenigen Wert liegt, welchen das Finanzamt L1. als überhöht und strafverfolgungswürdig ansah. Vielmehr liegt die Vermutung nahe, dass der tatsächliche Erlös „in der Mitte“ zwischen den beiden Rechnungsbeträgen liegt.

Des Weiteren ist die Schätzung des Beklagten auch deshalb unwahrscheinlich und verlässt den Schätzungsrahmen, weil der Beklagte zur Schätzung des Veräußerungserlöses lediglich einen Wert, der einem Marktwert entsprechen soll, zu ermitteln versucht hat. Ein Marktwert lässt jedoch keine Rückschlüsse auf einen tatsächlichen Veräußerungserlös zu, da der Erlös deutlich höher oder niedriger sein kann als der Marktwert, jeweils entsprechend dem Verhandlungsgeschick des Veräußerers. Dies gilt umso mehr, wenn – wie im Streitfall – die Veräußerung im Zusammenhang mit dem Kauf eines neuen Wirtschaftsguts stattfindet, so dass sich Kauf- und Verkaufspreis gegeneinander beeinflussen und vom Marktwert der Einzelwirtschaftsgüter abweichen können.

66

Unabhängig von der Frage, ob und inwiefern ein Marktwert bei der Schätzung eines Veräußerungserlöses überhaupt herangezogen werden kann, ist im Streitfall aber auch nicht erkennbar, warum die vom Prüfer der GKBP aus dem Internet eingeholten „Vergleichsangebote“ tatsächlich mit der veräußerten Cessna 414A vergleichbar sein sollen. Der Beklagte hat hinsichtlich der Ausstattung und der Flugleistung der verglichenen Flugzeuge in keiner Weise dargelegt, warum eine Vergleichbarkeit anzunehmen sein soll. Auch den Einwand der Klägerin, die Cessna 414A habe – anders als die „Vergleichsangebote“ – nicht über ein RAM-Tuning und nicht über die erforderliche Lebenslaufakte verfügt, hat der Beklagte nicht widerlegt. Gegen die Vergleichbarkeit der „Vergleichsangebote“ spricht weiter, dass diese aus dem Jahr 2007 stammten, der Beklagte hingegen nicht erläutert hat, von welcher Wertentwicklung zwischen den Jahren 2003 bis 2007 er ausging.

67

Der Beklagte kann sich auch nicht darauf berufen, die Anschaffungskosten der Cessna 414A inklusive Instandsetzung und Nachrüstungen in den Jahren 1994 und 1995 hätten insgesamt 676.962,53 DM (346.125,45 EUR) betragen. Selbst wenn die Klägerin tatsächlich diese Beträge aufgewandt hätte, erschließt sich nicht, warum diese Aufwendungen Rückschlüsse auf den neun Jahre später realisierten Veräußerungserlös zulassen könnten. Weder ist erkennbar, von welcher Wertentwicklung in diesen neun Jahren auszugehen sein könnte, noch, in welcher Weise diese Wertentwicklung den tatsächlichen Veräußerungserlös beeinflusst haben könnte. Der Beklagte hat zu diesen Fragen auch nichts vorgetragen.

68

Daher musste der Senat dem Beweisantrag des Beklagten, dass die Instandhaltungsaufwendungen bezüglich der streitgegenständlichen Cessna für die Jahre 1994 und 1995 von insgesamt netto 296.962,53 DM durch Rechnungen belegt seien, durch Vernehmung der Betriebsprüfer T1. und H. nicht nachgehen. Denn eine Zeugenvernehmung kann u.a. dann unterbleiben, wenn die Beweisfrage zugunsten des betreffenden Beteiligten als wahr unterstellt werden kann oder wenn es auf das Beweismittel für die Entscheidung nicht ankommt (z.B. BFH-Beschluss vom 12. 3. 2014 XI B 97/13, BFH/NV 2014, 1062). So ist es im Streitfall. Selbst wenn die Klägerin für die Cessna 414A in den Jahren 1994 und 1995 insgesamt 676.962,53 DM (346.125,45 EUR), davon 296.962,53 DM für Instandhaltungen, aufgewandt hätte, was zugunsten des Beklagten als wahr unterstellt werden kann, könnten

69

aus diesem Umstand wie beschrieben keine Rückschlüsse auf den tatsächlichen Erlös im Jahr 2003 gezogen werden. Auf die Höhe der ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Instandsetzungskosten kommt es daher nicht an.

3) Demgegenüber ist der Senat unter Berücksichtigung seiner eigenen Schätzungscompetenz der Auffassung, dass der von der Klägerin bezifferte Erlös von netto 89.630,- EUR nicht zu beanstanden ist. 70

