
Datum: 27.01.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 4974/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0127.10K4974.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob eine weitgehend verlorene Darlehensforderung der Kläger Teil ihres Sonderbetriebsvermögens gewesen und ob deshalb insoweit eine Verlusterhöhung eingetreten ist. 2

Die O GmbH (GmbH) betrieb ein Unternehmen, dessen Gegenstand u.a. der Vertrieb von Produkten und Software sowie die Vergabe von Lizenzen für den Fitness-, Reha- und Wellnessbereich sowie die Durchführung von Veranstaltungen und Beratungsdienstleistungen auf diesem Gebiet war. Am Stammkapital der GmbH in Höhe von ... € waren bis Mitte 2004 der beigeladene Herr K mit ... € und Herr T mit ... € beteiligt; K war gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH. 3

Mit Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft vom 14. Februar 2004 beteiligten sich die Kläger an der GmbH mit einer Bareinlage von ... € als (atypisch) stille Gesellschafter, die auch am Betriebsvermögen beteiligt sein sollten. Der Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft wurde allerdings nicht zwischen der GmbH und den Klägern abgeschlossen, sondern zwischen K und den Klägern, wobei K als Geschäftsinhaber bezeichnet wurde. Außerdem heißt es in § 1 des Vertrags abweichend von den rechtlichen Verhältnissen, dass K das Unternehmen "als Einzelkaufmann" betreibe. Die Einlage war nach dem Vertragswortlaut auf *das Konto des K* bei der V Bank auf das Konto-Nr. ..., fällig zum 15. 4

Februar 2004 zu leisten. Die Geschäftsführung sollte auch künftig allein durch K erfolgen, wobei für wesentliche Maßnahmen allerdings die vorherige Zustimmung der Kläger einzuholen war.

Die Einzahlung erfolgte in zwei Teilbeträgen am 15. Februar 2004 über ... € und am 16. Februar 2004 über ... € jeweils auf das Konto ... bei der V Bank. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2004 bestätigte die M Aktienbank den Klägern, dass es sich bei dem Empfängerkonto-Nr. ... um ein Konto der GmbH gehandelt habe, für das K bevollmächtigt gewesen sei.

5

Im Rahmen einer Kapitalerhöhung um ... € übernahmen die Eheleute G mit Vertrag vom 18. Juni 2004 des Notars H eine neue Stammeinlage zum Nennwert von ... € und Herr K sowie Herr T eine zusätzliche Stammeinlage in Höhe von je ... €. Die Einzahlung des Stammkapitals von ... € durch die Kläger erfolgte am 21. Juni 2004 auf das Konto ... der GmbH.

6

Des Weiteren schlossen die Kläger am 27. Juni 2004 mit K als Darlehensnehmer einen Darlehensvertrag über ... € ab. Nach dem Wortlaut des Vertrags gewährten die Kläger *dem K* ein verzinsliches Darlehen in Höhe von ... €. Die 7%ige Verzinsung war zusammen mit der Rückzahlung des Darlehens zu leisten, die spätestens zum 31. Oktober 2004 erfolgen sollte. Als *Darlehensnehmer* sollte K berechtigt sein, vorfristig Zahlungen zu leisten, die auf die aufgelaufenen Zinsen und zuletzt auf die Hauptforderung verrechnet werden sollten. Als Sicherheit übertrug K den Klägern seine Anteile an der GmbH sowie - bis zum Zeitpunkt der Einzahlung des Gegenwerts auf das GmbH-Konto - sein Aktiendepot bei der Kreissparkasse D Nr. ..., dessen aktueller Wert ... € betragen sollte. K verpflichtete sich weiter, das von der Hausbank freigegebene Aktiendepot unverzüglich nach Freigabe zu veräußern und den Erlös auf das Konto der GmbH einzuzahlen. Die Auszahlung des Darlehens durch die Kläger erfolgte letztlich in zwei Teilbeträgen am 29. Juni 2004 über ... € und am 27. Juli 2004 über ... €, nach den in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen jeweils auf das GmbH-Konto ... bei der V Bank.

7

Dennoch ergab sich in der Folgezeit die Überschuldung der GmbH mit der Folge, dass am 20. Oktober 2004 Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der GmbH gestellt wurde. Das Insolvenzverfahren wurde vom Amtsgericht U am 3. Dezember 2004 eröffnet und am 3. März 2005 abgeschlossen.

