Urteil vom 27. Juli 2023, IV R 15/20

Anwendung des Halbabzugsverbots im Fall der Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes

ECLI:DE:BFH:2023:U.270723.IVR15.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 3 Nr 40, EStG § 3c Abs 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 2 S 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 52 Abs 4a Nr 2, EStG § 52 Abs 8a, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 04. Dezember 2019, Az: 7 K 222/16

Leitsätze

Wird der Bilanzansatz einer (nicht einnahmelosen) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Jahr 2004 erfolgswirksam korrigiert (Nachholung der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--), liegt eine Betriebsvermögensminderung im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG vor. Dabei gilt das Halbabzugsverbot auch dann, wenn der Bilanzierungsfehler dem Steuerpflichtigen im Jahr 2001 --vor Geltung des Halbeinkünfteverfahrens-- unterlaufen ist.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 04.12.2019 - 7 K 222/16 wird als unbegründet zurückgewiesen, für das Jahr 2006 mit der Maßgabe, dass die Klage wegen Gewerbesteuermessbetrags 2006, Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2006, gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 und gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2006 bereits unzulässig ist.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

1 Streitig ist, ob das sogenannte Halbabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- in der in den Streitjahren 2004 und 2006 gültigen Fassung) auch dann zur Anwendung gelangt, wenn eine vor dessen Einführung zu Unrecht unterlassene Teilwertabschreibung auf eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs in der Bilanz des ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraums --nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens-- nachgeholt wird.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG. Ihr Gesellschaftszweck besteht im ... Persönlich haftende Gesellschafterin ist die V-GmbH, alleiniger Kommanditist war in den Streitjahren Herr B.

3 Die Klägerin hatte im Jahr 1998 eine Beteiligung von 99,75 % an der K-AG zum Kaufpreis von insgesamt 5.173.248,24 DM erworben. Die K-AG betrieb ein ... In ihren Handels- und Steuerbilanzen bis zum 31.12.2003 wies die Klägerin die Beteiligung mit ihren Anschaffungskosten aus.

4 Am 28.05.2001 beschloss die Hauptversammlung der K-AG, die Gesellschaft mit Wirkung zum 31.08.2001 aufzulösen. Ab dem 01.08.2001 vermietete die K-AG das ... und das damit zusammenhängende Geschäft an die Klägerin. Im Jahr 2003 erwarb die Klägerin das ... nebst Ausstattung. Die Liquidation der K-AG wurde zum 31.08.2004 abgeschlossen. Die Klägerin erhielt im Jahr 2004 eine Abschlusszahlung von 1.159.013,06 €, die mit einer Forderung der K-AG gegen die Klägerin verrechnet wurde.

5 Die Klägerin buchte die Beteiligung an der K-AG zum 31.12.2004 aus. Unter Berücksichtigung der Abschlusszahlung von 1.159.013,06 € sowie des Buchwerts von 2.654.172,26 € und der Kosten für die Steuerberatung der K-AG (25.000 €), zu deren Übernahme sich die Klägerin (ebenso wie zur Übernahme von Steuerzahlungen für die K-AG) verpflichtet hatte, entstand daraus ein Verlust in Höhe von 1.520.159,20 €. Des Weiteren berücksichtigte die Klägerin im Jahr 2006 Betriebsausgaben in Höhe von 64.376 € (60.000 € Gewerbesteuerrückstellung und 4.376 € Zinsen zur Körperschaftsteuer), die im Zusammenhang mit Steuerschulden der K-AG standen.

6 Im Anschluss an eine Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2007 vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Verluste seien zwar dem Grunde und der Höhe nach anzuerkennen, gemäß § 3c Abs. 2 EStG indes nur zur Hälfte zu berücksichtigen. Unter anderem gegen die nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2004 und 2006, über den Gewerbesteuermessbetrag für 2006, über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2004 und 2006 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 und auf den 31.12.2006 legte die Klägerin Einspruch ein. Im Laufe des Einspruchsverfahrens erließ das FA weitere Änderungsbescheide, zuletzt am 03.06.2016. Mit Einspruchsentscheidung vom 22.07.2016 wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.

