
Datum: 16.04.2008
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3868/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2008:0416.13K3868.06.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 und Änderung der Feststellungsbescheide gemäß § 47 Abs. 1 KStG a. F. zum 31. Dezember 1999 und 2000 vom 00.00.0000 wird das EK 02 zu beiden Stichtagen um die nur verrechenbaren Verluste aus der Beteiligung an der M. GmbH und Co KG in Höhe von 1.644.361 DM in 1999 und in Höhe der weiteren 842.271 DM in 2000 erhöht.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Frage, ob nach § 15a des Einkommensteuergesetzes - EStG - nur verrechenbare Verluste bei der Ermittlung des nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrags des verwendbaren Eigenkapitals i. S. v. § 30 Abs. 2 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Jahren 1999 und 2000 geltenden Fassung - KStG - abzuziehen sind.

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH -. Sie war in den Streitjahren Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit einer Grundstücksgesellschaft. Sie wurde zunächst auf der Basis der in den Jahren 2001 und 2002 abgegebenen Steuererklärungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zur

3

Körperschaftsteuer 1999 und 2000 veranlagt. Die Festsetzung 1999 wurde später zur Umsetzung unstreitiger Folgewirkungen aus der Betriebsprüfung für die Jahre bis einschließlich 1998 geändert. Dies führte zu Körperschaftsteuerfestsetzungen für 1999 von ... DM und für 2000 in Höhe von ... DM. Der steuerliche Verlust laut Steuerbescheid 1999 in Höhe von ... bzw. später ... DM wurde auf 1998 zurückgetragen.

Die auf der Basis der ebenfalls in den Jahren 2001 und 2002 abgegebenen Steuererklärungen erfolgten Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG wiesen zum Schluss der streitigen Wirtschaftsjahre folgende Beträge des verwendbaren Eigenkapitals - vEK - aus: 4

	EK 45	EK 40	EK 30	EK 02	5
--	-------	-------	-------	-------	---

Bescheid zum 31. Dezember 1999 vom 27. April 2001	6
---	---

	...	- ...	...	- ...	7
--	-----	-------	-----	-------	---

Bescheid zum 31. Dezember 1999 vom 29. Mai 2001	8
---	---

	...	- ...	...	- ...	9
--	-----	-------	-----	-------	---

Bescheid zum 31. Dezember 1999 vom 19. November 2001	10
--	----

	...	- ...	...	- ...	11
--	-----	-------	-----	-------	----

Bescheid zum 31. Dezember 2000 vom 10. Mai 2002	12
---	----

	...	...	...	- ...	13
--	-----	-----	-----	-------	----

Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide verwiesen. 14

Die Klägerin war in den Streitjahren an der M. GmbH und Co KG - im Folgenden: KG - zu 20% mit ... DM beteiligt. Auf der Basis der für die KG ergangenen Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre wurden für die Klägerin für 1999 verrechenbare Verluste gemäß § 15a EStG in Höhe von ... DM und für 2000 in Höhe von ... DM festgestellt.

Ausweislich der Handelsbilanz ist die Beteiligung an der KG in 1999 um ... DM auf einen Erinnerungswert von ... DM abgeschrieben worden. Außerdem hat die Klägerin in der Handelsbilanz 1999 eine Forderung gegen die KG in Höhe von ... DM abgeschrieben. Aus den Erläuterungen zur Bilanz ergibt sich, dass die KG im Jahr 1999 voraussichtlich einen Verlust von ca. ... DM erwirtschaftet hatte und auch für 2000 nicht von einem positiven Geschäftsergebnis ausgegangen wurde. Eine Abschreibung der weiteren Forderungen gegen die KG (... DM) unterblieb lediglich im Hinblick auf eine Ausfallbürgschaft von dritter Seite. Bei der Erläuterung des Anteilsbesitzes wies die Klägerin die 20%ige Beteiligung unter Hinweis auf ein negatives Eigenkapital der KG von ... DM aus. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Handelsbilanz mit allen Anlagen Bezug genommen. 16

In den Anlagen zur Körperschaftsteuererklärung und zur Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Absätze 1 und 2 KStG 1999 korrigierte die Klägerin die Ergebnisse aus der Handelsbilanz gemäß § 60 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung - EStDV - um Beträge bei den Pensionsrückstellungen und den ausländischen Einkünften. Weiterhin wurde in Zeile 25 der Körperschaftsteuererklärung eine Erhöhung um nicht ausgleichsfähige Verluste in Höhe von ... DM vorgenommen. Dieser Betrag setzt sich aus der Abschreibung auf die Beteiligung an der KG und der Abschreibung auf die Forderung gegen die KG zusammen und ist entsprechend in den Erläuterungen kommentiert. 17

In den Anlagen zur Erklärung zur Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 KStG wurde der handelsrechtliche Bilanzgewinn lediglich um steuerliche Korrekturposten 1998 und 1999 von insgesamt ca. ... DM korrigiert. Die Summe der Abschreibungen von ... DM wurde neben dem steuerlichen Verlust in Höhe von ... DM und Körperschaftsteuer von ... DM erfasst und mit der Gesamtsumme von ... DM bei den nicht der Körperschaftsteuer unterliegenden Vermögensmehrungen gemäß § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG - EK 02 - erfasst. Veränderungen beim EK 02 ergaben sich bei den Änderungsveranlagungen vor Betriebsprüfung nicht. 18