8

Im Rahmen des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2004 wurden das Darlehen an K sowie die GmbH-Beteiligung in einer Sonderbilanz zur atypischen Beteiligung der Kläger als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen. Dabei nahmen die Kläger eine Sonderabschreibung auf Finanzanlagen vor. Zur Begründung wurde angeführt, dass die an der GmbH anteilmäßig und atypisch still beteiligten Kläger darüber hinaus "der GmbH" ein Darlehen i.H.v. ... € gewährt hätten, welches im Sonderbetriebsvermögen der Kläger gehalten werde. Aufgrund der erheblichen Überschuldung der GmbH sei mit keiner Insolvenzquote zu rechnen, so dass auf die GmbH-Beteiligung und die Darlehensforderung eine "außerplanmäßige Abschreibung" i.H.v. 100%, also ... € bzw. ... € vorgenommen worden sei. Der davon abweichende Vortrag der Kläger auf Bl. 3 der Klageschrift über eine außerplanmäßige Abschreibung von 80% wird vom Inhalt der Bilanzakte nicht gedeckt.

9

Noch im Jahr 2004 machten die Kläger die Rückzahlung ihrer Darlehensforderung gegenüber K vor dem LG U geltend (Az.: ...) und Anfang 2005 außerdem die Rückzahlung ihrer stillen Beteiligung (Az.: ...). Im Verfahren ... wurde K mit Anerkenntnisurteil vom 31. Januar 2005 verpflichtet, an die Kläger einen Betrag von ... € nebst Zinsen zu zahlen. Anschließend

10

verpflichtete sich K im Verfahren ... in einem Vergleich vom 15. August 2005 abschließend, an die Kläger zur Beilegung sämtlicher Rechtsstreitigkeiten einen Betrag von insgesamt ... € in 24 monatlichen Raten i.H.v. jeweils ... € zu zahlen. Dabei sollte der Gesamtbetrag von ... € zu ... € auf die im Verfahren ... eingeklagte Darlehensforderung nebst Zinsen entfallen.

Im finanzbehördlichen Veranlagungsverfahren weigerte sich der Beklagte zunächst, die Abschreibung auf die atypisch stille Beteiligung und die Darlehensforderung anzuerkennen. Es sei lediglich eine Unterbeteiligung am GmbH-Anteil des K begründet worden. Eine unmittelbare Beteiligung am Gewinn und Verlust der GmbH habe nicht vereinbart werden können, da die GmbH rechtlich nicht Vertragspartner geworden sei. 11

Nachdem die Kläger mit Schreiben vom 22. September 2005 weitere Unterlagen mit dem Hinweis vorgelegt hatten, der Wille der Vertragsparteien sei auf die Begründung einer atypisch stillen Beteiligung an der GmbH gerichtet gewesen, erkannte der Beklagte in dem vorliegend streitgegenständlichen Feststellungsbescheid vom 8. Februar 2006 die Abschreibung auf die im Sonderbetriebsvermögen der Kläger befindlichen GmbH-Anteile i.H.v. ... € an; auch das Vorliegen einer atypisch stillen Beteiligung und damit ein nach § 15 a Abs. 1 EStG ausgleichsfähiger Verlust von ... € wurden anerkannt. Die Abschreibung auf die Darlehensforderung ließ der Beklagte jedoch unberücksichtigt, weil das Darlehen an K gewährt worden und deshalb Privatvermögen der Kläger und nicht in deren Sonderbetriebsvermögen sei. 12

Mit ihrem Einspruch führten die Kläger aus, das Darlehen nicht K, sondern der GmbH über K gewährt zu haben, so dass dieses ebenfalls berücksichtigt werden müsse. Zwar habe sich K in dem Vergleich verpflichtet, den vollen Darlehensbetrag zurückzuzahlen, aus Gründen der angespannten Liquiditätssituation des K sei eine vollständige Rückzahlung jedoch zweifelhaft, so dass es aus Gründen der unternehmerischen Vorsicht geboten sei, auf die Darlehensforderung einer Wertberichtigung von 80%, also ... € vorzunehmen. 13

Der Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 20. November 2006 aus: Im Streitfall komme allenfalls eine Einordnung der Forderung als Sonderbetriebsvermögen II in Betracht, weil das Darlehen nicht an die Gesellschaft, sondern an Außenstehende ausgereicht worden sei. Derartige Darlehen könnten nur in Ausnahmefällen dem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II zugerechnet werden, wenn es z.B. einer Kapitalgesellschaft gewährt werde, an der der Gesellschafter beteiligt sei und wenn die Beteiligung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II gehöre. Dies scheitere im Streitfall daran, dass das Darlehen nicht in der GmbH, sondern dem K als Drittem zu marktüblichen Konditionen persönlich gewährt worden sei; auch ein Verwendungszweck für das Darlehen sei nicht vertraglich festgelegt worden. Bloße mittelbare günstige Wirkungen auf den Betrieb der Personengesellschaft reichten nicht aus, um zu Sonderbetriebsvermögen zu gelangen. 14