7 Mit der nachfolgenden Klage berief sich die Klägerin darauf, der Teilwert der Beteiligung an der K-AG sei im Jahr 2001 aufgrund des Auflösungs- und Liquidationsbeschlusses voraussichtlich dauernd auf 1.180.348,93 € gemindert gewesen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die versäumte Teilwertabschreibung sei in der ersten noch offenen Bilanz --mithin im Jahr 2004-- nachzuholen. Dabei gelte das für den Veranlagungszeitraum 2001 maßgebliche Recht, so dass das Halbeinkünfteverfahren keine Anwendung finde. Zudem ergebe sich für das Streitjahr 2006 ein Verlust in Höhe von (nur) 25.114 € (Gewerbesteuerrückstellung, soweit sie die Übernahme der Steuerschulden der K-AG betrifft). Dieser unterliege aber ebenso wenig dem Halbeinkünfteverfahren.

8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 04.12.2019 - 7 K 222/16 als unbegründet ab. Der Verlust aus der Beteiligung an der K-AG unterliege dem Halbabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG). Eine "einnahmelose" Beteiligung liege im Hinblick auf die der Klägerin durch Verrechnung zugeflossene Abschlusszahlung von 1.159.013,06 € nicht vor. Für den Fall, dass der Verlust --in Übereinstimmung mit der Auffassung des FA-- im Jahr 2004 zu berücksichtigen sei, gelange daher § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung. Das würde aber auch dann gelten, wenn der Verlust --wie von der Klägerin geltend gemacht-- auf eine unterlassene Teilwertabschreibung des Jahres 2001 zurückzuführen wäre, die nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs in der ersten offenen Bilanz --hier des Jahres 2004-- erfolgswirksam nachgeholt werden müsse. Auch in diesem Fall würde § 3c Abs. 2 EStG zur Anwendung gelangen, so dass dahinstehen könne, ob die Bilanz zum 31.12.2001 fehlerhaft gewesen sei. Entgegen der Ansicht der Klägerin habe die Besteuerung des korrigierten Gewinns im Jahr der "Nachholung" nicht nach dem Recht des Jahres zu erfolgen, in dem die Teilwertabschreibung eigentlich hätte vorgenommen werden müssen. Lediglich für die Frage, ob die ursprüngliche Bilanz (objektiv) fehlerhaft gewesen sei, müsse auf das Recht dieses Jahres abgestellt werden. Der bei der Berichtigung des unrichtigen Bilanzansatzes in der ersten verfahrensrechtlich noch offenen Schlussbilanz entstehende Gewinn sei indes nach der im Berichtigungsjahr geltenden Rechtslage zu besteuern. Hingegen werde nicht der gesamte Besteuerungsvorgang der (vermeintlich versäumten) Teilwertabschreibung aus dem Jahr 2001 in das Berichtigungsjahr 2004 transportiert und dort im Wege einer "Schattenveranlagung" --separiert von dem übrigen Gewinn des Berichtigungsjahres-- nach dem Recht des Fehlerjahres 2001 besteuert. Darüber hinaus folge die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens aus der systematischen Verortung des § 3c Abs. 2 EStG, der außerbilanziell anzuwenden sei.

9 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Rechts (insbesondere des § 3c Abs. 2 EStG in Verbindung mit dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs) rügt.

10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 04.12.2019 - 7 K 222/16 und die Einspruchsentscheidung vom 22.07.2016 insoweit aufzuheben, als sie den Gewerbesteuermessbetrag 2006, die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2006, die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2004 und 2006 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 und auf den 31.12.2006 betreffen, und den Gewerbesteuermessbescheid 2006, den Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2006, die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2004 und 2006 und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 und auf den 31.12.2006, alle vom 03.06.2016, dahingehend zu ändern, dass

Verluste der Klägerin in Höhe von 1.520.159,20 € (2004) beziehungsweise 25.114 € (2006) ohne Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens berücksichtigt werden.

