
Datum: 24.08.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4878/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0824.8K4878.06.00

Rechtskraft: IV R 45/10

Tenor:

Die Bescheide über die gesonderte Feststellung der Einkünfte 2002 vom 07.12.2005 sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbever-lustes auf den 31.12.2002 vom 16.12.2005 jeweils in Gestalt der Einspruchsent-scheidung vom 16.11.2006 werden insoweit geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf – 405.736,65 Euro herabgesetzt werden und der vortragsfä-hige Gewerbeverlust auf 571.366 € erhöht wird.

Die Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren war notwendig.

Die Revision wird zugelassen.

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

- Die Beteiligten streiten über die Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG auf eine Teilwertabschreibung sowie den Teilverzicht einer Forderung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. 2
- Die 1993 gegründete Klägerin hält in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts – GbR – als Besitzunternehmen 100 % der Anteile der Betriebsgesellschaft K GmbH (vormals A GmbH). An der Klägerin waren im Streitjahr die Herren H, M und D zu je 1/3 sowie die K GmbH ohne Einlage und ohne Gewinnanspruch beteiligt. 3
- Die Klägerin gewährte der K GmbH fortlaufend Darlehen in den Jahren 1999 bis 2001 in Höhe von ca. 1,1 Mio. €. Bereits am 07.04.1997 erklärte die Klägerin einen unbefristeten Rangrücktritt hinter sämtlichen anderen Gläubiger bezüglich ihrer Darlehensforderung. Zudem erklärte die Klägerin am 17.04.2002 gegenüber der K GmbH einen Darlehensverzicht in Höhe von 600.000 €, um deren Überschuldung zu beseitigen. Nach der dem Verzicht zugrundeliegenden Vereinbarung soll die Forderung in Höhe von 600.000 € wieder aufleben, wenn und soweit die K GmbH ab dem Jahr 2004 Jahresüberschüsse erzielt. Daneben setzte die Klägerin die Verzinsung der Darlehen für die Jahre 1999 bis 2002 aus. Trotz dieser Maßnahmen bestand zum 31.12.2002 erneut eine bilanzielle Überschuldung der K GmbH. Am 00.05.2003 stellte die K GmbH selbst den Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens, da sie die Löhne für April 2003 nicht mehr zahlen konnte. Mit Beschluss des Amtsgerichts R vom 00.06.2003 (Az.: ...) wurde das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Gesellschaft wurde bisher nicht aus dem Handelsregister gelöscht. Nach dem Gutachten des Insolvenzverwalters U vom 10.06.2003 (Seite 10 ff.) war die K GmbH seit mehreren Jahren überschuldet. Zwar sei durch den Forderungsverzicht über 600.000 Euro der zum 01.01.2002 bestehende Verlustvortrag vollständig beseitigt worden, doch wird auf den 10.06.2003 eine Überschuldung von 1.405.852 Euro ausgewiesen. Im Übrigen wird auf den weiteren Inhalt des Insolvenzgutachtens sowie den Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.2002 der K GmbH (vormals A GmbH) Bezug genommen. 4
- Die A GmbH schüttete letztmals 1993 einen Gewinn von 417.188 DM und 1994 einen Gewinn von 214.285 DM an ihre Gesellschafter aus, die als Sonderbetriebseinnahmen der Klägerin erfasst wurden. 5
- In der am 30.12.2003 auf den 31.12.2002 aufgestellten Steuerbilanz der Klägerin schrieb diese das der K GmbH gewährte Darlehen i.H.v. 1.102.176,31 € auf 0 € ab. Im Rahmen der Erörterung der Steuererklärungen 2002 mit dem Beklagten einigten sich die Beteiligten auf eine Abschreibung der Forderung in Höhe von 88 % (= 969.915,15 €), da der Insolvenzverwalter eine Quote von 12 % in Aussicht gestellt hatte. Die Forderungsabschreibung berücksichtigte der Beklagte in Höhe von 50 % (= 484.957,56 €) und erließ entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 (-79.220,91 €) sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2002 (86.408 €). 6
- Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben erfolglos. In seinen Einspruchsentscheidungen führt der Beklagte hierzu aus, dass § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG auch für Wertminderungen des Anteils an einer Organgesellschaft anzuwenden sei, denn es bestehe ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Forderungsabschreibung und der von der K GmbH zu erwartenden zukünftigen Gewinnausschüttungen bzw. einer Betriebsvermögensmehrung bei Veräußerung oder Entnahme der Anteile. Zur Begründung verwies der Beklagte auf das Urteil des FG Bremen vom 27.04.2006 (1 K 204/04, EFG 206, 1234 f.). 7