In den Anlagen zur Körperschaftsteuererklärung 2000 und zur Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Absätze 1 und 2 KStG 1999 korrigierte die Klägerin die Ergebnisse aus der Handelsbilanz 2000 wieder gemäß § 60 EStDV um Beträge bei den Pensionsrückstellungen und den ausländischen Einkünften. Weiterhin wurde in Zeile 22 der Körperschaftsteuererklärung eine Anpassung an die Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung für 1995 ff. vorgenommen. In den Anlagen zur Bilanz wies die Klägerin die Beteiligung an der KG unter Hinweis auf ein negatives Eigenkapital in Höhe von ... DM und einen Jahresfehlbetrag bei der KG in Höhe von ... DM aus. Obwohl der Forderungsbestand gegenüber der KG auf insgesamt ... DM anstieg und die Ausfallbürgschaft auf ... DM sank, unterblieb in der Handelsbilanz eine weitere Abschreibung auf die Forderungen gegenüber der KG unter Hinweis auf eine Rückgriffsmöglichkeit. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bilanz 2000 mit allen Anlagen Bezug genommen. 19

Bei der Erklärung zur Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 KStG wurde der Handelsbilanzgewinn hinsichtlich der ausländischen Einkünfte, der Pensionsrückstellungen und bzgl. des ausgleichsfähigen steuerlichen Verlustes der KG aus 1998 und der Kapitalanpassung nach Betriebsprüfung 1995 bis 1998 korrigiert. Wegen der Einzelheiten wird auf die Anlage zur 20

Erklärung Bezug genommen. Die Bescheide entsprechen im Wesentlichen den Erklärungen.

Nach Abschluss einer im Jahr 0000 angeordneten und begonnenen Außenprüfung erging unter dem 00.00.00000 ein Bericht über die Betriebsprüfung bei der Klägerin. Die dabei getroffenen Feststellungen sind in tatsächlicher Hinsicht unstreitig. Im Rahmen der Auswertung der Betriebsprüfungsergebnisse wurden erstmals auch die vorliegenden Mitteilungen über die Feststellungen der Einkünfte der Klägerin aus der Beteiligung an der KG ausgewertet. Die Körperschaftsteuer 1999 wurde weiterhin mit ... DM festgesetzt. Das nach § 47 Abs. 2 KStG festgestellte zu versteuernde Einkommen sank von -... auf -... DM. Bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG auf den 31. Dezember 1999 sank der Betrag des EK 02 durch Abzug der verrechenbaren Verluste in Höhe von ... DM von zuvor -... DM auf -... DM. Die Körperschaftsteuer 2000 stieg um ca. ... DM. Das festgestellte zu versteuernde Einkommen stieg auf ... DM. Bei der Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG auf den 31. Dezember 2000 sank der Betrag des EK 02 durch Abzug der verrechenbaren Verluste in Höhe von ... DM auf -... DM.

Ausweislich der Anlagen zum Außenprüfungsbericht wurde in diesem Zusammenhang auch das verwendbare Eigenkapital zum 31. Dezember 1998 neu berechnet. Ein entsprechender geänderter Bescheid erging unter dem 00.00.0000. Das EK 02 war nach diesem Bescheid positiv. Nach Lage der Akten ruht der Einspruch gegen diesen Bescheid. Weitere Überprüfungen sind mangels Vorlage der Akten für 1998 nicht möglich. Es ergeben sich nunmehr folgende vEK-Feststellungen:

	EK 45	EK 40	EK 30	EK 01	EK 02
--	-------	-------	-------	-------	-------

Bescheid zum 31. Dezember 1999 vom 28. Juli 2005
--

	...	- ...	...	-...	- ...
--	-----	-------	-----	------	-------

Bescheid zum 31. Dezember 2000 vom 28. Juli 2005
--

	...	...	...	-...	- ...
--	-----	-----	-----	------	-------

Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide vom 00.00.0000 Bezug genommen.

Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen, die neben den hier streitbefangenen Feststellungen auch die Festsetzungen und Feststellungen bzgl. der anderen von der Betriebsprüfung betroffenen Veranlagungszeiträume betrafen. Die Einsprüche gegen die Feststellungen gemäß §§ 27, 28, 36, 38 KStG n. F. ruhen im Hinblick auf das Verfahren 1 BvR 2192/05 beim Bundesverfassungsgericht - BVerfG -. Mit dem

Einspruch hinsichtlich der Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG auf den 31. Dezember 1999 und 2000 wandte sich die Klägerin gegen den Abzug der verrechenbaren Verluste gemäß § 15a EStG beim EK 02. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, dass der Abzug der entsprechenden Beträge durch § 33 Abs. 1 KStG vorgegeben sei. Zumindest sei er, der Beklagte, durch Abschnitt 89 Abs. 5 Satz 1 der Körperschaftsteuerrichtlinien 1995 und 2000 - KStR - angewiesen, entsprechend zu entscheiden.

