

Beschluss vom 21. May 2010, IV B 88/09

Sachdienlichkeit einer Teil-Einspruchsentscheidung - Schuldzinsenabzug bei Überentnahmen - Vorrang des Aussetzungsinteresses des Steuerpflichtigen

BFH IV. Senat

AO § 363 Abs 2 S 2, AO § 367 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 4a, EStG § 52 Abs 11 S 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1, AO § 367 Abs 2a

vorgehend FG Düsseldorf, 22. June 2009, Az: 11 V 1839/09 A (F)

Leitsätze

1. NV: An der Sachdienlichkeit einer Teil-Einspruchsentscheidung bestehen (insgesamt) ernstliche Zweifel, wenn die darin ausgesprochene Verböserung zwar auf der Anwendung des § 4 Abs. 4 EStG beruht, dies jedoch eine Erhöhung der Entnahmen zur Folge hat, die sich prozentual auf den Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4a EStG auswirkt und das Verfahren hinsichtlich der Frage der Berücksichtigung von Unterentnahmen ruht.
2. NV: Es bleibt trotz der Regelung des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 ernstlich zweifelhaft, ob die steuerschädliche Überentnahme i.S. von § 4 Abs. 4a EStG im ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahr stets von einem Jahresanfangsbestand von 0 DM aus zu ermitteln ist.
3. NV: Das Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen kann auch dann Vorrang vor den öffentlichen Interessen haben, wenn ein beim BFH anhängiges Verfahren, das für die Beantwortung von Rechtsfragen vorgreiflich ist, im Hinblick auf mehrere beim BVerfG anhängige Verfahren der konkreten Normenkontrolle ruht.

Tatbestand

- 1 I. Die Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin), die A-KG, wendet sich gegen die Hinzurechnung nicht abzugsfähiger Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes in seiner in den Streitjahren (2003 und 2004) gültigen Fassung (EStG).
- 2 Die Antragstellerin erzielte in den Streitjahren gewerbliche Einkünfte aus der chemisch-technischen Veredelung von Pflanzenfasern. Nicht vermögensmäßig beteiligte Komplementärin der Antragstellerin ist die A-GmbH, Kommanditisten sind Herr A mit einer Beteiligung von 75 % und Frau B mit einer Beteiligung von 25 %. Es besteht eine Betriebsaufspaltung zwischen der Antragstellerin als Betriebsgesellschaft und der A-GbR als Besitzgesellschaft.
- 3 50 % seiner Beteiligung an der Antragstellerin hatte A zum 1. Januar 1999 zum Kaufpreis von 5.372.000 DM zuzüglich 19.119 DM Anschaffungsnebenkosten hinzu erworben. Zugleich erwarb er eine entsprechende Beteiligung an der A-GbR. Die Anteilserwerbe wurden in voller Höhe fremdfinanziert über ein Darlehen der X-Bank sowie ein Darlehen der Antragstellerin, die sich wiederum bei der X-Bank refinanzierte. Bei beiden Personengesellschaften wurden die Verbindlichkeiten in Sonderbilanzen des A als negatives Sonderbetriebsvermögen II passiviert. Im Jahr 2003 wurden die Verbindlichkeiten aus dem Anteilserwerb umgeschuldet durch Ablösung des Darlehens bei der X-Bank und Aufnahme eines Darlehens bei der Y-Bank.
- 4 Durch Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 11. März 2005 bzw. 19. Juni 2006 stellte der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte der Antragstellerin aus Gewerbebetrieb zunächst mit 370.456,31 € (2003) bzw. 535.052,71 € (2004) fest. In seinen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden vom 7. Mai 2008 erhöhte das FA die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 396.329,31 € (2003) bzw. auf 551.047,71 € (2004). Diesen Gewinnerhöhungen lagen Hinzurechnungen nach § 4 Abs. 4a EStG in Höhe von 25.873 € (2003) bzw. 15.995 € (2004) zugrunde.
- 5 Auf den Einspruch der Antragstellerin stellte das FA --nach Hinweis auf eine Verböserung-- durch Teil-

