

# FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 2 K 170/13

Urteil des Senats vom 16.02.2016

Rechtskraft: rechtskräftig

Normen: EStG § 4 Abs. 4

Leitsatz: Darlehensverluste eines Freiberuflers führen dann nicht zu (Sonder)Betriebsausgaben, wenn das Geldgeschäft ein eigenes wirtschaftliches Gewicht hat. Dies kann der Fall sein, wenn mit der Darlehenshingabe ein Geschäft finanziert wird, bei dem die Erzielung eines Spekulationsgewinns nicht ausgeschlossen ist. Eine damit ggf. verbundene Förderung einer Mandatsbeziehung berührt als lediglich erwünschter Nebeneffekt die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs nicht.

Überschrift: Einkommensteuer: Geldgeschäfte eines Freiberuflers

## **Tatbestand:**

Streitig ist die Berücksichtigung eines Darlehensverlusts und von Darlehenszinsen als Sonderbetriebsausgaben.

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die in den Streitjahren 2008 und 2010 an verschiedenen Standorten Kanzleien betrieb; . In den Streitjahren gehörten ihr ... Gesellschafter an, u. a. Dr. A, der Beigeladene betreffend das Streitjahr 2008 und Kläger betreffend das Streitjahr 2010 --im Folgenden Dr. A--, B, Dr. C, D, dessen Beteiligung zwischen 2005 und Mitte 2009 ruhte, und bis 2005 E, ... Die Gewinnverteilung erfolgte nach Kostenstellen auf die Gesellschafter an den jeweiligen Standorten; Dr. A hielt insgesamt einen Stimmanteil von 37 % und einen Gewinnanteil von 84 % an der Kostenstelle F.

Neben der Klägerin gehörte zu den G-Unternehmen u. a. die H GmbH sowie die J GmbH, in beiden Gesellschaften war der Zeuge K Geschäftsführer und Dr. A Beirat.

Seit 2002 war die L AG (später umbenannt in M AG) Mandantin der Klägerin; sie war eine Beteiligungsgesellschaft und Teil der sog. L-Gruppe, die über ein umfangreiches Beteiligungsportfolio verfügte (Anlage 2 zum Schriftsatz vom 29. August 2014). Hierzu gehörten u. a. Beteiligungen an der N AG (50 %), der O AG (100 %), der P AG (100 %) und der Q AG (100 %) sowie an deren Tochter- und Enkelgesellschaften, u. a. der R GmbH und der S AG. Am Kapital der L AG war mit 25,71 % die T AG (T AG) beteiligt, eine mittelbare Beteiligung hielten D zusammen mit B über die U GmbH (U) in Höhe von knapp unter 25 %, 51,14 % befanden sich in Streubesitz. Vorstände waren D und der Zeuge V, Aufsichtsratsvorsitzender war E (bis 22. September 2008 stellvertretend neben Prof. W). Einige der Tochter- und Enkelgesellschaften gehörten seit 2002 ebenfalls zu den Mandanten der Klägerin, ferner zählten die T AG ab 2008 sowie die X AG zu den Mandanten aus der L-Gruppe (s. Einzelheiten gem. Anlage K 5-2). Vorstand der T AG war der Zeuge K, ihr Aufsichtsratsvorsitzender war E, dem Aufsichtsrat gehörte bis Ende 2007 auch Dr. C an. Alleinige Anteilseignerin der T AG war seit dem 23. November 2007 die Y GmbH (vgl. Anlage 1 zum Schriftsatz vom 29. August 2014), deren Geschäftsführer seit

Januar 2008 ebenfalls K war. Aufsichtsrat der X AG war vom 1. September 2008 bis 31. März 2009 Dr. A.

Die T AG wies in ihrer Bilanz per 31. Dezember 2008 Beteiligungen in Höhe von ... EUR an der L AG und in Höhe von ... EUR an der X AG aus (Anlage 1 Seite 12).

Die L AG hatte 2005 Inhaber- und Schuldverschreibungen mit einem Nennwert von ... Mio. EUR emittiert, die vorwiegend über das ... X AG, später umbenannt in Z AG und seit ... 2010 in Insolvenz, vertrieben wurden. Im Spätsommer des Streitjahres 2008 plante die L AG die Emission weiterer Inhaberschuldverschreibungen mit einem Nennwert von bis zu ... Mio. EUR.

Mit Vertrag vom 27./29. Juni 2007 hatte die AA Beteiligungsgesellschaft mbH (AA Beteiligungsgesellschaft) von der T AG ... Million auf den Inhaber lautende Stammaktien der X AG zum Preis von ... Mio. EUR erworben. Zugleich war ihr eine Put-Option dahingehend eingeräumt worden, die Aktien zum ... 2008 zurück zu verkaufen. Die Forderung gegen die T AG war durch Verpfändung von ... Millionen Stückaktien der L AG sowie eine Garantie von D über ... EUR gesichert. Die AA Beteiligungsgesellschaft machte mit Erklärung vom 17. Juni 2008 von ihrer Put Option Gebrauch. Die T AG leistete zum vereinbarten Zeitpunkt keine Zahlungen. Unter dem 2. Juli 2008 kam es stattdessen zu einem Forderungskaufvertrag zwischen der AA Beteiligungsgesellschaft als Verkäuferin und der in der ... ansässigen BB AG (2009 umfirmiert in CC AG) als Käuferin, mit dem die Rechte und Forderungen, insbesondere die Forderung aus der Put-Option zu einem Kaufpreis von ... Mio. EUR einschließlich der Sicherheiten übertragen wurden. Anteilseigner der BB AG war und ist Dr. A, bis 2009 war mit einem Anteil von 22 % die zwischenzeitlich per 31. Dezember 2011 aus der Klägerin ausgeschiedene Partnerin DD beteiligt. Der Sitz der Gesellschaft befindet sich unter der Adresse XX-Straße in EE, außer den beiden Verwaltungsräten KK und LL verfügte die Gesellschaft nicht über weiteres Personal.

Den Kaufpreis in Höhe von ... Mio. EUR hatte Dr. A der BB AG zur Verfügung gestellt, und zwar mittels ... EUR Eigenkapital aus einem Kontokorrentkredit gemäß Vertrag vom 30. Juni 2008 mit dem Bankhaus FF (Anlage K 3-1) sowie der Weiterleitung eines persönlich ebenfalls bei dem Bankhaus FF aufgenommen Darlehens über ... Mio. EUR (Anlage K 3-1). Das Darlehen war bis zum 20. Dezember 2008 zu tilgen; als Verwendungszweck wurde „Gewährung eines Darlehens an die BB AG zu Finanzierung von deren Forderungskauf in Sachen AA Beteiligungsgesellschaft / T AG“ genannt. Dr. A verzichtete sodann gegenüber der BB AG ausdrücklich auf die Rückzahlung von ... Mio. EUR, sofern sie keine entsprechenden Mittelrückflüsse aus den angekauften Forderungen erziele, ggfs. entstehende Verluste trage er höchstpersönlich und alleine (Anlage K 4-1).