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. Sie sieht sich durch die Behandlung der nur verrechenbaren Verluste im Rahmen der Ermittlung des EK 02 rechtswidrig belastet. Infolge der Umstellung des Körperschaftsteuerrechtes vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren führten die durch die Berücksichtigung der verrechenbaren Verluste entstandenen negativen Bestände des EK 02 zu einer Verrechnung mit den belasteten Einkommensteilen. Dadurch verliere die Klägerin das bisherige Körperschaftsteuerguthaben. Dieses vom Gesetzgeber nicht gewollte Ergebnis könne dadurch vermieden werden, dass entgegen Abschnitt 89 Abs. 5 KStR der verrechenbare Verlust nicht beim EK 02 abgezogen werde, sondern durch Bildung eines außerbilanziellen Merkpостens erfasst werde. Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung, insbesondere die Berechnungsbeispiele, wird auf die Klageschrift Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung die angefochtenen Feststellungsbescheide gemäß § 47 Abs. 1 KStG dergestalt zu ändern, dass die verrechenbaren Verluste der Streitjahre nicht beim EK 02 abgezogen, sondern in einem außerbilanziellen Merkpостen erfasst werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung. Mit Schriftsatz vom 00.00.0000 hat der Beklagte ergänzend ausgeführt, dass es im vorliegenden Verfahren im Kern verdeckt um die Folgen der Umgliederung nach § 36 KStG 2001 gehe. Die nach der Umgestaltung des Körperschaftsteuerrechtes eingetretenen Rechtsfolgen könnten aber keine Rückwirkung auf die Zeiträume entfalten, in denen das Anrechnungsverfahren nach altem Körperschaftsteuerrecht noch anzuwenden sei.

Der Beklagte vertritt weiterhin die Auffassung, dass auch nur verrechenbare Verluste aus der KG-Beteiligung im Jahr der Entstehung in der Steuerbilanz der beteiligten Kapitalgesellschaft auszuweisen seien. Dieser Ausweis werde durch den nach § 33 Abs. 1 KStG angeordneten Abzug beim EK 02 nachvollzogen. Hilfsweise, für den Fall, dass entgegen der vom Beklagten vertretenen Rechtsauffassung § 33 Abs. 1 KStG auf verrechenbare Verluste nicht angewendet würde, sei die vorgenommene Erfassung der nur verrechenbaren Verluste im EK 02 rechtmäßig, weil zumindest im Rahmen der nach § 29 KStG zwingend gebotenen Abstimmung des verwendbaren Eigenkapitals mit dem Steuerbilanzkapital ein Abzug in Höhe

der verrechenbare Verluste beim EK 02 erfolgen müsse. Das sei eine Folge des Ausweises des Mitunternehmeranteils nach der so genannten Spiegelbildmethode. Daher minderten auch nur verrechenbare Verlustanteile des Mitunternehmers - hier der Klägerin - den so ermittelten Wertansatz. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 00.00.0000 verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist zulässig und begründet.

Die angefochtenen Feststellungsbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Die Klage ist zulässig. Die Klägerin ist durch die angegriffenen Feststellungsbescheide gemäß § 47 Abs. 1 KStG in ihren Rechten verletzt (§ 40 Abs. 2 FGO). Dem berechtigten Interesse der Klägerin an der Anfechtung der Feststellungsbescheide gemäß § 47 Abs. 1 KStG steht nicht entgegen, dass eine Verminderung des EK 02 in der Gliederungsrechnung der beiden Streitjahre nicht unmittelbar zu steuerlichen Auswirkungen führt. Für eine Rechtsverletzung reicht es aus, wenn die angegriffene steuerliche Behandlung sich in späteren Veranlagungszeiträumen zu Ungunsten der jeweiligen Kläger/innen auswirken kann (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - vgl. z. B. BFH-Urteil vom 30. November 2005 I R 1/05, BStBl II 2006, 471 m.w.N.).

Ungeachtet der Abhängigkeit nach § 30 Abs. 1 Satz 2 KStG der hier angefochtenen Bescheide gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1999 und 2000 von dem nach Lage der nur fragmentarisch vorgelegten Akten des Beklagten noch nicht bestandskräftigen Grundlagenbescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1998 bedarf es im Streitfall keiner Aussetzung der Verhandlung nach § 74 FGO. Eine Aussetzung des Verfahrens über die allein streitbefangenen Folgebescheide 1999 und 2000 im Hinblick auf die noch offene Entscheidung über den Grundlagenbescheid gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1998 würde sowohl der Prozessökonomie als auch dem Interesse der Beteiligten widersprechen (vgl. zu diesem Maßstab der dem Gericht nach § 74 FGO aufgegebenen Ermessensentscheidung: Beschluss des BFH vom 28.2.2001 I R 41/99, BFHE 194, 317, BStBl II 2001, 416, m.w.N.). Denn abgesehen davon, dass die betroffenen Bescheide bei einer Änderung des Grundlagenbescheides gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO entsprechend anzupassen wären, wird der Antrag mit einem von der Bindungswirkung des Grundlagenbescheides nicht erfassten Vorbringen, nämlich der Erfassung der nur verrechenbaren Verluste aus der KG-Beteiligung als Verluste der Streitjahre im Sinne des § 33 KStG oder mit der Abstimmung des Eigenkapitals laut vEK-Gliederung mit dem laut Steuerbilanzen der Streitjahre, begründet. Ein derartiges Vorbringen wird aber von der Bindungswirkung nach § 30 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht erfasst (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 22. Oktober 1998 I R 122/97, BStBl II 1999, 101 m. w. N.; BFH-Urteil vom 23. Oktober 1991 I R 97/89, BStBl II 1992, 154). Eine Aussetzung des Verfahrens würde daher den Interessen beider Beteiligter widerstreiten.

Die Klage ist auch begründet. Der Beklagte hat zu Unrecht die nur verrechenbaren Verluste aus der Beteiligung der Klägerin an der KG bei der Ermittlung des EK 02 erfasst.

Eine Erfassung der verrechenbaren Verluste von ... DM in 1999 und von ... DM in 2000 im EK 02 kann zunächst nicht auf § 33 Abs. 1 KStG gestützt werden, weil verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG keine Verluste im Sinne des § 33 Abs. 1 KStG sind.

