

## Urteil vom 29. Juli 2015, X R 37/13

### Zugehörigkeit von Beteiligungen zum notwendigen Betriebsvermögen - Erhöhung der Anschaffungskosten von Beteiligungen durch verdeckte Einlagen - Korrektur nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs

BFH X. Senat

EStG § 3c Abs 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, EG Art 56, FGO § 120 Abs 3 Nr 1

vorgehend FG München, 05. Dezember 2012, Az: 5 K 4097/09

### Leitsätze

1. NV: Die Beteiligung eines Besitz-Einzelunternehmers an einer Kapitalgesellschaft, mit der die Betriebs-Kapitalgesellschaft umfangreiche Geschäftsbeziehungen pflegt, gehört in der Regel zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmers .
2. NV: Ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens, das rechtsirrig nicht in die Bilanz aufgenommen worden ist, ist in die erste verfahrensrechtlich offene Anfangsbilanz erfolgsneutral mit dem Wert einzubuchen, mit dem es zu Buche stehen würde, wenn die Bilanzierung von Anfang an zutreffend vorgenommen worden wäre .
3. NV: Bei der Ermittlung dieses Einbuchungswertes kann nicht unterstellt werden, der Steuerpflichtige habe in der Vergangenheit Bewertungswahlrechte stets dahingehend ausgeübt, dass sie zu einem möglichst niedrigen Bilanzansatz führen .
4. NV: Nichtkaufleute waren auch vor 2009 nicht zur Vornahme von Teilwertabschreibungen in der Steuerbilanz verpflichtet .
5. NV: Überträgt eine Kapitalgesellschaft eine wertlose Forderung gegen einen Dritten an ihren Gesellschafter und erbringt dieser hierfür eine werthaltige Gegenleistung in Höhe des Nennwerts der Forderung, ist die Gegenleistung als verdeckte Einlage in die Kapitalgesellschaft anzusehen, die die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht .
6. NV: Es verstößt gegen die europarechtliche Kapitalverkehrsfreiheit, dass § 3c Abs. 2 EStG im Jahr 2001 nur bei Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, nicht aber bei Beteiligungen an inländischen Kapitalgesellschaften den Betrag einer Teilwertabschreibung zur Hälfte vom Betriebsausgabenabzug ausschloss .
7. NV: Das Halb- bzw. Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG ist in Veranlagungszeiträumen bis 2010 nicht anzuwenden, wenn aus der betreffenden Beteiligung niemals Einnahmen erzielt wurden, die durch das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren begünstigt waren .
8. NV: Ein Klageantrag kann im zweiten Rechtsgang unter denselben Voraussetzungen erweitert werden, die für eine Erweiterung des Klageantrags im ersten Rechtsgang gelten .

### Tenor

Auf die Revision des Revisionsklägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 6. Dezember 2012 5 K 4097/09 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

I. Der Revisionskläger ist der Alleinerbe der ursprünglichen Kläger, bei denen es sich um Eheleute handelte, die im

- 1 Streitjahr 2001 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden und während des Beschwerde- bzw. Revisionsverfahrens verstorben sind.
- 2 Der ursprüngliche Kläger (Ehemann/E) betrieb zunächst als Einzelunternehmer die Herstellung und den Vertrieb elektronischer Geräte. Seit 1984 verpachtete er das gesamte Anlagevermögen einschließlich des Betriebsgrundstücks an eine Betriebs-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer er war. Die Betriebs-GmbH führte die Tätigkeit des Einzelunternehmens fort. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Verpachtung als Betriebsaufspaltung anzusehen und E mit dem Besitzunternehmen weiterhin gewerblich tätig war.
- 3 Im Jahr 1990 wurde eine deutsche Vertriebsgesellschaft (im Folgenden: D-Vertriebs-GmbH) gegründet, die einen Teil der von der Betriebs-GmbH hergestellten oder bezogenen Produkte vertrieb. Gründungsgesellschafterin war u.a. die Betriebs-GmbH mit einer Beteiligung von anfänglich 40 %, später 80 % bzw. 100 %. Seit Ende 1993 waren E mit 75 % und seine Ehefrau (F) mit 25 % an der D-Vertriebs-GmbH beteiligt. Diese Gesellschaft nutzte vier Räume in dem von E an die Betriebs-GmbH verpachteten Gebäude für ihre betrieblichen Zwecke. Schriftliche Vereinbarungen über die Raumnutzung liegen nicht vor. Die D-Vertriebs-GmbH überwies die entsprechenden Pachtzahlungen bis 2000 an die Betriebs-GmbH, im Streitjahr 2001 aber an E. In den Bilanzen des Besitzunternehmens ist die Beteiligung des E an der D-Vertriebs-GmbH nicht ausgewiesen.
- 4 Die Erlöse der Betriebs-GmbH aus Lieferungen an die D-Vertriebs-GmbH standen in den einzelnen Jahren in dem nachfolgend genannten Verhältnis zu den Gesamterlösen der Betriebs-GmbH:

- 1990	1,08 %
- 1991	7,47 %
- 1992	16,45 %
- Mai 1994 bis April 1995	10,29 %
- 1995	17,98 %
- 1996	53,31 %
- 1997	47,78 %
- 1998	0,04 %
- ab 1999	0,00 %

- 6 Im Jahr 1996 gründete E als Alleingesellschafter eine österreichische Vertriebsgesellschaft (im Folgenden: Ö-Vertriebs-GmbH), deren Hauptlieferant die D-Vertriebs-GmbH war. Diese Beteiligung ordnete er dem Betriebsvermögen seines Besitzunternehmens zu. Die Ö-Vertriebs-GmbH erzielte, unterbrochen nur durch kleinere Gewinne 2000 und 2002, von Beginn an Verluste und war spätestens seit 1997 bilanziell dauerhaft überschuldet. Ihre Verbindlichkeiten resultierten im Wesentlichen aus Warenlieferungen der D-Vertriebs-GmbH. In den Jahresabschlüssen der Ö-Vertriebs-GmbH für 1997 und 1998 heißt es, E habe für die Verbindlichkeiten dieser Gesellschaft bis zur Höhe des negativen Eigenkapitals eine unwiderrufliche Bürgschaftserklärung abgegeben. Das bilanzielle negative Eigenkapital belief sich zum 31. Dezember 1997 auf 2.305.225 Österreichische Schillinge (ATS), zum 31. Dezember 1998 auf 3.482.909 ATS. Im Jahresabschluss für 1999 wird demgegenüber auf eine schriftliche unwiderrufliche Erklärung der D-Vertriebs-GmbH hingewiesen, wonach diese mit einem Betrag von 4,5 Mio. ATS --bei einem bilanziellen negativen Eigenkapital von 4.473.384 ATS-- hinter alle anderen Gläubiger zurücktrete. Nach den Vermerken in den Jahresabschlüssen für 2000 und 2001 trat E als Gesellschafter mit einer Forderung von 6.318.000 ATS (2000) bzw. 459.170 € (2001) hinter alle anderen Gläubiger zurück. Hinweise auf eine Bürgschaftserklärung des Klägers finden sich in den Jahresabschlüssen für 1999 bis 2001 nicht.
- 7 E hatte die in den Jahresabschlüssen 2000 und 2001 genannte Forderung durch Abtretungsverträge vom 17. Juli 2000 erworben. Mit dem ersten Vertrag trat die D-Vertriebs-GmbH der Betriebs-GmbH eine Forderung gegen die Ö-

