

Urteil vom 11. März 2026, I R 10/23

Keine Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008 auf Konfusionsgewinne

ECLI:DE:BFH:2026:U.110326.IR10.23.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3 S 8, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 3, KStG VZ 2012 , EStG VZ 2012

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 24. Januar 2023, Az: 1 K 82/20

Leitsätze

§ 8b Abs. 3 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 ist auf sogenannte Konfusionsgewinne weder unmittelbar (kein Gewinn aus Wertaufholung nach vorangegangener Teilwertabschreibung) noch analog (keine planwidrige Regelungslücke) anwendbar.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 24.01.2023 - 1 K 82/20 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 12.03.2020 aufgehoben.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 und der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2012 des Beklagten vom 25.01.2019 werden dergestalt geändert, dass das zu versteuernde Einkommen und der Gewerbeertrag um einen Betrag in Höhe von ... € vermindert wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob ein Konfusionsgewinn nach § 8b Abs. 3 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Jahr 2012 (Streitjahr) geltenden Fassung (KStG) steuerfrei ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist zum 01.01.2009 durch eine formwechselnde Umwandlung aus der ... KG hervorgegangen. Sie war alleinige Gesellschafterin der ... s.a.r.l. (Sarl) mit Sitz in der Französischen Republik.
- 3 Die Sarl erwirtschaftete seit Jahren Verluste. Die Gesellschafterversammlung der Sarl beschloss deshalb am ...2012, diese mit Wirkung zum ...2012 im Wege einer "transmission universelle du patrimoine" (TUP) gemäß Art. 1844-5 des französischen Code Civil unter Übertragung des Vermögens der Sarl als Ganzes auf die Klägerin ohne Liquidation aufzulösen. Der Auflösungsbeschluss wurde am ...2012 in einem amtlichen Mitteilungsblatt veröffentlicht. Die Gläubiger der Sarl widersprachen der Auflösung nicht innerhalb von 30 Tagen nach der Veröffentlichung, weshalb diese am ...2013 mit Wirkung zum ...2012 aus dem französischen Handelsregister gelöscht wurde.
- 4 Die Klägerin hatte die Sarl mit Waren beliefert, bis deren aktiver Geschäftsbetrieb im Jahr 2012 eingestellt wurde. Die Sarl bezahlte die Warenlieferungen nicht, Beitreibungsmaßnahmen ergriff die Klägerin nicht. Forderungen aus diesen Warenlieferungen schrieb die Klägerin bis zum 01.01.2009, dem Zeitpunkt ihrer formwechselnden Umwandlung, in Höhe von ... € ab. Nach der formwechselnden Umwandlung bis zum 31.12.2011 schrieb sie weitere

entstandene Forderungen in Höhe von ... € ab. Am 27.12.2012 valutierte die Verbindlichkeiten der Sarl gegenüber der Klägerin mit ... €. Sie überstiegen zu diesem Zeitpunkt die ausschließlich nach dem 31.12.2011 entstandenen, buchhalterisch bei der Klägerin noch erfassten Forderungen gegenüber der Sarl um ... € (= ... € + ... €). Die Sarl verfügte zu diesem Zeitpunkt über ein Aktivvermögen (Bankguthaben und Forderungen gegenüber Dritten) in Höhe von ... €.