39

40

41

42

43

44

45

46

Nach § 33 Abs. 1 KStG sind Verluste, die sich nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben haben, bei der Ermittlung des nicht belasteten Teilbetrags im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG abzuziehen. Das bedeutet, dass Verluste, die nach § 15a EStG nur verrechenbar sind, nicht im Rahmen des § 33 Abs. 1 KStG berücksichtigt werden können, weil nach § 15a Abs. 1 EStG verrechenbare Verluste weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden und auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden dürfen, § 15a EStG also den Ausschluss der verrechenbaren Verluste aus der Gewinnermittlung des Kommanditisten vorschreibt (vgl. dazu Orth in Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1984/1985, 335 ff., 370/371; ders. in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, § 33 KStG a. F. Rdnr. 50 ff., 67; Zwenger in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 33 KStG 1999 Rdnr. 14; Antweiler in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 33 KStG a. F. Rdnr. 28).

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus Abschnitt 89 Abs. 5 KStR. Nach dieser Regelung sind Verluste, die nur im Rahmen des § 15a EStG verrechnet werden dürfen, ebenfalls als Verluste im Sinne des § 33 KStG zu behandeln. Bereits aus der Formulierung "sind als Verluste im Sinne des § 33 KStG zu behandeln" in den KStR ergibt sich, dass auch die Finanzverwaltung nicht davon ausgeht, dass die verrechenbaren Verluste im Sinne des § 15a EStG tatsächlich Verluste im Sinne des § 33 Abs. 1 KStG darstellen. 47

Auch die Handhabung durch die Finanzverwaltung im Streitfall macht deutlich, dass in Wirklichkeit nicht § 33 KStG sondern die Vorschriften über die Anpassung des Eigenkapitals an die Steuerbilanz zur Anwendung gebracht werden. So weist der angefochtene Bescheid zum 31. Dezember 1999 - zutreffend - als Verlust aus dem laufenden Veranlagungszeitraum den im Rahmen des Bescheides nach § 47 Abs. 2 Nr. 1a KStG verbindlich festgestellten Verlust von ... DM aus. Die verrechenbaren Verluste aus der Beteiligung an der KG finden sich in der Darstellung der Entwicklung des vEK demgegenüber bei der Anpassung des verwendbaren Eigenkapitals an die Steuerbilanz. Folgerichtig wird bei der Entwicklung des vEK auf den 31. Dezember 2000 kein Verlust ausgewiesen und nur eine Anpassung des verwendbaren Eigenkapitals an die Steuerbilanz in Höhe der verrechenbaren Verluste vorgenommen. 48

Unter dem Verlust i. S. des § 33 Abs. 1 KStG ist daher in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der herrschenden Meinung ein negatives zu versteuerndes Einkommen zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 29. Juli 1992 I R 9/92, BFH/NV 1994, 579; BFH-Urteil vom 30. Juli 1997 I R 71/96, BStBl II 1998, 75; Zwenger in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 33 KStG 1999 Rdnr. 7; Orth in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, § 33 KStG a. F. Rdnr. 50 ff., 55; Frotscher in Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz, § 33 KStG i. d. F. bis zum 31.12.2000 Rdnr. 4; Blümich/Danelsing, Körperschaftsteuergesetz, § 33 KStG a. F. Rdnr. 24; Antweiler in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 33 KStG a. F. Rdnr. 19). Der nach § 33 Abs. 1 KStG dem EK 02 zuzuordnende Verlust ist danach mit dem negativen zu versteuernden Einkommen identisch, wie es ab dem Veranlagungszeitraum 1991 gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 1a KStG ggf. im Körperschaftsteuerbescheid festzustellen ist (BFH, BStBl II 1998, 75). Insoweit besteht für den vEK-Bescheid eine Bindungswirkung an den Körperschaftsteuerbescheid (§ 182 Abs. 1 AO). 49

Danach kann in den Gliederungsrechnungen der beiden Streitjahre nur der nach § 47 Abs. 2 Nr. 1a KStG für das Jahr 1999 festgestellte Verlust in Höhe von ... DM nach § 33 KStG 50