Am ... 2009 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der T AG und am ... 2012 das vorläufige Insolvenzverfahren über das Vermögen der (ehemaligen) L AG eröffnet.

Mit der 2010 beim Beklagten eingereichten Feststellungserklärung für das Streitjahr 2008 machte die Klägerin Sonderbetriebsausgaben von Dr. A in Höhe von ... Mio. EUR mit dem Hinweis „Unterstützung L, Sicherung Honorarvolumen“ geltend. Mit Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 7. Mai 2010 ließ der Beklagte diese

Sonderbetriebsausgaben unberücksichtigt; der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Mit Schriftsatz vom 6. Juli 2010, den der Beklagte als Änderungsantrag deutete, erläuterte die Klägerin den begehrten Sonderausgabenabzug wie folgt:

Das erzielte Honorarvolumen mit der L-Gruppe habe deutlich über ... Mio. EUR gelegen und damit für die Kanzlei eine sehr wesentliche Größe dargestellt. 2008 sei die Gruppe aufgrund der Finanzkrise ins Wanken geraten, eine prospektierte Anleihe habe nicht mehr platziert werden können. Eine fällige Forderung der AA Beteiligungsgesellschaft gegen die T AG über ... Mio. EUR, für die die L AG eine Bürgschaft übernommen habe, habe nicht gezahlt werden können. Damit habe die gesamte Gruppe auf dem Spiel gestanden. Die Verhandlungen mit der AA Beteiligungsgesellschaft seien zäh gewesen, diese habe den Kredit nicht prolongieren und das Ende der Krise nicht abwarten wollen. Als letzte Lösung habe sich ein Verzicht der AA Beteiligungsgesellschaft auf einen Betrag von ... Mio. EUR und ein Verkauf der Gesamtforderung zu einem Preis von ... Mio. EUR abgezeichnet. Um den Kollaps des größten Mandats zu verhindern, habe sich Dr. A schweren Herzens entschlossen, die Forderung zu kaufen, und zwar finanziert durch ... EUR Eigenkapital und einen kurzfristigen Kredit der FF Bank. Abgewickelt worden sei die Transaktion über die BB AG, weil die AA Beteiligungsgesellschaft die Forderung nicht persönlich an Dr. A habe verkaufen wollen. Der Sprecher der Geschäftsführung der AA Beteiligungsgesellschaft, Prof. W, sei vormals Aussichtsratsvorsitzender der L-Gruppe gewesen und habe sich im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden mit der L-Gruppe, sowie mit ihr, der Klägerin, und ihren Gesellschaftern überworfen. Schließlich habe sich die AA Beteiligungsgesellschaft bereit erklärt, Forderung und Aktien an die BB AG zu verkaufen. Diese Gesellschaft sei akzeptiert worden, weil sie nicht in wirtschaftlicher, personeller oder sonstiger Weise im Lager der T AG, der L-Gruppe oder in ihrem, der Klägerin, Lager gestanden habe.

Dieser Gesellschaft habe Dr. A den Kaufpreis von ... Mio. EUR zinslos zur Verfügung gestellt. Der Betrag sei nur unter der Bedingung zurückzuzahlen gewesen, dass die Zahlungen der T AG an die BB AG ausgereicht hätten, um diese Darlehensverbindlichkeit zu tilgen. Letztendlich sei die T AG dann doch in Insolvenz gefallen und das Geld verloren gewesen.

Da dieses Engagement ausschließlich dem Erhalt der stärksten Mandantengruppe gedient habe, führe der Verlust zu Sonderbetriebsausgaben. Zum Nachweis legte die Klägerin u. a. ein Schreiben der T AG vom 19. Juni 2008 an Dr. A mit der Bitte um Erwerb der Forderung vor (Anlage K 1-1) sowie ein Schreiben von Dr. A an die BB AG vom 23. Juni 2008 mit der Bitte, den Forderungskauf über diese Gesellschaft abzuwickeln. Zugleich erhöhte die Klägerin die bisher geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben um den Eigenkapitalanteil von ... EUR sowie Zinsen und Gebühren für das Darlehen in Höhe von ... EUR.

Mit Bescheid vom 20. Oktober 2010 lehnte der Beklagte die Änderung des Feststellungsbescheides ab. Hiergegen richtete sich der Einspruch vom 8. November 2010, der erfolglos blieb. Gegen die Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2013 hat die Klägerin am 1. Juli 2013 Klage erhoben (2 K 170/13). In diesem Verfahren ist Dr. A mit Beschluss vom 6. November 2015 notwendig beigeladen worden.

Nachdem für das Streitjahr 2010 zunächst ein Feststellungsbescheid vom 17. Januar 2013 erklärungsgemäß ergangen war, erließ der Beklagte unter dem 20. Februar 2014 einen geänderten Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung, mit dem er u. a. die geltend gemachten Darlehenszinsen im Zusammenhang mit dem L-Vorgang als Sonderbetriebsausgaben von Dr. A in Höhe von ... EUR „aufgrund des für 2008 laufenden Klageverfahrens“ unberücksichtigt ließ. Hiergegen richtete sich der Einspruch vom 19. März 2014, der in diesem Streitpunkt unter Hinweis auf das anhängige Klageverfahren mit Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2014 zurückgewiesen wurde. Am 6. November 2014 haben die Klägerin und Dr. A auch insoweit Klage erhoben (2 K 307/14). Der Feststellungsbescheid sei bereits deshalb rechtswidrig, weil der Beklagte zu Unrecht einen Antrag auf Erörterung der Sach- und Rechtslage gem. § 364a der Abgabenordnung (AO) abgelehnt habe. Beide Klagen sind mit Beschluss vom 6. November 2015 zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden worden.

Die Klägerin wiederholt ihr Vorbringen aus dem Rechtsbehelfsverfahren und trägt ergänzend vor:

Nach der Rechtsprechung des BFH seien Geldgeschäfte eines Freiberuflers dann nicht wesensfremd, wenn das betreffende Geldgeschäft kein eigenes wirtschaftliches Gewicht habe. Im Streitfall sei allein entscheidend gewesen, die drohende Insolvenz ihrer Mandantin, der L-Gruppe, abzuwenden und weiterhin mit Mandaten betraut zu werden. Dies sei dann auch tatsächlich nach Erwerb der Forderungen geschehen, wie die Erklärungen der Vorstände der L AG V und D bestätigten (Anlagen K 6-1 und K 6-2).