Einspruchsentscheidung vom 9. März 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 406.891,31 € (2003) bzw. 560.663,70 € (2004) fest; im Übrigen wies es den Einspruch, soweit durch die Teil-Einspruchsentscheidung über ihn entschieden wurde, als unbegründet zurück. Soweit sich die Antragstellerin gegen die Nichtberücksichtigung von zum 1. Januar 1999 bestehenden Unterentnahmen gewandt hatte, wurde das Einspruchsverfahren im Hinblick auf das beim Bundesfinanzhof (BFH) anhängige Revisionsverfahren X R 30/06 gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO zum Ruhen gebracht. Zur Begründung der Verböserung führte das FA u.a. aus, die aus der Umfinanzierung im Jahr 2003 resultierende Entnahme in Höhe von 161.292,88 € sei trotz der korrespondierenden Einlage bei der A-GbR bei der Berechnung der Überentnahmen einzubeziehen, da es sich um verschiedene Gesellschaften handele. Soweit Zinszahlungen und Aufwendungen für Grundschuldbestellungen auf diesen Betrag entfielen, handele es sich nicht um betrieblich veranlasste Aufwendungen der Antragstellerin. Die Entnahmen und der Gewinn seien daher um 9.964,01 € (2003) bzw. 9.071,69 € (2004) zu erhöhen. Die Erhöhung der Entnahmen bewirke die Erhöhung der Überentnahmen und damit der Hinzurechnungsbeträge nach § 4 Abs. 4a EStG um 6 % der zuvor genannten Beträge (597,84 € für 2003; 544,30 € für 2004). Die festzustellenden Gewinne seien daher um (weitere) 10.562 € (2003) bzw. 9.615 € (2004) zu erhöhen.

- 6 Nach Ablehnung des von der Antragstellerin am 15. April 2009 gestellten Aussetzungsantrags durch das FA hat die Antragstellerin --nach Klageerhebung am 8. April 2009-- am 14. Mai 2009 beim Finanzgericht (FG) einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) gestellt.
- 7 Das FG hat dem Antrag stattgegeben. Nach der durchzuführenden summarischen Prüfung bestünden ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide, soweit der festgestellte Gewinn aus Gewerbebetrieb den Betrag von 370.456,31 € (2003) bzw. 535.052,71 € (2004) übersteige. Für eine AdV des Verböserungsbetrags spreche bereits, dass die Rechtmäßigkeit der Teil-Einspruchsentscheidung ernstlich zweifelhaft sei; diese erweise sich nämlich nicht als sachdienlich. Über die Berücksichtigung eines zum 1. Januar 1999 bestehenden Unterentnahmesaldos bei der Frage, ob in den Streitjahren Überentnahmen i.S. des § 4 Abs. 4a EStG vorgelegen haben, habe das FA nicht entscheiden können, weil die Voraussetzungen einer Verfahrensruhe im Hinblick auf ein beim BFH anhängiges Revisionsverfahren vorgelegen hätten. Die übrigen Teile des Einspruchs seien nicht entscheidungsreif gewesen, denn bei Berücksichtigung des streitbefangenen Unterentnahmesaldos hätten sich die weiteren Streitpunkte erledigt. Auch habe die Antragstellerin kein Interesse, aus ihrer Sicht nicht entscheidungserhebliche Gesichtspunkte vorab zu entscheiden. Zudem sei die Rechtmäßigkeit der geänderten Feststellungsbescheide 2003 und 2004 ernstlich zweifelhaft. Wenn entgegen § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG (i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2001 --StÄndG 2001-- vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) der zum 1. Januar 1999 bestehende Unterentnahmesaldo zu berücksichtigen wäre, käme § 4 Abs. 4a EStG schon dem Grunde nach nicht zur Anwendung. Die Verfassungsmäßigkeit des § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG sei ernstlich zweifelhaft. Staatliche Haushaltsinteressen seien bei der Interessenabwägung zwischen der einer Aussetzung entgegenstehenden konkreten Gefährdung der öffentlichen Haushaltsführung und den für die Aussetzung sprechenden individuellen Grundrechtsschutzinteressen des Steuerpflichtigen zunehmend zurückgestellt worden. Die Begründung des FG im Einzelnen ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1817 veröffentlicht.
- 8 Mit seiner vom FG zugelassenen Beschwerde trägt das FA im Wesentlichen vor, gegen die Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG i.V.m. § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 bestünden für die Jahre ab 2001 keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Auch habe das FG nicht berücksichtigt, dass die vom FA vorgenommenen Gewinnerhöhungen nicht insgesamt auf der Anwendung von § 4 Abs. 4a EStG beruhten. Soweit bei den streitbefangenen Verbindlichkeiten ein Finanzierungszusammenhang nicht mit dem Kommanditanteil des A, sondern mit dessen Beteiligung an der Grundstücks-GbR bestehe, seien die auf diesen Teil entfallenden Schuldzinsen in Höhe von 9.964,01 € (2003) und 9.071,69 € (2004) nicht nach § 4 Abs. 4 EStG als Sonderbetriebsausgaben gewinnmindernd zu berücksichtigen. Die Teil-Einspruchsentscheidung sei auch sachdienlich, denn die Sachdienlichkeit sei nicht allein aus der Sicht des Steuerpflichtigen zu bestimmen und die Entscheidungsreife des Einspruchs sei jedenfalls insoweit gegeben gewesen, als das FA die teilweise Versagung des Schuldzinsenabzugs mangels betrieblicher Veranlassung auf § 4 Abs. 4 EStG gestützt habe. Schließlich komme eine AdV nicht schon bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts in Betracht, sondern es sei auch ein berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes erforderlich; Letztes sei im Streitfall nicht dargelegt worden.
- 9 Das FG hat der Beschwerde nicht abgeholfen.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Antrag auf AdV abzulehnen.