Dies ergebe sich daraus, dass die Klägerin ab 1999 auf Zinszahlungen sowie in 2002 auf das Darlehen in Höhe von 600.000 € verzichtet habe. Denn ab diesem Zeitpunkt werde klar, dass das Darlehen vorrangig dem Ziel diene, die K GmbH vor der Insolvenz zu schützen. Damit seien der Forderungsverzicht sowie der Verzicht auf die Darlehenszinsen ausschließlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Da die Betriebsvermögensmehrung gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bzw. d EStG bei Veräußerung sowie die Gewinnausschüttungen nach dem Halbeinkünfteverfahren besteuert würden, komme auch lediglich die Berücksichtigung der hälftigen Betriebsausgaben bei Abschreibung der Forderung in Betracht.

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren fort.

9

Insoweit ist die Klägerin der Ansicht, dass die Teilwertabschreibung auf das Darlehen in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG stehe und somit das Halbabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG nicht greife. Dies ergebe sich aus einer Parallelwertung zu § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, der Teilwertabschreibungen oder Verluste von Gesellschafterdarlehen nicht erfasse. Diese wirkten sich vielmehr unmittelbar steuermindernd aus und führten nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung. Auch ein Darlehensverzicht führe nur in Höhe des werthaltigen Teils zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung, ansonsten jedoch zu Aufwand, der ebenfalls nicht unter § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG falle, sondern voll abziehbar sei.

10

Auch könne die Entscheidung des FG Bremen vom 27.04.2006 nicht auf den vorliegenden Fall übertragen werden. In diesem Urteil habe das Besitzunternehmen auf Mietzahlungen verzichtet und die Immobilie nachfolgend unentgeltlich überlassen. Bei einer Immobilie habe der Vermieter die Möglichkeit der Kündigung des Mietverhältnisses und der anderweitigen Vermietung, so dass an der Fremdüblichkeit der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung – entsprechend dem Urteil des FG Bremen – Zweifel bestehen könnten. Dies sei jedoch bei einem Darlehen nicht der Fall, da anders als bei einer Immobilie, bei finanziellen Schwierigkeiten des Darlehensnehmers die Darlehensrückzahlung, also die Substanz des Überlassenen, gefährdet sei. Daher sei es fremdüblich, dass – insbesondere auch Banken – bei Zahlungsschwierigkeiten von Darlehensnehmern auf Zinsen, wie auf Darlehensbeträge verzichten würden. Auch komme eine Überlassung des Darlehensbetrages an Dritte – anders als bei einer Immobilie – nicht in Betracht, da bei einer Kündigung des Darlehens aufgrund der finanziellen Schwierigkeiten des Darlehensnehmers nicht mit einer vollständigen Rückzahlung zu rechnen sei. Im Zweifel führe die Darlehenskündigung zur Insolvenz des Darlehensnehmers und damit zum vollständigen Ausfall des Darlehens. Auch das FG Bremen komme in dem zitierten Urteil zu dem Schluss, dass die Fremdüblichkeit die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG ausschließe.