Vertriebs-GmbH aus Warenlieferungen in Höhe von 944.001,64 DM mit Rückwirkung zum 31. Dezember 1999 zum Nominalbetrag ab und wies ausdrücklich darauf hin, keine Garantie für die Werthaltigkeit der Forderung und den Zahlungseingang zu übernehmen. Die Gegenleistung der Betriebs-GmbH bestand einerseits darin, dass deren bestehende Forderungen gegen die D-Vertriebs-GmbH um 678.916,38 DM gemindert wurden; zusätzlich sollte die Betriebs-GmbH in Höhe der Differenz zum Nominalbetrag der erworbenen Forderung Warenlieferungen an die D-Vertriebs-GmbH erbringen.

- 8** Mit einem weiteren Vertrag vom selben Tage trat die Betriebs-GmbH die soeben erworbene Forderung gegen die Ö-Vertriebs-GmbH ebenfalls zum Nominalbetrag, ohne Garantie für die Werthaltigkeit und den Zahlungseingang sowie mit Rückwirkung zum 31. Dezember 1999 an E ab. Als Gegenleistung schrieb E dem in seinem Besitzunternehmen geführten Verrechnungskonto der Betriebs-GmbH einen entsprechenden Betrag gut. Am 30. Oktober 2000 nahm E ein Bankdarlehen über 2,6 Mio. DM auf, dessen Valuta er an die Betriebs-GmbH zur Rückführung des Saldos des Verrechnungskontos überweisen ließ. Die für dieses Darlehen anfallenden Schuldzinsen behandelte E in vollem Umfang als Betriebsausgaben im Besitzunternehmen.
- 9** Nach dem Vorbringen des E diente die Übernahme der Forderung der Vermeidung von Wertberichtigungsrisiken bei der D-Vertriebs-GmbH, um dieser Gesellschaft wieder die erforderliche Kreditwürdigkeit zu verleihen.
- 10** Im Jahr 2002 stellte die Ö-Vertriebs-GmbH ihre Tätigkeit ein; 2005 wurde sie liquidiert und anschließend aus dem Handelsregister gelöscht. Zahlungen auf die von E erworbene Forderung leistete sie nicht.
- 11** Die bilanziellen Folgen aus den Abtretungen wurden im Besitzunternehmen und von den deutschen Kapitalgesellschaften bereits in den Jahresabschlüssen für 1999 gezogen, bei der Ö-Vertriebs-GmbH hingegen erst im Jahresabschluss für 2000. E wies die erworbene Forderung in seinem Besitzunternehmen zunächst mit dem Nominalbetrag aus, nahm zum 31. Dezember 1999 aber eine als "Abzinsung" bezeichnete Teilwertabschreibung von 204.001,64 DM vor. Zur Begründung führte er aus, die Ö-Vertriebs-GmbH könne Tilgungsleistungen nur aus künftigen Gewinnen erbringen.
- 12** Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 2000 erkannte der Prüfer die Teilwertabschreibung nicht an und aktivierte die Forderung in den Prüferbilanzen zum 31. Dezember der Jahre 1999 und 2000 jeweils zum Nennwert. E legte gegen den entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für 1999 zunächst Einspruch ein, nahm diesen später aber zurück. Für die Einkommensteuerveranlagungen von E und F bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2000 ist Bestandskraft und Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 13** Im Jahresabschluss für das Streitjahr 2001 machte E sowohl auf den Ansatz seiner Beteiligung an der Ö-Vertriebs-GmbH (201.190 DM) als auch auf die Forderung gegen diese Gesellschaft (944.001,64 DM) Teilwertabschreibungen jeweils in voller Höhe geltend.
- 14** Im Anschluss an eine betriebsnahe Veranlagung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer 2001 im angefochtenen Bescheid vom 7. Mai 2004 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 419.228 DM fest. Er gewährte die begehrte Teilwertabschreibung nur für den Ansatz der Beteiligung an der Ö-Vertriebs-GmbH, wobei er in Anwendung des § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die Gewinnauswirkung auf 50 % des Betrags der Teilwertabschreibung begrenzte.
- 15** Hingegen vertrat das FA in Bezug auf die Forderung nunmehr die Auffassung, deren Übernahme durch E sei nicht betrieblich veranlasst gewesen, so dass die Forderung nicht als Betriebsvermögen des Einzelunternehmens hätte ausgewiesen werden dürfen. Die Forderung sei bereits im Zeitpunkt der Abtretungen wertgemindert --allerdings nicht vollständig wertlos-- und daher nicht zur Stärkung des Besitzunternehmens geeignet gewesen; ein fremder Dritter hätte sie keinesfalls zum Nominalwert erworben. Sie sei auch deshalb dem Privatvermögen zuzuordnen, weil ihr Erwerb der Sanierung der D-Vertriebs-GmbH habe dienen sollen; die Anteile an dieser Gesellschaft hätten jedoch zum Privatvermögen des E und der F gehört. Wirtschaftlich habe E der D-Vertriebs-GmbH --auf dem Umweg über die Betriebs-GmbH-- einen Vermögensvorteil zugewendet, der als verdeckte Einlage zu beurteilen sei. Im Ergebnis sei eine erfolgsneutrale Berichtigung der Anfangsbilanz des Besitzunternehmens zum 1. Januar 2001 durchzuführen. Sowohl die Forderung als auch ein --betragsmäßig identischer-- Teil der zur Erbringung der Zahlung an die Betriebs-GmbH eingegangenen Bankverbindlichkeit sei auszubuchen. Entsprechend seien die auf diesen Teil der Bankverbindlichkeit entfallenden Schuldzinsen (52.371 DM) nicht als Betriebsausgaben, sondern als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen des E (anteilig zu 75 %) und der F (25 %) zu berücksichtigen, da sie im Zusammenhang mit der zum Privatvermögen gehörenden Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH stünden.