Eine Insolvenz der T AG hätte die gesamte L-Gruppe in Mitleidenschaft ziehen können, weil die T AG erhebliche Forderungen gegenüber der Gruppe gehabt habe. Diese Forderungen seien zwar in 2008 noch nicht fällig gewesen, im Fall der Insolvenz habe ein Insolvenzverwalter die Forderungen aber mit Hilfe seines Sonderkündigungsrechts fällig stellen können. Dann wäre die L-Gruppe ebenfalls in Insolvenz geraten. Zudem hätten im Falle einer Insolvenzeröffnung Honorarforderungen angefochten werden können, weil sie, die Klägerin, bis zur drohenden Antragstellung Leistungen erbracht hätte und in der Vergangenheit Leistungen teilweise kreditiert worden seien. Bei einem Umsatzvolumen von gut ... Million EUR p. a. hätten ständig offene Forderungen gegen die L-Gruppe zwischen ... EUR und ... EUR bestanden, die ebenfalls im Falle einer Insolvenz ausgefallen wären. Dem Risiko einer Anfechtung durch den Insolvenzverwalter hätten bereits geleistete Honorarzahlungen aus 2007 und 2008 von insgesamt ca. ... Mio. EUR unterlegen.

Die T AG habe bereits seit März 2008 mit der AA Beteiligungsgesellschaft verhandelt, weil sich abgezeichnet habe, dass der Marktwert der X Aktie gesunken sei, obwohl der Absturz der Aktien in krasser Form erst nach der Finanzkrise im September 2008 erfolgt sei. Die L AG habe sich Mitte 2008 zwar nicht in einer exzellenten Lage befunden, sei ihren Verpflichtungen aber nachgekommen; insbesondere Beratungshonorare seien stets beglichen worden. Es sei geplant gewesen, im Spätsommer 2008 mehrere Unternehmensanleihen zu platzieren, um die Liquiditätssituation zu verbessern. Im Falle des Zusammenbruchs der L-Gruppe seien zukünftige Honorarvolumina nicht mehr möglich gewesen, aufgelaufene Honorarforderungen wären ausgefallen. Sie, die Klägerin, habe bereits 2007 ein

Umsatzvolumen mit der L-Gruppe in Höhe von ... Mio. EUR erzielt, für das Streitjahr 2008 sei mit einem Honorarvolumen von ... Mio. EUR gerechnet worden. Zusätzlich hätten zwei bedeutende M & A Mandate aus der Gruppe bevorgestanden, die allerdings in der Folgezeit gescheitert seien, weil aufgrund der Lehmann Brothers Pleite Unternehmensverkäufe über einen längeren Zeitraum zum Erliegen gekommen seien. Aus den geplanten millionenschweren Unternehmenskäufen hätte ein Honorarvolumen in Höhe von ... Mio. EUR resultiert. Tatsächlich sei später im Nachgang zu dem Engagement noch das M & A Mandat S erteilt worden (Anl. K 13 zum Schriftsatz vom 21. Januar 2016).

Eine Stützung der L-Gruppe sei in der Sozietät diskutiert worden, aber wegen der zum Teil geringen Beteiligungsquote einzelner Gesellschafter sei kein gemeinsamer Beschluss zustande gekommen. Wegen der Rechtsform als BGB-Gesellschaft hätten alle Gesellschafter jeweils zu 100 % zzgl. Zinsen auf die Rückzahlung des Darlehens gehaftet. Ein eventueller interner Ausgleich habe keine Außenwirkung entfaltet. Allerdings sei eine Vereinbarung darüber zustande gekommen, dass ein eventueller Gewinn aus dem Forderungserwerb anteilig auf die Sozien verteilt werden sollte (Bestätigung der Gesellschafter HH und JJ, Anlage K 2 zum Schriftsatz vom 1. Juli 2013). Später hätten sich dann doch noch weitere Gesellschafter am 29. und 30. Dezember 2008 mit einem Betrag von insgesamt ... EUR beteiligt, sodass der Kontokorrentkredit (teilweise) habe zurückgeführt werden können; der Forderungsausfall reduziere sich mithin auf ... EUR. Auch die Beteiligung der Mitgesellschafter spreche für die betriebliche Veranlassung der in Rede stehenden Aufwendungen.

Die erworbene Darlehensforderung von nominell ... Mio. EUR stelle mit den Anschaffungskosten von ... Mio. EUR Sonderbetriebsvermögen II des Beigeladenen dar. Dieser sei mit einem Anteil von 84 % an dem Ergebnis der Kostenstelle F mit weitem Abstand Hauptgesellschafter gewesen, durch den Ausfall von Honorarforderungen gegen die T AG habe er die Hauptlast getragen.

Eine private Mitveranlassung scheidet aus, ein Spekulationsgewinn in Form einer 100%igen Tilgung oder in Form einer kurzfristigen Teiltilgung sei nicht wahrscheinlich gewesen. Nur auf mittelfristige Sicht sei zum Zeitpunkt des Forderungskaufs mit einer Rückzahlung des Darlehens zu rechnen gewesen. Für den Fall, dass es tatsächlich zu einem Rückfluss des Nominalbetrages von ... Mio. EUR gekommen wäre, habe im Partnerkreis die verbindliche Vereinbarung bestanden, diesen Gewinn nach den prozentualen Gewinnanteilen zu verteilen.

Später hat die Klägerin vorgetragen, dass niemand an eine mögliche Wertsteigerung gedacht habe, dies zeige sich nicht zuletzt daran, dass keine Vereinbarung über eine mögliche Gewinnverteilung mit der BB AG getroffen worden sei. Abgesehen davon sei es Dr. A rechtlich nicht möglich gewesen, mit dem Forderungs- und Aktienerwerb Gewinne zu erzielen, weil es eben keine Vereinbarung mit der BB AG über eine Weiterleitung der Gewinne gegeben habe; die Vereinbarung habe deshalb ersichtlich kein wirtschaftliches Eigengewicht gehabt. Über eine Verteilung eventueller Gewinne sei anscheinend nur unter den Partnern gesprochen und in der Erklärung vom 23. April 2013 (Anlage K 2 zum Schriftsatz vom 1. Juli 2013) erwähnt worden.