- erfasst werden, was der Beklagte, entsprechend der amtlich in BStBl II 1998, 75 veröffentlichten Entscheidung des BFH und in latenter Abweichung von Abschnitt 89 Abs. 5 KStR und seinem dementsprechenden Vorbringen im Prozess, auch tatsächlich gemacht hat.
- Entgegen der tatsächlichen Handhabung des Beklagten kann eine Erfassung der verrechenbaren Verluste von ... DM in 1999 und von ... DM in 2000 im EK 02 auch nicht auf die §§ 29, 30 KStG gestützt werden. 51
- Gemäß § 30 Abs. 1 Satz 1 KStG ist das vEK einer Kapitalgesellschaft zum Schluss eines Wirtschaftsjahres entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern. Dabei sind die einzelnen Teilbeträge jeweils aus der Gliederung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr abzuleiten (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 22. Oktober 1998 I R 122/97, BStBl II 1999, 101 m. w. N.). Dies ist im Streitfall mit der Übernahme der Beträge im EK 45, 30 und 02 in Höhe von insgesamt ... DM aus der Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1998 vom 00.00.0000 geschehen. Insoweit besteht auch kein Streit zwischen den Beteiligten. 52
- Nach § 29 Absätze 1 und 2 KStG muss die Summe der Teilbeträge des vEK auch dem verwendbaren Eigenkapital laut Steuerbilanz entsprechen. Das Eigenkapital ist dabei in § 29 Abs. 1 KStG als das in der Steuerbilanz ausgewiesene Betriebsvermögen korrigiert um Positionen, die im Streitfall keine Bedeutung haben, legal definiert. Das verwendbare Eigenkapital ist der das Nennkapital übersteigende Teil des Eigenkapitals (§ 29 Abs. 2 Satz 2 KStG). 53
- Dabei bestimmen sich nur die Zu- und Abgänge im vEK des jeweils aktuellen Wirtschaftsjahres nach der Steuerbilanz, wobei wegen § 47 Abs. 2 Nr. 1 KStG bezüglich des mit Körperschaftsteuer belasteten Zugangs zum vEK eine zusätzliche Bindung an die Feststellung des zu versteuernden Einkommens im Körperschaftsteuerbescheid besteht. Damit ermitteln sich unmittelbar nur die nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Zugänge zum vEK sowie die Abgänge aus demselben nach der Steuerbilanz bzw. bei der Abstimmung des vEK mit dem entsprechenden Eigenkapital laut Steuerbilanz (BFH, BStBl II 1999, 101 unter Bezugnahme auf BFH-Urteil vom 23. Oktober 1991 I R 97/89, BStBl II 1992, 154). 54
- Danach setzt die Erfassung der verrechenbaren Verluste von ... DM in 1999 und von ... DM in 2000 im EK 02 eine entsprechende Differenz zwischen dem vEK laut fortentwickelter Gliederungsrechnung der Streitjahre und dem verwendbaren Eigenkapital nach den entsprechenden Steuerbilanzen voraus. Daran fehlt es im Streitfall. 55
- An einer derartigen Differenz zwischen dem Eigenkapital laut vEK-Gliederung und einer "Steuerbilanz im engeren Sinne" (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) fehlt es vorliegend zunächst deshalb, weil die Klägerin für die beiden Streitjahre keine "Steuerbilanzen im engeren Sinne" aufgestellt hat. Sie hat vielmehr entsprechend § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV (i. V. m. § 49 KStG, § 150 AO) die Handelsbilanzen durch Anpassungsbuchungen an die von ihr in einem bestimmten Sinn verstandenen steuerlichen Vorschriften (allerdings für die Gewinnermittlung und die vEK-Gliederung unterschiedlich, vgl. dazu nachfolgende Ausführungen) angepasst. Die Anpassung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV begegnet - auch aus Sicht des Beklagten - grundsätzlich keinen Bedenken. Auch die Finanzverwaltung geht, wie sich aus Abschnitt 79 Abs. 3 KStR ergibt, davon aus, dass § 29 Abs. 1 KStG keine Verpflichtung zur Aufstellung einer Steuerbilanz (im engeren Sinne) enthält. 56
- In den beiden Streitjahren fehlt es aber auch an einer den angesetzten verrechenbaren Verlusten in Höhe von ... DM in 1999 und ... DM in 2000 im EK 02 entsprechenden Differenz zwischen dem vEK laut fortentwickelter Gliederungsrechnung und dem verwendbaren 57

Eigenkapital nach Durchführung der formlosen Nebenrechnungen (vgl. dazu Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 29 KStG 1999 Rdnr. 14) gemäß § 60 EStDV zu den Handelsbilanzen.

Die Klägerin hat in der Handelsbilanz zum 31. Dezember 1999 ein verwendbares Eigenkapital in Höhe von ... DM ausgewiesen. Dieses Eigenkapital entwickelt sich aus einem handelsrechtlichen Eigenkapital zum 31. Dezember 1998 in Höhe von ... DM und einem laufenden Jahresfehlbetrag für 1999 in Höhe von ... DM (eine Gewinnausschüttung erfolgte nicht). Die Anpassungen an die steuerlichen Vorschriften sind sowohl in den Anlagen zur Körperschaftsteuererklärung als auch davon abweichend in den Anlagen zur Erklärung für die Feststellung nach § 47 Abs. 1 KStG erfolgt. Während bei der Körperschaftsteuererklärung die Abschreibungen auf die KG-Beteiligung und die Forderung gegen die KG in voller Höhe von ... DM (unter Hinweis auf § 15a EStG) rückgängig gemacht wurden, setzte die Klägerin in den Anpassungsrechnungen zur Erklärung bzgl. der gesonderten Feststellung gemäß § 47 Abs. 1 KStG das Kapital laut Handelsbilanz - nur um nicht streitbefangene steuerliche Korrekturposten von ca. ... DM korrigiert - auch als Steuerbilanzkapital an und erfasste die Abschreibungsbeträge auf die KG-Beteiligung und die Forderung gegen die KG (zuzüglich hier nicht streitiger sonstiger Positionen) als negative Vermögensmehrungen im Sinne des EK 02. 58

Anpassungen an die steuerlichen Vorschriften sind im Hinblick auf die Beteiligung an dem (verrechenbaren) Verlust der KG bzw. im Hinblick auf die Erfassung der Beteiligung an der KG (den Darlehen) in 2000 bei der Bilanzierung für das Streitjahr 2000 nicht erfolgt. 59