11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

12 Zur Begründung verweist es auf die angegriffene Entscheidung.

Entscheidungsgründe

B.

13 I. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind allein die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 und 2006, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2006, die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2006 sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 und auf den 31.12.2006. Hingegen richtet sich das Begehren der Klägerin nicht mehr auf die Änderung der das Jahr 2005 betreffenden Bescheide.

14 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit die Revision die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2006, die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2006 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2006 betrifft, ist sie mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage bereits unzulässig ist (dazu 1.). Die Revision wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 und gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 ist unbegründet. Die Vorinstanz hat den Verlust der Klägerin aus der Ausbuchung der Beteiligung an der K-AG zu Recht nur im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens berücksichtigt (dazu 2.).

15 1. Die gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2006, die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2006 und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2006 gerichtete Klage ist mangels Klagebefugnis unzulässig. Insoweit ist die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist.

16 a) Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Anfechtungsklage, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind bereits erfüllt, wenn das Klagevorbringen es als zumindest möglich erscheinen lässt, dass die angefochtene Entscheidung eigene Rechte des Klägers verletzt. Ein Kläger macht allerdings keine Rechtsverletzung geltend, wenn er sich dagegen wendet, dass eine gegen ihn festgesetzte Steuer oder für ihn festgestellte Einkünfte zu niedrig seien. Eine Rechtsverletzung kann aber dann vorliegen, wenn ein Zusammenhang zwischen der angegriffenen --unmittelbar-- begünstigenden Steuerfestsetzung oder Einkünftefeststellung und einem den Kläger --mittelbar-- benachteiligenden anderen Verwaltungsakt besteht (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 34 f.).

17 b) Vorliegend fehlt es im Hinblick auf das Streitjahr 2006 an einer Klagebefugnis. Selbst wenn man davon ausgeht, dass die Klägerin sich im Revisionsverfahren nicht mehr dagegen wendet, dass die als Betriebsausgaben geltend gemachten "Zinsen zur Körperschaftsteuer" nach § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte berücksichtigt wurden, sondern nur noch geltend macht, dass "die Gewerbesteuerrückstellung" statt --wie vom FA berücksichtigt-- in Höhe eines (dem Halbeinkünfteverfahren unterfallenden) Betrags von 60.000 € nunmehr mit einem (dem Halbeinkünfteverfahren nicht unterfallenden) Betrag von 25.114 € berücksichtigt wird, begehrt sie damit keine Herabsetzung der festgestellten Einkünfte beziehungsweise des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags beziehungsweise eine Erhöhung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes, sondern eine Reduzierung des als Betriebsausgaben zu berücksichtigenden Betrags von 30.000 € (60.000 € nach Anwendung von § 3c Abs. 2 EStG) auf 25.114 €. Sie hat --auch auf Nachfrage in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat-- nicht dargelegt, woraus sich insoweit ihre Beschwer ergeben soll.

18 c) Hat das FG durch klageabweisendes Sachurteil entschieden, obwohl es die Klage durch Prozessurteil hätte

abweisen müssen, ist das Urteil nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht aufzuheben, sondern die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist (z.B. BFH-Urteil vom 06.12.2022 - IV R 22/19, Rz 21).

19 2. Soweit die Revision die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 (dazu a und b) und die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 (dazu c) betrifft, hat die Vorinstanz den Verlust der Klägerin aus der Ausbuchung der Beteiligung an der K-AG zu Recht nur im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens berücksichtigt.

20 a) Soweit der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 betroffen ist, ist Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens allein die Feststellung der in den laufenden Gesamthandseinkünften enthaltenen Einkünfte, "... die unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, § 8b KStG bzw. § 4 Abs. 7 UmwStG fallen (100%)". Hierin ist eine selbständig anfechtbare Feststellung "andere(r) Besteuerungsgrundlagen" im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu sehen. Dabei stellt die sogenannte Bruttofeststellung eine rechtlich zulässige Feststellungsart dar (BFH-Urteile vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 12 ff.; vom 06.02.2020 - IV R 5/18, BFHE 268, 199, BStBl II 2020, 448, Rz 29 ff.; vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, BStBl II 2021, 367, Rz 13).