Die Kläger hätten das Darlehen als Anteileigner der GmbH oder als atypisch stiller Gesellschafter ohne weiteres unmittelbar der GmbH gewähren können. Es sei nicht nachvollziehbar, warum K für ein - angeblich - von Beginn an für die GmbH vorgesehenes Darlehen, den Eheleuten G private Sicherheiten habe zur Verfügung stellen sollen. Nur weil es sich um ein privates Darlehen an K gehandelt habe, sei es den Klägern überhaupt nur möglich gewesen, im Wege der Zivilklage gegen K die Rückzahlung des Darlehens einzufordern. 15

Schließlich könne aber auch dann keine Wertberichtigung vorgenommen werden, wenn es sich bei der Darlehensforderung tatsächlich um Sonderbetriebsvermögen gehandelt habe. 16

Das Aktiendepot des K habe bis zu einer Veräußerung und Einzahlung auf das GmbH-Konto den Eheleuten G als Sicherheit für das Darlehen dienen sollen. In der Bilanz der GmbH zum 31. Dezember 2004 sei jedoch eine Verbindlichkeit der GmbH gegenüber K aufgrund einer entsprechenden Einzahlung nicht passiviert worden. Deshalb sei davon auszugehen, dass das Darlehen zum 31. Dezember 2004 noch durch das Depot abgesichert gewesen sei, zumal es bis heute nicht zu einer privaten Insolvenz des K gekommen sei.

Die Kläger machen ergänzend zu ihrem Vortrag im Vorverfahren geltend, ausschlaggebend für die Übernahme ihrer Kapitalbeteiligung sei eine ihnen von K fälschlicherweise vermittelte positive Zukunftsprognose der GmbH gewesen. Die Gewährung des Darlehens über ... € sei ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen. Entgegen der im Vertrag verwandten Parteibezeichnung habe das Darlehen nach dem Willen der Vertragschließenden der GmbH gewährt werden sollen. Dementsprechend sei die Zahlung unmittelbar auf das Bankkonto der GmbH erfolgt. Die Darlehenszahlung sei bei der GmbH als "Darlehen G" verbucht worden. Das Darlehen sei der GmbH zur Sicherung deren kurzfristiger Liquidität gewährt worden, um die so Stellung der Kläger in der stillen Gesellschaft bzw. der GmbH zu stärken. K selbst habe zu dieser Zeit nicht über hinreichende liquide Mittel verfügt, um der GmbH ein entsprechendes Darlehen gewähren zu können. Die Sicherheit durch das Aktiendepot, die K den Klägern vorgespiegelt habe, sei tatsächlich nichts wert gewesen. Denn K habe den Klägern verschwiegen, dass die Bank wegen seiner hohen Verschuldung auf absehbare Zeit keine Freigabe zur Veräußerung des Aktiendepots erteilen werde, so dass die im Darlehensvertrag avisierte Einzahlung auf dem Konto der GmbH gar nicht möglich gewesen sei. 17

Zwar habe sich K in dem Vergleich verpflichtet, den vollen Darlehensbetrag zurückzuzahlen, aus Gründen der angespannten Liquiditätssituation des K sei eine vollständige Rückzahlung jedoch zweifelhaft, so dass es aus Gründen der unternehmerischen Vorsicht geboten sei, auf die Darlehensforderung einer Wertberichtigung von 80%, also ... € vorzunehmen. In der Vergangenheit sei K seinen Verpflichtungen zur Ratenzahlung nicht vollständig nachgekommen. 18

Da im Streitfall wirtschaftlich die GmbH Darlehensnehmerin gewesen sei, habe es sich bei dem Darlehen um notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Kläger gehandelt. Das Darlehen habe dazu gedient, die Vermögens- und Ertragslage der GmbH zu verbessern und damit den Wert der Beteiligung der Kläger zu erhalten bzw. zu erhöhen. Die Annahme von der Hingabe eines privaten Darlehens sei im Streitfall lebensfremd. Auch die zivilrechtliche Inanspruchnahme des K spreche nicht gegen eine Darlehensgewährung an die Gesellschaft. Diese Ansprüche hätten den Klägern parallel zu denen gegenüber der GmbH zugestanden und seien in der Durchsetzung weniger fruchtlos als gegenüber der insolventen GmbH gewesen. 19

Hilfsweise sei ein Darlehen an K mit der Verpflichtung zur Weiterleitung an die GmbH anzunehmen. Auch dann sei die Forderung der Kläger als notwendiges Sonderbetriebsvermögen zu beurteilen, denn auch in diesem Fall habe das Geld die Vermögens- und Ertragslage der GmbH verbessern sollen. 20

Äußerst hilfsweise sei die Darlehensforderung gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen der Kläger. Denn das Darlehen sei objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt, die stille Beteiligung der Kläger zu fördern. Die Forderung sei bei Bilanzerstellung aktiviert und dadurch eindeutig dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet worden. 21

Die Kläger beantragen, 22

den Bescheid über die Gewinnfeststellung und den verrechenbaren Verlust nach § 15 a Abs. 4 EStG für die Mitunternehmerschaft für 2004 vom 8. Februar 2006 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 20. November 2006 dahin zu ändern, dass zusätzliche Betriebsausgaben i.H.v. ... € berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt,

24

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Kompensation mit dem zu Unrecht für ausgleichsfähig erklärten Teilbetrag von ... €.

Der Beklagte sieht K als Darlehensgeber an die GmbH an, mit der Folge, dass die steuerlichen Folgen der Darlehensgewährung bei ihm zu ziehen seien. Sollte allerdings die Frage der Höhe der Wertberichtigung relevant werden, könne nicht auf die Vermögenssituation der GmbH abgestellt werden. Maßgeblich seien allein die finanziellen Verhältnisse des K, der seinen Zahlungsverpflichtungen - wenn auch möglicherweise verzögert - nachkomme. Ein privates Insolvenzverfahren gegen ihn sei bisher nicht beantragt worden und auch seine Vermögenslosigkeit sei nicht festzustellen. Eine Beurteilung als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen komme schon deshalb nicht in Betracht, weil die Forderung bei Aufstellung der Sonderbilanz am 26. April 2005 den Betrieb der Kläger nicht mehr habe fördern können. Denn das Insolvenzverfahren sei bereits Anfang Dezember 2004 eröffnet worden.

Mit Beschluss vom 30. Juli 2008 wurde K gemäß § 174 Abs. 5 S. 2 AO zum Verfahren beigelegt. Im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung hat K das Darlehen über ... € als nachträgliche Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 EStG geltend gemacht und dazu ausgeführt, auch bei dem Darlehen von ... € habe es sich um ein Gesellschafter-Darlehen gehandelt, mit dem eine Überschuldung und damit die unmittelbare Insolvenz verhindert worden sei. Er habe sich in dieses Darlehen von privater Seite gewähren lassen und es anschließend der GmbH unter Vereinbarung eines Rangrücktritts als Gesellschafterdarlehen gewährt.

Der Beigeladene hat keinen eigenen Antrag gestellt.

28

Entscheidungsgründe

29

Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht die Berücksichtigung der begehrten Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG) abgelehnt, weil diese nicht zum Betriebsvermögen der Kläger gehörte; eine Wertminderung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist nicht betrieblich veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG).

1. Zum Betriebsvermögen (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) einer gewerblichen Mitunternehmerschaft gehören nicht nur die im Gesamthandseigentum der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter. Nach ständiger Rechtsprechung zählen hierzu vielmehr auch Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden (Sonderbetriebsvermögen II; BFH-Urteile vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733, vom 7. Dezember 2000 III R 35/98, BFHE 194, 294, BStBl II 2001, 316, vom 31. Januar 1991 IV R 2/90, BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786 m.w.N.). Bloße mittelbare günstige Wirkungen auf den Betrieb der Personengesellschaft reichen hingegen nicht aus (BFH-Urteil vom 23. Januar 1992 XI R 36/88, BFHE 167, 491, BStBl II 1992, 721).

2. Um - notwendiges oder gewillkürtes - Sonderbetriebsvermögen I handelte es sich bei der Darlehensforderung im Streitfall daher schon deshalb nicht, weil das Darlehen nicht dazu bestimmt war, dem Betrieb der Mitunternehmerschaft selbst, im Streitfall also der atypisch stillen Gesellschaft zu dienen. Denn das Darlehen war - selbst unter der hypothetischen Annahme einer Darlehensgewährung direkt an die GmbH - allenfalls dazu bestimmt, dem Betrieb der GmbH und damit der Stärkung der Beteiligung der Kläger an dieser zu dienen. 32
3. Die Darlehensforderung konnte aber auch nicht als Sonderbetriebsvermögen II angesehen werden. 33
- a) Um Sonderbetriebsvermögen II kann es sich bei Wirtschaftsgütern des Mitunternehmers handeln, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Mitunternehmerschaft eingesetzt werden. Sonderbetriebsvermögen II kommt deshalb grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn das betreffende Wirtschaftsgut ein Mittel darstellt, um besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben und damit unmittelbar die Stellung des Mitunternehmers in der Mitunternehmerschaft zu stärken. Die Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft kann dabei sowohl dadurch gestärkt werden, dass der Besitz des Wirtschaftsguts für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist, als auch dadurch, dass es der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters selbst dient (BFH Urteil vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733). 34
- b) Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II wird etwa bejaht für die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH, weil er mit Hilfe dieser Beteiligung seine Interessen als Gesellschafter der KG wirksam wahrnehmen kann. Die Eigenschaft als notwendiges Sonderbetriebsvermögen kann sich aber auch aus Geschäftsbeziehungen zwischen der Mitunternehmerschaft und einer Kapitalgesellschaft ergeben. So ist die Beteiligung des Gesellschafters an einer GmbH, an die die Personengesellschaft ihr Anlagevermögen vermietet hat, ebenso als Sonderbetriebsvermögen angesehen worden wie die Beteiligung des Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft, die den Vertrieb für die Personengesellschaft übernommen hat; ebenso umgekehrt die Beteiligung des Gesellschafters an einer Produktions-GmbH, für die die Personengesellschaft den Vertrieb übernommen hat. Kennzeichnend für diese Gestaltungen ist eine besonders enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft derart, dass die eine Gesellschaft - über normale Geschäftsbeziehungen hinaus - eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfüllt (BFH-Urteil vom 31. Januar 1991 IV R 2/90, BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786). 35
- Soweit es um die Gewährung von Darlehen geht, wird deren Zugehörigkeit zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bejaht, wenn der Mitunternehmer das Darlehen etwa der Komplementär-GmbH bzw. der das Unternehmen betreibenden GmbH gewährt (BFH-Urteile vom 25. November 2004 IV R 7/03, BFHE 208, 207, BStBl II 2005, 354, vom 20. April 2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, BFH/NV 2005, 1917, vom 18. Dezember 2001 VIII R 27/00, BFHE 197, 483, BStBl II 2002, 733). 36
- c) Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall hat der Beklagte zu Recht lediglich die Anteile der Kläger an der GmbH als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II gewertet und insoweit eine Teilwertabschreibung zugelassen. Denn die Darlehensforderung der Kläger bestand zivilrechtlich ausschließlich gegenüber K als einem Außenstehenden, der mit der das Unternehmen betreibenden GmbH keine für den Betrieb des Unternehmens zwingend notwendigen Geschäftsbeziehungen unterhielt, und konnte deshalb nicht dem Sonderbetriebsvermögen der Kläger zugerechnet werden. 37

Bereits der Vertragstext vom 27. Juni 2004 spricht eindeutig für einen Vertragsschluss zwischen den Klägern und K. Aus der Vertragsurkunde ergeben sich keine Hinweise darauf, dass - wie von den Klägern vorgetragen - eigentlich die GmbH Darlehensnehmerin werden sollte. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Auszahlung des Darlehens über das GmbH-Konto erfolgte, für das K bevollmächtigt war. Durch diesen Auszahlungsweg sollte lediglich sichergestellt werden, dass die von den Klägern dem K - zweckgebunden - gewährten Darlehensmittel letztlich tatsächlich in die GmbH gelangten. Dessen ungeachtet wollten die Kläger - unabhängig von der GmbH - ihre Rückzahlungsansprüche gegen K persönlich geltendmachen können. Dies wird bestätigt durch die zivilrechtliche Durchsetzung ihres Rückzahlungsanspruchs aus dem Darlehen gegen K im Verfahren ... vor dem Landgericht U, welches bei Annahme der GmbH als Darlehensnehmerin gar nicht möglich gewesen wäre. Dass insoweit eine Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft erfolgt sein soll, ist nicht glaubhaft. Aus der Klageschrift ergibt sich vielmehr eindeutig eine Inanspruchnahme des K als Darlehensnehmer.

38

Den Klägern war bei Abschluss der Darlehensvereinbarung somit offensichtlich daran gelegen, auf den K als Darlehensschuldner zugreifen zu können, um eben nicht auf - kapitalersetzende und deshalb nicht realisierbare - Zahlungsansprüche gegen die nur wenig liquide GmbH verwiesen zu sein. Das Bedürfnis der Kläger, nicht ausschließlich auf eine unsichere Forderung gegen die GmbH angewiesen zu sein, ergibt sich auch daraus, dass das Aktiendepots des K den Klägern bis zu einer Veräußerung und unverzüglichen Einzahlung auf das GmbH-Konto als Sicherheit für das Darlehen dienen sollte. Die Gläubigerstellung gegenüber der GmbH sollte allein K haben, der den Verlust der Darlehensforderung letztlich auch im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung geltend gemacht hat. Der Abschluss einer Darlehensvereinbarung zwischen den Klägern und K und einer weiteren Darlehensvereinbarung zwischen K und der GmbH ergibt sich letztlich auch aus der Einspruchsbegründung der Kläger vom 28. Februar 2006, in der wörtlich von einer angestrebten "Gläubigerstellung von Herrn K" gegenüber der GmbH die Rede ist.

39

Aus alledem ergibt sich, dass die Kläger durch die Darlehensforderung gegen K - trotz dessen Eigenschaft als weiterer Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH - keinen stärkeren Einfluss auf die das Unternehmen betreibende GmbH erlangten. Die Darlehensforderung wurde deshalb nicht zur Stärkung der Beteiligung der Kläger an der Mitunternehmerschaft begründet bzw. eingesetzt, so dass es im Streitfall nicht möglich war, die Darlehensforderung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II anzusehen.

40

d) Zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen gelangt man schließlich auch nicht durch die Hilferwägung der Kläger, dass im Streitfall jedenfalls ein Darlehen an K mit der Verpflichtung zur Weiterleitung an die GmbH anzunehmen sei, welches die Vermögens- und Ertragslage der GmbH habe verbessern sollen. Wenn es möglich wäre, durch eine derartige rechtliche Konstruktion zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen zu gelangen, könnte der Verlust des Darlehens unzulässigerweise steuerlich doppelt geltend gemacht werden: Nämlich einmal bei den Klägern im Rahmen einer Teilwertabschreibung auf deren Sonderbetriebsvermögen und zum anderen beim K als Veräußerungsverlust im Rahmen von nachträglichen Anschaffungskosten auf dessen Beteiligung.

41

e) Auch die weitere Hilferwägung der Kläger, die Darlehensforderung als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen zu werten, verfängt letztlich nicht. Zwar kann ein Mitunternehmer Wirtschaftsgüter seinem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen zuordnen, wenn das Wirtschaftsgut einerseits weder zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen noch zu

42

seinem notwendigen Privatvermögen gehört und andererseits objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, den Betrieb zu fördern und ihm zu dienen. Voraussetzung der subjektiven Bestimmung zum Betriebsvermögen ist aber immer, dass der Einlagewille und damit die Widmung zu betrieblichen Zwecken rechtzeitig, klar und eindeutig durch einen Ausweis im Rahmen der Buchführung zum Ausdruck gebracht wird (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1990 VIII R 142/85, BFHE 162, 99, BStBl II 1991, 401 m.w.N.; ferner BFH-Urteil vom 24. Juli 1990 VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588; BFH-Urteile vom 31. Januar 1991 IV R 2/90, BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786, vom 21. Oktober 1976 IV R 71/73, BFHE 120, 374, BStBl II 1977, 150, vom 6. Mai 1986 VIII R 160/85, BFHE 147, 313, BStBl II 1986, 838).

Nicht mehr rechtzeitig ist der Ausweis als Sonderbetriebsvermögen zu einem Zeitpunkt, in dem das Wirtschaftsgut nur noch Verluste bringen kann, etwa weil die Darlehensnehmer-GmbH bereits zahlungsunfähig ist, so dass eine Förderung des Betriebs des Steuerpflichtigen nicht mehr in Betracht kommt (BFH-Urteil vom 31. Januar 1991 IV R 2/90, BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786). Auch im Streitfall ist die Dokumentation des Einlagewillens der Kläger erst mit Fertigstellung der eingereichten Feststellungserklärung erfolgt. Zu diesem Zeitpunkt war über das Vermögen der GmbH bereits das Insolvenzverfahren eröffnet, so dass das Darlehen nicht mehr geeignet war, den Betrieb der GmbH zu fördern.

43

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

44