Der Senat schließt dies aus seiner Feststellung, dass die Cessna 414A bei dem Kauf der Beech Super King Air 300LW mit Vertrag vom 24.04.2003 tatsächlich in Zahlung genommen wurde (dazu a) und dass eine Inzahlungnahme für 100.000 \$ glaubhaft und nachvollziehbar erscheint (dazu b). Aufgrund der Inzahlungnahme ist korrespondierend zur Erfassung des Verkaufserlöses auch die AfA-Bemessungsgrundlage für die Beech Super King Air 300 LW zu erhöhen. 71

a) Die Cessna 414A wurde bei dem Kauf der Beech Super King Air 300 LW in Zahlung genommen, so dass es sich bei dem im Vertrag vom 24.04.2003 genannten Kaufpreis von 1.650.000,- \$ um den geminderten Kaufpreis handelt. Der Senat schließt dies aus einer Mehrzahl von Indizien, namentlich dem nicht unterzeichneten Vertragsentwurf vom 22.04.2004. Denn der Entwurf sah unter Tz. 1.2 die Inzahlungnahme der Cessna 414A und unter Tz. 3 einen „Zuzahlungspreis“ von 1.650.000 \$ vor. In der endgültigen Fassung des Vertrags vom 24.04.2003, die – entgegen der Darstellung der GKBP – von beiden Parteien unterzeichnet war, war die Tz. 1.2 nicht mehr enthalten und unter Tz. 3 ein „Kaufpreis“ von 1.650.000 \$ genannt. Es erscheint nachvollziehbar, dass sich an der Inzahlungnahme inhaltlich gegenüber dem Vertragsentwurf nichts geändert hatte, sondern die Vertragsparteien durch die Änderung lediglich die für die jeweilige Seite steuerlich günstige „Verschleierung“ des Sachverhalts ermöglichen wollten. 72

Für eine Inzahlungnahme spricht weiterhin, dass die Cessna 414A von der Klägerin direkt an die F. GmbH veräußert wurde und die letztgenannte Gesellschaft zugleich die Verkäuferin der Beech Super King Air 300LW war. Die Klägerin hat die Cessna 414A hingegen nicht zunächst an die U., Inc., verkauft. Dies kann nicht aus den Rechnungen der Gesellschafter der Klägerin vom 16.05.2003 abgeleitet werden. Zum einen wiesen diese Rechnungen nicht die Klägerin, sondern deren Gesellschafter als Verkäufer aus, so dass die Rechnungen bereits aus diesem Grund unrichtig waren. Weiterhin wurde die texanische Gesellschaft erst am 26.06.2003 im Handelsregister des Staates Texas registriert. Sie war zum Zeitpunkt des angeblichen Verkaufs also noch nicht existent. Darüber hinaus hat die texanische Gesellschaft die Cessna 414A auch nicht an die F. GmbH weiterveräußert. Dies kann nicht aus der Rechnung vom „23/07/2003“ geschlossen werden. Diese Rechnung war offensichtlich unrichtig. Denn die U., Inc. konnte wie beschrieben das Flugzeug zuvor nicht gekauft haben, da sie erst am 26.06.2003 im Handelsregister registriert worden war. Vielmehr ist von einem direkten Verkauf des Flugzeugs von der Klägerin an die F. GmbH auszugehen. Hierfür spricht auch die Zustimmung des Herrn Y. vom 31.07.2003 gegenüber dem Amtsgericht C1. als Registergericht zur Eintragung der letztgenannten Gesellschaft als neue Eigentümerin der Cessna 414A. Ein weiteres Indiz für die Unrichtigkeit der Rechnung ergibt sich daraus, dass in der englischsprachigen Rechnung das Datum in deutscher Schreibweise (Tag-Monat-Jahr) und nicht in englischer Schreibweise (Monat-Tag-Jahr) geschrieben wurde. 73

Im Übrigen versteht der Senat auch den Vortrag des Beklagten so, dass der Beklagte nicht die Inzahlungnahme als solche, sondern lediglich deren Höhe streitig gestellt hat. Auch der Beklagte ging also von einer Inzahlungnahme aus. 74

b) Eine Inzahlungnahme für netto 100.000,- \$ (89.630,- EUR) – wie von der Klägerin vorgetragen – erscheint nachvollziehbar und ist bei der Schätzung des Erlöses nicht zu beanstanden. Zwar ist der Betrag von 100.000,- \$ im Vertrag vom 24.04.2003 ausdrücklich nicht genannt. Für die Richtigkeit dieses Betrags spricht aber, dass der Betrag „in der Mitte“ von denjenigen Beträgen liegt, welche die Vertragsparteien zur Erlangung ihres jeweiligen steuerlichen Vorteils vorgegeben hatten, nämlich einerseits 200.000,- \$, andererseits die bei der Klägerin gebuchten 2,- EUR.

Die Klägerin hat die Richtigkeit dieser Annahme durch Vorlage geänderter Rechnungen vom 12.12.2011 bestätigt. Hiernach stellte die B. GmbH (die frühere F. GmbH) der Klägerin für den Kauf der Beech Super King Air einen Betrag von 1.750.000,- \$ zzgl. Umsatzsteuer in Rechnung, während die Klägerin ihrerseits den Rechnungsbetrag für die B. GmbH für den Kauf der Cessna 414A auf 100.000,- \$ zzgl. Umsatzsteuer korrigierte. Zwar wurden diese Rechnungen, worauf der Beklagte zutreffend hinweist, erst nach Erhebung der Klage erstellt. Der Senat ist jedoch der Ansicht, dass sie in einer Zusammenschau mit den übrigen Indizien als weiteres Indiz für die Richtigkeit des klägerischen Vorbringens gewertet werden können. 76