- 5 Die Klägerin erfasste die von der Sarl übergegangenen Wirtschaftsgüter im Streitjahr innerbilanziell mit den Buchwerten. Zugleich erhöhte sie die Forderungen gegen die Sarl um den bereits abbeschriebenen Teil, bevor sie anschließend die sich in gleicher Höhe gegenüberstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten ausbuchte. Den sich aus diesen Buchungen insgesamt ergebenden Ertrag, inklusive der Teilwertzuschreibung, korrigierte sie außerbilanziell gemäß § 8b KStG.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ im Rahmen des Einspruchsverfahrens am 14.05.2018 Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer für 2012 und den Gewerbesteuermessbetrag für 2012, in denen er im Ergebnis die Teilwertzuschreibung auf die Forderungen rückgängig machte, mit der Folge, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte beziehungsweise der Gewerbeertrag der Klägerin für das Streitjahr nunmehr einen Konfusionsgewinn in Höhe der die Forderungen übersteigenden Verbindlichkeiten von ... € enthielt.
- 7 Dagegen wendete die Klägerin ein, der Konfusionsgewinn müsse zumindest in Höhe von ... € (... € + $\frac{1}{2}$ * ... €) nach § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG steuerfrei bleiben, weil insoweit die Forderungsabschreibung steuerneutral erfolgt sei. Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) wies die nach Beendigung des insoweit erfolglosen Einspruchs erhobene Klage mit Urteil vom 24.01.2023 - 1 K 82/20 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 507) ab.
- 8 Die Klägerin macht mit ihrer Revision eine Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Bescheide für 2012 über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag jeweils vom 25.01.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.03.2020 dergestalt zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen und der Gewerbeertrag um einen Betrag in Höhe von ... € vermindert wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet, soweit die Klägerin eine Gewinnminderung um einen Betrag in Höhe von ... € begehrt. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung des FA vom 12.03.2020 und zur Änderung der angefochtenen Steuer- und Messbetragsfestsetzung dergestalt, dass ein steuerpflichtiger Konfusionsgewinn lediglich in Höhe von ... € anzusetzen ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 11 1. Das FG hat die Höhe der Verbindlichkeiten der Sarl bei der Klägerin, die auf diese infolge der TUP übergegangen sind, ohne weitere Prüfung der (französischen) Schlussbilanz entnommen. Aus den Feststellungen des FG zur TUP und der Zusammensetzung des Vermögens der Sarl im Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens ergibt sich jedoch, dass auf die Klägerin lediglich Verbindlichkeiten der Sarl in Höhe von ... € übergegangen sind. Denn im Übrigen sind die Verbindlichkeiten der Sarl (und die entsprechenden gegenläufigen Forderungen der Klägerin) zuvor infolge eines (konkludenten) Forderungsverzichts erloschen.
- 12 a) Ein Forderungsverzicht kann nicht nur durch einen Erlassvertrag nach § 397 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) bewirkt werden, sondern auch durch andere rechtliche Maßnahmen. Entscheidend ist, ob die Gesellschaft von der passivierten Verbindlichkeit einverständlich entlastet werden soll (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307, unter C.II.5.).
- 13 b) Die dem deutschen Zivilrecht unbekannt TUP führte im Streitfall wirtschaftlich dazu, dass die Klägerin für die Übernahme von Verbindlichkeiten der Sarl mit einem Nennbetrag in Höhe von ... € lediglich einen Gegenwert (= gemeiner Wert) in Form des Anlagevermögens der Sarl, bestehend aus ihrem Bankguthaben und Forderungen gegen Dritte in Höhe von insgesamt ... € erhalten hat.
- 14 Dass die Klägerin das Anlagevermögen insoweit (auch) als Gegenleistung für ihre Beteiligung erhalten haben könnte, die aufgrund der TUP ebenfalls unterging, ist im Streitfall schon deshalb ausgeschlossen, weil die

Beteiligung nach den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG wertlos war. Denn die Gesellschaft erwirtschaftete seit Jahren Verluste, weshalb sie im Wege der TUP aufgelöst werden sollte. Ferner war sie, jedenfalls zum Auflösungszeitpunkt, überschuldet. Dementsprechend hatte die Klägerin ihre Beteiligung an der Sarl bereits zu einem weit vor dem Streitjahr liegenden Zeitpunkt auf einen symbolischen niedrigeren Teilwert von 0,51 € abgeschrieben und --mangels Wertaufholung-- diesen Wert auch bis zum Vermögensübergang durch die TUP nicht mehr erhöht.