- 16** Ferner erhöhte das FA die Einnahmen des E aus Kapitalvermögen um 56.640 DM. Hierzu führte es aus, nach § 1 des Außensteuergesetzes (AStG) sei eine Einkünfteberichtigung vorzunehmen, weil die Forderung des E gegen die Ö-Vertriebs-GmbH nicht verzinst werde. Dabei sei davon auszugehen, dass die Forderung zum Privatvermögen des E gehöre und zwischen fremden Dritten mit 6 % verzinst worden wäre.
- 17** Im Einspruchsverfahren machte E geltend, die Forderung gegen die Ö-Vertriebs-GmbH habe zum Betriebsvermögen seines Besitz-Einzelunternehmens gehört. Der Erwerb dieser Forderung habe der Stärkung seiner Beteiligungen an der D-Vertriebs-GmbH und der Ö-Vertriebs-GmbH dienen sollen. Die Forderung sei im Zeitpunkt der Abtretung (17. Juli 2000) noch werthaltig gewesen, da die Ö-Vertriebs-GmbH im Jahr 2000 einen Gewinn erzielt habe. Erst zum Ende des Streitjahres 2001 habe sich aufgrund eines erneuten Verlusts der Ö-Vertriebs-GmbH die Wertlosigkeit abgezeichnet. Jedenfalls sei Vertrauensschutz zu gewähren, da die Zugehörigkeit der Forderung zum Betriebsvermögen im Rahmen der Betriebsprüfung für die Vorjahre 1996 bis 2000 bejaht worden sei. Auch die Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH gehöre zum notwendigen Betriebsvermögen. Dies folge zum einen aus deren intensiven und dauerhaften Geschäftsbeziehungen mit der Betriebs-GmbH, zum anderen daraus, dass auch zwischen E und der D-Vertriebs-GmbH eine Betriebsaufspaltung bestehe.
- 18** Nachdem das FA am 11. August 2006 den Vorbehalt der Nachprüfung --ohne Änderung der Besteuerungsgrundlagen-- aufgehoben hatte, setzte es die Einkommensteuer mit der Teileinspruchsentscheidung vom 27. November 2009 geringfügig auf 419.018 DM herab und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Dabei bestimmte es, dass hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 3c Abs. 2 EStG (ausdrücklicher Hinweis des FA auf das Verfassungsbeschwerdeverfahren 2 BvR 2221/07) sowie der Definition der Geschäftsbeziehung für Zwecke des § 1 AStG (Hinweis auf die noch nicht abgeschlossene Meinungsbildung der Finanzverwaltung nach Ergehen der von der Verwaltungsauffassung abweichenden Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. August 2008 I R 28/07, BFH/NV 2009, 123; vom 29. April 2009 I R 26/08, BFH/NV 2009, 1648) keine Entscheidung über den Einspruch ergehe und insoweit keine Bestandskraft eintreten solle. Hinsichtlich der Teilwertabschreibung auf die Forderung hielt das FA an seiner Auffassung fest.
- 19** Die Einkünfte des E und der F aus Kapitalvermögen gingen in die Steuerberechnung mit den folgenden Beträgen ein, wobei das FA sowohl die gemäß § 1 AStG vorgenommene Erhöhung der Einnahmen als auch die zusätzlichen Werbungskosten aus den Schuldzinsen beiden Eheleuten im Verhältnis ihrer Beteiligungsquoten an der D-Vertriebs-GmbH zurechnete:
- 20**
- |                   | E            | F            |
|-------------------|--------------|--------------|
| Einnahmen         | 46.761 DM    | 18.153 DM    |
| Werbungskosten    | ./ 39.364 DM | ./ 13.093 DM |
| Sparer-Freibetrag | ./ 3.000 DM  | ./ 3.000 DM  |
| Einkünfte         | 4.397 DM     | 2.060 DM     |
- 21** Im anschließenden Klageverfahren trug E ergänzend vor, aus Sicht der D-Vertriebs-GmbH sei die Forderung gegen die Ö-Vertriebs-GmbH werthaltig gewesen, da er aufgrund von Bürgschaften persönlich für die Verbindlichkeiten der Ö-Vertriebs-GmbH haftet habe. Die mittels des Forderungserwerbs bewirkte Sanierung der D-Vertriebs-GmbH habe im Ergebnis auch der Sicherung des Geschäftsbetriebs der Betriebs-GmbH dienen sollen, weil Bankverbindlichkeiten der D-Vertriebs-GmbH sowohl durch Grundschulden an dem --von der Betriebs-GmbH genutzten-- Betriebsgrundstück als auch durch Bürgschaften der Betriebs-GmbH abgesichert worden seien. Die Schuldzinsen seien nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen.
- 22** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Hinsichtlich der abweichenden Zuordnung der Schuldzinsen hielt es die Klage für unzulässig, da die Gewährung des Werbungskosten- statt des Betriebsausgabenabzugs ohne steuerliche Auswirkung geblieben sei und es insoweit an dem erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis fehle. Zur Forderung führte das FG aus, diese sei bereits beim Erwerb im Jahr 2000 wertlos gewesen; eine Teilwertabschreibung im Jahr 2001 komme schon deshalb nicht in Betracht. Die der Betriebs-GmbH gleichwohl gewährte Gegenleistung sei als verdeckte Einlage des E in diese Gesellschaft anzusehen. Die Werthaltigkeit der Forderung könne insbesondere nicht aus einer von E übernommenen Bürgschaft abgeleitet werden. Zum einen habe E nicht nachgewiesen, dass er auch in den Jahren 1999 und 2000 aus einer --nur in den Jahresabschlüssen der Ö-Vertriebs-GmbH für 1997 und

1998 erwähnten-- Bürgschaft verpflichtet gewesen sei; zum anderen wäre eine Verbindlichkeit aus einem Bürgschaftsversprechen jedenfalls im Zeitpunkt der Abtretung der Forderung an E durch Vereinigung von Schuld und Forderung erloschen. Zwar habe die verdeckte Einlage die Anschaffungskosten des E für seine Beteiligung an der Betriebs-GmbH erhöht; die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung auf die Anteile an dieser Gesellschaft seien jedoch nicht dargelegt worden. Die abweichende Würdigung dieses Sachverhalts durch die frühere Außenprüfung könne keinen Vertrauenstatbestand begründen.