Denn nach Auffassung des Senats erscheint die Darstellung der Klägerin, dass sie zunächst den Kaufpreis für das Flugzeug Beech Super King Air 300 LW von der F. GmbH im Verhandlungswege abzusenken vermocht habe und vor diesem Hintergrund kein Raum für einen höheren Inzahlungnahmebetrag der Cessna 414A seitens der F. GmbH bestanden habe, nachvollziehbar. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass gebrauchte Wirtschaftsgüter bei dem gleichzeitigen Kauf eines neuen (gleichartigen) Wirtschaftsguts vom Händler nur mit einem vergleichsweise geringen Preis in Zahlung genommen werden. Dieser Eindruck verstärkt sich angesichts der von der Klägerin beschriebenen Mängel des Flugzeugs, insbesondere der fehlenden Lebenslaufakte, denen der Beklagte auch nicht widersprochen hat. 77

Gegen die beschriebene Schätzung des Erlöses spricht nicht, dass die frühere F. GmbH die Cessna 414A mit Vertrag vom 14.01.2004 an die Q. Ltd., N2., USA, zum Preis von 180.000,- \$ verkauft hat. Aus dieser Veräußerung können keine Rückschlüsse auf den Erlös der Klägerin gezogen werden. Zum einen lässt der spätere Verkauf bereits deshalb keine Rückschlüsse zu, weil es sich nicht um eine Inzahlungnahme handelte. Im Übrigen kann nicht ausgeschlossen werden, dass die F. GmbH bei dieser Veräußerung aufgrund guter Verhandlungen einen Gewinn erzielte. Außerdem ist es denkbar, dass die F. GmbH vor der Weiterveräußerung Investitionen in Bezug auf das Flugzeug tätigte, welche sie sich von der Käuferin vergüten ließ. Diese Veräußerung erlaubt daher keine Rückschlüsse auf den hier streitgegenständlichen Erlös. 78

Der Senat rechnet auch nicht – anders als das STRAFA-FA – dem Erlös aus der Inzahlungnahme die Beträge aus den Rechnungen vom 16.05.2003 von zusammen brutto 10.000,- EUR (netto 8.620,69 EUR) hinzu. Denn diese beiden Rechnungen waren aus den beschriebenen Gründen offensichtlich unrichtig. Die Empfängerin der Rechnungen war am 16.05.2003 rechtlich noch nicht existent. Daher können auch die handschriftlichen Notizen der Gesellschafter der Klägerin, wonach sie jeweils 5.000,- EUR in bar erhalten haben sollen, nicht als zutreffend angesehen werden. 79

**III.** 80

Die Begleichung der Provisionsforderung des Herrn T. aus der Rechnung vom 05.04.2004 in Höhe von netto 276.570,- EUR ist als Betriebsausgabe anzuerkennen (dazu 1), die sich in voller Höhe – ohne gegenläufige Realisierung eines Ertrags – gewinnmindernd auswirkt 81

(dazu 2). Umsatzsteuerlich ist der Vorsteuerabzug entsprechend anzuerkennen.

1) Die Rechnung vom 05.04.2004 in Höhe von netto 276.570,- EUR war – entgegen der Auffassung des Beklagten – betrieblich veranlasst. 82

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. 83

Im Streitfall ist eine betriebliche Veranlassung der Aufwendungen aus der Provisionsleistung des Herrn T. festzustellen. Denn Herr T. hat gegenüber dem Senat als Zeuge bestätigt, er habe die Vermittlungsleistung tatsächlich erbracht, weil er von der Klägerin mündlich als Makler beauftragt worden sei und weil er den entscheidenden Geschäftskontakt zu der späteren Mieterin vermittelt habe (dazu a). Die spätere Provisionsforderung von drei Monatsmieten des vermittelten Mietvertrags entsprach dem mündlich abgeschlossenen Maklervertrag, so dass zivilrechtlich tatsächlich eine Provisionsforderung entstanden ist (dazu b). Die Aussage des Zeugen ist glaubhaft (dazu c) und der Zeuge ist glaubwürdig (dazu d). 84

a) Der Zeuge T. hat die Vermittlungsleistung aufgrund eines Maklervertrags tatsächlich erbracht. Er hat ausgesagt, er habe keine schriftlichen Maklerverträge mit der Klägerin gemacht. Was zu zahlen gewesen sei, sei von vornherein klar gewesen, nämlich 3 % bzw. 3 Monatsmieten. Das sei die übliche Provision gewesen. Herr Y. habe ihn im Jahr 2001 oder 2002 angerufen und ihm mitgeteilt, dass der frühere Mietvertrag über das Objekt in A1. „platzen“ könnte. Er habe dieses Objekt schon von Anfang an gekannt. Er habe dann seine Beziehungen spielen lassen. Er habe persönliche Beziehungen zu dem Geschäftsführer der Firma M. in A2. gehabt. Ihm sei bekannt gewesen, dass die Firma L2. „im Osten“ stark expandierte. Er habe erfahren, dass die Firma L2. ganze Firmen übernommen habe. Dies habe er dann Herrn X. mitgeteilt. Er habe ihm beschrieben, wie er den Kontakt zu der Firma L2. aufnehmen sollte. Das habe er dann auch getan. Das Ganze habe dann zum Abschluss der Mietverträge geführt. Die Vermittlungsleistung habe aus dieser telefonischen Information bestanden. Der Geschäftsführer der Firma M. in A2. habe ihm den Ansprechpartner genannt für die Firma L2.. 85