- 15 Dadurch, dass die Klägerin sich mit der TUP einverstanden erklärt und nicht von dem ihr als Gläubigerin nach französischem Recht zustehenden Widerspruchsrecht zur Verhinderung der TUP Gebrauch gemacht hat, hat sie letztlich darin eingewilligt, dass die Sarl an sie nur noch einen Betrag in Höhe von ... € zahlt und im Übrigen, das heißt in Höhe von ... €, von den Verbindlichkeiten durch deren Übergang auf die Klägerin frei wird. Hierin ist ein Forderungserlass zu sehen, der mit dem "Verstreichenlassen" der gesetzlichen Widerspruchsfrist eingetreten ist (ebenso zum umgekehrten Fall der Abtretung der Forderung ohne Gegenleistung mit der Folge des Erlöschens durch Konfusion Bott/Hamacher/Schober/Wulbusch in Bott/Walter, KStG, § 8 Rz 1000). Dementsprechend konnten auf die Klägerin im Wege der TUP nur noch Verbindlichkeiten mit einem Nennbetrag in Höhe von ... € übergehen, die in der nächsten juristischen Sekunde im Wege der Konfusion erloschen sind.
- 16 2. Ob der Forderungsverzicht betrieblich oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen ist, kann im Streitfall offen bleiben, weil sich im Streitjahr in beiden Varianten keine Änderung des zu versteuernden Einkommens und des Gewerbeertrags der Klägerin ergeben kann.
- 17 a) Zwar würde ein Schuldenerlass aus betrieblichen Gründen grundsätzlich zu einer Vermögensminderung und damit zu Aufwand des Gläubigers führen (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.1997 - VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652, unter B.I.1.a). Im Streitfall waren die erlassenen Forderungen allerdings bereits in früheren Jahren abgeschrieben worden und der Aufwand mithin in diesen Jahren bereits verwirklicht. Dementsprechend könnte sich ein Erlass aus betrieblichen Gründen im Streitjahr nicht mehr erfolgswirksam auswirken.
- 18 b) Ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Erlass würde im Streitjahr bei der Klägerin ebenfalls zu keiner Änderung ihres zu versteuernden Einkommens und des Gewerbeertrags führen. Denn eine verdeckte Einlage in das Vermögen der Schuldnergesellschaft liegt (nur) in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung vor und nur insoweit fließt dem Gesellschafter eine Einnahme zu (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 09.06.1997 - GrS 1/94, BFHE 183, 187, BStBl II 1998, 307; Senatsurteil vom 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16), BFHE 268, 1, BStBl II 2024, 670, Rz 33). Im Streitfall waren die Forderungen, soweit sie erlassen wurden, im Erlasszeitpunkt wertlos. Der Erlass würde bei der Klägerin wegen der Wertlosigkeit der Forderung damit auch nicht zu einer Erhöhung ihrer Anschaffungskosten der Beteiligung führen, die bei dem durch die TUP ausgelösten Anteilsuntergang zu berücksichtigen wäre.
- 19 3. Welche steuerliche Vorschrift für die Zugangsbewertung von Verbindlichkeiten bei der Klägerin durch den Vermögensübergang im Wege der TUP maßgeblich ist, kann letztlich offen bleiben, weil sowohl der Teilwert der übergegangenen Verbindlichkeiten als auch deren gemeiner Wert dem Nennbetrag entsprechen.
- 20 Die Verbindlichkeiten der Klägerin sind im Zeitpunkt ihres Übergangs auf sie unmittelbar vor Eintritt der Konfusion mit dem Nennbetrag in Höhe von ... € zu bewerten. Anhaltspunkte dafür, dass die Sarl (vor dem Übergang der Verbindlichkeiten) oder die Klägerin (nach dem Übergang vor Erlöschen durch Konfusion) mit einer Inanspruchnahme mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr rechnen musste, bestehen nicht. Im Gegenteil mussten die Sarl und die Klägerin unter Berücksichtigung der anstehenden TUP von einer Inanspruchnahme in Höhe von ... € ausgehen, da diese Verbindlichkeiten durch das im Wege der TUP auf die Klägerin übertragene Vermögen gedeckt waren und insoweit auch --bei wirtschaftlicher Betrachtung-- tatsächlich beglichen wurden. Ebenso bestehen keine Anhaltspunkte für einen niedrigeren gemeinen Wert im Übergangszeitpunkt. Insbesondere scheidet auch eine Abzinsung aus, da die übergegangenen Verbindlichkeiten solche aus Warenlieferung mit einer Laufzeit von unter einem Jahr sind. Daher entsprechen im Streitfall sowohl der Buchwert wie auch der Teilwert und der gemeine Wert dem Nennbetrag der Verbindlichkeiten nach Schuldenerlass dem Betrag von ... €.
- 21 4. Die diesen übergegangenen Verbindlichkeiten in gleicher Höhe gegenüberstehenden Forderungen der Klägerin waren unmittelbar vor dem Eintritt der Konfusion mit ... € zu bewerten.
- 22 a) Forderungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dann, wenn sie --wie im Streitfall-- bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen des