11

Die Klägerin beantragt:

12

1. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung 2002 vom 07.12.2005 in Form der Einspruchsentscheidung vom 16.11.2006 wird mit der Maßgabe geändert, dass weitere Betriebsausgaben in Höhe von 484.957,56 EUR berücksichtigt werden.

13

2. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2002 vom 16.12.2005 in Form der Einspruchsentscheidung vom 16.11.2006 wird mit der Maßgabe geändert, dass der Verlust um 484.957,56 EUR erhöht wird.

14

3. Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt sowie

15

4. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt:	17
1. Das Ruhen des Verfahrens bis zu Entscheidung des BFH in den Verfahren X R 7/10 sowie IV R 14/10 anzuordnen,	18
2. ansonsten die Klage abzuweisen sowie	
3. hilfsweise die Revision zuzulassen.	
Zur Begründung wiederholt der Beklagte seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.	19
Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 24.08.2010 haben die Beteiligten erneut übereinstimmend erklärt, dass sie von einer Werthaltigkeit des streitigen Darlehens zu den Bewertungszeitpunkten von 12 % ausgehen. Insoweit und im Übrigen wird auf das Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 24.08.2010 verwiesen.	20
<u>Entscheidungsgründe</u>	21
Die Klage ist begründet.	22
Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Denn aufgrund des Darlehensverzichts sowie der Teilwertminderung des der K GmbH gewährten Darlehens steht der Klägerin im Streitjahr ein Betriebsausgabenabzug in Höhe von 969.915,15 € zu. Diesen hat der Beklagte zu Unrecht aufgrund des Halbabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 3 Nr. 40 des im Streitjahr gültigen Einkommensteuergesetzes – EStG – auf 50 % begrenzt.	23
I.	24
Der Betriebsausgabenabzug ergibt sich allerdings entgegen der Ansicht der Beteiligten nicht ausschließlich aufgrund einer Teilwertabschreibung zum 31.12.2002, sondern zunächst i.H.v. 528.000 € (600.000 € x 88 %) durch den am 17.02.2002 von der Klägerin ausgesprochenen Darlehensverzicht.	25
1.	26
Der Verzicht auf eine Darlehensforderung aus betrieblichen Gründen führt zu Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG. Dieser Grundsatz erfährt jedoch bei einem gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzicht insoweit eine Einschränkung, als in Höhe des tatsächlichen Werts der Forderung (Teilwert) eine Einlage gegeben ist (vgl. Weber-Grellet in L.Schmidt, EStG, 29. Auflage, § 5 Rdnr. 671 m.w.N.). Die Begrenzung der Einlage auf den werthaltigen Teil der Forderung begründet sich damit, dass lediglich eine werthaltige Forderung ein einlagefähiges Wirtschaftsgut darstellt (vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats vom 09.06.1997 GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307; BFH-Urteil vom 10.11.2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618).	27
Eine entsprechende gesellschaftliche Veranlassung liegt vor, wenn – wie im vorliegenden Fall – auf ein sog. eigenkapitalersetzendes Darlehen (teilweise) verzichtet wird, das im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vom Besitzunternehmen zu Gunsten der Betriebsgesellschaft gewährt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 20.04.2005 X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694 unter II.2.a m.w.N.).	28