21 b) Das FG hat den im Jahr 2004 entstandenen Verlust aus der Ausbuchung der Beteiligung der Klägerin an der K-AG im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zu Recht nur nach Maßgabe der § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2004 geltenden Fassung (EStG 2004) berücksichtigt.

22 aa) Nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 1 EStG 2004 ist steuerfrei die Hälfte der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören, oder aus deren Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital oder aus dem Ansatz eines solchen Wirtschaftsguts mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören. Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG ergibt, ausgeglichen worden ist (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2 EStG 2004).

23 Gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2004 dürfen Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten, die mit den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen anfallen, bei der Ermittlung der Einkünfte nur zur Hälfte abgezogen werden; Entsprechendes gilt, wenn bei der Ermittlung der Einkünfte der Wert des Betriebsvermögens oder des Anteils am Betriebsvermögen oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert mindernd zu berücksichtigen sind.

24 Welcher Qualität der Zusammenhang der Ausgaben mit den nach § 3 Nr. 40 EStG zum Teil steuerbefreiten Einnahmen sein muss, hat der BFH dahin konkretisiert, dass ein rechtlicher Zusammenhang nicht erforderlich ist und ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang ausreicht. Die Grenzen des mittelbaren Zusammenhangs sind unter Berücksichtigung des Normzwecks des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu bestimmen, der in der Vermeidung einer inkongruenten Begünstigung zu sehen ist. Die Norm bezweckt, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird. Dementsprechend greift § 3c Abs. 2 EStG nicht ein, soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung entsprechend voll steuerpflichtiger Einkünfte als Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Denn in diesem Fall kommt es nicht zu einer Doppelbegünstigung durch (teilweise) steuerfreie Einnahmen und gleichwohl (voll) abzugsfähige Aufwendungen (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 61/16, BFHE 265, 285, Rz 34).

25 bb) Nach § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes (StSenkG) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433) ist § 3 Nr. 40 EStG erstmals anzuwenden für Erträge im Sinne des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, b, c und j EStG nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, für das das Körperschaftsteuergesetz (KStG) i.d.F. des Art. 3 StSenkG erstmals anzuwenden ist. Gemäß § 52 Abs. 8a EStG i.d.F.

des StSenkG ist § 3c Abs. 2 EStG erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die mit Erträgen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auf die § 3 Nr. 40 EStG erstmals anzuwenden ist.

26 Nach § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG ist das KStG i.d.F. des Art. 3 StSenkG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden. Gemäß § 34 Abs. 1a KStG i.d.F. des StSenkG ist das KStG i.d.F. des Art. 3 des StSenkG bei vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren erstmals für den Veranlagungszeitraum 2002 anzuwenden, wenn das erste im Veranlagungszeitraum 2001 endende Wirtschaftsjahr vor dem 01.01.2001 beginnt (vgl. dazu Graw in Rödder/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 34 Rz 45 ff.).

27 Damit gelten § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG im Ergebnis ab dem Veranlagungszeitraum 2002 beziehungsweise 2003 (BFH-Urteile vom 27.03.2007 - VIII R 25/05, BFHE 217, 467, BStBl II 2008, 298, unter II.4.; vom 11.11.2009 - IX R 57/08, BFHE 227, 431, BStBl II 2010, 607, unter II.2.a; vom 06.04.2011 - IX R 29/10, Rz 30). Dies gilt für die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft und die Liquidation der Beteiligungsgesellschaft gleichermaßen wie für Teilwertabschreibungen auf die Anteile (z.B. Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3c EStG Rz 5).

28 cc) Dies zugrunde gelegt hat das FG den Verlust der Klägerin aus der Ausbuchung der Beteiligung an der K-AG zu Recht dem Halbeinkünfteverfahren unterworfen.