b) Diese vom Zeugen T. beschriebene Leistung führte zivilrechtlich zur Entstehung einer Provisionsforderung, die steuerlich als betrieblich veranlasster Aufwand anzuerkennen ist. Denn der mündliche Hinweis des Zeugen T. auf die mögliche Mieterin und den richtigen Ansprechpartner bei der L2. Stiftung & Co. KG löste zivilrechtlich einen Provisionsanspruch gem. § 652 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB – aus. Nach dieser Vorschrift ist, wer für den Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags oder für die Vermittlung eines Vertrags einen Mäklerlohn verspricht, zur Entrichtung des Lohnes nur verpflichtet, wenn der Vertrag infolge des Nachweises oder der Vermittlung des Mäklers zustande kommt. Dies war im Streitfall der Fall, da der Mietvertrag zwischen der Klägerin und der L2. Stiftung & Co. KG infolge der Vermittlung des Zeugen T. tatsächlich zustande kam. 86

Zwischen dem Zeugen T. und der Klägerin war auch ein zivilrechtlich wirksamer Maklervertrag abgeschlossen. Ob der Maklervertrag hierbei mündlich oder ggf. nur stillschweigend abgeschlossen worden ist, kann dahinstehen. Denn gem. § 653 Abs. 1 BGB gilt ein Mäklerlohn als stillschweigend vereinbart, wenn die dem Mäkler übertragene Leistung den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist. So war es im Streitfall, da der Zeuge T. nach seiner Zeugenaussage und auch nach der Darstellung der Klägerin in vielen mündlich abgeschlossenen „Geschäften“ für die Klägerin tätig war und für die Vermittlung von Mietverträgen stets eine Vergütung von drei Monatsmieten erwartete. 87

c) Der Senat hält die oben wiedergegebene Aussage des Zeugen T. für glaubhaft. Denn der Zeuge T. hat das gesamte Geschehen bezüglich der Provisionsforderung, seiner Darlehensverbindlichkeiten und der Verrechnung dieser Forderungen kohärent, in sich schlüssig und widerspruchsfrei geschildert. Insbesondere hat er die bis zu seiner Aussage bestehenden Zweifelsfragen zum Sachverhalt ausräumen können.

So hat der Zeuge die Zusammenhänge seiner Darlehensforderungen glaubhaft geschildert. Er hat ausgesagt, er habe, nachdem er von dem Abschluss des Mietvertrags erfahren hatte, „allerdings nicht viel davon“ gehabt, weil er gegenüber Herrn X. und Herrn Y. noch Darlehensverbindlichkeiten gehabt habe. Diese Darlehen von den Herren X., Y. und I. habe er früher für die Finanzierung eines Beteiligungserwerbs in Höhe von insgesamt 500.000 DM erhalten. Die Verbindlichkeiten seien zu jeweils  $\frac{1}{3}$  auf diese Personen entfallen. Von Herrn Y. habe er noch zusätzlich Geld bekommen, d. h. die Darlehensansprüche seien dann noch gestiegen. 89

Diese Darstellung entspricht dem Akteninhalt, da die an die Klägerin abgetretenen Darlehensforderungen der Herren X. und Y. am 27.05.2004 mit 178.802,60 EUR (J. Y.) und 84.767,40 EUR (F. X.) valutierte und der Unterschiedsbetrag aus den durch Barschecks ausgezahlten Darlehen des Herrn Y. in Höhe von insgesamt 95.000,- EUR resultierte. 90

Der Zeuge T. hat in seiner Aussage auch die von der GKBP aufgeworfene Frage, warum die Rechnung erst über sechs Monate nach der Leistung erstellt worden ist, nachvollziehbar beantwortet. Denn der Zeuge hatte, so seine Aussage, nicht gleich nach Abschluss des Mietvertrags eine Rechnung gestellt, weil er nicht wusste, wie hoch die Miete war. Man habe ihm gesagt, dass er sich gedulden solle, und dann müsste man noch über das Darlehen sprechen. Später sei dann die Abrechnung vorgenommen worden. Diese Schilderung ist nachvollziehbar, weil der Zeuge T. seine provisionsauslösende Vermittlungsleistung nur durch einen Hinweis erbracht hat, sodann aber in die Vertragsverhandlungen nicht mehr eingebunden war. Somit fehlte ihm zunächst das erforderliche Wissen, um seine Provisionsforderung zu berechnen und die Rechnung zu erstellen, wodurch sich die zeitliche Verzögerung erklärt. 91

Die Richtigkeit der Zeugenaussage wird weiterhin dadurch belegt, dass der Zeuge T. seinen Provisionsumsatz nach seiner Aussage bereits in der Umsatzsteuervoranmeldung des 2. Quartals 2004 erklärt hat. In den dort erklärten 326.570,- EUR Gesamtumsatz, so seine Aussage, sei der Provisionsumsatz enthalten gewesen. Diese Aussage ist glaubhaft, weil der Zeuge T. tatsächlich den genannten Gesamtumsatz erklärt hat. Somit hat er in seiner Umsatzsteuererklärung von Anfang an keinen Zweifel an der Umsatzentstehung und dessen betrieblicher Veranlassung gelassen. 92