2.	29
Diesen Grundsätzen folgend, führt der Forderungsverzicht gegenüber der K GmbH bei der Klägerin lediglich in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung (= 88 %) zum Betriebsausgabenabzug.	30
a.	31
Das Darlehen der Klägerin ist eigenkapitalersetzend, da es der K GmbH von der Klägerin in der Krise gewährt bzw. zumindest in der Krise stehengelassen wurde (vgl. BFH-Urteil vom 10.11.2005 IV R 13/04, BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618 Tz. II. 1. b) Dies ergibt sich bereits aus dem 1997 erklärten umfassenden Rangrücktritts der Klägerin sowie der laut Insolvenzgutachten seit Jahren bestehenden Überschuldung der K GmbH.	32
b.	33
Im Zeitpunkt des Verzichts war die Forderung der Klägerin auch in Höhe von 528.000 € (= 88 % von 600.000 €) nicht mehr werthaltig. Die Beteiligten gehen übereinstimmend von einer Werthaltigkeit der Darlehensforderung in Höhe von 12 % aus, was sie erneut in der mündlichen Verhandlung vom 24.08.2010 bestätigt haben. Der Senat sieht keinen Anlass, von dieser übereinstimmenden Einschätzung der Beteiligten abzuweichen. Denn das Darlehen war nicht nur aufgrund der schlechten finanziellen Situation der K GmbH im Wert gemindert, sondern auch aufgrund des bereits 1997 erklärten Rangrücktritts. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass zur Wertermittlung eines Darlehens des Besitzunternehmens an das Betriebsunternehmen, eine Gesamtbeurteilung der Ertragslage beider Unternehmen erforderlich ist (vgl. BFH Urteile vom 10.11.2005 IV R 13/04, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307; vom 14.10.2009 X R 45/06, BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274; siehe auch unten II. 1. und 2.)	34
c.	35
Schließlich ändert auch die Vereinbarung der Besserungsabrede, also dass vorliegend das Darlehen insoweit wieder auflebt, wenn die K GmbH ab 2004 Jahresüberschüsse erzielt, nichts am Betriebsausgabenabzug. Dies ergibt sich zum einen aus dem sog. Realisationsprinzip, da das Wiederaufleben der Forderung ungewiss ist. Zum anderen ergibt sich dies aus dem sog. Korrespondenzprinzip, denn erst wenn die K GmbH wieder eine Verbindlichkeit gegenüber der Klägerin ausweisen kann, hat die Klägerin ihre Forderung wieder ertragswirksam einzubuchen. Nach § 5 Abs. 2 a EStG sind jedoch Verpflichtungen – die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen – erst bei Entstehung der Einnahmen bzw. Gewinne anzusetzen. Dies ist vorliegend nicht der Fall.	36
II.	37
Daneben ist die zum 31.12.2002 verbliebene Darlehensforderung der Klägerin gegenüber der K GmbH i.H.v. 502.176,31 € zwingend auf den niedrigeren Teilwert von 12 % des Darlehensbetrages abzuschreiben.	38
1.	39
Als nichtabnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist ein Darlehen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten oder wahlweise mit dem niedrigeren Teilwert anzusetzen, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist. Dieses Wahlrecht wird nach der Rechtsprechung des BFH durch die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	40

dahingehend eingeschränkt, dass nach dem handelsrechtlichen Niederstwertprinzip der niedrigere Teilwert angesetzt werden muss. Hierbei ist entscheidend, ob ein vorsichtig bewertender Kaufmann nach der allgemeinen Lebenserfahrung aus den Umständen des konkreten Einzelfalls von einem – ggf. teilweisen – Forderungsausfall ausgehen muss (vgl. BFH Urteil vom 14.10.2009 X R 45/06, BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274).

Allerdings können im vorliegenden Fall der Betriebsaufspaltung die Forderungen des Besitzunternehmens gegen die Betriebsgesellschaft nur nach denselben Kriterien abgeschrieben werden, die für die Teilwertberichtigung der Beteiligung am Betriebsunternehmen durch das Besitzunternehmen gelten. Dies gilt ebenfalls für eigenkapitalersetzende Darlehen. Es ist mithin eine Gesamtbetrachtung der Ertragsaussichten von Besitz- und Betriebsunternehmen notwendig. Denn aufgrund der funktionalen Einheit von Besitz- und Betriebsunternehmen würde ein gedachter Erwerber zur Kaufpreisfindung beide Unternehmen einheitlich betrachten (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2009 X R 45/06, BFHE 227, 50, BStBl II 2010, 274 m.w.N.).