29 aaa) Die Beteiligung an der K-AG stellte Gesamthandsvermögen der Klägerin dar. Sie war ihrem Betrieb zu dienen bestimmt und gehörte damit zu ihrem notwendigen Betriebsvermögen. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Der Senat sieht daher von einer weiteren Begründung ab.

30 bbb) Ebenso wenig ist zwischen den Beteiligten streitig, dass der Verlust aus der Auflösung der K-AG im Streitjahr 2004 realisiert worden ist.

31 (1) Nach der Rechtsprechung des BFH zu § 17 EStG erfordert die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft eine Stichtagsbewertung, die auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts vorzunehmen ist. Maßgebend ist der Zeitpunkt, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre. Ein Gewinn ist erst in dem Jahr zu erfassen, in dem das auf die Beteiligung entfallende Vermögen der Gesellschaft verteilt wurde und mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist. Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezahlten Vermögens einerseits (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) und die Liquidations- und Anschaffungskosten des Gesellschafters andererseits (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) feststehen. Gleiches gilt, wenn sicher ist, dass eine Zuteilung oder Rückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter ausscheidet und wenn die durch die Beteiligung veranlassten Aufwendungen feststehen. Die Frage ist aus der Sicht ex ante zu beurteilen; nachträgliche Ereignisse wie der tatsächliche Ausgang eines Insolvenzverfahrens sind nicht zu berücksichtigen. Im Fall der Liquidation der Gesellschaft schließt der BFH eine Zuteilung oder Rückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter regelmäßig erst dann aus, wenn die Liquidation abgeschlossen ist. Nur ausnahmsweise kann dafür auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden, etwa wenn die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist oder wenn aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war. In diesen Fällen kann die Möglichkeit einer Zuteilung oder Rückzahlung von Restvermögen an die Gesellschafter ausgeschlossen werden (z.B. BFH-Urteil vom 10.05.2016 - IX R 16/15, Rz 17 ff., m.w.N.).

32 (2) Diese Grundsätze gelten auch im Streitfall. Da die Klägerin ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelt, gelangen die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unmittelbar zur Anwendung. Danach ist der Verlust aus der Beteiligung an der K-AG mit der Schlussverteilung und dem Abschluss des Liquidationsverfahrens im Jahr 2004 realisiert. Dies entspricht der buchhalterischen Behandlung des Sachverhalts durch die Klägerin, die die Beteiligung zum 31.12.2004 ausgebucht hat. Das FA teilt diese Einschätzung. Dagegen ist nichts zu erinnern.

33 ccc) Die im Wege der Verrechnung zugeflossene Abschlusszahlung ist als Einnahme aus der Auflösung der K-AG nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 1 EStG 2004 zur Hälfte steuerfrei. Die Befreiungsvorschrift ist --wie dargelegt-- im Streitjahr 2004 anzuwenden. Eine endgültig einnahmelose Kapitalbeteiligung (vgl. nur BFH-Urteil vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 29 ff.) liegt nicht vor.

34 ddd) Bei der Ausbuchung des Buchwerts der Beteiligung handelt es sich um eine mit den dem § 3 Nr. 40 EStG

zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Betriebsvermögensminderung, die nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 2004 nur zur Hälfte abgezogen werden kann. Entsprechendes gilt für die in diesem Zusammenhang angefallenen Betriebsausgaben in Gestalt von Steuerberatungskosten, die die Klägerin vereinbarungsgemäß für die K-AG übernommen hat. Das hälftige Abzugsverbot ist --wie dargelegt-- im Streitjahr 2004 anzuwenden.

35 dd) Zu Recht ist das FG dem Einwand der Klägerin, die Beteiligung an der K-AG habe bereits im Jahr 2001 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden müssen, was zu einer --nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden-- Bilanzberichtigung im Jahr 2004 führen müsse, nicht gefolgt. Es hat vielmehr dahinstehen lassen, ob ein Bilanzierungsfehler vorliegt, da auch im Fall einer Bilanzberichtigung § 3c Abs. 2 EStG 2004 anzuwenden sei. Dies hält revisionsrechtlicher Prüfung stand.

36 aaa) Nach Ansicht der Klägerin hätte ihre Beteiligung an der K-AG im Veranlagungszeitraum 2001 nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf den niedrigeren Teilwert (1.180.348,93 €) abgeschrieben werden müssen. Da die Bilanz zum 31.12.2001 einem bestandskräftigen Feststellungsbescheid zugrunde liege, sei die Korrektur in der Schlussbilanz des Streitjahres 2004 als dem ersten noch offenen Jahr vorzunehmen.

37 bbb) Der Senat kann --ebenso wie die Vorinstanz-- dahinstehen lassen, ob er dem beitreten könnte. Denn auch im Fall der Bilanzberichtigung unterläge die Gewinnkorrektur dem Halbabzugsverbot nach § 3c Abs. 2 EStG 2004.

38 Die erfolgswirksame Korrektur des --aus Sicht der Klägerin-- fehlerhaften Bilanzansatzes (Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) ist eine Betriebsvermögensminderung im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG. Sofern sie im Veranlagungszeitraum 2004 eintritt, unterfällt sie dem Halbabzugsverbot. Eine rechtliche Grundlage dafür, bei der Ermittlung des Gewinns des Jahres 2004 nicht die für diesen Veranlagungszeitraum gültige Rechtslage, sondern das für den Veranlagungszeitraum 2001 maßgebliche Recht zugrunde zu legen, besteht nicht.

39 (1) Zu Unrecht beruft sich die Klägerin in diesem Zusammenhang auf den Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren und die dabei zu beachtenden zeitlichen Anwendungsbestimmungen und materiellen Regelungen. Diesen lässt sich indes keine Rechtsgrundlage für den von der Klägerin begehrten "Rechtstransport" aus dem Fehlerjahr in das Berichtigungsjahr entnehmen. Ein Zusammenhang zwischen der Betriebsvermögensminderung und den dem § 3 Nr. 40 EStG zugrunde liegenden Einnahmen (hier: Schlusszahlung) im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist unzweifelhaft gegeben. Es fehlt zudem an einer nicht "systemkonsequenten" Behandlung einer gegenläufigen Gewinnauswirkung, wie sie § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a Satz 2 EStG (dazu BFH-Urteil vom 09.11.2017 - IV R 19/14, BFHE 260, 121, BStBl II 2018, 575, Rz 53) und § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG (vgl. BFH-Urteil vom 07.09.2016 - I R 9/15, Rz 11, zu § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG a.F.; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 8b Rz 258) im Fall der Wertaufholung verhindern wollen und wie sie die Bevollmächtigten der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht haben. Der Streitfall betrifft allein die Nachholung einer Gewinnminderung, die in den zeitlichen Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens fällt.

40 Der Hinweis der Klägerin, der Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren habe --schon aus verfassungsrechtlichen Gründen-- nicht zu einer Schlechterstellung der Steuerpflichtigen führen sollen, wie sich etwa aus den Regelungen in §§ 36 ff. KStG ergebe, geht ebenfalls fehl. Vorliegend geht es nicht um eine Schlechterstellung im Zuge eines steuerlichen Systemwechsels (z.B. durch Verlust potenziellen Steuererstattungsvolumens, vgl. Lange in Rödder/Herlinghaus/Neumann, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 36 Rz 1), sondern um die anhand der zeitlichen Anwendungsbestimmungen zu beurteilende Frage, ob das Halbeinkünfteverfahren auf die begehrte Gewinnminderung zur Anwendung kommt - was der Fall ist.