Nach Überzeugung des erkennenden Senats kann zunächst ungeachtet der Frage, ob mehrere Steuerbilanzen bzw. unterschiedliche Anpassungsbuchungen gemäß § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV je nach Zielrichtung, also für Gewinnermittlung oder Betriebsvermögensermittlung, erstellt werden müssen (vgl. Schulze-Osterloh, Die Steuerbilanz als Tatbestandsmerkmal im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft - DStJG - Bd. 14, 123 ff., 133; Dötsch in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 29 KStG 1999 Rdnr. 15 jeweils m. w. N.), den von der Klägerin für 1999 vorgenommenen Anpassungsbuchungen bei der Erklärung zu den Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG nicht gefolgt werden. Denn die von der Klägerin vorgenommene Steuerbilanzkapitalverminderung führt im Ergebnis dazu, dass die Abschreibungen der Klägerin auf die Beteiligung an der KG und das an diese ausgereichte - die Ausfallbürgschaft übersteigende - Teildarlehen sich steuerbilanziell auswirken. Dies steht im Widerspruch zu der vom Senat geteilten herrschenden Meinung in Rechtsprechung und Literatur (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juni 1985 IV R 36/83, BStBl II 1985, 654 zu Beteiligungen; Blümich/ Schreiber, EStG, § 5 Rdnr. 740, Stichwort: Beteiligung an PersGes; Crezelius in Kirchhof, EStG, § 5 Rdnr. 165, Stichwort: Beteiligung an Personengesellschaften; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 5 Rdnr. 270, Stichwort: Beteiligung an PersGes; Tonner in Bordewin/Brandt, EStG, § 5 Rdnr. 340, Stichwort: Beteiligungen; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 Rdnr. 791; BFH-Urteile vom 26. September 1996 IV R 105/94, BStBl II 1997, 277 und vom 28. März 2000 VIII R 28/98, BStBl II 2000, 347 zu Darlehen), wonach - trotz im Übrigen bestehender Differenzen - Einigkeit besteht, dass eine derartige Wirkung von handelsbilanziellen Abschreibungen auf Beteiligungen an Personengesellschaften (Darlehn) nicht ausgehen kann, weil der Anteil an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut ist und die Vorgaben der §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, 180 AO insoweit zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz führen. Die von der Klägerin vorgenommenen Anpassungsbuchungen zur Feststellungserklärung 1999 weichen nach Überzeugung des Senats auch in nicht 60

vereinbarer Weise von den unstreitig korrekten Anpassungsbuchungen in der Anlage zur Körperschaftsteuererklärung ab. Es ist nicht verständlich, dass handelsrechtlich gebotene Abschreibungen sich auf den laufenden steuerlichen Gewinn nicht auswirken dürfen, trotzdem aber das Steuerbilanzkapital mindern ohne dass dies in einer Vorschrift wie z. B. § 10 KStG oder § 15 EStG i. V. m. §§ 180, 175 AO vorgegeben ist (vgl. dazu Schulze-Osterloh a. a. O. Seite 131 ff.). Letztlich hält auch die Klägerin an der dahingehenden Bilanzierung/Anpassung gemäß § 60 EStDV nicht fest, wie sich aus ihrem Antrag, die gesamten verrechenbaren Verluste - zu denen auch die hier betroffenen Abschreibungsbeträge beigetragen haben - nicht beim EK 02 abzuziehen, ergibt.

Da also die von der Klägerin vorgenommenen Anpassungsbuchungen gemäß § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV für die Betriebsvermögensermittlung zum 31. Dezember 1999 nach Überzeugung des erkennenden Senats und auch nach übereinstimmender Auffassung beider Beteiligten den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes nicht entsprechen, ist die "Steuerbilanz" 1999 nach § 4 Abs. 2 EStG zu berichtigen bzw. der Beklagte verpflichtet, abweichend von der Bilanz zu besteuern (vgl. zu der Besteuerung bei fehlerhafter Bilanz: BFH-Urteil vom 4. November 1999 IV R 70/98, BStBl II 2000, 129). 61

Im Rahmen der Erstellung einer rechtmäßigen, richtigen Steuerbilanz 1999 besteht nach Überzeugung des Senats - entgegen der Auffassung des Beklagten - keine Verpflichtung, die nur verrechenbaren Verluste der KG mindernd bei der Berechnung des Eigenkapitals in der Steuerbilanz zu erfassen. Die Klägerin ist vielmehr berechtigt die nur verrechenbaren Verluste bei der Berechnung ihres Steuerbilanzkapitals unbeachtet zu lassen und die ihr günstigen verrechenbaren Verluste in einem außerbilanziellen Merkposten zu erfassen, wie es die Klägerin hinsichtlich des Streitjahres 1999 erstrebt und hinsichtlich des Streitjahres 2000 schon im Rahmen der Anpassungen der Handelsbilanz in den Anlagen zur Steuererklärung vorgenommen hat, da auch diese steuerbilanzielle Gestaltung zu einer richtigen Bilanz führt. 62

Der Senat geht insoweit mit der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 5. Juni 2007 I R 46/06, BFH/NV 2007, 2254 m. w. N.) davon aus, dass solange eine Bilanzierungsfrage nicht durch den Gesetzgeber oder die Rechtsprechung abschließend geklärt ist, jede der kaufmännischen Sorgfalt entsprechende Bilanzierung als "richtig" anzusehen ist, wenn sie nach dem Maßstab des Erkenntnisstandes zum Zeitpunkt ihrer Erstellung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht (vgl. BFH-Urteile vom 5. April 2006 I R 46/04, BFHE 213, 326, BStBl II 2006, 688; vom 5. September 2001 I R 107/00, BFHE 196, 515, BStBl II 2002, 134). 63

Eine solche ungeklärte Rechtslage besteht nach Überzeugung des Senats auch hinsichtlich der Frage der steuerbilanziellen Auswirkungen verrechenbarer Verluste aus Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft an einer KG. 64

Es fehlt zunächst an einer eindeutigen gesetzlichen Regelung, wie Beteiligungen an einer Personengesellschaft und die im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung einzubeziehenden Gegenstände des Sonderbetriebsvermögens (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24. März 1999 I R 114/97, BStBl II 2000, 399) in der Steuerbilanz des Beteiligten auszuweisen sind. 65