Hierzu hat der seit dem 6. Juni 2014 mandatierte Bevollmächtigte erläutert, dass dieser Gewinnverteilungsabrede ein Rechtsirrtum zugrunde liege; Dr. A habe das getätigte Geschäft stets als einen Forderungsverkauf durch ihn persönlich

angesehen. Dies sei aber insoweit fraglich, als die BB AG die Forderung gegen T AG nicht an Dr. A abgetreten habe, er sei auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Forderung geworden. Dr. A habe allenfalls aufschiebend bedingt eine Darlehensforderung gegen die BB AG erworben, mit der wegen der Unverzinslichkeit des Darlehens keine Kapitalerträge zu erzielen gewesen seien. Im Streitjahr 2008 sei ein Totalverlust eingetreten.

Die Klägerin beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung des ablehnenden Bescheides vom 20. Oktober 2010 und der Einspruchsentscheidung vom 30. Mai 2013 zu verpflichten, den Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 07. Mai 2010 zu ändern und weitere Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen in Höhe von ... EUR festzustellen.

Die Kläger beantragen,

den Bescheid für 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 20. Februar 2014 und die Einspruchsentscheidung vom 21. Oktober 2014 zu ändern und weitere Sonderbetriebsausgaben des Klägers in Höhe von ... EUR festzustellen.

der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte bezieht sich auf sein Vorbringen im Einspruchsverfahren und weist ergänzend darauf hin, dass die Klägerin den Nachweis einer betrieblichen Veranlassung für den Forderungserwerb nicht erbracht habe. Eine einvernehmliche Entscheidung aller Sozien sei ersichtlich nicht zustande gekommen, die anderen Gesellschafter hätten von der Investition Abstand genommen. Sodann habe Dr. A aus privaten Motiven die Darlehensforderung erworben. Im Besserungsfall sei dies auch eine rentable Investition gewesen, weil eine Forderung im Nominalwert von ... Mio. EUR zu einem Preis von ... Mio. EUR erworben worden sei. Dass ein eventueller Gewinn zzgl. Zinsen unter den Gesellschaftern hätte aufgeteilt werden sollen, habe die Klägerin nicht nachgewiesen.

Der investierte Betrag von ... Mio. EUR sei zudem zu gering gewesen, um eine Rettung der Gruppe herbeizuführen, zumal die Mandantin weder bei dem Bankhaus FF noch bei anderen Kreditinstituten eine Fortführung der Finanzierung erhalten habe. Auch die behaupteten künftig zu erwartenden Mandate könnten eine betriebliche Veranlassung nicht stützen; eine künftige Mandatierung sei keineswegs gesichert gewesen und in Krisenzeiten auch eher nicht in größerem Umfang zu erwarten gewesen.

Schließlich übersteige die investierte Darlehnssumme von ... Mio. EUR auch in etwa das Vierfache des von Dr. A erzielten Jahresgewinns und stehe deshalb in keiner Relation zu einem zu erzielenden betrieblichen Gewinn aus der Mandatsbeziehung, die sich ohnehin noch im Aufbau befunden habe.

Wegen der weiteren Einzelheiten und für das Ergebnis der Beweisaufnahme wird auf die Sitzungsniederschriften über den Erörterungstermin vom 24. Juni 2014 sowie die Senatssitzung vom 16. Februar 2016 Bezug genommen.

Die die Klägerin betreffenden Feststellungsakten nebst Beiakten zur Steuernummer .../.../... haben vorgelegen.

### **Entscheidungsgründe:**

Die zulässigen Klagen haben in der Sache keinen Erfolg.

I.

Der Klage gegen den Feststellungsbescheid für 2010 kann nicht aus formellen Gründen stattgegeben werden. Soweit sich die Kläger darauf berufen haben, der Bescheid sei bereits deshalb rechtswidrig, weil der Beklagte ermessensfehlerhaft den Antrag auf Erörterung des Sach- und Streitstandes gem. § 364a Abs. 1 AO abgelehnt habe, greift dieser Einwand nicht durch.

Nach dieser Vorschrift soll die Finanzbehörde auf Antrag vor Erlass der Einspruchsentscheidung den Sach- und Rechtsstand erörtern. Die Klägerin hat am 29. August 2014 einen solchen Antrag gestellt, den der Beklagte am 16. September abgelehnt hat. Zwar kann die Verletzung des Erörterungsgebots zur Rechtswidrigkeit der Einspruchsentscheidung führen. Die Kläger begehren mit ihrem Klagantrag aber eine Entscheidung in der Sache und nicht lediglich die Aufhebung der Einspruchsentscheidung, sodass es bereits deshalb nicht darauf ankommt, ob § 364a Abs. 1 AO verletzt ist.

Überdies war die Ablehnung eines Erörterungstermins auch ermessensgerecht. Der Erörterungstermin dient der Beschleunigung des Einspruchsverfahrens und soll dem Meinungs- und Informationsaustausch dienen; zugleich erfüllt er eine Befriedungsfunktion (vgl. Werth in Beermann/Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 364a Rz. 2). Für dieses Ziel bedurfte es im Streitfall keines Erörterungstermins im Einspruchsverfahren. Denn bzgl. der streitigen Rechtsfrage war das Klageverfahren für das Streitjahr 2008 anhängig und hatte in dieser Sache bereits ein gerichtlicher Erörterungstermin stattgefunden, in dem der Sach- und Streitstand umfänglich erörtert worden war. Zudem hatte der Beklagte durch zwei ausführliche Hinweisschreiben vom 19. Mai und 16. September 2014 den Meinungs- und Informationsaustausch gefördert.

II.

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Darlehen der FF Bank in den Streitjahren 2008 und 2010 als Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen zu berücksichtigen.

1. Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) diejenigen Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Erzielen mehrere Personen in mitunternehmerischer Verbundenheit Einkünfte, im Streitfall aus freiberuflicher Tätigkeit, können persönliche Aufwendungen, die wirtschaftlich durch den Mitunternehmeranteil verursacht sind, zu Sonderbetriebsausgaben führen.

Wirtschaftsgüter gehören zum sog. notwendigen (Sonder-)Betriebsvermögen, wenn sie dem Betrieb dergestalt dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind (z. B. BFH-Urteil vom 7. Dezember 2000 III R 35/98, BStBl II 2001, 316). Keine Voraussetzung ist, dass das Wirtschaftsgut für den Betrieb notwendig, wesentlich oder gar unentbehrlich ist (vgl. BFH-Urteile 6. März 1991 X R 57/88, BStBl II 1991, 829; vom 31. Mai 2001 IV R 49/00, BStBl II 2001, 828). Zum Sonderbetriebsvermögen II gehören Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung an der Personengesellschaft dienen (z. B. BFH Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BStBl II 2002, 733). Verbindlichkeiten eines Mitunternehmers gegenüber Dritten sind notwendiges (passives) Sonderbetriebsvermögen, wenn sie unmittelbar durch den Betrieb der Personengesellschaft oder die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst sind, insbesondere in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit aktiven Wirtschaftsgütern des notwendigen Sonderbetriebsvermögens I oder II bzw. eines gewillkürten Sonderbetriebsvermögens stehen oder aus anderen Gründen wirtschaftlich mit dem Betrieb der Personengesellschaft zusammenhängen (z. B. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BStBl II 2002, 733).