- 23** Mit seiner Revision vertieft der Revisionskläger die von E und F im bisherigen Verfahrensverlauf abgegebenen Äußerungen zur materiell-rechtlichen Beurteilung des Streitfalls und erhebt Verfahrensrügen.
- 24** Der Revisionskläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die gegen E und F festgesetzte Einkommensteuer 2001 unter Änderung des Bescheids vom 11. August 2006 in Gestalt der Teilein-spruchsentscheidung vom 27. November 2009 in der Weise herabzusetzen, dass eine Teilwertabschreibung auf die Forderung gegen die Ö-Vertriebs-GmbH in Höhe von 944.001 DM gewinnmindernd berücksichtigt wird und Schuldzinsen in Höhe von 52.360 DM nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des E und der F aus Kapitalvermögen, sondern als Betriebsausgaben bei den Einkünften des E aus Gewerbebetrieb abgezogen werden, hilfsweise, die gegen E und F festgesetzte Einkommensteuer 2001 in der Weise herabzusetzen, dass eine Teilwertabschreibung auf den Ansatz der Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH bis auf 0 DM vorgenommen wird.
- 25** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 26** Es ist der Auffassung, das Revisionsbegehren könne selbst dann keinen Erfolg haben, wenn die Forderung in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2001 erfolgswirksam abzuschreiben wäre, da dann gleichzeitig der Ansatz der Beteiligung an der Betriebs-GmbH infolge der verdeckten Einlage gewinnwirksam um den Nennwert der Forderung zu erhöhen wäre und diese beiden Effekte sich ausgleichen würden.

## Entscheidungsgründe

- 27** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 28** 1. Das FG hat --obwohl die Beteiligten vom Beginn des Verfahrens an über diese Frage gestritten haben und sie entscheidungserheblich ist-- nicht geprüft, ob die Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH zum Betriebsvermögen des E gehörte (dazu unten a). Sollte diese Frage --wofür Vieles spricht-- zu bejahen sein, wäre die Beteiligung in die Anfangsbilanz zum 1. Januar des Streitjahres 2001 erfolgsneutral einzubuchen (unten b). Bei der Ermittlung des Wertes mit dem die Beteiligung einzubuchen wäre, wären auch nachträgliche Anschaffungskosten aufgrund einer etwaigen von E im Jahr 2000 in die D-Vertriebs-GmbH getätigten verdeckten Einlage zu berücksichtigen (unten c). Von diesem entsprechend aufgestockten Wert käme im Streitjahr 2001 eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung in Betracht (unten d), was im Ergebnis --wenn auch aus anderen Gründen als vom Revisionskläger geltend gemacht-- zum Erfolg der Klage führen könnte.
- 29** a) Die Beteiligung des E an der D-Vertriebs-GmbH könnte --was von den Beteiligten im Verwaltungs- und Klageverfahren zutreffend herausgearbeitet worden ist-- unter zwei rechtlichen Gesichtspunkten zum Betriebsvermögen gehören: Zum einen wegen einer engen wirtschaftlichen Verflechtung zwischen der D-Vertriebs-GmbH und der Betriebs-GmbH, deren Anteile zweifelsfrei Teil des Betriebsvermögens des E waren (unten aa); zum anderen, wenn eine Betriebsaufspaltung auch im Verhältnis zwischen E und der D-Vertriebs-GmbH bestanden hätte (unten bb).
- 30** aa) Aus dem vom FG festgestellten Sachverhalt ergeben sich erhebliche Anhaltspunkte dafür, dass die Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH jedenfalls in früheren Jahren wegen einer engen wirtschaftlichen Verflechtung mit der Betriebs-GmbH als notwendiges Betriebsvermögen des E anzusehen war.
- 31** Die Betriebs-GmbH gehörte im Jahr 1990 zu den Gründungsgesellschaftern der D-Vertriebs-GmbH. Im Jahr 1993, als E und F ihre 75 %- bzw. 25 %-Beteiligungen an der D-Vertriebs-GmbH erwarben, war die Betriebs-GmbH sogar

Alleingesellschafterin der D-Vertriebs-GmbH. Schon dies spricht für eine gewisse Bedeutung der D-Vertriebs-GmbH innerhalb der von E beherrschten Firmengruppe.

- 32** Der D-Vertriebs-GmbH stand nach der Vertriebsvereinbarung vom 12. Juli 1990 der Alleinvertrieb bestimmter Produkte der Betriebs-GmbH zu. Bereits dieser Umstand indiziert, dass zwischen den beiden Gesellschaften eine wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht bestand. Für das Jahr 1993 --in dem E seine Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH erworben hatte-- hat das FG zwar nicht festgestellt, welcher Anteil der von der Betriebs-GmbH insgesamt erzielten Erlöse auf Lieferungen an die D-Vertriebs-GmbH beruhte. Sowohl im Vorjahr des Beteiligungserwerbs (1992) als auch im Jahr 1995 hat dieser Anteil zwischen 16 % und 18 % des Umsatzes der Betriebs-GmbH gelegen, war also jedenfalls nicht geringfügig. In den Jahren 1996 und 1997 lag der Anteil der D-Vertriebs-GmbH am Gesamtumsatz der Betriebs-GmbH dann sogar bei jeweils ca. 50 %.
- 33** In der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist --nicht nur im Hinblick auf Aufträge, die ein Einzelunternehmer direkt von einer GmbH erhält, sondern auch in Bezug auf Geschäftsbeziehungen zwischen einer Betriebs-GmbH und einer anderen GmbH, an der der Inhaber des Besitz-Einzelunternehmens beteiligt ist (vgl. BFH-Entscheidungen vom 26. August 2005 X B 98/05, BFHE 210, 434, BStBl II 2005, 833, und vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694)-- schon bei einem Umsatzanteil von deutlich unter 50 % notwendiges Betriebsvermögen erwogen worden. Dies gilt beispielsweise für Umsatzanteile von 12,5 % (BFH-Urteil vom 8. Dezember 1993 XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296), 19 % (BFH-Beschluss in BFHE 210, 434, BStBl II 2005, 833) oder in einer Größenordnung von ca. 30 - 50 % (BFH-Urteil in BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694). Danach spricht Vieles dafür, dass die Beteiligung bereits bei ihrem Erwerb im Jahr 1993, spätestens aber beim Erreichen der 50 %-Umsatzschwelle im Jahr 1996 zum notwendigen Betriebsvermögen des E gehört hat. In diesem Fall wäre sie daher zwingend in dessen Bilanzen auszuweisen gewesen.
- 34** Zwar mag die Beteiligung durch das erhebliche Absinken der zwischen der Betriebs-GmbH und der D-Vertriebs-GmbH getätigten Umsätze ab dem Jahr 1998 ihre Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen verloren haben. Wenn sie aber einmal zum Betriebsvermögen gehört hat, kann sie nur dadurch wieder aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, dass sie entweder zu notwendigem Privatvermögen wird oder durch eine unmissverständliche Handlung aus dem Betriebsvermögen entnommen wird (BFH-Urteil vom 10. November 2004 XI R 31/03, BFHE 208, 180, BStBl II 2005, 334, unter II.1.). Für keine dieser Varianten sind vorliegend nach den Feststellungen des FG bis zum Ende des Streitjahres Anhaltspunkte ersichtlich.
- 35** bb) Sollte die Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH nicht schon aus den unter aa) genannten Gründen zum Betriebsvermögen des E gehört haben, bliebe zu prüfen, ob auch zwischen E und der D-Vertriebs-GmbH die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt waren.
- 36** Jedenfalls die hierfür erforderliche personelle Verflechtung war gegeben, weil dem E die Stimmrechtsmehrheit in der D-Vertriebs-GmbH zustand. Zweifelhaft ist allein, ob auch eine sachliche Verflechtung bestand.
- 37** (1) Insoweit scheint dem erkennenden Senat zweifelsfrei, dass die im Eigentum des E stehenden, von der D-Vertriebs-GmbH genutzten Räume als wesentliche Betriebsgrundlage dieser Gesellschaft anzusehen sein dürften. Ausweislich der Beschreibung der Tätigkeiten, die die D-Vertriebs-GmbH in diesen Räumen ausgeübt hat, handelte es sich um wesentliche betriebliche Funktionen einer Vertriebsgesellschaft (Kontrolle des Wareneingangs, Lagerhaltung, Versandabwicklung, Garantie- und Reparaturarbeiten).
- 38** (2) Da die D-Vertriebs-GmbH die Miete für die ihr überlassenen Räume im Streitjahr 2001 unmittelbar an E gezahlt hat, könnte das FG der Frage nachgehen, ob es nicht nur für diesen Zeitraum, sondern auch in der Zeit zuvor eine Überlassungsvereinbarung unmittelbar zwischen E und der D-Vertriebs-GmbH gegeben hat. In diesem Fall wäre die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung gegeben.
- 39** (3) Sollte E hingegen die wesentliche Betriebsgrundlage nur mittelbar --über die Betriebs-GmbH-- an die D-Vertriebs-GmbH überlassen haben, wäre zu klären, ob eine solche mittelbare Überlassung für die Annahme einer sachlichen Verflechtung ausreicht. Die höchstrichterliche Rechtsprechung schließt dies nicht gänzlich aus (vgl. Senatsurteil vom 28. November 2001 X R 50/97, BFHE 197, 254, BStBl II 2002, 363 zu einer abgesehen von der Zwischenvermietung funktionslosen zwischengeschalteten GmbH).
- 40** b) Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass die Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH zum Betriebsvermögen des E gehörte, wäre sie in die erste offene Anfangsbilanz --d.h. in diejenige zum 1. Januar des Streitjahres 2001-- erfolgsneutral mit dem Wert einzubuchen, mit dem sie zu Buche stehen würde, wenn die Bilanzierung von Anfang