Der Zeuge T. hat zur Überzeugung des Senats auch die Widersprüche seiner Zeugenaussage zu der vom STRAFA-FA am 22.08.2007 protokollierten Einlassung entkräftet. Er hat erklärt, er sei bei der Befragung durch das STRAFA-FA unter Druck gesetzt worden. Die Vernehmung sei „mafiamäßig“ erfolgt. Es sei ihm suggeriert worden, dass die damalige Darstellung für ihn das Beste sei. Für ihn sei auch der Hinweis des STRAFA-FA auf eine Bewährungszeit aus einer früheren Verurteilung von Bedeutung gewesen. Wie die ganze Aussage zu Stande gekommen sei, wisse er nicht mehr. Es sei „einfach nur eine schlimme Vernehmung“ gewesen. 93

Der Senat lässt dahinstehen, ob die Vernehmung des Zeugen durch das STRAFA-FA tatsächlich in der vom Zeugen beschriebenen Weise verlaufen ist. Es kann jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, dass sich der Zeuge bei seiner Vernehmung durch das STRAFA-FA 94

subjektiv unter Druck gesetzt gefühlt und in dieser Situation unzutreffende Angaben gemacht oder das Protokoll unterschrieben hat, obwohl es inhaltlich nicht zutreffend war. Dabei berücksichtigt der Senat, dass Herr T. am 22.08.2007 nicht als Zeuge, sondern als Beschuldigter vernommen wurde, da ihm eine Beihilfe zur Steuerhinterziehung vorgeworfen wurde. Er muss sich bei der Vernehmung also in einer angespannten Situation befunden haben. Der Senat geht davon aus, dass für das Zustandekommen des Protokolls eher die eigene Verteidigung des Herrn T. gegen das Ermittlungsverfahren ausschlaggebend war, nicht hingegen die Darstellung eines wahren Sachverhalts. Diese Annahme wird auch durch den späteren Widerruf des Protokolls durch Herrn T. bestätigt. Der spätere Widerruf steht in Einklang mit der Aussage des Zeugen in der mündlichen Verhandlung vom 12.06.2014. Der Senat ist davon überzeugt, dass die in dieser mündlichen Verhandlung von dem Zeugen T. dargestellte Version der Wahrheit entspricht und demgegenüber das Protokoll über die Vernehmung vom 22.08.2007 den Sachverhalt nicht zutreffend wiedergibt.

Der Senat würdigt auch das Vernehmungsprotokoll vom 03.07.2008 in der Weise, dass es nicht ergiebig ist. Zwar ergibt sich aus diesem Protokoll, dass Herr T. – erneut als Beschuldigter – ausgesagt haben soll, er habe Herrn Y. die Information über das Interesse der M./L2. Gruppe an einem Mietvertrag gegeben. Hierdurch wird bestätigt, dass der Zeuge T. eine hinreichende Vermittlungsleistung tatsächlich erbracht hat und die Vermittlungsprovision tatsächlich angefallen ist. Im Fortgang des Protokolls wird dann aber die Rechnung über die Provision in der Weise dargestellt, dass sie nicht mehr der Geltendmachung eines tatsächlich bestehenden Anspruchs, sondern nur der Rückzahlung der Darlehen inklusive Zinsen dienen sollte. Hierzu hat der Zeuge T. in der mündlichen Verhandlung vom 12.06.2014 erklärt, er habe das Protokoll nicht unterschrieben, weil es so nicht richtig sei. Das, was dort stehe, habe er so nicht gesagt und deshalb habe er es auch nicht unterschrieben. Diese Aussage erscheint dem Senat unter Berücksichtigung der beschriebenen Umstände glaubhaft. Damit kann das Protokoll vom 03.07.2008 insgesamt nicht berücksichtigt werden.

95

Durch die Aussage des Zeugen T. ist auch der Einwand des Beklagten entkräftet, Herr T. habe nur Kontakte zur M.-Stiftung gehabt, einer anderen und organisatorisch getrennten Tochtergesellschaft der T2.-Gruppe, nicht aber zur späteren Mieterin L2. Stiftung & Co. KG. Hierzu hat der Zeuge T. glaubhaft ausgesagt, er habe den zuständigen Ansprechpartner bei der L2. Stiftung & Co. KG vom Geschäftsführer der Firma M. in A2. erfahren und die Information an Herrn Y. weitergegeben. Auch der Einwand des Beklagten, die L2. Stiftung & Co. KG habe in A1. schon im Februar 2003 ihr Geschäft eröffnet, ist durch die Zeugenaussage entkräftet. Denn nach der glaubhaften Aussage hat der Zeuge T. die entscheidenden Informationen bereits im Jahr 2002 an die Klägerin weitergegeben.

96

Soweit die GKBP in ihrem Bericht vom 25.03.2009 weitere Zweifel an der Richtigkeit des Sachvortrags der Klägerin geäußert hat, sind diese nach Auffassung des Senats nicht durchgreifend. Gegen die Richtigkeit der Darstellung der Klägerin – und auch der Aussage des Zeugen – spricht nicht, dass Herr T. seine Forderung gegenüber der Insolvenzverwalterin nicht angegeben hatte. Denn im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung am 11.08.2004 war die Provisionsforderung bereits beglichen. Auch der Einwand der GKBP, im Innenverhältnis zwischen den Gesellschaftern der Klägerin sei es nicht zu einem Ausgleich gekommen, obwohl die eingelegten Darlehensforderungen disquotale verteilt gewesen seien, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Frage, in welcher Weise Einlagen bei der Klägerin auf die Gesellschafter verteilt werden, lässt keine Rückschlüsse auf die betriebliche Veranlassung der Provisionsforderung zu.

97

98

d) Der Zeuge T. machte auf den Senat auch einen glaubwürdigen Eindruck. Er sprach ruhig und ungekünstelt und schilderte die Geschehensabläufe gut nachvollziehbar. Seine Aussagen waren differenzierend und sachlich gehalten. Äußere Anzeichen, die auf eine Unrichtigkeit seiner Aussage oder Teilen davon hätten hindeuten können, waren für den Senat nicht erkennbar.

2) Der Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG stand – entgegen der Auffassung der GKBP – nicht eine gegenläufige Realisierung eines Ertrags gegenüber. 99

Ein Ertrag ergab sich nicht aus einer Teilwertaufholung der Darlehensforderungen, welche die Gesellschafter der Klägerin an diese mit Verträgen vom 27.05.2004 abgetreten haben (insgesamt 263.570,- EUR). Denn die Darlehensforderungen sind von den Gesellschaftern der Klägerin mit ihren Nennwerten, nicht mit einem niedrigeren Teilwert, an die Klägerin abgetreten worden, so dass es nach der Abtretung nicht zu einer gewinnwirksamen Wertaufholung kommen konnte. 100

Hierbei kann dahinstehen, ob und ggf. zu welchem Anteil die Darlehensforderungen vor ihrer Abtretung im Privatvermögen gehalten und daher gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG eingelegt worden sind (dazu a) oder ob und ggf. zu welchem Anteil sie zuvor zu einem Sonderbetriebsvermögen gehörten und daher gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG übertragen worden sind (dazu b). In beiden Fällen war der Nennwert anzusetzen. 101

a) Soweit die Darlehensforderungen vor ihrer Abtretung im Privatvermögen gehalten wurden, erfolgte die Einlage in das Betriebsvermögen der Klägerin gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zum Nennwert. 102

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5, 1. Halbsatz EStG sind Einlagen mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen. Der Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. 103

aa) Bei der Abtretung der Forderungen an die Klägerin handelt es sich jedenfalls insoweit um eine gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu bewertende Einlage, als die Darlehen von Herrn J. Y. durch sechs Barschecks in Höhe von insgesamt 95.000,- EUR ausgezahlt wurden. Denn die Darlehensforderungen gehörten zum Privatvermögen des Herrn Y., da insoweit kein erkennbarer Zusammenhang zu einer betrieblichen Tätigkeit des Herrn Y. feststellbar ist. 104

Es handelte sich auch nicht um einen tauschähnlichen Vorgang, der die Anwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG ausschließen würde. Erfolgt die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so begründet dies nach der Rechtsprechung des BFH keine Einlage i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, sondern es handelt sich um einen tauschähnlichen Vorgang und damit um ein entgeltliches Rechtsgeschäft (BFH-Urteil vom 24. 1. 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617; BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBl I 2011, 713; Kulosa in Schmidt, EStG, 33. Auflage, § 6 Rz. 552). Für die Annahme der Gewährung von Gesellschaftsrechten genügt bereits, dass der Wert des übertragenen Einzelwirtschaftsguts nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern auch weiteren Kapitalunterkonten oder einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgebracht wird; eine Gegenbuchung auf einem der genannten Kapitalkonten führt also bereits zu einem Veräußerungsvorgang (BFH-Urteil vom 24. 1. 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617 unter II.2.b bb, bbb der Gründe). Demgegenüber ist eine Übertragung im Wege der Einlage und damit ein unentgeltlicher Vorgang anzunehmen, wenn 105

dem Einbringenden überhaupt keine Gesellschaftsrechte gewährt werden, sei es dass die Verbuchung auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto oder als handelsrechtlicher Ertrag oder überhaupt nicht vorgenommen wird, insbesondere auch nicht auf einem Gesellschafterdarlehenskonto (vgl. BMF-Schreiben vom 11. 7. 2011, BStBI I 2011, 713 unter II.2.b; Kulosa in Schmidt, EStG, 33. Auflage, § 6 Rz. 553).

Der letztgenannte Fall einer Übertragung im Wege der Einlage lag im Streitfall vor. In der von der Klägerin auf den 31.12.2004 aufgestellten Bilanz war die Übertragung der Darlehensforderungen nämlich weder auf den Kapitalkonten (Kto. 881 und 882) noch auf einem Gesellschafterdarlehenskonto gegengebucht. Die Einlage war vielmehr – in handelsrechtlich unzulässiger Weise – überhaupt nicht verbucht, auch nicht auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto. Da den Gesellschaftern folglich durch die Übertragung keine weiteren Gesellschaftsrechte gewährt wurden mangels Buchung auf einem Kapitalkonto, und auch kein sonstiges Entgelt vereinbart wurde, fehlt es an einer Gegenleistung, so dass ein unentgeltlicher Vorgang im vorgenannten Sinne vorliegt. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG findet daher Anwendung. 106

bb) Soweit die Darlehensforderungen vor ihrer Übertragung zum Privatvermögen gehörten und der Bilanzansatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu erfolgen hat, waren die Darlehensforderungen mit ihren Nennwerten als Teilwert anzusetzen. Es ist hingegen nicht von einem niedrigeren Teilwert etwa aufgrund einer Uneinbringlichkeit der Forderungen auszugehen. 107

Liegt der Teilwert einer Geldforderung – wie vom Beklagten geltend gemacht – aufgrund einer dauernden Wertminderung (Ausfallrisiko oder Uneinbringlichkeit) unter seinem Nennwert, so gelten nach der Rechtsprechung für die Bewertung folgende Grundsätze: Ein wegen Ausfallrisikos unter seinem Nennbetrag liegender Teilwert von Geldforderungen kann im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung ermittelt werden. Dabei kommt dem Ermessen des Kaufmanns besondere Bedeutung zu (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 22. 10. 1991 VIII R 64/86, BFH/NV 1992, 449; vom 20. 8. 2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBI II 2003, 941). Hierbei sind Geldforderungen nach allgemeinen Grundsätzen auch unter Berücksichtigung wertaufhellender Umstände zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Danach sind bis zum Tag der Bilanzerstellung erlangte Kenntnisse über den Wert von Forderungen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen; auch der Umstand einer späteren (teilweisen) Erfüllung der Forderung kann deren Wert zum Bilanzstichtag "aufhellen" (BFH-Urteil vom 20. 8. 2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBI II 2003, 941; Kulosa in Schmidt, EStG, 33. Auflage, § 6 Rz. 302). 108

Die Stellung eines Insolvenzantrags führt nach Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung jedoch nicht dazu, dass die Geldforderung als uneinbringlich anzusehen ist (Urteil des Bundesgerichtshofes – BGH – vom 19. 7. 2007 IX ZR 81/06, Neue Zeitschrift für das Insolvenzrecht – NZI – 2007, 655; ebenso FG München, Beschluss vom 4. 9. 2002 13 V 1271/02; Heese, DStR 2008, 150, 153; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. 10. 1994 2 K 160/91, EFG 1995, 299). 109

cc) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, waren im Streitfall die Darlehensforderungen aus Sicht der Klägerin bei ihr mit den Nennwerten und nicht aufgrund eines Ausfallrisikos mit einem niedrigeren Teilwert anzusetzen. 110

Denn nach der zitierten Rechtsprechung sind die bis zum Tag der Bilanzerstellung erlangten Kenntnisse über den Wert der Forderungen zu berücksichtigen. Hierdurch ist auch eine 111

spätere Erfüllung der Forderungen, zu der es im Streitfall durch die Aufrechnung kam, zu berücksichtigen. Aufgrund der Aufrechnung waren die Darlehensforderungen in voller Höhe, also mit ihren Nennwerten, durchsetzbar, so dass die Teilwerte den Nennwerten entsprachen.

Hiergegen spricht nicht, wie der Beklagte meint, dass bereits am 16.04.2004 ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Herrn T. durch das Finanzamt Q1. gestellt worden war. Denn nach der zitierten Rechtsprechung des BGH, der sich der Senat anschließt, genügt allein die Stellung eines Insolvenzantrags nicht, um von der Uneinbringlichkeit der Forderung auszugehen. Der Antrag auf Eröffnung eines Insolvenzverfahrens leitet nämlich erst die Prüfung ein, ob der Schuldner seine Verbindlichkeiten nicht erfüllen kann; vor Abschluss dieser Prüfung kann die fehlende Erfüllbarkeit nicht unterstellt werden. Im Streitfall war diese Prüfung erst am 04.08.2004 abgeschlossen. Im Übrigen wäre, selbst wenn zunächst eine Wertminderung eingetreten wäre, diese spätestens im Zeitpunkt der Einlage entfallen, weil die Darlehensforderungen aus Sicht der Klägerin – auf die es für die Bewertung ankommt – durch Aufrechnung voll durchsetzbar waren. 112

b) Soweit die Darlehensforderungen vor der Abtretung zu einem Sonderbetriebsvermögen gehörten, war gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG ebenfalls der Nennwert anzusetzen. 113

Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG ist, wenn ein einzelnes Wirtschaftsgut von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt wird, bei der Überführung der Wert anzusetzen, der sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG gilt Satz 1 entsprechend, soweit ein Wirtschaftsgut unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen derselben Mitunternehmerschaft oder einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist, und umgekehrt übertragen wird. 114

aa) Bei der Abtretung der Forderungen an die Klägerin handelt es sich insoweit um eine nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zu bewertende Übertragung, als die Darlehensforderungen vor ihrer Übertragung zum Sonderbetriebsvermögen der Herren X. und Y. bei einer anderen Mitunternehmerschaft gehörten. Dies trifft auf die Darlehensforderungen des Herrn X. in vollem Umfang und auf die Darlehensforderungen des Herrn Y. insoweit zu, als die Forderungen auf der früheren Geschäftsverbindung des Herrn T. zu der I., X. und Y. I2. GbR beruhten. 115