41 (2) Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich die von ihr begehrte Nichtanwendung des § 3c Abs. 2 EStG im Streitjahr 2004 auch nicht aus den Grundsätzen über die Bilanzberichtigung im Rahmen des formellen Bilanzenzusammenhangs. Danach müssen Bilanzen grundsätzlich im Fehlerjahr berichtigt werden, es sei denn, die Feststellungs- oder Steuerbescheide, denen die fehlerhafte Bilanz zugrunde liegt, sind bereits formell und materiell bestandskräftig. Dann ist die Korrektur in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in der sie mit steuerlicher Wirkung möglich ist. Die Korrektur ist erfolgswirksam vorzunehmen, wenn der fehlerhafte Bilanzansatz (bestandskräftig) in den Vorjahren Auswirkung auf die Höhe der festgesetzten Steuern hatte (vgl. nur BFH-Urteile vom 08.11.2018 - IV R 38/16, Rz 34; vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 25).

42 Voraussetzung für eine Bilanzberichtigung ist, dass ein objektiv fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt. Wird kein Bilanzansatz berührt, scheidet eine Bilanzberichtigung aus. Fehlerhafte außerbilanzielle Gewinnkorrekturen können

daher nicht über eine Bilanzberichtigung ausgeglichen werden (z.B. BFH-Beschluss vom 23.03.2011 - IV B 68/10, Rz 7). Ebenso wenig kommt eine Bilanzberichtigung in Betracht, wenn zum maßgeblichen Stichtag --das heißt zum 31.12. des Fehlerausgleichsjahres-- kein Bilanzierungsfehler mehr vorliegt. Denn die Stornierung des Fehlers setzt voraus, dass dieser in der Schlussbilanz des ersten "offenen" Jahres noch vorhanden ist (z.B. BFH-Urteile vom 11.02.1998 - I R 150/94, BFHE 185, 565, BStBl II 1998, 503, unter II.3.; vom 16.12.2009 - IV R 18/07, unter II.3.c; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 429).

43 Danach kann die von der Klägerin begehrte Gewinnminderung im Streitjahr 2004 auch nicht über eine Bilanzberichtigung im Rahmen des formellen Bilanzenzusammenhangs erfolgen.

44 (2.1) Dies ergibt sich bereits daraus, dass das (anteilige) Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG --wie die Klägerin selbst einräumt-- außerbilanziell anzuwenden ist (vgl. auch Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3c EStG Rz 65; Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 3c Rz 9), durch seine Anwendung also kein Bilanzansatz berührt wird. Eine (etwa) fehlerhafte Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG hätte danach zwar Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn im Streitjahr 2004, nicht aber auf den Bilanzansatz, das heißt den bilanziellen Buchwert der K-AG am 31.12.2004.

45 (2.2) Darüber hinaus fehlte es aber auch an einem am 31.12. des Fehlerberichtigungsjahres (2004) noch gegebenen Fehler, der durch Nichtanwendung des § 3c Abs. 2 EStG geheilt werden müsste. Denn die (nach Ansicht der Klägerin) 2001 unterlassene Teilwertabschreibung würde nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs in der Schlussbilanz zum 31.12.2004 in vollem Umfang nachgeholt, so dass der Fehler am 31.12.2004 nicht mehr vorläge. Mehr kann die Klägerin über den Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs nicht erreichen. Dieser Grundsatz dient zwar dem Ziel, durch den Fehlerausgleich in der ersten noch offenen Schlussbilanz einen zutreffenden periodenübergreifenden Gesamtgewinn herzustellen (z.B. BFH-Urteil vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, Rz 26, m.w.N.). Dies bedeutet aber nicht, dass der Bilanzierungsfehler --im Streitfall: die im Jahr 2001 nach Ansicht der Klägerin unterlassene Teilwertabschreibung-- stets durch eine gleich große entgegengesetzte Gewinnkorrektur auszugleichen ist, um einen identischen Gesamtgewinn herzustellen. Abweichendes lässt sich auch dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013 - GrS 1/10 (BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317) nicht entnehmen. Vielmehr wird dort ausgeführt, dass sich Bilanzierungsfehler trotz der Zweischneidigkeit der Bilanz nicht in jedem Fall in späteren Wirtschaftsjahren ausgleichen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 31.01.2013 - GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 70).

46 c) Soweit die Revision die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 betrifft, ist sie aus den unter B.II.2.b dargelegten Gründen ebenfalls unbegründet.

47 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de