Steuerpflichtigen zählten, am folgenden Bilanzstichtag mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b EStG oder ähnliche Abzüge, anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden kann. Für die Frage, ob der Teilwert unter dem Erfüllungsbetrag liegt, sind die tatsächlichen Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgeblich (BFH-Urteil vom 07.05.1998 - IV R 24/97, BFH/NV 1998, 1471, unter 2.a [Rz 18]).

- 23** b) Das FG ist insoweit zu Recht davon ausgegangen, dass die bis zum 31.12.2011 entstandenen (ungesicherten) Forderungen --aufgrund einer von der Klägerin vorgenommenen Teilwertabschreibung-- zum 31.12.2011 mit einem niedrigeren Teilwert in Höhe von 0 € zu bewerten waren. Denn der buchhalterische Ausweis dieser Forderungen als wertlos war nach den Feststellungen des FG zu den Vermögensverhältnissen der Sarl zu diesem Bilanzstichtag zutreffend. Zu diesem Bilanzstichtag bestanden keine Anhaltspunkte dafür, dass die Forderungen der Klägerin gegen die Sarl wieder werthaltig geworden sein könnten. Eine etwaige Wertänderung aufgrund der anstehenden TUP und dem damit verbundenen Übergang der Verbindlichkeiten auf die liquide Klägerin wäre (als wertbegründendes Ereignis) frühestens mit der Fassung des Auflösungsbeschlusses am ...2012 und damit nach dem Abschlussstichtag 31.12.2011 eingetreten. Eine Teilwertzuschreibung zum 31.12.2012 scheidet ebenfalls aus, weil die Forderungen zu diesem Zeitpunkt bereits infolge der Konfusion erloschen waren. Eine unterjährige Wertaufholung nach Beschluss der TUP, aber vor Eintritt der Konfusion scheidet aufgrund des für die Folgebewertung geltenden Stichtagsprinzips aus (BFH-Urteil vom 29.07.1997 - VIII R 57/94, BFHE 184, 63, BStBl II 1998, 652, unter B.I.3.).
- 24** c) Dementsprechend belief sich der Wert der Forderungen unmittelbar vor Eintritt der Konfusion auf den Nennbetrag der im laufenden Streitjahr neu entstandenen Forderungen in Höhe von ... €, die aufgrund von im Streitjahr vorgenommenen und nicht bezahlten Warenlieferungen entstanden sind.
- 25** 5. Der Konfusionsgewinn aus dem Erlöschen der Verbindlichkeiten in Höhe von ... € und der Forderungen in Höhe von ... €, also in Höhe von ... €, ist nicht gemäß § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --jetzt § 8b Abs. 3 Satz 9 KStG-- in direkter oder analoger Anwendung außerbilanziell zu neutralisieren.
- 26** a) § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008 knüpft an § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG i.d.F. des JStG 2008 an, der seinerseits auf § 8b Abs. 2 KStG Bezug nimmt.
- 27** aa) Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Der in Bezug genommene § 8b Abs. 2 KStG erfasst unter anderem Anteile an einer Körperschaft, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören. Gewinne aus der Veräußerung eines solchen Anteils bleiben ebenso wie Gewinne aus der Auflösung oder Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG bezeichneten Werts (Gewinn aus Wertaufholung nach Teilwertabschreibung) bei der Ermittlung des Einkommens der beteiligten Körperschaft außer Ansatz (§ 8b Abs. 2 Satz 1 und 3 KStG).
- 28** § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG verfolgt den Zweck, für die Aufwandsseite eine Korrespondenz zu der in § 8b Abs. 2 KStG statuierten Steuerbefreiung herzustellen (Senatsurteile vom 09.01.2013 - I R 72/11, BFHE 240, 111, BStBl II 2013, 343, sowie vom 24.04.2024 - I R 41/20, BFHE 285, 112, BStBl II 2024, 785, Rz 14). Dementsprechend erfasst die Vorschrift insbesondere Verluste aus der Veräußerung von Anteilen und der Auflösung der Gesellschaft sowie Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) des in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteils entstehen (Senatsurteile vom 17.05.2023 - I R 29/20, BFH/NV 2023, 1195, Rz 17, sowie vom 24.04.2024 - I R 41/20, BFHE 285, 112, BStBl II 2024, 785, Rz 14).
- 29** bb) Durch das Jahressteuergesetz 2008 ist das auf Eigenkapitalfinanzierungen der Gesellschafter beschränkte Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zur Verhinderung von Umgestaltungsgestaltungen (s. BTDrucks 16/6290, S. 73) auf bestimmte Fremdfinanzierungen erweitert worden.
- 30** Nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG i.d.F. des JStG 2008 gehören zu den Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nunmehr auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft beteiligt ist oder war, der das Darlehen gewährt wurde. Die Vorschrift ist allerdings dann nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei nur die eigenen Sicherungsmittel

der Gesellschaft zu berücksichtigen sind (§ 8b Abs. 3 Satz 6 KStG i.d.F. des JStG 2008). Gelingt dieser Nachweis nicht und wird auf eine Teilwertabschreibung § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG i.d.F. des JStG 2008 angewendet, bleibt insoweit wiederum ein späterer Gewinn aus einer Wertaufholung außer Ansatz (§ 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008).

- 31** b) Ein Konfusionsgewinn ist kein Gewinn aus einer Wertaufholung nach vorangegangener Teilwertabschreibung im Sinne des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008. Er entsteht in Fällen wie dem Streitfall vielmehr deshalb, weil sich infolge eines Übergangs der Verbindlichkeiten nunmehr beim ursprünglichen Gläubiger Verbindlichkeiten und Forderungen zum gleichen Nennbetrag gegenüberstehen und damit im Wege der vom Bürgerlichen Gesetzbuch vorausgesetzten Konfusion (z.B. § 1922 BGB; s.a. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 23.04.2009 - IX ZR 19/08, unter II.2.b bb) zivilrechtlich erlöschen, der Steuerbilanzwert der Verbindlichkeiten jedoch denjenigen der Forderungen übersteigt. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn die Forderungen in früheren Jahren auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben wurden. Die Forderungen bleiben in diesem Fall bis zu ihrem unterjährigen Erlöschen durch Konfusion mit dem letzten Bilanzansatz im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG Teil der Bilanz; es findet keine unterjährige Wertkorrektur im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. Nr. 1 Satz 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG statt (s. II.4.b).
- 32** Da § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008 die Fälle, in denen ein Gewinn im Zusammenhang mit einer auf einen niedrigeren Teilwert abbeschriebenen Darlehensforderung steuerfrei ist, eindeutig und abschließend regelt und auf Gewinne aus einer Wertaufholung nach vorangegangener Teilwertabschreibung eines Gesellschafterdarlehens beschränkt, scheidet eine anderweitige Auslegung der Vorschrift, nach der sie auch Konfusionsgewinne erfasst, aus.
- 33** c) Eine analoge Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008 auf den entstandenen Konfusionsgewinn hat das FG zu Recht abgelehnt.
- 34** aa) Eine für eine Analogie erforderliche, erkennbar planwidrige Regelungslücke liegt nur vor, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (Senatsurteil vom 04.09.2024 - I R 12/22, BFHE 286, 398, BStBl II 2026, 251, Rz 16). Richterliche Rechtsfortbildung darf sich allerdings nicht über den klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers hinwegsetzen; ansonsten greift sie unzulässig in die Kompetenzen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers ein (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 130).
- 35** bb) Die (entsprechende) Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008 auf Konfusionsgewinne ist umstritten.
- 36** Teilweise wird eine (entsprechende) Anwendung der Vorschrift auf einen Konfusionsgewinn abgelehnt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rz 06.02; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl. § 8b Rz 279f; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 357 und 359; Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 6 UmwStG Rz 35; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 268).
- 37** Nach der Gegenauffassung soll § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008 auf einen Konfusionsgewinn anzuwenden sein, weil dieser wirtschaftlich mit einem Gewinn aus einer Wertaufholung vergleichbar sei (z.B. Behrendt/Klages, GmbH Rundschau 2010, 190, 193; Bron, Deutsche Steuer-Zeitung 2012, 609, 611; BeckOK KStG/Pohl, § 8b Rz 707.6; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 324; Ritzer in Rödder/Herlinghaus/Graw/Heinemann, UmwStG, 4. Aufl., § 23 Rz 270; Tiedchen in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 11 UmwStG Rz 459; Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 120). Die analoge Anwendung der Vorschrift auf einen Konfusionsgewinn sei systematisch geboten, wenn sich die vorangegangene Teilwertabschreibung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG i.d.F. des JStG 2008 steuerlich nicht ausgewirkt hat (Ritzer in Rödder/Herlinghaus/Graw/Heinemann, UmwStG, 4. Aufl., § 23 Rz 270). Die Vorschrift sei dem § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG nachgebildet und müsse, wie dieser, auf sämtliche gewinnwirksamen Realisationstatbestände, die zum "Wiederaufleben" des Werts der Forderung, Sicherheit oder vergleichbaren Rechtshandlung führten, angewendet werden (Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 120).
- 38** cc) Der Senat schließt sich --wie die Vorinstanz-- der zuerst genannten Auffassung an. Die Ausweitung des Anwendungsbereichs von § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG i.d.F. des JStG 2008 auf einen Konfusionsgewinn scheidet selbst dann aus, wenn dieser tatsächlich eine korrespondierende Einnahme zu einem dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3

Satz 3 ff. KStG i.d.F. des JStG 2008 unterfallenden Aufwand sein sollte. Es fehlt an einer für eine Analogie erforderlichen planwidrigen Regelungslücke.

- 39** Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich hierzu, dass der Gesetzgeber das Problem von Gewinnerhöhungen, die mit nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG hinzugerechneten Gewinnminderungen korrespondieren, gesehen hat, solche Gewinnerhöhungen jedoch nicht insgesamt von der Steuer befreien wollte. Vielmehr führt er diesbezüglich aus, dass die Steuerfreiheit korrespondierender Gewinnerhöhungen aus späteren Wertaufholungen "aus Billigkeitsgründen" erfolge (BTDrucks 16/6290, S. 74). Damit gibt der Gesetzgeber eindeutig zu erkennen, dass er eine generelle Steuerfreiheit von Erträgen, die mit einem dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG i.d.F. des JStG 2008 unterliegenden Aufwand korrespondieren, gerade nicht für geboten hält und lediglich eine Billigkeitsregelung für den besonderen Fall der Wertaufholung treffen will.
- 40** 6. Soweit der von der Klägerin gestellte Antrag hinter der vom Senat ausgesprochenen Neubescheidung zurückbleibt, ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 41** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 136 Abs. 1 Satz 1 und 3 FGO. Die Verteilung der gesamten Verfahrenskosten ergibt sich aus dem Umfang, in dem die Klage- und Revisionsanträge erfolgreich waren. Insoweit nimmt der Senat in Anwendung des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO für die Ermittlung der Kostenquote ein vollständiges Obsiegen der Klägerin an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de