an zutreffend vorgenommen worden wäre. Diese Rechtsfolge zieht die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung bei Wirtschaftsgütern des notwendigen Betriebsvermögens, die bisher zu Unrecht nicht bilanziert worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 26. November 2008 X R 23/05, BFHE 224, 61, BStBl II 2009, 407, unter II.2.b bb (2) für den Fall einer bisher gänzlich fehlenden Bilanz; vgl. weiter für den --hier einschlägigen-- Fall einer zwar existenten, aber das betreffende Wirtschaftsgut nicht erfassenden Bilanz BFH-Urteile vom 12. Oktober 1977 I R 248/74, BFHE 123, 478, BStBl II 1978, 191 unter 1.b; vom 24. Oktober 2001 X R 153/97, BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75, unter II.1., sowie vom 22. Juni 2010 VIII R 3/08, BFHE 230, 342, BStBl II 2010, 1035, unter II.1.b).

- 41** Zwar sind nach den Grundsätzen über den formellen Bilanzzusammenhang die Bilanzansätze in der letzten Schlussbilanz, die einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde gelegen hat, grundsätzlich unverändert in die Anfangsbilanz des ersten verfahrensrechtlich offenen Jahres zu übernehmen (vgl. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 252 Abs. 1 Nr. 1 des Handelsgesetzbuches --HGB--). Diese Grundsätze sind hier indes nicht anwendbar, weil es in Bezug auf die Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH an einem Bilanzansatz in der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2000 von vornherein fehlt.
- 42** c) Bei der Ermittlung des Wertes, mit dem die Beteiligung einzubuchen wäre, wären sowohl die im Rahmen des Erwerbsvorgangs im Jahre 1993 aufgewendeten Anschaffungskosten zu berücksichtigen, ferner seither entstandene nachträgliche Anschaffungskosten, zu denen insbesondere eine im Jahr 2000 verwirklichte verdeckte Einlage geführt haben könnte (unten aa). Selbst wenn der Teilwert bereits zum 1. Januar 2001 unter die Summe der historischen und nachträglichen Anschaffungskosten gesunken sein sollte, wäre der einzubuchende Wert nicht auf den niedrigeren Teilwert zu begrenzen (unten bb).
- 43** aa) Die am 17. Juli 2000 vereinbarten und vorgenommenen Forderungsabtretungen könnten zu einer verdeckten Einlage des E in die D-Vertriebs-GmbH in Höhe von bis zu 944.001,64 DM (Nennwert der Forderung) geführt haben. Dies hätte bei zutreffender Bilanzierung zu einer entsprechenden Erhöhung des Buchwerts der Beteiligung des E geführt, was im Rahmen der Ermittlung des zutreffenden, zum 1. Januar 2001 einzubuchenden Wertes zu berücksichtigen wäre.
- 44** (1) Nach den Feststellungen des FG war die Forderung der D-Vertriebs-GmbH gegen die Ö-Vertriebs-GmbH bereits zum Zeitpunkt der Abtretungen am 17. Juli 2000 wertlos, da der Fortbestand der Bürgschaft des E über den 31. Dezember 1998 hinaus nicht festgestellt werden können. Der Kläger hat eine Reihe von Revisionsrügen gegen diese Feststellungen vorgebracht. Da der Rechtsstreit aus den unter II.1.a (Zugehörigkeit der Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH zum Betriebsvermögen) genannten Gründen ohnehin zurückzuverweisen und somit die Tatsacheninstanz neu eröffnet ist, bedarf es keiner Entscheidung über diese Rügen mehr. Das FG wird erneut die erforderlichen Feststellungen treffen und ggf. auch über die Frage befinden, ob bereits die Globalzession der Forderungen der D-Vertriebs-GmbH die Abtretung hinderte.
- 45** (2) Sollte es dabei bleiben, dass die Forderung zum 17. Juli 2000 bereits ganz oder teilweise wertlos war, so läge in dem Forderungserwerb im Umfang der Wertminderung eine verdeckte Einlage des E in die D-Vertriebs-GmbH. Im Gegenzug für die Abtretung der wertgeminderten Forderung an die Betriebs-GmbH erlangte die D-Vertriebs-GmbH die Befreiung von Verbindlichkeiten sowie Ansprüche auf Warenlieferungen im tatsächlichen Wert von insgesamt bis zu 944.001,64 DM, nämlich in der Höhe, in der der Teilwert der Forderung hinter ihrem Nominalwert zurückblieb. Dies führte bei der D-Vertriebs-GmbH zunächst zu einem Ertrag in der entsprechenden Höhe. Ertragsteuerlich ist die Erbringung einer voll werthaltigen Gegenleistung durch die --ebenfalls von E beherrschte-- Betriebs-GmbH gegen die Abtretung einer wertgeminderten Forderung durch die D-Vertriebs-GmbH allerdings insoweit als verdeckte Einlage des E in die D-Vertriebs-GmbH anzusehen. Die Zuführung dieses Vermögenswerts an die D-Vertriebs-GmbH beruhte nicht auf einem Marktvorgang, sondern konnte aus Sicht beider beteiligter Kapitalgesellschaften nur mit dem Gesellschaftsverhältnis zum gemeinsamen Allein- bzw. Mehrheitsgesellschafter E erklärt werden (vgl. zum Begriff der verdeckten Einlage Senatsurteil vom 20. Juli 2005 X R 22/02, BFHE 210, 345, BStBl II 2006, 457, unter II.2., m.w.N.). Damit hätte die D-Vertriebs-GmbH diese bilanzielle Vermögensmehrung außerbilanziell durch Abzug eines entsprechenden Korrekturpostens neutralisieren müssen (vgl. heute § 8 Abs. 3 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--).
- 46** (3) Beim Gesellschafter E bewirkte eine verdeckte Einlage gemäß § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG eine Erhöhung der Anschaffungskosten seiner Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH, so dass der --in die Anfangsbilanz 2001 aufzunehmende-- Beteiligungsbuchwert entsprechend aufzustocken wäre.
- 47** (4) Wie der Vorgang bei der Betriebs-GmbH bilanziell zu behandeln ist, ist vor diesem Hintergrund nicht mehr erheblich.

- 48** bb) Denkbar ist allerdings, dass der Teilwert der Beteiligung des E an der D-Vertriebs-GmbH zum Einbuchungszeitpunkt (1. Januar 2001) unter die Summe der historischen und nachträglichen Anschaffungskosten gesunken ist. Ob der geminderte Teilwert für die Höhe der einzubuchenden Beteiligung maßgebend ist, vermag der Senat nicht abschließend zu beurteilen.
- 49** In der Steuerbilanz besteht keine Verpflichtung zur Vornahme von Teilwertabschreibungen. Es handelt sich um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen (vgl. u.a. für nichtabnutzbares Anlagevermögen § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG: "kann"). Im Streitjahr 2001 waren zwar über den Maßgeblichkeitsgrundsatz der damaligen Fassung des § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG Kaufleute bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung zur Teilwertabschreibung auch in der Steuerbilanz verpflichtet (§ 253 Abs. 2 Satz 3 Alternative 2 HGB in der im Streitjahr 2001 geltenden Fassung; vgl. hierzu BFH-Urteil vom 24. Oktober 2006 I R 2/06, BFHE 215, 230, BStBl II 2007, 469, unter II.2.a). Ob E allerdings Kaufmann im Sinne des HGB und als solcher handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet war, vermag der Senat anhand der Feststellungen des FG nicht zu beurteilen. Allein die in der Verpachtung von Anlagevermögen liegende Tätigkeit begründet ein Handelsgewerbe jedenfalls nicht.
- 50** Sollte E kein Kaufmann gewesen sein, so kann die Vornahme einer Teilwertabschreibung vor dem Streitjahr nicht unterstellt werden. Die Einbuchung der Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH hat zu dem Wert zu erfolgen, mit dem sie bei von Anfang an zutreffender Bilanzierung zu Buche stünde. Dabei kann aber nicht unterstellt werden, E hätte von seinem Bewertungswahlrecht dahingehend Gebrauch gemacht, dass es zu einem niedrigeren Bilanzansatz führt, da dies dem Wesen des Wahlrechts widerspricht. Das gilt auch dann, wenn die Inanspruchnahme derartiger Wahlrechte üblich sein sollte (so ausdrücklich für den Übergang der Gewinnermittlung nach § 13a EStG zur Bilanzierung BFH-Urteile vom 14. April 1988 IV R 96/86, BFHE 153, 138, BStBl II 1988, 672; vom 17. März 1988 IV R 82/87, BFHE 153, 333, BStBl II 1988, 770, und vom 1. Oktober 1992 IV R 97/91, BFHE 169, 180, BStBl II 1993, 284).
- 51** d) Von dem Wert, mit dem die Beteiligung an der D-Vertriebs-GmbH zum 1. Januar 2001 nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen einzubuchen wäre, könnte im Streitjahr 2001 eine gewinnmindernde Teilwertabschreibung in Betracht kommen.
- 52** Der Revisionskläger hat im zweiten Rechtsgang nochmals Gelegenheit, dem FG substantiiert Tatsachen darzulegen, die für einen unter die Summe aus den historischen und nachträglichen Anschaffungskosten gesunkenen Teilwert der Beteiligung des E an der D-Vertriebs-GmbH zum 31. Dezember 2001 sprechen. Dabei sind ausschließlich solche Umstände heranzuziehen, die dem E spätestens bei Aufstellung seiner Bilanz für das Streitjahr bekannt waren. Die von E während des Klageverfahrens vorgelegte "stark vereinfachte Unternehmensbewertung" reicht hierfür nicht aus, zumal sie sich nicht auf das Streitjahr, sondern auf den Bilanzstichtag des Folgejahres bezog.
- 53** 2. Soweit die Forderung der D-Vertriebs-GmbH gegen die Ö-Vertriebs-GmbH allerdings bereits am 17. Juli 2000 im Wert gemindert war, kommt eine Teilwertabschreibung auf diese Forderung im Jahre 2001 nicht mehr in Betracht.
- 54** a) Sollte sich im Laufe des Verfahrens herausstellen, dass die Forderung nicht oder nicht vollen Umfangs wertgemindert war, so stünde allerdings einer Teilwertabschreibung hinsichtlich dieses Teils unter den üblichen Voraussetzungen nichts im Wege.
- 55** b) Wenn und soweit hingegen die Forderung bereits im Jahre 2000 wertgemindert oder wertlos war, kommt eine Teilwertabschreibung auf diese Forderung im Jahre 2001 unter sämtlichen Aspekten nicht in Betracht. Das gilt unabhängig davon, ob die Forderung zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen des E gehörte.
- 56** aa) Falls die Forderung zum Privatvermögen des E gehörte, hätte er sie niemals in seinem Betriebsvermögen ausweisen dürfen. Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens, die fälschlich in der Bilanz ausgewiesen worden sind, sind im Wege der erfolgsneutralen Korrektur in der ersten offenen Anfangsbilanz auszubuchen (BFH-Urteil vom 19. Juni 1973 I R 201/71, BFHE 109, 529, BStBl II 1973, 706, unter 4.). Diese Rechtsfolge hat das FA im angefochtenen Bescheid gezogen; dem hat sich der Revisionskläger unter der --von ihm nicht geteilten-- Voraussetzung, dass die Forderung tatsächlich zum Privatvermögen gehören sollte, angeschlossen. Eine Teilwertabschreibung zum 31. Dezember 2001 käme dann mangels abschreibungsfähigen Wirtschaftsguts von vornherein nicht in Betracht.
- 57** bb) Falls die Forderung hingegen zum Betriebsvermögen des E gehörte, wäre eine Teilwertabschreibung im Streitjahr 2001 ebenfalls nicht mehr möglich. Durch den Erwerb der wertlosen oder wertgeminderten Forderung im Jahre 2000 hat E eine verdeckte Einlage in die D-Vertriebs-GmbH bewirkt, dies jedoch in der Schlussbilanz 2000



bilanziell nicht nachvollzogen. Für die Beurteilung, ob die nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs im ersten verfahrensrechtlich offenen Jahr vorzunehmende Korrektur erfolgswirksam oder erfolgsneutral vorzunehmen ist, muss darauf abgestellt werden, ob der dem E im bestandskräftig veranlagten Jahr 2000 unterlaufene Bilanzierungsfehler seinerseits erfolgswirksam oder erfolgsneutral war. Letzteres war der Fall.

- 58** (1) Zur Beurteilung der Frage, wie sich ein Bilanzierungsfehler ausgewirkt hat, ist nicht ein einzelner Bilanzposten, sondern die bilanzielle Erfassung des gesamten Geschäftsvorfalles zu betrachten. Wenn die gewinnmindernde Buchung eines Bilanzansatzes durch die gewinnerhöhende Buchung eines korrespondierenden Bilanzansatzes ausgeglichen wird, handelt es sich um einen im Ergebnis gewinnneutralen Vorgang (Schmidt/Heinicke, EStG, 34. Aufl., § 4 Rz 723; in diesem Sinne ebenso --für das Aufeinandertreffen einer durch fehlerhafte Entnahmebuchungen bewirkten Kapitalminderung mit der Aktivierung von Schadensersatzforderungen-- BFH-Urteil vom 10. März 1989 III R 190/85, BFH/NV 1990, 358, unter II.1.c). Die Frage, ob ein Fehler gewinnwirksam war, kann nicht durch isolierte Betrachtung eines einzelnen Bilanzpostens, sondern nur durch Saldierung mit allen durch die ggf. fehlerhafte Buchung berührten Bilanzposten beantwortet werden. Allein der Umstand, dass ein Aktiv- oder Passivposten angesprochen ist, trifft noch keine Aussage darüber, ob dies eine Gewinnauswirkung hat oder etwa auf einem gewinnneutralen Aktiv- oder Passivtausch beruht. Für die Erfolgswirksamkeit ist demnach nicht auf einen einzelnen Bilanzposten, sondern auf den Vorgang abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 18/07, BFH/NV 2010, 1419; noch weitergehend --ohne Auswirkung auf die festgesetzten Steuern-- Urteile vom 29. Oktober 1991 VIII R 51/84, BFHE 166, 431, BStBl II 1992, 512, unter II.3., sowie vom 26. Juni 1996 XI R 41/95, BFHE 180, 572, BStBl II 1996, 601, unter II.2.).
- 59** (2) Nach diesen Grundsätzen ist für die Frage, ob die ggf. fehlerhafte Aktivierung der wertgeminderten Forderung mit dem Nominalwert statt mit dem ggf. zutreffenden Teilwert erfolgswirksam oder erfolgsneutral war, nicht allein die fehlerhafte Erfassung der Forderung, sondern auch die korrespondierende fehlerhafte Nichterfassung der durch die verdeckte Einlage bewirkten Aufstockung des Beteiligungsbuchwerts an der D-Vertriebs-GmbH zu berücksichtigen. Beide Fehler sind untrennbar miteinander verbunden, als sie auf demselben --insgesamt fehlerhaft erfassten-- Geschäftsvorfall beruhen. Die fehlerhafte Erfassung bestand darin, dass zwar ein Vermögenswert aktiviert, die Aktivierung aber unter einem falschen Bilanzposten erfolgt ist. Die Fehler haben sich somit gegenläufig ausgewirkt und saldierten sich zu einem gewinnneutralen Ergebnis. Zur Korrektur des Fehlers bedürfte es lediglich eines --gewinnneutralen-- Aktivtauschs. Nach alledem ist der etwaige Bilanzierungsfehler auch hinsichtlich der Forderung im ersten offenen Jahr 2001 ergebnisneutral in der Anfangsbilanz zu korrigieren. Für eine Teilwertabschreibung in der Bilanz zum 31. Dezember 2001 ist kein Raum mehr.
- 60** 3. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne die rechtliche Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 61** a) Es spricht Vieles dafür, dass das FG die Klage nicht insoweit als unzulässig hätte verwerfen dürfen, als mit ihr die Zuordnung der --vom FA als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen des E und der F behandelten-- Schuldzinsen für die Refinanzierung der von E an die Betriebs-GmbH erbrachte Zahlung zu den Einkünften des E aus Gewerbebetrieb begehrt worden ist.
- 62** aa) Der Revisionskläger hat dargelegt, dass die Frage der zutreffenden Einkunftsart jedenfalls dann eine steuerliche Auswirkung hätte, wenn das FA --was aus Sicht des Revisionsklägers aufgrund des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12. Januar 2010 (BStBl I 2010, 34) nahe liegen soll-- dem noch anhängigen Einspruch hinsichtlich der Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG abhelfen würde. Dann würde der Sparer-Freibetrag durch den Ansatz tatsächlicher Werbungskosten, die die erzielten Einnahmen weit übersteigen würden, in vollem Umfang aufgezehrt. Demgegenüber wäre der Sparer-Freibetrag auch beim Wegfall des Einkünfteberichtigungsbetrags zu gewähren, wenn zugleich die Schuldzinsen --entsprechend dem Begehren des Revisionsklägers-- den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen wären. Dies wäre für den Revisionskläger günstiger und könnte daher eine Beschwer begründen.
- 63** bb) Nach § 367 Abs. 2a der Abgabenordnung bestimmt die Finanzbehörde im Rahmen einer Teileinspruchsentscheidung, hinsichtlich welcher Teile keine Bestandskraft eintreten soll. Im Übrigen tritt Bestandskraft ein. Vorliegend hatte das FA in der Teileinspruchsentscheidung im hier interessierenden Zusammenhang nur die Frage, ob die zinslose Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen als "Geschäftsbeziehung" i.S. des § 1 AStG anzusehen sei, von der Bestandskraft ausgenommen. Im Übrigen wäre mit der Rechtskraft der Entscheidung des FG zugleich die Bestandskraft der Steuerfestsetzung eingetreten. Ob die Frage der Höhe der Werbungskosten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen bzw. ihre Zuordnung zu einer anderen

Einkunftsart unter diesen Umständen nach Eintritt der Bestands- bzw. Rechtskraft nochmals in zulässiger Weise zum Gegenstand eines finanzgerichtlichen Verfahrens hätte gemacht werden können, ist zumindest zweifelhaft. Vor diesem Hintergrund dürfte eine Beschwer durch die Frage der Einkünftezuordnung schon im derzeit anhängigen Verfahren zu bejahen sein.

- 64 cc) In der Sache selbst spricht Vieles dafür, die Schuldzinsen als Betriebsausgaben des E bei dessen Einkünften aus Gewerbebetrieb anzusehen. Sie sind letztlich zur Refinanzierung einer verdeckten Einlage in die D-Vertriebs-GmbH geleistet worden. Die Anteile an dieser Gesellschaft dürften aber zum Betriebsvermögen des E gehört haben (siehe oben 1.a).
- 65 Für die Richtigkeit der vom FA vorgenommenen teilweisen Zurechnung der Schuldzinsen an F gibt es nach Aktenlage ohnehin keine tatsächlichen Anhaltspunkte, da F die Schuldzinsen offenbar weder rechtlich schuldet noch sie tatsächlich geleistet hat. Gleiches gilt für die Vornahme einer Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG zu Lasten der F, da dieser zu keinem Zeitpunkt eine zinslose Forderung gegen die Ö-Vertriebs-GmbH zustand.
- 66 dd) Zur Vermeidung weiterer verfahrensrechtlicher Komplizierungen wäre es wünschenswert, wenn das FA kurzfristig die abschließende Einspruchsentscheidung erließe. Diejenigen Fragen, die das FA in der angefochtenen Teileinspruchsentscheidung von der Bestandskraft ausgenommen hat, dürften zwischenzeitlich als geklärt anzusehen sein.
- 67 b) Das FA hat bereits im Verwaltungsverfahren die von E begehrte Teilwertabschreibung auf seine Anteile an der Ö-Vertriebs-GmbH gewährt, allerdings gemäß § 3c Abs. 2 EStG 50 % dieses Betrags nicht zum Abzug zugelassen. Das Einspruchsverfahren ist in diesem Zusammenhang nur noch insoweit offen, als die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG in Rede steht. Im Übrigen sind auch Rechtsfragen, die sich im Zusammenhang mit der Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG stellen --zur Vermeidung des Eintritts von Bestandskraft und des damit verbundenen Rechtsverlusts der Klägersseite-- Gegenstand des Klageverfahrens.
- 68 aa) Das FG wird insoweit zu beachten haben, dass es vorliegend um eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft aus einem anderen EU-Mitgliedstaat geht und § 3c Abs. 2 EStG ausweislich der gesetzlichen Übergangsvorschriften nur in Bezug auf derartige Auslandsbeteiligungen bereits vorgezogen im Streitjahr 2001 anwendbar sein soll (§ 52 Abs. 8a i.V.m. Abs. 4a EStG i.V.m. § 34 Abs. 12, 7 KStG 2002). Würde es sich hingegen um eine Beteiligung an einer *inländischen* Kapitalgesellschaft handeln, wäre § 3c Abs. 2 EStG im Jahr 2001 noch nicht anwendbar gewesen; die Teilwertabschreibung hätte sich daher in einem solchen Fall in vollem Umfang steuermindernd ausgewirkt.
- 69 Zu der vergleichbaren Problematik in Bezug auf die erstmalige Anwendung der Vorschriften über das Halbeinkünfteverfahren im Körperschaftsteuerrecht hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) einen Verstoß gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten bejaht, weil im Jahr 2001 nur Teilwertabschreibungen auf Auslandsbeteiligungen, nicht aber auf Inlandsbeteiligungen vom Abzug ausgeschlossen waren (EuGH-Urteil Steko Industriemontage vom 22. Januar 2009 C-377/07, EU:C:2009:29, Slg. 2009, I-299, BStBl II 2011, 95; ebenso BFH-Urteil vom 22. April 2009 I R 57/06, BFHE 231, 35, BStBl II 2011, 66). Es spricht alles dafür, diese rechtliche Beurteilung auch auf § 3c Abs. 2 EStG zu übertragen (ebenso beiläufig BFH-Beschluss vom 11. April 2011 I B 180/10, BFH/NV 2011, 1696, Rz 13 ff.; ausführlich Urteil des FG München vom 30. März 2010 13 K 3609/07, Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1704, unter II.3., rechtskräftig nach Rücknahme der zunächst unter dem Az. IV R 23/10 eingelegten Revision).
- 70 bb) Darüber hinaus ist das Halbabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG in Veranlagungszeiträumen bis 2010 auch dann nicht anwendbar, wenn aus der betreffenden Beteiligung niemals Einnahmen erzielt wurden, die durch das Halbeinkünfteverfahren begünstigt waren (für Beteiligungen im Betriebsvermögen BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 IV R 49/11, BFHE 240, 333, BStBl II 2013, 802, Rz 32 ff., unter Bezugnahme auf die zu Beteiligungen i.S. des § 17 EStG ergangene ständige Rechtsprechung des IX. Senats des BFH). Das FG wird daher --sofern es § 3c Abs. 2 EStG im Streitjahr nicht schon aus europarechtlichen Gründen für unanwendbar hält-- auch der Frage nachgehen müssen, ob E aus seiner Beteiligung an der Ö-Vertriebs-GmbH jemals Einnahmen bezogen hat, die dem Halbeinkünfteverfahren unterlagen.
- 71 cc) Für den Fall, dass der Revisionskläger aufgrund der vorstehenden Ausführungen des Senats im zweiten Rechtsgang eine Steuerminderung erhalten kann, die noch über den im ersten Rechtsgang gestellten Klageantrag hinausgeht, weist der Senat noch auf Folgendes hin: Im zweiten Rechtsgang wird das ursprüngliche Klageverfahren, das noch nicht abgeschlossen war, fortgesetzt. Daher kann ein Klageantrag im zweiten Rechtsgang unter denselben

Voraussetzungen erweitert werden, die für eine Erweiterung des Klageantrags im ersten Rechtsgang gelten (Senatsurteil vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 57, m.w.N.).

**72** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)