Bei der Ausübung eines freien Berufs stehen der Einsatz von Intellekt und der durch qualifizierte Ausbildung erworbenen Kenntnisse oder eine schöpferische Begabung im Vordergrund. Der Umfang des Betriebsvermögens wird durch die Erfordernisse des Berufs begrenzt (BFH-Urteil vom 31. Mai 2001 IV R 49/00, BStBl II 2001, 828). Geldgeschäfte, wie z. B. Darlehensgewährung oder Beteiligungserwerb, sind daher bei Angehörigen eines freien Berufs im Regelfall nicht beruflich veranlasst (vgl. BFH-Urteile vom 23. Mai 1985 IV R 198/83, BStBl II 1985, 517; vom 22. Januar 1981 IV R 107/77, BStBl II 1981, 564), es sei denn, das Geldgeschäft steht objektiv in einem unmittelbaren und notwendigen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der freiberuflichen Betätigung. Ein solcher Veranlassungszusammenhang besteht z. B. bei der Darlehensgewährung eines Steuerberaters zur Rettung von Honorarforderungen (BFH-Urteil vom 22. April 1980 VIII R 236/77, BStBl II 1980, 571), bei der Beteiligung eines Architekten an einer Bauträgergesellschaft (BFH-Urteil vom 14. Januar 1982 IV R 168/78, BStBl II 1982, 345) sowie bei der Beteiligung eines Diplom-Ingenieurs an einer Kongress- und Messehotel AG (BFH-Urteil vom 31. Mai 2001, IV R 49/00, BStBl II 2001, 828).

Nicht betrieblich veranlasst sind hingegen Geldgeschäfte, bei denen nicht zu erkennen ist, in welcher Hinsicht das finanzielle und persönliche Engagement des Steuerpflichtigen die freiberufliche Praxis fördern könnte. Ferner gehört die Beteiligung oder Kapitalanlage eines Angehörigen der freien Berufe dann nicht zum (notwendigen) Betriebsvermögen, wenn sie ein eigenes wirtschaftliches Gewicht hat. Ein eigenes wirtschaftliches Gewicht ist z. B. anzunehmen, wenn es dem Steuerpflichtigen auf die Kapitalanlage ankommt und die Gewinnung von Aufträgen lediglich ein erwünschter Nebeneffekt ist. Dagegen ist ein eigenes wirtschaftliches Gewicht zu verneinen, wenn das Geschäft ohne die Aussicht auf neue Aufträge nicht zustande gekommen wäre (vgl. BFH-Urteile vom 26. Januar 2011 VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311 m. w. N.; vom 12. Januar 2010 VIII R 34/07, BStBl II 2010, 612).

2. Unter Beachtung dieser Grundsätze, denen der Senat folgt, kann der erforderliche betriebliche Zusammenhang der streitigen Aufwendungen von Dr. A mit seiner bzw. der freiberuflichen Tätigkeit der Klägerin nicht festgestellt werden. Der Forderungskauf mittels der BB AG und dessen Finanzierung durch das Bankhaus FF hatte vielmehr nach den Gesamtumständen und dem Ergebnis der Beweisaufnahme



ein eigenständiges wirtschaftliches Gewicht für Dr. A, die Stabilisierung der Mandatsbeziehung zur sog. L-Gruppe mag allenfalls ein erwünschter Nebeneffekt gewesen sein. Da die Kläger bzw. die Klägerin und den Beigeladenen die Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen trifft, gehen verbleibende Zweifel zu ihren Lasten.

Der streitige Aufwand resultiert aus der Aufnahme eines Darlehens über ... Mio. EUR (zzgl. Zinsen in Höhe von ... EUR in 2008 und von ... EUR in 2010) sowie aus dem Kontokorrentkredit über ... EUR gem. Privatdarlehensverträgen mit dem Bankhaus FF. Diese erheblichen Kreditmittel hat Dr. A aufgewendet, um die von ihm wirtschaftlich maßgeblich getragene BB AG in den Stand zu setzen, die Forderungen und Rechte, wie im Vertrag vom 2. Juli 2008 (Anlage 2 zum Schriftsatz vom 17. Juni 2014) festgehalten, zu erwerben. Auf die Rückzahlung in Höhe von ... Mio. EUR hat er bereits bei der Hingabe für den Fall verzichtet, dass keine Mittel aus den angekauften Forderungen zurückfließen. Ob auf den weiteren Betrag von ... EUR unter den gleichen Bedingungen ebenfalls verzichtet worden ist oder ob es sich insoweit um eine verdeckte Einlage handeln sollte, ist offen geblieben. Dr. A konnte in der mündlichen Verhandlung hierzu keine verwertbaren Angaben machen. In der Feststellungserklärung für das Streitjahr 2008 ist jedenfalls keine Forderung gegen die BB AG als Sonderbetriebsvermögen in einer Ergänzungsrechnung festgehalten worden. Danach ist davon auszugehen, dass Dr. A das wirtschaftliche Risiko eines Verlustes aus dem Forderungskauf persönlich tragen wollte, so auch ausdrücklich seine Erklärung im Schreiben vom 23. Juni 2008 an Dr. KK (Anl. K 4-1), ein eventueller Gewinn sollte nach dieser Absprache der BB AG verbleiben.