Denn da es sich bei der I., X. und Y. I2. GbR um eine gewerblich tätige Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelte, gehörten die Darlehen, welche die Gesellschafter im Rahmen ihrer damaligen mitunternehmerischen Tätigkeit in der I2. GbR Herrn T. gewährten, insoweit zum Sonderbetriebsvermögen dieser Mitunternehmerschaft. Die Darlehensforderungen standen den Mitunternehmern persönlich zu und dienten dem Betrieb der I., X. und Y. I2. GbR. Bei der Abtretung vom 27.05.2004 handelte es sich also steuerlich um eine Übertragung aus dem Sonderbetriebsvermögen von zwei Mitunternehmern in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft, an der sie beteiligt waren, hier der Klägerin. 116

Da die Klägerin – wie beschrieben (oben 2.a, aa) – keine Gegenleistung erbrachte, wurden die Darlehensforderungen gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG auch unentgeltlich übertragen. 117

bb) Soweit die Darlehensforderungen vor ihrer Übertragung zum Sonderbetriebsvermögen gehörten und der Bilanzansatz nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zu bewerten ist, waren die Darlehensforderungen mit ihren Nennwerten anzusetzen. Nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung war vor der Übertragung nämlich keine Teilwertabschreibung aufgrund einer Uneinbringlichkeit der Forderungen vorgenommen worden. 118

Geldforderungen sind in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ebenso wie in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Diese entsprechen ihrem Nennwert (BFH-Urteile vom 23. 4. 1975 I R 236/72, BFHE 116, 16, BStBl II 1975, 875; vom 20. 8. 2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941). Ist der Teilwert einer Forderung niedriger als ihr Nennwert, weil z.B. – wie im Streitfall der Beklagte geltend macht – zweifelhaft ist, ob die Forderung in Höhe des Nennwertes erfüllt werden wird (Ausfallrisiko bzw. Uneinbringlichkeit), so "kann" statt des Nennwerts der niedrigere Teilwert angesetzt werden, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Er entspricht dem Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Bei Geldforderungen aus Lieferungen und Leistungen wird der niedrigere Teilwert regelmäßig dem niedrigeren Wert entsprechen, der ihnen gemäß § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB am Abschlussstichtag beizulegen ist. In Befolgung des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips "ist" daher auf diesen Wert auch in der Steuerbilanz abzuschreiben, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG (BFH-Urteil vom 20. 8. 2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941). Dieser Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt in den Streitjahren, weil gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung (vor Änderung durch das BilMoG vom 25. 5. 2009, BGBl I 2009, 1102) steuerrechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben sind. 119

Das handelsrechtliche Niederstwertprinzip, aus dem sich nach den vorstehenden Grundsätzen für die steuerliche Gesamthandsbilanz eine Verpflichtung zur Abschreibung ergibt, hat jedoch keine Bedeutung für die Wertansätze der steuerlichen Sonderbilanz. Denn da das Handelsrecht eine Sonderbilanz nicht kennt, kann sich aus dem handelsrechtlichen Niederstwertprinzip keine Verpflichtung zu einem bestimmten Wertansatz in der steuerlichen Sonderbilanz ergeben. Somit verbleibt es bei dem Wahlrecht des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. In der Sonderbilanz ist folglich die Abschreibung einer Forderung entsprechend dem Wahlrecht möglich (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 33. Auflage, § 6 Rz. 340 Stichwort „Sonderbilanz“), aber nicht zwingend geboten. 120

cc) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind die Darlehensforderungen, soweit sie in den steuerlichen Sonderbilanzen der Gesellschafter X. und Y. bei der I., X. und Y. I2. GbR anzusetzen waren, mit ihren Nennwerten angesetzt worden. Denn die I., X. und Y. I2. GbR hat keine Teilwertabschreibung der Darlehensforderungen vorgenommen. Es kann deshalb dahinstehen, ob eine Teilwertabschreibung überhaupt zulässig gewesen wäre. Damit verbleibt es nach den vorstehenden Grundsätzen bei der Bewertung mit den Nennwerten. Diese sind auch für die Übertragung auf die Klägerin maßgeblich. 121

c) Da demnach die Darlehensforderungen infolge der Abtretung bei der Klägerin mit ihren Nennwerten anzusetzen waren, konnte sich aufgrund der Aufrechnung mit der Provisionsforderung kein gewinnwirksamer Ertrag durch eine Wertaufholung der Forderungen ergeben. 122

3) Umsatzsteuerlich ist der Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Herrn T. entsprechend anzuerkennen.

**IV.** 124

Die Entscheidung, die Berechnung der festzustellenden Beträge auf den Beklagten zu übertragen, beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Der Beklagte hat die Auswirkungen der beschriebenen Änderungen – inklusive den Änderungen bei der Gewerbesteuerrückstellung – zu berechnen und der Klägerin mitzuteilen. 125

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 126

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 127