- 11 Die Antragstellerin hat sich zu der Beschwerde nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Beschwerde des FA ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen.
- 13 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll u.a. erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung der Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung; so bereits BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182). Diese Grundsätze sind auch anzuwenden, wenn die Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts mit Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Bescheid zugrunde liegenden Norm begründet werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 15. Januar 2004 VIII B 253/03, BFH/NV 2004, 780, m.w.N.). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.).
- 14 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Änderungsbescheide in Gestalt der Teil-Einspruchsentscheidung vom 9. März 2009 geäußert.
- 15 a) Soweit das FA in seiner Teil-Einspruchsentscheidung --verbösernd (§ 367 Abs. 2 Satz 2 AO)-- u.a. Zinszahlungen nicht als betrieblich veranlasste Aufwendungen der Antragstellerin angesehen und insoweit die Entnahmen um 9.964,01 € (2003) bzw. 9.071,69 € (2004) erhöht hat, ist bei summarischer Prüfung die Würdigung des FG nicht zu beanstanden, dass die Teil-Einspruchsentscheidung nicht sachdienlich i.S. des § 367 Abs. 2a Satz 1 AO gewesen ist. Unter Berücksichtigung dessen, dass das Einspruchsverfahren hinsichtlich der Frage der Berücksichtigung von Unterentnahmen vor dem 1. Januar 1999 im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren X R 30/06 nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ruht, hält die Auffassung der Vorinstanz summarischer Prüfung stand, dass bei sachgerechter Behandlung des Streitfalles nicht über eine Korrektur des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG zu entscheiden ist, solange die Vorfrage, ob Unterentnahmen bis zum 1. Januar 1999 zu berücksichtigen sind, nicht beantwortet ist und sich bei Bejahung dieser Frage weitere mögliche Streitfragen der Korrektur des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG nicht mehr stellen. Nach Maßgabe des § 4 Abs. 4a EStG sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn und soweit Überentnahmen getätigt worden sind. Ob Schuldzinsen auf Überentnahmen beruhen, hängt auch davon ab, ob bzw. inwieweit Unterentnahmen vorangegangener Wirtschaftsjahre zum Abzug zu bringen sind. Der Würdigung des FG steht im Streitfall auch nicht der Hinweis des FA entgegen, dass die Verböserung auf der Verneinung einer betrieblichen Veranlassung u.a. von Schuldzinsen und damit einer Anwendung des § 4 Abs. 4 EStG beruhe. Zwar ist die betriebliche Veranlassung von Schuldzinsen vorrangig vor deren Nichtabziehbarkeit nach § 4 Abs. 4a EStG zu prüfen (vgl. zur zweistufigen Prüfung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs z.B. BFH-Urteile vom 21. September 2005 X R 47/03, BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504, und vom 1. August 2007 XI R 26/05, BFH/NV 2007, 2267, m.w.N.). Die Verneinung einer betrieblichen Veranlassung u.a. von Schuldzinsen hatte indes im Streitfall eine Erhöhung der Entnahmen zur Folge; 6 % des jeweiligen Erhöhungsbetrags hat das FA wiederum als Hinzurechnungsbetrag nach § 4 Abs. 4a EStG berücksichtigt. Insoweit beliefen sich die "Verböserungsbeträge" (Gewinnerhöhungen) der Teil-Einspruchsentscheidung auf 106 % der vom FA als nicht betrieblich veranlasst erkannten Beträge. Deshalb blieb die Teil-Einspruchsentscheidung nicht auf die erste Stufe der genannten Prüfung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504) beschränkt.
- 16 b) Auch soweit das FG die Rechtmäßigkeit der streitbefangenen geänderten Feststellungsbescheide in Abrede gestellt hat, ist dies bei summarischer Prüfung nicht zu beanstanden. Dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob die steuerschädliche Überentnahme i.S. von § 4 Abs. 4a EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) im ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahr stets von einem Jahresanfangsbestand von 0 DM aus zu ermitteln ist, hat der BFH bereits mit Beschluss vom 6. Februar 2002 VIII B 82/01 (BFH/NV 2002, 647) ausgeführt (vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 780; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 2267). Die Frage, ob die in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 getroffene Regelung, mit der diese Zweifel mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 behoben werden sollten, an dieser Rechtslage etwas geändert hat, hat zwar der BFH noch nicht entschieden. So hat der VIII. Senat des BFH offen gelassen, ob gegen diese Regelung unter dem Gesichtspunkt der Rückwirkung erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen

(BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 780). Der X. Senat des BFH hat sich dahin geäußert, dass § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 jedenfalls in den Wirtschaftsjahren 1999 und 2000 eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung bzw. Rückbewirkung von Rechtsfolgen beinhaltet, sofern Über- und Unterentnahmen in Wirtschaftsjahren, die vor dem Jahr 1999 geendet haben, den Abzug von Schuldzinsen ab dem Jahr 1999 nicht beeinflussten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 227, BStBl II 2006, 504); allerdings greift die Vorschrift nach Auffassung des X. Senats hinsichtlich der Berücksichtigung eines Unterentnahmevortrags aus der Zeit vor 1999 erst ab dem Veranlagungszeitraum 2001. Das auch vom FA berücksichtigte, beim BFH anhängige Verfahren X R 30/06, in dem die Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG im Veranlagungszeitraum 2001 wegen getätigter Überentnahmen, die Auslegung und Anwendung des § 52 Abs. 11 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 hinsichtlich zu berücksichtigender Unter- und Überentnahmen der Vorjahre und die Frage einer verfassungswidrigen Rückwirkung sowie eines Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) im Streit ist, ruht bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) in den --Fragen der Rückwirkung (anderer) steuerrechtlicher Normen betreffenden-- Verfahren 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06 und 2 BvL 58/06 (BFH-Beschluss vom 15. September 2009 X R 30/06, nicht veröffentlicht); in gleicher Weise ruht auch das Verfahren X R 44/07, in dem ebenfalls die Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 4a EStG (dort für das Jahr 2000) im Streit ist (BFH-Beschluss vom 20. Juli 2009 X R 44/07, nicht veröffentlicht). Für die hier vom Streit der Beteiligten betroffenen Veranlagungszeiträume 2003 und 2004 ergeben sich keine neuen rechtlichen Aspekte, nach denen sich die genannte Problematik einer verfassungsrechtlich bedenklichen Rückwirkung nicht (mehr) stellt.

- 17** 3. Der Rechtmäßigkeit des angefochtenen FG-Beschlusses steht auch nicht der Hinweis des FA entgegen, dass für die AdV eines Steuerbescheids ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts allein nicht genügen, sondern der Steuerpflichtige auch ein berechtigtes Interesse an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes haben müsse. Zwar hat der VIII. Senat des BFH auch hinsichtlich einer AdV wegen der rückwirkenden Regelung in § 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 zu Über- und Unterentnahmen i.S. von § 4 Abs. 4a EStG darauf hingewiesen, dass der Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes bei ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifeln an der Gültigkeit einer Rechtsnorm ein berechtigtes Interesse des Antragstellers an der Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes erforderlich mache (vgl. im Einzelnen BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 780; allgemein zum Erfordernis eines berechtigten Interesses des Antragstellers auch z.B. Senatsbeschluss vom 11. Juni 2003 IV B 47/03, BFHE 202, 346, BStBl II 2003, 661, und BFH-Beschluss vom 1. April 2010 II B 168/09, BFH/NV 2010, 1033, jeweils m.w.N.). Allerdings hat der BFH in Fällen, in denen die ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts auf Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Gesetzesvorschrift beruhen, in verschiedenen Fallgruppen dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen den Vorrang vor den öffentlichen Interessen eingeräumt (vgl. im Einzelnen BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1033, m.w.N.). Hierzu zählt auch der Fall, dass der BFH die vom Antragsteller als verfassungswidrig angesehene Vorschrift bereits dem BVerfG gemäß Art. 100 Abs. 1 GG zur Prüfung der Verfassungsmäßigkeit vorgelegt hatte (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1033, m.w.N.). Dieser Fallgruppe vergleichbar ist die Situation, dass ein beim BFH anhängiges Verfahren, das --wie hier das auch vom FA in den Blick genommene Verfahren X R 30/06-- für die Beantwortung von Rechtsfragen vorgreiflich ist, im Hinblick auf mehrere beim BVerfG anhängige Verfahren der konkreten Normenkontrolle ruht. Auch wenn bei der Abwägung grundsätzlich das Gewicht der ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit einer Vorschrift nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1033, m.w.N.), so haben sich doch auch in dieser Fallvariante verfassungsrechtliche Zweifel an der Gültigkeit einer dem Verwaltungsakt zugrunde liegenden Norm so weit verdichtet, dass es regelmäßig gerechtfertigt ist, dem Aussetzungsinteresse des Steuerpflichtigen Vorrang vor den öffentlichen Interessen einzuräumen. Ungeachtet der vom FG aufgeworfenen Frage, ob der jüngeren Rechtsprechung des BFH zunehmend eine Zurückstellung staatlicher Haushaltsinteressen zu entnehmen ist, ist deshalb die Ansicht des FG jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass im Hinblick auf die im Streitfall zu Tage getretenen ernstlichen verfassungsrechtlichen Zweifel die von der Antragstellerin begehrte AdV zu gewähren ist.
- 18** 4. Aus dem Vorstehenden lässt sich indes nicht herleiten, dass der erkennende Senat von der Verfassungswidrigkeit der §§ 4 Abs. 4a EStG, 52 Abs. 11 Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2001 überzeugt ist. Diese Entscheidung ergeht vielmehr ohne Präjudiz für die Hauptsache.