Bei objektiver Betrachtung stellt sich dieses Engagement als Anlagegeschäft mit einem eigenen wirtschaftlichen Gewicht dar. Durch den Einsatz von ... Mio. EUR konnte die von Dr. A wirtschaftlich maßgeblich getragene BB AG eine Million Stückaktien der X AG erwerben, zuzüglich der Rückkaufforderung gegen die T AG auf Zahlung von ... Mio. EUR, zuzüglich der vereinbarten Sicherheiten, und zwar einer Garantie über ... EUR des Mitgesellschafters D und eines Pfandrechts an ... Millionen Stückaktien der L AG. Durch die alsbaldige Veräußerung der Aktien und ggfs. Verwertung der Sicherheiten wäre eine Rendite durchaus denkbar und die Rückführung der Darlehen zum vereinbarten Zeitpunkt 20. Dezember 2008 möglich gewesen. Zum Erwerbszeitpunkt Anfang Juli 2008 waren die Aktien der X AG nicht wertlos, der Kurs im Juni 2008 entsprach in etwa dem Kaufpreis, nämlich ... Mio. EUR. Erst in der Folgezeit verfiel der Kurs infolge der dann stärker einsetzenden globalen Finanzkrise. Zudem plante die X AG ein Aktienrückkaufprogramm ab dem ... 2008 aufgrund einer Ermächtigung der Hauptversammlung vom 11. Juni 2008, sodass zu erwarten war, die Aktien auch in einer größeren Partie absetzen zu können. Dr. A hat im Erörterungstermin eingeräumt, dass sich das Absinken des Marktwertes abgezeichnet habe, der Absturz der Aktie in krasser Form aber erst nach Eintritt der Finanzkrise im September 2008 erfolgt sei. Zum Erwerbszeitpunkt Juni/Juli 2008 habe kein Mensch in der Banken- und Finanzwelt das Ausmaß der Krise vorhergesehen, ebenso wenig sei voraussehbar gewesen, dass weite Teile der L-Gruppe in die Krise geraten und z. T. nicht mehr hätten gerettet werden können (Schriftsatz vom 10. Januar 2013 von Dr. A). Auch in der mündlichen Verhandlung hat Dr. A nochmals betont, dass am 30. Juni 2008 niemand gewusst habe, dass die „Hölle im Finanzbereich losbrechen“ würde. Vor diesem Hintergrund war im Sommer 2008 durchaus auch ein Ansteigen der Aktien denkbar.

Überdies hätte die Forderung gegen die T AG, ggfs. teilweise, sowie die geleisteten Sicherheiten mobilisiert werden können. In Höhe von ... EUR soll die T AG auch noch Zahlungen geleistet haben, obwohl der Zeuge K, Vorstand der T AG, eine derartige Zahlung in Abrede genommen hat. Die verpfändeten L-Aktien waren zu diesem Zeitpunkt ebenfalls nicht wertlos. Ausweislich der im Internet zugänglichen Analyse per 3. Juli 2008 der MM GmbH wurde eine Kauf-Empfehlung gegeben und lediglich das Kursziel von ... EUR auf ... EUR reduziert. Die Garantie des Mitgesellschafters D in Höhe von immerhin ... EUR entsprach fast einem Drittel des von Dr. A eingesetzten Kapitals. Dass mit einem nennenswerten Ertrag gerechnet wurde, hat Dr. A zunächst ausweislich eines Vermerks des Beklagten im Rechtsbehelfsverfahren vom 11. Dezember 2012 über ein Treffen an Amtsstelle vom 7. Dezember 2012 sowie --in abgeschwächter Form-- auch im Erörterungstermin eingeräumt. Später hat Dr. A bzw. der jetzige Verfahrensbevollmächtigte dies allerdings zurückgenommen und behauptet, niemand habe damit gerechnet, dass mehr als die Darlehenssumme von ... Mio. EUR zu erzielen gewesen sei, allein schon deshalb, weil lediglich eine Darlehensbeziehung zur BB AG bestanden habe. Nach den äußeren Umständen hat Dr. A danach ein spekulatives Geschäft durchgeführt, dessen Verlustrisiko sich später verwirklicht hat.

Das hiergegen gerichtete klägerische Vorbringen, der streitige Aufwand stehe in unmittelbarem und notwendigem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der freiberuflichen Tätigkeit, weil das Engagement einzig der Sicherung der Mandate und der bereits erhaltenen Honorare gedient habe, überzeugt den Senat nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens und der Beweisaufnahme nicht. Hiergegen sprechen folgende entscheidende Umstände:

Nicht die Klägerin als Sozietät hat die behauptete Stützungsmaßnahme ergriffen, sondern einer ihrer Gesellschafter, Dr. A, und zwar unter Einschaltung „seiner“ Gesellschaft, der BB AG. Wäre es um die Rettung eines zentralen Mandats der Sozietät gegangen, hätte es nahe gelegen, dass dieses Engagement von den Sozien gemeinschaftlich getragen wird. Auch wenn Dr. A mit der höchsten Quote, und zwar 37,8 %, am Gesamtergebnis beteiligt war und aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Struktur jeder Sozium als Gesamtschuldner trotz geringer prozentualer Beteiligung auf den Gesamtbetrag haftet hätte, wäre es naheliegender gewesen, dass die Sozietät als Ganzes den erforderlichen Aufwand übernommen hätte. Entsprechend der unterschiedlichen Beteiligungsquoten hätte eine Freistellung von der Haftung über die Beteiligungsquote hinaus vereinbart werden können. Auch wenn eine derartige Freistellungsvereinbarung keine Außenwirkung entfaltet, wäre das Haftungsrisiko angesichts der wirtschaftlichen Kraft der Kanzlei insgesamt überschaubar gewesen.

Gegen eine betriebliche Veranlassung sprechen auch die widersprüchlichen Angaben zu der behaupteten tatsächlichen Beteiligung von weiteren Partnern und einer möglichen Beteiligung an einem Gewinn. Es ist vorgetragen worden, gegen Ende 2008 hätten sich noch weitere Partner mit einem Betrag von ... EUR beteiligt. Auf Nachfrage des Gerichts hat sich dann ergeben, dass die U am 29. Dezember 2008 und am 29. Januar 2009 Überweisungen auf das Darlehenskonto bei dem Bankhaus FF vorgenommen hat, und zwar unter dem Verwendungszweck „Darlehen gem. tel. Auftrag“ und „kurzfr. Darlehen“, d. h. im Streitjahr 2008 ... EUR. Dies spricht eher dafür, dass die U Dr. A kurzfristig mit Darlehen unterstützt hat, weil das Bankhaus FF auf Rückzahlung zum Jahresende drängte, aber nicht für ein „Mittragen“ des Forderungskaufs. Zwar waren die seinerzeitigen Gesellschafter der U

B und D auch Partner der Sozietät, letzterer allerdings nur als ruhender Gesellschafter. Die U war aber selbst mit knapp unter 25 % an der L AG beteiligt, so dass sie ein eigenständiges Interesse als Gesellschafterin an der Stützungsmaßnahme, die ja vornehmlich der L AG zu Gute kommen sollte, gehabt haben dürfte, wie D in der mündlichen Verhandlung auch ausdrücklich bestätigt hat. Eine Unterstützung der Honorarinteressen der Klägerin durch einen Partner, dessen Beteiligung zu diesem Zeitpunkt bereits seit drei Jahren ruhte, erscheint überdies wenig überzeugend. Zudem haben die Beteiligten auch widersprüchliche Angaben zu diesen Zahlungen gemacht. Dr. A hat behauptet, D und B hätten sich ihrerseits ein Darlehen bei ihrer Gesellschaft U genommen, um sich bei der Stützungsmaßnahme zu engagieren, es sei lediglich der Zahlungsweg abgekürzt worden. Demgegenüber hat D erklärt, die Einbeziehung der U sei ausdrücklich erfolgt, um auch B ins Boot zu nehmen und weil die Beteiligung an der L AG bestanden habe. Warum die Überweisungen auf das Konto bei dem Bankhaus FF mit dem Verwendungszweck „Darlehen“ erfolgten, haben weder Dr. A noch D nachvollziehbar erklärt.