2. 42

Diese – die Teilwertabschreibung von Forderungen der Besitzgesellschaft grundsätzliche einschränkende – Bewertungsgrundsätze zugrundelegend, würde ein gedachter Erwerber für die Darlehensforderung der Klägerin gegenüber der K GmbH zum Bilanzstichtag (31.12.2002) nicht mehr den Nennwert zahlen. Die K GmbH war bereits seit Jahren überschuldet und konnte lediglich durch den Rangrücktritt der Klägerin vor einer Überschuldung bewahrt werden. Laut Insolvenzgutachten vom 10.06.2003 hatte die K GmbH von 2001 auf 2002 einen Umsatzrückgang von 10,5 % zu verkräften, bei – trotz Einsparungsanstrengungen – im Wesentlichen gleichbleibenden Ausgaben. Damit war zum 31.12.2002 bereits ersichtlich, dass die K GmbH unweigerlich binnen kürzester Zeit auf eine Zahlungsunfähigkeit zusteuerte, die sich auch im April 2003 einstellte, als diese ihren Lohnzahlungsverpflichtungen nicht mehr nachkommen konnte. Da die Klägerin ihre Erlöse im Wesentlichen durch die Vermietung des Betriebsgrundstücks F-Straße an die K GmbH erzielte, waren durch die Insolvenzreife der K GmbH auch deren Ertragsaussichten wesentlich geschmälert. Insgesamt kann damit davon ausgegangen werden, dass ein gedachter Erwerber der Klägerin zum 31.12.2002 für das der K GmbH gewährte Darlehen – wenn überhaupt – lediglich die in einem Insolvenzverfahren zu erwartende Quote bezahlt hätte. Da die Höhe der Teilwertabschreibung von 88 % der Darlehensforderung (969.915,15 €) die angenommene Insolvenzquote von 12 % widerspiegelt und daneben der Teilwert der Forderung zwischen den Beteiligten unstreitig ist, wird von weiteren Ausführungen hierzu abgesehen.

III. 44

Entgegen der Ansicht des Beklagten unterliegen jedoch weder der Aufwand aufgrund des Forderungsverzichts, noch der Teilwertabschreibung auf den 31.12.2002 der Abzugsbeschränkung des § 3c Abs. 2 EStG (Halbabzugsverbot). Denn während der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens sind der Klägerin weder Einnahmen aus der Beteiligung an der K GmbH zugeflossen, noch sind solche in der Zukunft zu erwarten.

Nach § 3c Abs. 2 Satz 1, 1. Halbsatz EStG dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden und zwar unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die

Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen. Die Vorschrift stellt mithin die "Kehrseite" der hälftigen Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 EStG dar.

Nach der Rechtsprechung des BFH besteht der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang bei Aufwendungen aufgrund einer Beteiligung jedenfalls dann nicht, wenn der Steuerpflichtige keine/keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. Denn die Regelung des § 3c Abs. 2 EStG setzte nach ihrem Wortlaut voraus, dass Einnahmen tatsächlich angefallen sind. Auch entspreche diese Beurteilung dem Sinn und Zweck des Halbabzugsverbots nach § 3c EStG, eine Doppelbegünstigung (Versteuerung der halben Einnahmen bei vollem Ausgabenabzug) auszuschließen. Dieser sei jedoch gerade dann nicht erfüllt, wenn keine Einnahmen angefallen sind (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.2009 IX R 42/08, BFHE 225, 445, BStBl II 2010, 220; vom 14.07.2009 IX R 8/09, BFH/NV 2010, 399 sowie Beschluss vom 18.03.2010 IX B 227/09, BFHE 229, 177, BStBl II 2010, 627).