Der Begriff der Steuerbilanz ist in § 60 EStDV als eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Vermögensübersicht bestimmt (vgl. zu den Problemen des Begriffs "Steuerbilanz" vgl. BFH-Urteil vom 14. August 1974 I R 35/74, BStBl II 1974, 774). 66

- Aus § 60 EStDV ergibt sich für die Anpassung der handelsrechtlichen Gewinnermittlung an die steuerliche Gewinnermittlung im hier interessierenden Problemkreis, dass die Gewinne und Verluste aus der Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft nach Maßgabe der steuerlichen Regelungen in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3, § 16 EStG i. V. m. §§ 175, 179, 180, 182 AO durch Vermögensvergleich auf der Ebene der Personengesellschaft (vgl. BFH-Beschluss vom 10. November 1980 GrS 1/79, BStBl II 1981, 164) zu ermitteln und den Gesellschaftern außerhalb ihrer eigenen Bilanzierung oder Gewinnermittlung unmittelbar zuzurechnen sind (vgl. z. B. Weber-Grellet in Schmidt, EStG, § 5 Rdnr. 270, Stichwort: Beteiligung an PersGes; Tonner in Bordewin/Brandt, EStG, § 5 Rdnr. 340, Stichwort: Beteiligungen). 67
- Welche Anpassungen der Handelsbilanz nach § 60 EStDV für die Bilanzierung von Beteiligungen an Personenhandelsgesellschaften in den Steuerbilanzen der Gesellschafter für Zwecke der zutreffenden Ausweisung des Bilanzkapitals vorzunehmen sind, ist demgegenüber weder durch die für die Gewinnermittlung maßgeblichen Vorschriften noch durch andere Vorschriften exakt vorgegeben (vgl. z. B. Darstellungen bei Wrede, Finanzrundschau - FR - 1990, 293; Schön, FR 1994, 658, 662). Gegen eine Verpflichtung abweichend von der Gewinnermittlung anzupassen, könnte allerdings die Tatsache sprechen, dass § 49 KStG i. V. m. § 60 EStDV unmittelbar keine Pflicht zur Erstellung von zwei Steuerbilanzen (unterschiedlichen Anpassungen) entnommen werden kann. 68
- Nach Auffassung des erkennenden Senats ist die Frage der Anpassung der Handelsbilanz für Zwecke der zutreffenden Ausweisung des Steuerbilanzkapitals bei nur verrechenbaren Verlusten aus der Beteiligung an Personengesellschaften auch nicht durch Rechtsprechung, Literatur und Finanzverwaltung abschließend geklärt. 69
- Nach der wohl herrschenden Meinung zur handelsrechtlichen Bilanzierung (vgl. die Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer - IdW - HFA 1/1991, Wirtschaftsprüfung 1991, 334 f.; Karrenbauer in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 253 Rdnr. 36 ff. Beck'scher-Bilanzkommentar, § 255 Rdnr. 141, § 253 Rdnr. 405) sind Beteiligungen an Kommanditgesellschaften als selbstständige und einheitliche Vermögensgegenstände mit den Anschaffungskosten, vermindert um Abschreibungen und erhöht um Einlagen, in der Handelsbilanz anzusetzen. Verluste der KG können sich im Rahmen der handelsrechtlichen Bilanzierung bei nicht zum Nachschuss verpflichteten Kommanditisten bei Vorliegen der Voraussetzungen durch außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung realisieren. 70
- Steuerrechtlich ist der Anteil an einer Personengesellschaft nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 26. Juni 1990 VIII R 81/85, BStBl II 1994, 645; vom 30. April 2003 I R 102/01, BStBl II 2004, 804) und eines Teils der Literatur (vgl. z. B. Crezelius in Kirchhof, EStG, § 5 Rdnr. 165, Stichwort: Beteiligung an Personengesellschaften; Tonner in Bordewin/Brandt, EStG, § 5 Rdnr. 340, Stichwort: Beteiligungen; Hoffmann in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 Rdnr. 791; Schmidt, EStG, § 15 Rdnr. 690) kein Wirtschaftsgut. Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung (Bundesministerium der Finanzen - BMF -, BStBl I 1994, 282 unter 3a) angeschlossen. Trotzdem soll es zu einem Ausweis in der Steuerbilanz des Beteiligten kommen. Dabei wird der Erwerb der Beteiligung an einer Personengesellschaft steuerrechtlich überwiegend als Anschaffung von Anteilen an den Aktiva und Passiva der Personengesellschaft angesehen (z. B. BFH-Urteil vom 8. September 2005 IV R 52/03, BStBl II 2006, 128; BFH-Beschluss vom 11. April 2005 GrS 2/02, BStBl II 2005, 679; Blümich/ Schreiber, EStG, § 5 Rdnr. 740, Stichwort: Beteiligung an PersGes; weitere Nachweise bei Ley, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2004, 1498), was nachfolgend Fragen der Bewertung aufwirft (BFH-Urteil vom 30. 71

April 2003 I R 102/01, BStBl II 2004, 804; vgl. dazu Schmidt, EStG, § 15 Rdnr. 690 m. w. N.). Dabei wird wohl von der Mehrheit der Vertreter dieser Auffassung der Ansatz nach der so genannten Spiegelbildmethode, wonach Beteiligungen in der Bilanz des Gesellschafters mit dem anteiligen Kapitalkonto des Gesellschafters in der Personengesellschaft auszuweisen sind, als zutreffend angesehen (vgl. z. B. Schmidt a. a. O. m. w. N.; Oberfinanzdirektion Chemnitz vom 5. Februar 1998, FR 1998, 289 zur Bilanzierung verrechenbarer Verluste bei doppelstöckigen Personengesellschaften). Für die hier allein streiterhebliche Frage, der zutreffenden steuerbilanziellen Behandlung von nur verrechenbaren Verlusten vertritt allerdings auch die Finanzverwaltung, die der Spiegelbildmethode folgt, die Auffassung, dass der verrechenbare Verlust ggf. durch einen außerbilanziellen Merkposten neutralisiert werden müsse (OFD Chemnitz a. a. O.). Dies führt in der Beispielsrechnung der Finanzverwaltung zu einem negativen Kapital laut "Hauptbilanz" und nach Ansatz des außerbilanziellen Merkpostens zu einem positiven Kapital.

Die zweite Auffassung (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, § 15a Rdnr. 61 m. w. N.; Bürkle/Knebel, DStR 1998, 1067, 1890; weitere Nachweise bei Dietel, DStR 2002, 2140, 2143) geht ebenfalls davon aus, dass die Beteiligung an der Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut ist und will sie deshalb in der Bilanz des Beteiligten nicht berücksichtigen. 72

Ein anderer Teil der Literatur (vgl. z. B. Wrede, FR 1990, 300; Schön FR 1994, 658, 662; weitere Nachweise z. B. bei Blümich/ Schreiber, EStG, § 5 Rdnr. 740, Stichwort: Beteiligung an PersGes) vertritt die Auffassung, dass die Beteiligung an der Personengesellschaft ein selbstständiges Wirtschaftsgut ist, das mit den Anschaffungskosten zu bewerten ist. 73

Die vierte Auffassung (vgl. z. B. Hebeler, Betriebsberater - BB - 1998, 206; Reiß, DStR 1998, 1887; Mayer, Der Betrieb - DB - 2003, 2034; weitere Nachweise bei Blümich/ Schreiber, EStG, § 5 Rdnr. 740, Stichwort: Beteiligung an PersGes, und Ley, DStR 2004, 1498) geht ebenfalls davon aus, dass die Beteiligung an der Personengesellschaft ein selbstständiges Wirtschaftsgut ist. Der Wertansatz soll sich dabei nach der so genannten Spiegelbildmethode bestimmen. 74

Auch wenn aus Sicht des Senats die meisten Darstellungsprobleme bei Beteiligungen an Personengesellschaften mit Hilfe der Spiegelbildmethode verständlich, nachvollziehbar und praktikabel gelöst werden können, fehlt es doch an einer eindeutigen, unmissverständlichen Klärung der Rechtslage, dass nur die Spiegelbildmethode zu einer richtigen steuerlichen Bilanzierung führen kann. Nach der Überzeugung des Senats stellen auch die nach den anderen Bilanzierungskonzepten erstellten Vermögensübersichten, bei denen sich die verrechenbaren Verluste nicht auf das Steuerbilanzkapital auswirken, den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechende Steuerbilanzen dar. Dies gilt zumindest für die hier im Ergebnis allein streitentscheidende Frage, ob bei nur verrechenbaren Verlusten aus der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer KG insoweit nur ein außerbilanzieller Merkposten zu bilden ist oder ob der nur verrechenbare Verlust das Steuerbilanzkapital mindert. 75

Die Klägerin konnte daher die unstreitig unrichtigen Anpassungen gemäß § 60 EStDV zur Feststellungserklärung gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1999 gemäß § 4 Abs. 2 EStG im Sinne einer - mit den Anpassungen gemäß § 60 EStDV zur Körperschaftsteuererklärung übereinstimmenden - vollständigen Nichtberücksichtigung der nur verrechenbaren Verluste berichtigen (zur alleinigen Kompetenz des Steuerpflichtigen zur Bilanzberichtigung vgl. BFH-Urteil vom 5. Juni 2007 I R 46/06, BFH/NV 2007, 2254 m. w. N.). Dabei kann letztlich dahingestellt bleiben, welcher der oben dargestellten Bilanzierungsmethoden, die dazu führen, dass verrechenbare Verluste sich nicht auf das 76

Steuerbilanzkapital auswirken, die Klägerin folgt, da dies für die Anpassungsbuchungen gemäß § 60 EStDV für das Streitjahr 1999 ohne Auswirkungen ist. Hinsichtlich der unveränderten Steuerbilanz (Anpassungen gemäß § 60 EStDV) für das Jahr 2000 hat die Klägerin den Anspruch auf Besteuerung entsprechend der Bilanz, da dem Beklagten die Kompetenz zur Abweichung von einer richtigen Bilanz fehlt (vgl. zur rechtlichen Bedeutung einer von der Bilanz des Steuerpflichtigen abweichenden Besteuerung durch die Finanzverwaltung BFH-Urteil vom 4. November 1999 IV R 70/98, BFHE 190, 404, BStBl II 2000, 129).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO. 77

Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 FGO i. V. m. § 709 Zivilprozessordnung. 78

Der Senat hat die Revision zugelassen, da die Frage der zutreffenden Bilanzierung der Beteiligung an Personengesellschaften in den Steuerbilanzen bzw. den Anpassungsbuchungen gemäß § 60 EStDV beteiligter Kapitalgesellschaften von grundsätzlicher Bedeutung ist und daher trotz der Tatsache, dass das vorliegende Verfahren ausgelaufenes Recht betrifft, eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs geboten erscheint. 79