Der restliche Betrag von den 2008 eingegangenen Zahlungen in Höhe von ... EUR kam, wie die Klägerin in ihrem letzten Schriftsatz vorgetragen hat, von der T AG selbst, die auf das Darlehenskonto beim Bankhaus FF geleistet wurde mit Wertstellung 23. Dezember 2008. Eine solche Zahlung hat der Zeuge K, Vorstand der T AG, aber in Abrede genommen, weil sich die Gesellschaft im Herbst 2008 bereits in einer Situation befunden habe, in der eine derartige Zahlung zu einer Gläubigerbenachteiligung und zu einer Verletzung seiner Vorstandspflichten geführt habe. Der Zeuge K ist allerdings nicht glaubwürdig, so wirkte seine Aussage insgesamt mit der Klägerseite abgestimmt und von bemerkenswerten Erinnerungslücken geprägt. So will der Zeuge nicht mehr gewusst haben, wer (Allein)Gesellschafter der T AG war. Tatsächlich war ausweislich Anlage K 1 zum Schriftsatz vom 29. August 2014 seit November 2007 die Y GmbH Alleingesellschafterin. Ausweislich der Handelsregistereintragungen war Geschäftsführer seit Januar 2008 der Zeuge K, die Gesellschaft hatte ihren Sitz in F in der NN-Straße, dem ... Sitz der Klägerin und ihrer anderen Beratungsgesellschaften.

Auch die weiteren widersprüchlichen Angaben zu einer möglichen Beteiligung an einem „Gewinn“ sprechen gegen einen betrieblichen Veranlassungszusammenhang. Die Klägerin hat eine „Erklärung der G Partner“ vom 23. April 2013 (Anlage K 2 zum Schriftsatz vom 1. Juli 2013) eingereicht, wonach die Sozien HH und JJ sowie Dr. A festhalten, dass wegen der unterschiedlichen Gewinnanteile eine gemeinsame Kreditaufnahme nicht zumutbar gewesen sei; im Falle eines über die Anschaffungskosten hinausgehenden Gewinns dieser aber entsprechend den vereinbarten Gewinnprozentsätzen den einzelnen Sozien zu Gute kommen sollte. Wieso eine Beteiligung am Erfolg entsprechend der Quote erfolgen sollte, obwohl gerade keine Bereitschaft zu einer finanziellen Beteiligung bestanden hatte, wirkt wenig überzeugend und konstruiert. Später hat die Klägerin im Klageverfahren durch ihren neuen Verfahrensbevollmächtigten auch vorgetragen lassen, eine Regelung über eine Weiterleitung etwaiger Gewinne sei nicht getroffen und „anscheinend“ nur unter den Partnern besprochen worden, die Erklärung vom 23. April 2013 beruhe auf einem Rechtsirrtum. Dr. A habe das von ihm getätigte Geschäft stets als einen Forderungskauf durch ihn persönlich betrachtet. Hierzu steht allerdings in Widerspruch, dass Dr. A von Anfang an Mittelzusagen anderer Gesellschafter gehabt haben will, die sich dann Ende 2008 auch tatsächlich engagiert hätten, wodurch der

Kontokorrentkredit zurückgeführt worden sei. Die Zusage der Sozien sei auch der Grund für das Splitting der Finanzierung in einen Kontokorrentkredit über ... EUR und in das Privatarlehen über ... Mio. EUR gewesen (Schriftsatz vom 20. November 2013, Seite 7). Später ist dann vorgetragen worden, zu einer „Gewinnverteilung“ habe es schon deshalb nicht kommen können, weil Dr. A lediglich einen Darlehensvertrag mit der BB AG geschlossen habe, so dass eventuelle Gewinne dieser Gesellschaft zugestanden hätten.

Ebenfalls nicht überzeugend wirkt der Vortrag, das Bankhaus FF habe nicht mit der Klägerin bzw. mit ihren Gesellschaftern kontrahieren wollen, weil der Sprecher der Geschäftsführung, Prof. W, vormals Aufsichtsratsvorsitzender der L-Gruppe gewesen sei und sich bei seinem Ausscheiden mit der L-Gruppe ebenso wie mit der Klägerin und ihren Gesellschaftern überworfen habe und deshalb nur der Verkauf an eine ausländische Kapitalgesellschaft, die nicht in wirtschaftlicher, personeller und sonstiger Weise im Lager der T AG, der L-Gruppe oder der Klägerin gestanden habe, möglich gewesen sei. Insoweit ist bemerkenswert, dass die ausländische Kapitalgesellschaft, die BB AG, auf den ersten Blick eine Verbindung zur Klägerin bzw. ihren Gesellschaftern nahelegt, weil die entscheidenden Namensbestandteile übereinstimmen, und somit nicht als neutraler Dritter gelten konnte. Die behauptete Motivationslage von Prof. W erscheint ebenfalls zweifelhaft, weil er ausweislich des als Anlage 4 zum Schriftsatz vom 17. Juni 2014 übersandten Berichts über die Hauptversammlung der L AG vom 22. September 2008 die Versammlung als Aufsichtsratsvorsitzender eröffnete. In der mündlichen Verhandlung hat Dr. A hierzu auf Befragen einschränkend betont, es sei allgemein bekannt gewesen, dass Prof. W erst im September die L-Gruppe verlassen habe; alleiniger Grund für die Einschaltung der BB AG als Forderungskäuferin sei der Umstand gewesen, dass Prof. W sowohl auf der Seite der L AG als auch des Bankhauses FF gestanden habe. Auch dies überzeugt den Senat nicht; der Forderungskaufvertrag betraf in erster Linie Schulden der T AG und nicht der L AG. Auch erklärt diese Behauptung nicht, warum das Bankhaus einen Erwerb durch Dr. A selbst anstatt seiner AG nicht akzeptieren konnte.