Der Senat wendet diese vom BFH aufgestellten Grundsätze auf den vorliegenden Fall an. Während der Anwendung des Halbabzugsverbots hatte die K GmbH keine Gewinne an die Klägerin ausgeschüttet, die gemäß § 3 Nr. 40 EStG nach dem sog. Halbeinkünfteverfahren nur zu 50 % steuerpflichtig waren. Auch sind solche Einkünfte nicht mehr zu erwarten. Denn die K GmbH hat ihren Geschäftsbetrieb eingestellt und war laut Insolvenzgutachten mit ca. 1,4 Millionen Euro überschuldet. Damit ist eine Kapitalrückführung an die Gesellschafter im Rahmen des Insolvenzverfahrens, die zu hälftig steuerfreien Einnahmen gemäß nach § 3 Nr. 40 Buchstabe a EStG führen würde, ausgeschlossen.

Entgegen der Ansicht des Beklagten ändern an dieser Beurteilung auch die 1994 und 1995 erfolgten Gewinnausschüttungen nichts. Denn für diese galt die hälftigen Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 40 EStG noch nicht (vgl. zur zeitlichen Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens § 52 Abs. 4a Nr. 1 EStG). Zwar bestimmt § 3c Abs. 2 EStG, dass es nicht auf den Zeitpunkt der Betriebsvermögensmehrung oder Einnahme ankommt, doch müssen diese zwingend dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG unterlegen haben. Denn ausschließlich diese Beurteilung entspricht dem oben bereits dargestellten Sinn und Zweck des Halbabzugsverbots nach § 3c EStG, eine Doppelbegünstigung auszuschließen. Denn eine Doppelbegünstigung tritt durch den vollen Betriebsausgabenabzug nicht ein, da die Gewinnausschüttungen der Jahre 1994 und 1995 bei den Gesellschaftern der Klägerin voll versteuert wurden. Die Einbeziehung dieser Gewinnausschüttungen würde mithin vielmehr zu einer Schlechterstellung führen, da die Gewinnausschüttungen der vollen Besteuerung unterlagen, die mit der Beteiligung zusammenhängenden Ausgaben jedoch nur zur Hälfte berücksichtigt würden (vgl. insoweit auch FG Niedersachsen, Urteil vom 15.05.2010 2 K 61/09, StE 2010, 530 mit Hinweisen auf die Literaturmeinungen; a.A. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.11.2009, 6 K 2084/07, EFG 2010, 318).

IV. 50

Eine Beiladung der vor Klageerhebung in 2005 bei der Klägerin ausgeschiedenen K GmbH i.L. musste nicht erfolgen, da diese unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dieser Entscheidung betroffen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 19.06.1990, BFHE 161, 404, BStBl 1990, 1068; Brandis in Tipke/Kruse, FGO, Stand Juli 2007, § 60 Rdnr. 30). Denn streitig ist die Höhe des Gewinns der Klägerin, an dem die K GmbH i.L. nicht beteiligt war.

V. 52

Dem Antrag des Beklagten, das Verfahren bis zur Entscheidung des BFH in den Verfahren X R 7/10 sowie IV R 14/10 ruhen zu lassen, konnte der Senat nicht entsprechen. So fehlt es

53

bereits an der gemäß § 155 FGO in Verbindung mit § 251 der Zivilprozessordnung – ZPO – erforderlichen Zustimmung der Klägerin zum Ruhen des Verfahrens. Daneben ist das Verfahren entscheidungsreif, so dass ein Ruhen auch nicht zweckmäßig wäre. Schließlich liegen auch die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO nicht vor.

VI. 54

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 55

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren war aufgrund der Komplexität des Verfahrens nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO antragsgemäß für notwendig zu erklären. 56

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 57

VIII. 58

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung sowie zur Rechtsfortbildung zuzulassen, da der BFH bisher nicht höchstrichterlich geklärt hat, ob § 3c Abs. 2 EStG auf Teilwertabschreibungen von Gesellschafterdarlehen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung anzuwenden ist und ob Einnahmen vor der Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens stets zur Anwendung des Halbabzugsverbotes führen. 59