
Datum: 22.02.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 4950/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0222.10K4950.03.00

Tenor:

Der Gewinnfeststellungsbescheid für 1984 vom 28. September 1993 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23. November 1993 dahin geändert, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von saldiert 842.584 DM berücksichtigt werden und den Klägern zu 2. sowie zu 3. entsprechend geringere Gewinnanteile zugerechnet werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Neuberechnung des danach festzustellenden Gewinns wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Hingabe eines Darlehens an die B-GmbH gesellschaftsrechtlich veranlasst ist.

2

Die Klägerin zu 1. ist Rechtsnachfolgerin der H-KG (KG). An der KG waren im Streitjahr 1984 die Kläger zu 2. und 3. (K 2 und K 3) als Kommanditisten mit jeweils 30/65 sowie die Komplementär-GmbH zu 5/65 beteiligt. Alleinige Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren K 2 und K 3. Unternehmenszweck der KG war der Großhandel mit Baustoffen, Sand und Kies für den Hoch-, Tief- und Straßenbau. Die KG besaß eigene sowie angepachtete Kiesgruben.	3
K 2 und K 3 waren daneben an der im November 1981 errichteten B-GmbH mit jeweils 25 % am Stammkapital von 200.000 DM beteiligt. Das restliche Stammkapital entfiel - ebenfalls zu jeweils 25% - auf Herrn D (Bruder von K 3) und den Zeugen G. G hielt den Anteil treuhänderisch für seinen Schwager, der Vorstandsmitglied einer großen Baugesellschaft war, und war neben K 2 und K 3 zum Geschäftsführer der B-GmbH bestellt. Unternehmenszweck der B-GmbH war der Erwerb und die Veräußerung bzw. Vermietung von bebauten und unbebauten Grundstücken, insbesondere Ein- und Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen, der Erwerb von Beteiligungen sowie die Durchführung von Bauträgergesellschaften und Baubetreuungen. Nach § 6 des Gesellschaftsvertrags der B-GmbH war hinsichtlich der Geschäftsführungsbefugnis vorgesehen, dass jeweils zwei Geschäftsführer die Gesellschaft gemeinschaftlich oder in Gemeinschaft mit einem Prokuristen vertreten konnten. Darüber hinaus konnte ein Geschäftsführer nach § 6 Abs. 4 des Vertrags mit 3/4-Stimmen-Mehrheit zur alleinigen Vertretung ermächtigt werden; die gleiche Mehrheit war zur Abberufung von Geschäftsführern erforderlich. Die B-GmbH verfügte über kein eigenes Personal und keine eigenen Gerätschaften; ihren Geschäftszweck verwirklichte sie durch die von den Geschäftsführern ausgeübte Vermittlungs- und Organisationstätigkeit.	4
Die B-GmbH erwarb in der ersten Jahreshälfte 1982 Baugrundstücke in den Städten V und C. Zur Finanzierung des Kaufpreises in der Stadt V stellte die KG der B-GmbH ein Darlehen in Höhe von 711.045 DM zur Verfügung. Das Darlehen sollte vollständig spätestens acht Tage nach Erhalt des Kaufpreises aus dem Verkauf des Grundstücks zurückgezahlt werden, oder in Teilbeträgen, so wie Kaufpreise aus dem Verkauf der Teilgrundstücke mit den darauf zu errichtenden Häusern eingingen. Das Darlehen war mit 10 % verzinslich vereinbart. Die Auszahlung erfolgte zu 100 %.	5
Bis Juli 1983 stellte die KG der B-GmbH weitere Darlehen zu entsprechenden Konditionen zur Verfügung, die bis zu diesem Zeitpunkt nahezu die gesamte Finanzierung der Bauobjekte (Grundstückskauf und Baukosten) darstellten; der Darlehensaldo im Juli 1983 belief sich auf insgesamt knapp 2,4 Mio. DM. Sämtliche Darlehen waren nicht besichert.	6
Am 8. Juli 1983 leistete die B-GmbH eine Rückzahlung in Höhe von 1.040.105 DM und am 15. November 1983 in Höhe von 100.000 DM. Zur Finanzierung der Rückzahlungen sowie zur Durchführung weiterer Baumaßnahmen nahm die B-GmbH Mitte 1983 weitere Kredite bei der Bank L (Bank) auf, die sämtlich durch Grundpfandrechte an dem Grundstück in der Stadt V besichert waren. Die Darlehen sollten aus den Verkaufserlösen der erbauten Häuser getilgt werden. Zur Vermeidung einer Überschuldung der B-GmbH verzichtete die KG im Streitjahr (1984) auf die Rückzahlung ihrer Darlehen solange, bis die Verhältnisse der B-GmbH eine Rückzahlung erlauben würden. Die Darlehensstände der B-GmbH betrugen	7
zum bei der KG bei der Bank	8
31.12.1982 1.242.142 DM ---	9
07.07.1983 2.379.998 DM ---	10

31.12.1983 1.306.476 DM 2.294.186 DM	11
31.12.1984 1.295.999 DM 3.143.250 DM	12
31.12.1985 944.927 DM 417.024 DM	13
31.12.1986 909.027 DM 163.305 DM	14
Die KG wies die Darlehensforderungen in ihren Bilanzen aus und erfasste die von der B-GmbH gezahlten Zinsen als Betriebseinnahmen, und zwar für	15
1982 68.277 DM,	16
1983 154.440 DM,	17
1984 129.415 DM.	18
Im Rahmen einer 1989 durchgeführten Außenprüfung durch die Großbetriebsprüfung für die Jahre 1981 bis 1984 beantragte die KG für das Streitjahr 1984 die Wertberichtigung der Darlehensgesamtforderung in Höhe von 75 % des Bilanzwertes auf den 31. Dezember 1984 von insgesamt 1.295.999 DM, also um 971.999,47 DM, da sich bis zum Tag der Bilanzaufstellung ein entsprechender Verlust abgezeichnet habe. Der Prüfer stimmte der Begründung für die Wertberichtigung grundsätzlich zu, verneinte jedoch den betrieblichen Charakter der Darlehen. Er sah in ihnen Privatarlehen von K 2 und K 3 und behandelte sowohl die Darlehensforderungen als auch die Zinseinnahmen als privat veranlasst (BP-Bericht vom 2. Mai 1989, Tz 20 ff., Tz 30). Der Beklagte schloss sich dem an und erließ unter Ausbuchung sowohl der Darlehensforderungen als auch der Zinseinnahmen aus der Bilanz (Tz. 20.4.) am 31. Oktober 1989 einen auf der Grundlage von § 164 Abs. 2 AO 1977 geänderten Feststellungsbescheid; die Zinsen wurden bei K 2 und K 3 außerhalb des Feststellungsverfahrens im Rahmen der jeweiligen Einkommensteuerveranlagungen als Einnahmen erfasst.	19
Im Einspruchsverfahren zog der Beklagte die zwischenzeitlich aus der KG ausgeschiedenen K 2 und K 3 hinzu und erließ am 28. September 1993 einen aus anderen Gründen geänderten insoweit unstreitigen Feststellungsbescheid; der verbleibende Einspruch der KG wurde mit Einspruchsentscheidung vom 23. November 1993 als unbegründet zurückgewiesen: Da die KG an der B-GmbH weder beteiligt gewesen sei noch nennenswerte Geschäftsbeziehungen bestanden hätten, müsse auch im Streitfall im Wege eines Fremdvergleichs beurteilt werden, ob die Darlehensgewährung an die B-GmbH im betrieblichen Interesse der KG oder im Interesse von K 2 und K 3 erfolgt sei. Einen solchen Fremdvergleich hielten die Darlehensverträge nicht stand, weil die KG auf Sicherheiten verzichtet habe. Die Rechtsprechung des BFH zum Verzicht auf eine Sicherung von kurzfristigen Darlehen zwischen wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen sei nicht anwendbar, zumal die Bank entsprechende Sicherheiten verlangt und die KG die Besicherung auf dem Grundstück zugelassen habe, aus dessen Verkaufserlös die Tilgungen der Darlehen der KG hätten erfolgen sollen. Dies zeige, dass die Darlehensvergabe darauf abgezielt habe, die Beteiligung von K 2 und K 3 an der B-GmbH zu fördern.	20
Dagegen trugen die Kläger im erstinstanzlichen Verfahren vor: Die Darlehen hätten auch im Vergleich mit damals erzielbaren Bankzinsen eine ausgezeichnete Rendite erbracht und im Hinblick auf die gute konjunkturelle Entwicklung zum Zeitpunkt ihrer Hingabe eine sichere Anlage bedeutet. Sie seien weder dazu bestimmt noch dazu geeignet gewesen, die	21

Beteiligung von K 2 und K 3 an der B-GmbH zu fördern, weil der Mitgesellschafter G dies nicht gestattet hätte. Auch der Umstand, dass die KG Mitte 1983 die Besicherung des von der B-GmbH aufgenommenen weiteren Bankdarlehens mit dem Grundstück in der Stadt V zugelassen habe, spreche nicht gegen, sondern für eine betriebliche Veranlassung, da die KG gehofft habe, das Bankdarlehen werde es der B-GmbH ermöglichen, künftig auch die restlichen noch offenen Darlehensbeträge zurückzuzahlen. Die B-GmbH habe in der Stadt V den Bau von Einfamilienhäusern geplant und dabei lt. vorgelegter Kalkulation mit einem Gewinn von 85.000 DM pro Haus gerechnet. In einem Konkursverfahren der B-GmbH hätte die KG ihre Forderungen demgegenüber nur teilweise realisieren können. Außerdem habe die KG in den Jahren 1981 bis 1984 auch andere Darlehen an verschiedene Darlehensnehmer ohne Absicherung gewährt (diverse Einzelpersonen, Arbeitnehmer, Firmen, sowie dem Bruder von K 3), deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der KG nicht bestritten werde (vgl. Aufstellung im Schriftsatz vom 28. Februar 1994, GA 15 K 6451/93, Bl. 18 ff.).

Der 15. Senat des FG Köln wies die Klage im Verfahren 15 K 6451/93 mit Urteil vom 14. Dezember 2000 (EFG 2001, 673) ab, weil die Darlehensgewährungen an die B-GmbH nicht durch den Betrieb der KG veranlasst gewesen seien. Die fehlende Fremdüblichkeit ergebe sich daraus, dass Darlehen in einer Größenordnung von rd. 2,4 Mio. DM nicht banküblich abgesichert worden seien. Daran ändere der Hinweis auf die Kurzfristigkeit der Darlehen nichts, zumal die vertragliche Rückzahlungsvereinbarung auf den Verkauf der Häuser abstelle und die Rückzahlung sich deshalb auf Jahre habe erstrecken können. So sei im Streitfall auch nach Ablauf des vierten Jahres ab Darlehensbeginn, nämlich zum 31. Dezember 1986 noch ein Darlehensrest offen gewesen.

22

Im anschließenden Revisionsverfahren hob der BFH die erstinstanzliche Entscheidung mit Urteil vom 6. März 2003 IV R 21/01 (BFH/NV 2003, 1542, HFR 2004, 6) auf und verwies die Sache zur Feststellung der Frage der betrieblichen Veranlassung zurück an das FG. Zwar fänden im Streitfall die Maßstäbe des Fremdvergleichs Anwendung, weil auch bei teilweiser Beteiligungsidentität von einem erheblichen Interessengleichlauf der jeweiligen Gesellschafter auszugehen sei, aufgrund dessen nicht ausgeschlossen werden könne, dass die Darlehensvergabe in erster Linie der Finanzierung des Betriebs der B-GmbH gedient hätte. Jedoch sei die Gewährung eines verzinslichen Darlehens unter den im Streitfall gegebenen Umständen nicht bereits deshalb gesellschaftlich veranlasst, weil keine hinreichenden Sicherheiten gewährt worden seien. Denn die Darlehen seien immerhin mit 10 % verzinslich gewesen und die Zinsen seien in nicht unerheblichem Umfang gezahlt und von der KG entsprechend als Betriebseinnahmen erfasst worden. Angesichts der nur teilweisen Beteiligungsidentität seien die Anforderungen an den Fremdvergleich entsprechend herabzusetzen. Die Gestellung von Sicherheiten im Rahmen eines Darlehens sei nicht zwingend, wenn der Gläubiger aus tatsächlichen Gründen die Möglichkeit habe, auf den Schuldner Einfluss zu nehmen und für die Darlehensrückzahlung Sorge zu tragen (Bezugnahme auf die Rechtsprechung zu Darlehensgewährungen zwischen Kapitalgesellschaften im Konzern, BFH-Urteile vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, vom 21. Dezember 1994 I R 65/94, BFHE 176, 571). So sei im Streitfall neben K 2 und K 3 (50 %) auch der Bruder von K 3 mit 25 % am Stammkapital der B-GmbH beteiligt gewesen, sodass aufgrund der familiären Verbindung eine höhere Gewähr für die Erfüllung der Darlehensschuld bestanden habe.

23

Die Kläger halten auch im zweitinstanzlichen Verfahren an ihrem Begehren fest, die Darlehensforderungen (unter Ansatz der im Änderungsbescheid nicht mehr berücksichtigten Zinseinnahmen) als Betriebsvermögen zu erfassen und sie im Streitjahr mit dem um 75%

24

wertberechtigten Teilwert anzusetzen: Aufgrund des zeitlichen Auseinanderfallens bei der Ausbeutung und der Rekultivierung der Kiesgruben habe die KG über erhebliche liquide Mittel verfügt, die sie mit einer möglichst hohen Rendite habe anlegen wollen. Aus diesem Grund seien 18 Darlehen allein im Zeitraum von November 1981 bis April 1984 vergeben worden (GA Bl. 124); die Darlehensvergabe sei mithin Teil des betrieblichen Geldanlage-Konzepts der KG gewesen. Die Darlehensverträge seien bereits unabhängig von den Ergebnissen eines Fremdvergleichs dem Betriebsvermögen der KG zuzuordnen, weil nicht völlig untergeordnete Geschäftsbeziehungen zwischen der KG und der B-GmbH bestanden hätten. Der Kunden/Abnehmer-Kreis der am Markt gut etablierten KG habe fast ausschließlich aus größeren Tiefbau-Unternehmen bestanden. Die KG sei bestrebt gewesen, auch einen Abnehmerkreis im Bereich der kleineren und mittleren Hochbau-Unternehmen aufzubauen. Ein wesentlicher Bestandteil der Baubetreuungstätigkeit der B-GmbH, die am Markt über die Vermittlungs- und Organisationstätigkeit ihrer Geschäftsführer tätig geworden sei, habe in der Auftragserteilung an potenzielle Subunternehmer und in der Durchführung entsprechender Vergabegespräche gelegen. In diesem Rahmen sei auf den Bezug der benötigten Baustoffe von der KG hingewirkt worden, wenn auch in die jeweiligen Aufträge keine konkrete Abnahmeverpflichtung aufgenommen worden sei. Auf diese Weise sei beispielsweise das Bauunternehmen P als Abnehmer für Baustoffe akquiriert worden (GA Bl. 118, 120). Entgegen der Ansicht des Beklagten könne das Merkmal "nicht von völlig untergeordneter Bedeutung" nicht prozentual am Umsatz der KG bestimmt werden.

Unabhängig davon hielten die Darlehensgewährungen vor allem von dem Hintergrund der nur teilweisen Beteiligungsidentität auch einem Fremdvergleich stand. Dabei sei der mit 10% außerordentlich hohe Zinssatz zu berücksichtigen, der auch das Eingehen von Risiken gerechtfertigt habe. Ferner habe ein geringeres Sicherheitsbedürfnis bestanden, weil K 2 und K 3 unter Einbeziehung seines Bruders entscheidenden Einfluss auf das Rückzahlungsverhalten der B-GmbH hätten nehmen können. Der Bruder von K 3 sei in seinem Abstimmungsverhalten den Vorschlägen von K 2 und K 3 gefolgt, sodass die gemäß § 6 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags der B-GmbH vorgesehene 3/4-Mehrheit für Entscheidungen gewährleistet gewesen sei. Auch die geschilderten Geschäftsbeziehungen zwischen der KG und der B-GmbH und das damit einhergehende Interesse an deren wirtschaftlichem Erfolg hätten die Vergabe von Darlehen ohne Sicherheit gerechtfertigt. Aus dem Verlangen von Sicherheiten durch die Bank ergebe sich in Anlehnung an das Revisionsurteil bereits deshalb nichts anderes, weil Bankkredite erst zu einem späteren Zeitpunkt aufgenommen worden seien, nachdem sich abgezeichnet habe, dass das unternehmerische Konzept der B-GmbH nicht wie geplant aufgeben würde. Die Freigabe von Sicherheiten Mitte 1983 könne an der ursprünglichen betrieblichen Veranlassung der Darlehensvergabe im Vorjahr nichts ändern. Die von der KG Mitte 1983 getroffenen Entscheidungen basierten auf den geänderten wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, nach denen die ursprünglich angestrebten Verkaufspreise nicht hätten erzielt werden können. Auch die Entscheidung des Jahres 1983 über die Freigabe von Sicherheiten sei auf der Grundlage dieser geänderten Bedingungen erfolgt, mit dem Ziel, die Rückzahlung der Darlehen über eine Fortsetzung der Geschäftstätigkeit noch sicherstellen zu können.

Wie bereits im erstinstanzlichen Verfahren und im Revisionsverfahren beantragen die Kläger, den Gewinnfeststellungsbescheid für 1984 vom 28. September 1993 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 23. November 1993 dahin zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von saldiert 842.584 DM berücksichtigt werden und K 2 sowie K 3 entsprechend geringere Gewinnanteile zugerechnet werden. Betreffend das ursprünglich mit verfolgte Jahr 1985 wurde weder im erstinstanzlichen Verfahren (Bl. 1, 27 d. Akte 15 K 6461/93) noch im anschließenden Revisionsverfahren noch später im zweitinstanzlichen

25

26

Verfahren ein Klagebegehren verfolgt.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

27

Der Beklagte hält an seiner Ansicht fest, die Darlehensvergabe sei mangels Fremdüblichkeit nicht durch den Betrieb der KG veranlasst. Gegen die Erforderlichkeit der Besicherung spreche nicht die Vergabep Praxis der KG. Denn bei Darlehensbeträgen von ca. 100.000 DM seien bis auf eine Ausnahme Sicherheiten gestellt worden. K 2 und K 3 hätten ihre Einflussmöglichkeiten auf die B-GmbH darüber hinaus nicht im Sinne der KG als Darlehensgläubigerin ausgeübt. Dies hätte nur bejaht werden können, wenn sie in dem Zeitpunkt, in dem erkennbar gewesen sei, dass das Unternehmenskonzept der B-GmbH nicht vollständig umgesetzt werden können, reagiert und für die Darlehensrückzahlung gesorgt hätten. Stattdessen sei zugelassen worden, dass spätere Bankdarlehen vorrangig besichert und die Rückzahlung damit gefährdet worden sei. Das Interesse der KG habe - anders als das Interesse von K 2 und K 3 - nicht in einem Fortbestehen der B-GmbH gelegen, sondern in einer vollständigen Rückzahlung der Darlehensbeträge, weil die KG liquide Mittel für die Rekultivierung der ausgebaggerten Flächen benötigt habe. Auch von bedeutenden Geschäftsbeziehungen zwischen der KG und der B-GmbH könne keine Rede sein, weil solche nur vorlägen, wenn die Geschäftsbeziehung zumindest 10% des Jahresumsatzes der KG beitrage (Hinweis auf BFH-Urteil vom 9. Dezember 1999 III R 49/97, BFHE 190, 559, BStBl II 2000, 434). Unmittelbare Geschäftsbeziehungen hätten jedoch nur hinsichtlich der Kreditgewährung bestanden. Da nicht nachgewiesen sei, dass die Auftragserteilung an die Subunternehmer vom Bezug der Baustoffe bei der KG abhängig gemacht worden sei, sei die Geschäftsverbindung der KG mit der B-GmbH nicht für die Akquisition von Hochbau-Unternehmen geeignet gewesen. Der von den Klägern angeführte Baustoffbezug von der Firma P belaufe sich mit 80.000 DM auf gerade mal 1% des Jahresumsatzes der KG von rd. 7,7 Mio. DM.

28

Ergänzend hat der Beklagte in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass die gesellschaftliche Veranlassung der Darlehensgewährung auch durch den Umstand bestätigt werde, dass die B-GmbH bereits bei ihrem ersten Bauvorhaben, also schon in der Anlaufphase gescheitert sei.

29

Das Gericht hat in der mündlichen Verhandlung vom 22. Februar 2007 Beweis erhoben gemäß Beschluss vom 31. Januar 2007 (GA Bl. 155) durch Vernehmung des Herrn G als Zeugen. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

30

Entscheidungsgründe

31

Die Klage ist begründet. Die Gewährung der streitbefangenen Darlehen an die B-GmbH war durch den Betrieb der KG veranlasst, sodass die gebotene Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderungen im Streitjahr 1984 den Gewinn der KG minderte, wenn auch unter gleichzeitiger gewinnerhöhender Berücksichtigung der vom Beklagten ebenfalls ausgebuchten Zinseinnahmen.

32

1. Gewährt eine gewerblich tätige Personenhandelsgesellschaft ein Darlehen, so gehört die Darlehensforderung zu ihrem Gesellschaftsvermögen i.S. § 718 BGB i.V.m. § 105 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB, mit der Folge, dass die Darlehensforderung als Vermögensgegenstand in der Handelsbilanz der Gesellschaft auszuweisen ist. Wird die Darlehensforderung später uneinbringlich, ist sie gewinnmindernd abzuschreiben (§ 253 Abs. 2, 3 HGB). Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 EStG) ist

33

die in der Handelsbilanz ausgewiesene Darlehensforderung grundsätzlich auch als Wirtschaftsgut bei der steuerlichen Gewinnermittlung anzusetzen, und zwar selbst dann, wenn der Zweck der Gesellschaft nicht in der Vergabe von Darlehen, sondern in der Durchführung anderer Geschäfte besteht (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Wird die Darlehensforderung später ganz oder teilweise uneinbringlich, so ist die Forderung mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG; BFH-Urteile vom 9. Mai 1996 IV R 64/93, BFHE 180, 380, BStBl II 1996, 642, vom 6. März 2003 IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542, HFR 2004, 6).

2. Die handelsrechtliche Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum Gesellschaftsvermögen ist jedoch nicht allein maßgeblich für dessen Zuordnung zum steuerlich relevanten Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft. Vielmehr kommt unter Heranziehung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, insbesondere des § 4 EStG, nur solchen Wirtschaftsgütern die Eigenschaft als Betriebsvermögen zu, die von den Mitunternehmern bzw. der Mitunternehmerschaft dazu eingesetzt werden, dem Betrieb zur Gewinnerzielung im Rahmen der nachhaltigen Betätigung zu dienen. Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens gehören daher nicht zum Betriebsvermögen, wenn ihre Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen nicht betrieblich veranlasst ist. Eine betriebliche Veranlassung ist dann verneint worden, wenn beim Erwerb eines Wirtschaftsguts bereits erkennbar war, dass es dem Betrieb der Personengesellschaft keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen werde (BFH-Urteil vom 2. März 1967 IV 32/63, BFHE 88, 323, BStBl III 1967, 391). Ebenso ist die betriebliche Veranlassung verneint worden, wenn eine Personengesellschaft einem Gesellschafter (BFH-Urteil in BFHE 180, 380, BStBl II 1996, 642) oder einer anderen Personengesellschaft, an der ihr Hauptgesellschafter zu 40 % beteiligt war (BFH-Urteil in BFHE 142, 42, BStBl II 1985, 6), ein Darlehen unter Bedingungen eingeräumt hatte, die es als ausgeschlossen erscheinen ließen, dass die Gesellschaft einem fremden Dritten Geld unter diesen Bedingungen zur Verfügung gestellt haben würde. Unter Heranziehung dieser Rechtsprechung hängt grundsätzlich auch die Qualifizierung von Darlehen zwischen zwei nur teilweise beteiligungsidentischen Gesellschaften als Betriebsvermögen davon ab, dass die Ausgestaltung der Darlehensverträge zur Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschaftlichen Veranlassung einem Fremdvergleich standhält (BFH-Urteil vom 6. März 2003 IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542, HFR 2004, 6).

3. In der zuletzt genannten Konstellation, die auch im Streitfall gegeben ist, sind Darlehensforderungen zwischen den Gesellschaften nach der Rechtsprechung des BFH allerdings auch ohne der Würdigung der Darlehensverträge im Rahmen des Fremdvergleichs dem Betriebsvermögen der darlehensgewährenden Gesellschaft zuzuordnen, wenn zwischen den Gesellschaften tatsächliche Geschäftsbeziehungen in nicht völlig untergeordnetem Umfang bestanden haben (BFH-Urteil vom 6. März 2003 IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542, HFR 2004, 6). Davon ist im Streitfall nach dem überzeugenden Vortrag des Bevollmächtigten im zweitinstanzlichen Verfahren und dem Ergebnis der Beweisaufnahme auszugehen.

a) Das Gericht hält es entgegen der Ansicht des Beklagten für verfehlt, die Qualifizierung von Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Gesellschaften als "nicht völlig untergeordnet" von der Höhe eines verwirklichten Umsatzes von 10% abhängig zu machen. Dafür ist keine gesetzliche Grundlage ersichtlich. Das vom Beklagten für seine Ansicht in Bezug genommene Urteil vom 9. Dezember 1999 III R 49/97 (BFHE 190, 559, BStBl II 2000, 434 betreffend einen "zu vernachlässigenden Verwertungserlös für zuchtuntaugliche Milchkühe") ist nach Ansicht des Gerichts nicht einschlägig. Denn dort ging es für das Merkmal des Ausscheidens aus dem Betrieb des Investors vor Ablauf der dreijährigen Bindungsfrist im Rahmen der Investitionszulage um die Frage, ob das Wirtschaftsgut auch für Dritte keinen

oder nur noch einen sehr geringen Wert besaß. Dies hing nach Ansicht des BFH davon ab, ob der Erlös im Verhältnis zu den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 10 v.H. betrug.

b) Jedenfalls in der Anlaufphase eines Unternehmens kann die Qualifizierung von Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Gesellschaften als "nicht völlig untergeordnet" nach Ansicht des erkennenden Senats nicht von der Höhe eines verwirklichten Umsatzes abhängig gemacht werden. Es ist vielmehr zunächst auf die Schlüssigkeit des vom Steuerpflichtigen bei der Unternehmensgründung beabsichtigten Plans abzustellen. Stellen sich beabsichtigte Geschäftsbeziehungen vor diesem Hintergrund als "nicht völlig untergeordnet" dar, wirkt dies auch dann fort, wenn sich nach der Anlaufphase im nachhinein herausstellt, dass das unternehmerische Konzept nicht aufgegangen ist. Andernfalls wäre jede unternehmerische Fehlentscheidung außerbetrieblich veranlasst. 37

c) Im Streitfall ist der Vortrag des Prozessbevollmächtigten betreffend das betriebliche Interesse der KG am Fortbestand und am wirtschaftlichen Erfolg der B-GmbH nach Ansicht des Gerichts überzeugend, auch wenn über den geschäftlichen Kontakt zur B-GmbH nicht 10% des Jahres-Gesamtergebnisses der KG beigesteuert wurden. Auch der Zeuge G hat glaubhaft versichert, dass es der KG darum ging, die vorhandenen, erst bei späteren Rekultivierungsmaßnahmen benötigten erheblichen liquiden Mittel auf möglichst einfachem Weg gewinnbringend anzulegen, und dass die B-GmbH mit dem Ziel gegründet worden sei, die Geschäftsbasis der KG für die von ihr vertriebenen Baumaterialien durch die Erschließung eines neuen Abnehmerkreises im Bereich von Bauhandwerkern und mittelständischen Bauunternehmen zu verbreitern. Für verfehlt hält das Gericht demgegenüber die Schlussfolgerung des Beklagten, die Geschäftsverbindung der KG mit der B-GmbH sei deshalb nicht für die Akquisition von Hochbau-Unternehmen geeignet gewesen, weil die Auftragserteilung nicht vom Bezug von Baustoffen bei der KG abhängig gemacht worden sei. Vertragsverhandlungen ergebnisoffen zu führen, aber - gleichsam werbend - mit dem Ziel des Baustoffbezugs bei der Schwestergesellschaft zu verbinden, ist zumindest in der Anlaufphase eines Unternehmens, über die die B-GmbH nie hinaus gekommen ist, ein schlüssiges Konzept. So hat auch der Beklagte in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die B-GmbH bereits bei ihrem ersten Bauvorhaben gescheitert sei. 38

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. Im Hinblick auf den hohen Streitwert betreffend das Jahr 1984 ändert sich die Kostenentscheidung auch nicht dadurch, dass betreffend das ursprünglich mit verfolgte Jahr 1985 weder im erstinstanzlichen Verfahren noch im anschließenden Revisionsverfahren noch später im zweitinstanzlichen Verfahren ein Klagebegehren verfolgt wurde (§ 136 Abs. 1 Satz 3 FGO). 39