Auch der behauptete Auslöser für das streitige Engagement, Erhalt eines wichtigen Mandats, überzeugt nicht, die dargestellten Einzelheiten wirken gekünstelt.

Durch den Forderungserwerb hat die BB AG die T AG von ihren unmittelbaren fälligen Verpflichtungen gegenüber der AA Beteiligungsgesellschaft aus dem Vertrag vom 27./29. Juni 2007 befreit und sie damit zu ihrer Schuldnerin gemacht. Die T AG war erstmals 2008 Mandantin der Klägerin geworden. Ausweislich der Auflistung gem. Anlage K 5-1) wurden im Jahr 2008 Umsatzerlöse in überschaubarer Größenordnung erzielt, und zwar von ... EUR, im Folgejahr von ... EUR. Selbst bei optimistischer Zukunftsprognose konnte ein derartiges Mandat vernünftigerweise nicht zu einem Engagement eines Beraters oder einer Kanzlei in Millionenhöhe veranlassen. Dies behauptet die Klägerin letztlich auch nicht, sondern bezieht sich auf die gesamte L-Gruppe, deren Mandat durch ihr Engagement zu retten gewesen sei. Hier soll es um einen laufenden Umsatz von „über ... Million EUR pro Jahr“ gegangen sein. Abgesehen davon, dass diese Angaben recht unspezifisch sind, läge der Gewinn bei Zugrundelegung des für rechts- bzw. wirtschaftsberatende Berufe üblichen Rohgewinns von ca. 50 % bei lediglich (über) ... EUR. Zudem waren die rechtlichen Grundlagen für künftige Mandate nicht geregelt.

Wäre es Dr. A tatsächlich maßgeblich um den Erhalt von Mandatsbeziehungen gegangen, hätte es angesichts des hohen finanziellen Einsatzes von immerhin ... Mio. EUR nahegelegen, irgendeine –schriftliche-- Vereinbarung oder zumindest eine schriftliche Absichtserklärung dafür zu erlangen, dass künftig die Beratung der Gesellschaften der „L-Gruppe“ durch die Klägerin fortgesetzt werden würde. Allein die nahe persönliche Beziehung zu D oder die geschäftliche Beziehung zum Zeugen K als Angestelltem der H GmbH erklären den Verzicht auf jegliche vertragliche Absicherungen nicht, weil die Führungskräfte wechseln können. Gerade der Zeuge K hatte die Position als Vorstand der T AG erst Anfang des Jahres 2008 übernommen und wurde vielfältig als Interimsorgan eingesetzt, sodass er keineswegs eine dauerhafte Mandatsbeziehung gewährleisten konnte.

Überdies hat die Klägerin nicht substantiiert dargetan, wieso durch die mögliche Insolvenz der T AG der Zusammenbruch der gesamten Gruppe und damit der komplette Verlust künftiger Mandate zu besorgen gewesen wäre. Die T AG hielt lediglich eine Beteiligung von 25,71 % an der L AG. Tatsächlich hat die im ... 2009 eingetretene Insolvenz der T AG auch nicht zum sofortigen Zusammenbruch der gesamten Gruppe geführt. Das vorläufige Insolvenzverfahren über das Vermögen der L AG wurde erst erheblich später, im ... 2012, eröffnet. Die Furcht, im Falle der Insolvenz der T AG könne ein der L AG gewährtes Darlehen über ... Mio. bzw. ... Mio. EUR fällig gestellt werden, war offensichtlich unbegründet. Der Zeuge V hat ausgesagt, die Insolvenz der T AG habe die L AG nicht berührt, er habe nie etwas von einem Insolvenzverwalter gehört. Dies entspricht auch der geltenden insolvenzrechtlichen Rechtslage. Gem. § 108 Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung bestehen vom Schuldner als Darlehensgeber eingegangene Darlehensverhältnisse mit Wirkung für die Masse fort.

Die behauptete Gefährdung geplanter „millionenschwerer Unternehmenskäufe“, etwa bzgl. der S AG, R AG und OO AG mit einem zu erwartenden Honorarvolumen von ... Mio. EUR als Folge einer Insolvenz der T AG ist nicht hinreichend konkret belegt worden. So hat die Klägerin beispielsweise gem. Auftragschreiben vom 17. Juli 2008 das Mandat für die Veräußerung der S AG erhalten (Anlagen 13 und 14 zum Schriftsatz vom 21. Januar 2016). Da derartige Aufträge eines gewissen Vorlaufs bedürfen, ist ein Zusammenhang mit den Stützungsmaßnahmen für die T AG wegen deren drohenden Zahlungsproblemen per 30. Juni 2008 und einer drohenden Insolvenz nicht erkennbar.

Schließlich konnte die befürchtete Anfechtung von Honorarzahungen durch den Insolvenzverwalter angesichts des geringen Honorarvolumens bei der T AG nicht ins Gewicht fallen. Tatsächlich ist es in der Folgezeit auch nicht zu Anfechtungen gekommen. Eine mögliche Anfechtung der aus der Beratung des L AG resultierenden Honorarzahungen erscheint zu ungewiss, als dass sie das in Rede stehende Engagement erklären könnte. So war das Ob und Wann einer Insolvenz der L AG oder ihrer verschiedenen Tochter- und Enkelgesellschaften gänzlich offen. Zudem hätte der Insolvenzverwalter eine Gläubigerbenachteiligungsabsicht nachweisen müssen, für deren Vorhandensein keine Anhaltspunkte bestehen. Die Klägerin hat selbst vorgetragen, dass die L AG zum fraglichen Zeitpunkt Mitte 2008 ihre Verbindlichkeiten bedient habe. Insoweit spricht nichts dafür, dass eine Anfechtung wegen vermuteter Kenntnis von einer drohenden Zahlungsunfähigkeit gem. § 133 Abs. 1 Satz 2 InsO gedroht hätte. Dieser Tatbestand würde voraussetzen, dass der Berater einen besonderen Einblick in die Verhältnisse seines „zahlungsunfähigen“ Mandanten hat, wie dies im Falle der Betätigung als Treuhänder

und Geschäftsführer entsprechend den Beispielfällen gem. Anlage K 9 ff. zum Schriftsatz vom 21. Januar 2016 möglich erscheint. Für die im Streitfall in Rede stehenden Gesellschaften ist eine vergleichbare Konstellation aber nicht dargetan worden noch sonst erkennbar.

Die Klage kann danach keinen Erfolg haben.

III.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 3, § 139 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor.