

Urteil vom 15. April 2026, I R 20/25 (I R 59/12)

Billigkeitsmaßnahmen im Rahmen der Mindestbesteuerung

ECLI:DE:BFH:2026:U.150426.IR20.25.0

BFH I. Senat

EStG § 10d Abs 2 S 1, GewStG § 10a S 1, GewStG § 10a S 2, KStG § 8 Abs 1 S 1, KStG § 11 Abs 1 S 2, KStG § 11 Abs 2, KStG § 11 Abs 3, KStG § 11 Abs 4, KStG § 11 Abs 5, KStG § 11 Abs 6, KStG § 11 Abs 7, AO § 163, KStG VZ 2006, KStG VZ 2007, KStG VZ 2008, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 18. April 2012, Az: 12 K 12179/09, 12 K 12177/10

Leitsätze

1. Die Regelungen zur Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. vom 22.12.2003, § 10a Satz 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. vom 23.12.2003 sind nach den Maßgaben des Bundesverfassungsgerichts, Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2025, 980) für bilanzierende Körperschaftsteuersubjekte verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.
2. Soweit es infolge der Mindestbesteuerung zu Definitiveffekten aufgrund von bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekten kommt, sind Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 der Abgabenordnung ernsthaft zu erwägen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18.04.2012 - 12 K 12179/09, 12 K 12177/10 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 22.07.2009 aufgehoben, soweit eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 der Abgabenordnung hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 2008 und der Gewerbesteuermessbeträge für 2006 bis 2008 abgelehnt und die Klage auch insoweit abgewiesen worden ist.

Im Übrigen wird die Revision des Klägers als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben der Kläger zu 75 % und der Beklagte zu 25 % sowie die Kosten des Klageverfahrens der Kläger zu 88 % und der Beklagte zu 12 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Beschränkungen des Verlustabzugs durch die sogenannte Mindestbesteuerung sowie über die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Finanzierungsaufwand.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Insolvenzverwalter in dem durch Beschluss des Amtsgerichts ... vom 28.07.2005 eröffneten und nach vollzogener Schlussverteilung durch Beschluss vom 19.11.2012 aufgehobenen Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-GmbH. Unternehmensgegenstand der 1992 errichteten B-GmbH war die Erbringung von Dienstleistungen aller Art im Zusammenhang mit der Durchführung einer städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme einschließlich des An- und Verkaufs von bebauten und unbebauten Grundstücken, der Erarbeitung von wirtschaftlichen Nutzungskonzepten für Entwicklungsgebiete sowie deren Umsetzung und die Übernahme der wirtschaftlichen Betreuung von Entwicklungs- und Erschließungsmaßnahmen.
- 3 Die B-GmbH schloss am 16.10.1992 (mit einem Nachtrag vom 01.01.1998) eine Kooperationsvereinbarung mit der D-GmbH, die vom Land X mit der Durchführung der vorstehend genannten städtebaulichen

Entwicklungsmaßnahme betraut worden war. Die B-GmbH sollte die für die Aufgaben der D-GmbH erforderlichen Grundstücke so weit wie möglich auf eigene Rechnung erwerben. Die Planung ging dahin, dass sich die Gesamtkosten der Entwicklungsmaßnahme einschließlich der der B-GmbH zustehenden Vergütung aus der Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis der Grundstücke sowie eventuellen Erlösen aus der Grundstücksbewirtschaftung decken lassen. Im Übrigen sollte die B-GmbH die Differenz zwischen Ein- und Verkaufspreis bei den Grundstücksgeschäften unter Abzug der ihr entstandenen Kosten an die D-GmbH abführen.

- 4 In der Folgezeit kam es zu langwierigen Auseinandersetzungen und Rechtsstreitigkeiten zwischen der B-GmbH und der D-GmbH, die im Ergebnis mit einer "Vereinbarung über die Abgeltung von Ansprüchen" (Abgeltungsvereinbarung) endeten. Die D-GmbH hat danach "unter Mithaftung des Landes X" an den Kläger denjenigen Betrag zu zahlen, der der Summe aller im Insolvenzverfahren über das Vermögen der B-GmbH zu berücksichtigenden Masseverbindlichkeiten (Massekosten und sonstige Masseverbindlichkeiten) und Insolvenzforderungen entspricht. Dies sei dadurch gerechtfertigt, dass die B-GmbH zu keinem Zeitpunkt andere wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt habe und keine anderen Verbindlichkeiten eingegangen sei als solche, die der Erfüllung der in der Kooperationsvereinbarung niedergelegten Aufgaben dienten.
- 5 Aufgrund der Auseinandersetzungen hatte die B-GmbH eine von ihr aktivierte Ausgleichsforderung gegen die D-GmbH in Höhe von 44.187.069 € zunächst --im Jahresabschluss zum 31.12.2004-- wertberichtigt und vollständig abgeschrieben. Dies führte zum 31.12.2004 zu einem Jahresfehlbetrag von 46.618.630 €. Nachdem das ...gericht mit Urteil vom ...2006 die Forderung der B-GmbH gegen die D-GmbH bestätigt hatte, wurde die Abschreibung im Jahresabschluss zum 31.12.2006 wieder rückgängig gemacht (Wertaufholung). Daraus ergab sich zum 31.12.2006 ein Jahresüberschuss von 74.691.354 €.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte die Körperschaftsteuer 2008 für den Abwicklungszeitraum vom 28.07.2005 bis zum 31.07.2008 auf Basis des hiernach ermittelten Gesamtbetrags der Einkünfte von 78.162.546 € nach Maßgabe von § 11 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes in der für den Abwicklungszeitraum geltenden Fassung (KStG) erklärungsgemäß fest. Die aufgelaufenen Verluste in Höhe von 72.353.821 € berücksichtigte das FA unter Anwendung von § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --EStG a.F.-- nur in Höhe von 47.297.528 €. Den nach Maßgabe von § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23.12.2003 (BGBl I 2003, 2922, BStBl I 2004, 20) --GewStG a.F.-- ermittelten Gewerbeertrag verteilte das FA unter Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung des § 10a Satz 1 und 2 GewStG a.F. nach § 16 Abs. 1 und 2 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung auf den Zeitraum vom 01.01.2005 bis zum 30.07.2008 und setzte die Gewerbesteuermessbeträge 2006 bis 2008 unter Berücksichtigung einer hälftigen Hinzurechnung sogenannter Dauerschuldentgelte gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a.F. entsprechend fest. Die aus den Steuerbescheiden resultierenden Forderungen wurden von der D-GmbH bezahlt.
- 7 Die Einspruchsverfahren, die sich unter anderem gegen die Festsetzungen der Körperschaftsteuer 2008 und der Gewerbesteuermessbeträge 2006 bis 2008 sowie zusätzlich gegen die Ablehnung einer Änderung der Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2004 und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 richteten und mit denen der Kläger hilfsweise eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 der Abgabenordnung (AO) begehrte, blieben erfolglos.
- 8 Die hiergegen gerichtete Klage hatte ebenfalls keinen Erfolg (Finanzgericht --FG-- Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18.04.2012 - 12 K 12179/09, 12 K 12177/10, DStR Entscheidungsdienst 2013, 413). Die angefochtenen Bescheide zur Körperschaftsteuer 2008 und zu den Gewerbesteuermessbeträgen 2006 bis 2008 seien rechtmäßig. Insbesondere habe das FA die Beschränkung des Verlustausgleichs nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. und § 10a Satz 1 und 2 GewStG a.F. sowie die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. zutreffend angewandt. Auch der Hilfsantrag des Klägers, der als Verpflichtungsantrag im Sinne des § 101 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Erlass einer Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO ausgelegt werden könne, führe nicht zum Erfolg. Das FG verwies hierzu insbesondere auf das zum Zeitpunkt seiner Entscheidung noch laufende Insolvenzverfahren, wodurch eine weitere Verlustnutzung nicht endgültig auszuschließen sei. Die vom Hilfsantrag ausdrücklich erfassten Bescheide über die Ablehnung einer Änderung der Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2004 und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 seien ebenfalls rechtmäßig, da die in der Bilanz zum

31.12.2004 vorgenommene Wertberichtigung der Ausgleichsforderung gegenüber der D-GmbH in Höhe von 44.187.069 € zutreffend gewesen sei.

- 9 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Der Senat hat das Verfahren hinsichtlich der Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2004 und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 73 Abs. 1 FGO abgetrennt und die Revision insoweit mit Urteil vom 26.02.2014 - I R 12/14 (BFH/NV 2014, 1544) als unbegründet zurückgewiesen.
- 11 Im Übrigen hat der Senat das Verfahren mit Beschluss vom 26.02.2014 - I R 59/12 (BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016) ausgesetzt und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungsmäßigkeit der Mindestbesteuerung bei Definitiveffekten eingeholt. Das BVerfG hat mit Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2025, 980) über das Normenkontrollersuchen entschieden. Anschließend ist das Verfahren unter dem hiesigen Aktenzeichen fortgesetzt worden.
- 12 Der Kläger beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Gewerbesteuerermessbescheide 2006 bis 2008 und den Körperschaftsteuerbescheid 2008 --hilfsweise auch im Billigkeitswege-- dahin zu ändern, dass die Gewerbesteuerermessbeträge jeweils auf 0 € und die Körperschaftsteuer ebenfalls auf 0 € festgesetzt werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 FGO), ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision des Klägers ist teilweise begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung des FA, soweit hiermit über die erstmals im Einspruchsverfahren beantragte Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO entschieden worden ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Unter Berücksichtigung des BVerfG-Beschlusses vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (HFR 2025, 980) zur Verfassungsmäßigkeit der Regelungen über die Mindestbesteuerung hat das FG die Klage gegen die angefochtenen Festsetzungsbescheide zu Recht als unbegründet abgewiesen.
- 16 1. Zur Zulässigkeit der Revision nimmt der Senat auf die Ausführungen in seinem Urteil vom 26.02.2014 - I R 12/14 (BFH/NV 2014, 1544) sowie in seinem Vorlagebeschluss vom 26.02.2014 - I R 59/12 (BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016) Bezug. Da es sich um einen sogenannten Aktivprozess handelt, bleibt der Kläger mit Blick auf eine mögliche Nachtragsverteilung (§ 203 Abs. 1 der Insolvenzordnung --InsO--) ungeachtet des Abschlusses des Insolvenzverfahrens zur Prozessführung befugt.
- 17 Streitgegenstand des hiesigen Revisionsverfahrens sind nicht nur der für den Abwicklungszeitraum vom 28.07.2005 bis zum 31.07.2008 erlassene Körperschaftsteuerbescheid 2008 sowie die Bescheide über die Gewerbesteuerermessbeträge 2006 bis 2008, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung, sondern auch die vom FG im Rahmen eines Verpflichtungsbegehrens einbezogene Ablehnung des --erstmals im Einspruchsverfahren gestellten-- Antrags auf Erlass einer Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO. Die ausdrückliche Bezugnahme des Klägers auf das Billigkeitsverfahren in der mündlichen Verhandlung ist als Klarstellung und nicht als unzulässige Erweiterung des Revisionsantrags (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO) anzusehen. Schon zuvor war die Revision des Klägers rechtsschutzwahrend so auszulegen, dass sie sich auch auf diesen vom FG einbezogenen Streitgegenstand bezieht. Dieser Streitgegenstand ist auch nicht auf das Revisionsverfahren I R 12/14 abgetrennt worden. Dies folgt insbesondere daraus, dass der Senat in seinem Vorlagebeschluss vom 26.02.2014 - I R 59/12 (BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016), nicht aber im Urteil vom 26.02.2014 - I R 12/14 (BFH/NV 2014, 1544) auf die verfahrensrechtliche Möglichkeit einer Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO eingegangen ist.
- 18 2. Hinsichtlich der Anwendung der Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. und § 10a Satz 1 und 2 GewStG a.F. sind keine Rechtsfehler des FG erkennbar. Das FG hat den für den

Abwicklungszeitraum vom 28.07.2005 bis zum 31.07.2008 erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 2008 sowie die Bescheide über die Gewerbesteuermessbeträge 2006 bis 2008 insoweit zutreffend als rechtmäßig angesehen.

- 19 a) Dies gilt zunächst für die Höhe des für den Abwicklungszeitraum ermittelten Gewinns, der den Ausgangspunkt für die Anwendung der Mindestbesteuerung bildet.
- 20 Soweit mit der Revision die Fehlerhaftigkeit der Bilanz zum 31.12.2004 und damit die Notwendigkeit einer ergebnisneutralen Berichtigung dieses Fehlers in der ersten noch offenen Schlussbilanz geltend gemacht wird, was für den Abwicklungszeitraum von vorneherein einen niedrigeren Gewinn zur Folge habe, wird auf die Ausführungen im Senatsurteil vom 26.02.2014 - I R 12/14 (BFH/NV 2014, 1544) Bezug genommen. Die Bilanz zum 31.12.2004 war nicht fehlerhaft und das FG ist insoweit zu Recht von einer erfolgswirksamen (Wieder-)Einbuchung der Forderung der B-GmbH gegen die D-GmbH ausgegangen.
- 21 Darüber hinaus lag auch kein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis vor, das zu einer Minderung des für den Abwicklungszeitraum zugrunde zu legenden Gewinns hätte führen können. Auch insoweit sieht der Senat unter Hinweis auf das Urteil vom 26.02.2014 - I R 12/14 (BFH/NV 2014, 1544) von weiteren Ausführungen ab.
- 22 b) Auf dieser Grundlage hat das FG die gesetzliche Regelung der Mindestbesteuerung (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F., § 10a Satz 1 und 2 GewStG a.F.) ohne Rechtsfehler angewendet. Hierzu wird auf den Vorlagebeschluss vom 26.02.2014 - I R 59/12 (BFHE 246, 27, BStBl II 2014, 1016) Bezug genommen.
- 23 Gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. können Verlustvorträge in den Streitjahren nur noch bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 1 Mio. € unbeschränkt abgezogen werden. Darüber hinausgehende negative Einkünfte aus früheren Veranlagungszeiträumen sind nur noch in Höhe von 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte ausgleichsfähig. Dies war auch bei der Veranlagung der B-GmbH zur Körperschaftsteuer 2008 zu beachten (§ 8 Abs. 1 Satz 1, § 11 Abs. 7 i.V.m. Abs. 1 bis 6 KStG). Entsprechendes gilt für die eigenständige (aber in der Sache gleichlautende) Einschränkung der Berücksichtigung des gewerbesteuerrechtlichen Verlustvortrags bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags der B-GmbH durch § 10a Satz 1 und 2 GewStG a.F.
- 24 Im Übrigen ist auch im mehrjährigen körperschaftsteuerrechtlichen Besteuerungszeitraum der Abwicklung einer Kapitalgesellschaft nach § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG (im Streitfall: 28.07.2005 bis 31.07.2008) der sogenannte Sockelbetrag der Mindestbesteuerung von 1 Mio. € nur einmal und nicht mehrfach --für jedes Kalenderjahr des verlängerten Besteuerungszeitraums-- anzusetzen (Senatsurteil vom 23.01.2013 - I R 35/12, BFHE 240, 140, BStBl II 2013, 508).
- 25 c) Nach dem BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14 (HFR 2025, 980) sind die Regelungen zur Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F., § 10a Satz 1 und 2 GewStG a.F. für bilanzierende Körperschaftsteuersubjekte verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. In der Folge kommt eine verfassungskonforme Auslegung auch dann nicht in Betracht, wenn die Anwendung der Mindestbesteuerung wie im Streitfall dazu führt, dass Verluste definitiv nicht mehr zur Minderung von Gewinnen genutzt werden können.
- 26 Zwar führen die Regelungen über die Mindestbesteuerung zu (Un-)Gleichbehandlungen. Nach Auffassung des BVerfG sind diese (Un-)Gleichbehandlungen aber verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Insofern gelte sowohl für die Grundkonzeption der Mindestbesteuerung als auch für die besondere Sachverhaltskonstellation eines Definitiveffekts der Maßstab des Willkürverbots, zumal es verfassungsrechtlich keinen "Kernbereich" einer Nettoertragsbesteuerung im Sinne eines absoluten Mindestmaßes der Abzugsfähigkeit von Verlusten gebe. Die Regelungen über die Mindestbesteuerung seien nicht willkürlich, da sie von dem sachlichen Grund einer kontinuierlichen und gegenwartsnahen Besteuerung getragen und in ihrer konkreten Ausgestaltung von der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis gedeckt seien. Dies gilt nach Auffassung des BVerfG auch für den Fall eines definitiven Untergangs von Verlustvorträgen nach Eintritt eines bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekts. Der Gesetzgeber sei bei seiner Typisierungsentscheidung nicht aus verfassungsrechtlichen Gründen gehalten, diese Sachverhaltskonstellation durch eine Härteklauseel abzumildern. Dabei sei unter anderem zu berücksichtigen, dass die periodenübergreifende Besteuerung des Abwicklungszeitraums nach § 11 KStG das Ausmaß der verursachten Härten beeinflusse und §§ 163, 227 AO die Möglichkeit einer Billigkeitsentscheidung vorsähen (BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, HFR 2025, 980).
- 27 3. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Finanzierungsaufwand nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. vorlagen.

- 28 a) Der Zinsaufwand ist steuerrechtlich der B-GmbH zuzurechnen. Wie bereits ausgeführt, kann der Kläger nicht mit Erfolg einwenden, es bestehe ein steuerlich anzuerkennendes Treuhandverhältnis mit der D-GmbH als Treugeberin. Hierzu wird nochmals auf das Senatsurteil vom 26.02.2014 - I R 12/14 (BFH/NV 2014, 1544) Bezug genommen.
- 29 b) Die dem Zinsaufwand zugrunde liegenden Schulden dienten auch der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals im Sinne des § 8 Nr. 1 GewStG a.F. Der Einwand des Klägers, die aufgenommenen Darlehen stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit bestimmten Grundstückskäufen (Finanzierung von Umlaufvermögen) und müssten mit den aus den Grundstücksverkäufen erzielten Erlösen abgelöst werden (Verwendungsverpflichtung), hat keinen Erfolg.
- 30 Das FG hat hierzu festgestellt, dass die von der B-GmbH aufgenommenen Verbindlichkeiten gerade nicht in der Weise mit den Verwertungserlösen verbunden gewesen seien, dass die Erlöse ausschließlich zur Rückführung des jeweiligen Darlehens hätten verwendet werden müssen. Der Kläger habe einen entsprechenden Umstand weder substantiiert dargelegt noch nachgewiesen. Die in den Kreditverträgen verwendeten Formulierungen würden dem Erfordernis der Rechtsprechung, wonach sichergestellt sein müsse, dass der sich aus der Abwicklung des einzelnen Geschäfts ergebende Erlös zur Tilgung des konkreten Kreditgeschäfts verwendet werde und damit der freien Verfügung des Schuldners entzogen sei (vgl. Senatsurteil vom 14.12.2011 - I R 37/11, BFH/NV 2012, 993, m.w.N.), nicht gerecht. Kreditaufnahme einerseits und das Grundstücksan- und -verkaufsgeschäft andererseits seien auch tatsächlich nicht in einer Weise zugeordnet, dass die verfügbaren Erlöse (zwingend) zur Rückführung der Kreditmittel hätten eingesetzt werden müssen. Aus den Ausführungen im Urteil des ...gerichts ergebe sich nur ein allgemeiner wirtschaftlicher Zusammenhang und keine "Verwendungsbindung" des Verkaufserlöses nach den steuerrechtlichen Maßgaben des § 8 Nr. 1 GewStG a.F.
- 31 Diese Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und damit für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO); sie ist möglich und lässt keine Verstöße gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen.
- 32 c) Die vom Kläger geltend gemachte Annahme sogenannter durchlaufender Kredite hat das FG ebenfalls zu Recht abgelehnt.
- 33 Die Annahme durchlaufender Kredite hätte unter anderem vorausgesetzt, dass der jeweilige Kredit im fremden Interesse, zu einem außerhalb des Betriebs des Darlehensnehmers liegenden Zweck aufgenommen worden ist (z.B. Senatsurteil vom 16.12.2008 - I R 82/07, BFH/NV 2009, 1143; vgl. auch Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.07.2019 - III R 24/16, BFHE 265, 379, BStBl II 2020, 48; vom 21.05.2025 - III R 32/22, BFHE 289, 154).
- 34 Insofern hat das FG rechtsfehlerfrei darauf abgestellt, dass die betriebliche Tätigkeit der B-GmbH gerade darin bestand, bestimmte Grundstücksgeschäfte im eigenen Namen zu tätigen und für eine entsprechende Finanzierung zu sorgen. Damit dienten die aufgenommenen Darlehen nicht der Erfüllung fremder, sondern ihrer eigenen betrieblichen Interessen. Nur auf diese Weise konnte sie "ihre" Aufgaben aus der Kooperationsvereinbarung wahrnehmen.
- 35 d) Der Kläger kann auch nicht mit Erfolg einwenden, eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG a.F. sei ausgeschlossen, weil es wegen der gleichzeitigen Entstehung eines Aufwendungsersatzanspruchs nicht zu einer Gewinnminderung gekommen sei. Denn § 8 Nr. 1 GewStG a.F. stellt allein auf "Entgelte" für Schulden und damit auf den Zinsaufwand ab.
- 36 e) Zur Höhe der hinzuzurechnenden Schuldzinsen besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Deshalb sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 37 4. Dagegen ist die Revision begründet, soweit das FG --und zuvor das FA in der Einspruchsentscheidung-- über die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO entschieden haben. Da der entsprechende Antrag erstmals im Einspruchsverfahren gegen die Festsetzungsbescheide gestellt worden war, konnte hierüber nicht mit der Einspruchsentscheidung entschieden werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn es sich --wie im Streitfall bei der Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO-- um eine Ermessensentscheidung handelt, da dem Steuerpflichtigen ansonsten eine Prüfungsebene genommen würde (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2024 - XI R 35/21, BFH/NV 2025, 698, m.w.N.). Im Übrigen liegt auch keine Ermessensreduzierung auf Null vor. In der Folge sind sowohl die Vorentscheidung als auch die Einspruchsentscheidung insoweit aufzuheben. Ein entsprechendes Klagebegehren ist in dem Verpflichtungsantrag nach § 101 FGO auf Erlass einer Billigkeitsentscheidung enthalten.
- 38 a) Beantragt der Steuerpflichtige bereits im Festsetzungsverfahren eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO, ist die

Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden. Im Streitfall hat der Kläger seinen Billigkeitsantrag aber erst im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Festsetzungsbescheide gestellt. Eine Verbindung beider Verfahren kam unter diesen Umständen nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2024 - XI R 35/21, BFH/NV 2025, 698, m.w.N.).

- 39** Zwar ist die Sache im Einspruchsverfahren nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO in vollem Umfang erneut zu überprüfen und nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO kommt unter bestimmten Voraussetzungen auch eine Verböserung in Betracht. Die Einspruchsentscheidung ist aber immer auf den angefochtenen Verwaltungsakt als dem formellen Gegenstand des Einspruchsverfahrens begrenzt (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2024 - XI R 35/21, BFH/NV 2025, 698, m.w.N.). Dies haben sowohl das FA als auch das FG rechtsfehlerhaft nicht beachtet.
- 40** Da sich der Kläger aufgrund der Einspruchsentscheidung in einer Situation befindet, die den Rechtsschein erweckt, ein Verwaltungsakt (hier: Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme) existiere bereits, muss die Einspruchsentscheidung zur Wahrung des Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes) insoweit aufgehoben werden.
- 41** b) Das FA wird über die während des Einspruchsverfahrens erstmals geltend gemachten Billigkeitsgründe nunmehr nach § 163 AO zu entscheiden haben. Dabei kommt es für die vom FA zu treffende Ermessensentscheidung auf die Umstände zum Zeitpunkt der (letzten) behördlichen Entscheidung an. Im Fall einer positiven Billigkeitsentscheidung, die im Streitfall zumindest für einen Teil der weggefallenen Verlustvorträge ernsthaft zu erwägen ist, könnten die Festsetzungen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert werden.
- 42** aa) Für die Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO wird zunächst zu berücksichtigen sein, dass das Insolvenzverfahren mittlerweile abgeschlossen und die B-GmbH im Handelsregister gelöscht worden ist. Dadurch ist hinsichtlich der nicht genutzten Verlustvorträge ein Definitiveffekt eingetreten, sofern --mit Ausnahme der Steuererstattung als Folge der Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO-- keine Anhaltspunkte für eine Nachtragsverteilung nach § 203 InsO bestehen. Vor diesem Hintergrund sind die Ausführungen des FG zu einer etwaigen weiteren Verlustnutzung und eines dadurch fehlenden Definitiveffekts überholt.
- 43** bb) Darüber hinaus wird es darauf ankommen, inwieweit die nicht mit Verlustvorträgen verrechenbaren Gewinne auf bilanziellen Umkehreffekten beruhen. Denn eine sachliche Unbilligkeit der Anwendung der Mindestbesteuerung kommt grundsätzlich nur im Rahmen eines bilanziellen Umkehreffekts in Betracht. Allein der definitive Untergang von Verlustvorträgen durch Abschluss des Insolvenzverfahrens reicht dagegen regelmäßig nicht aus (vgl. BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, HFR 2025, 980, Rz 162).
- 44** Nach den bisherigen Feststellungen des FG könnte ein bilanzieller Umkehreffekt zumindest in Höhe der Abschreibung der Forderung gegen die D-GmbH im Jahr 2004 und der anschließenden Wertaufholung im Jahr 2006 vorliegen, das heißt in Höhe von 44.187.069 €. Die Abschreibung im Jahr 2004 beruhte lediglich darauf, dass die Forderung aufgrund von Rechtsstreitigkeiten nicht werthaltig war. Nach der Entscheidung des ...gerichts im Jahr 2006 war die Forderung wieder mit dem Nominalwert zu bewerten. Gerade das Zusammenspiel von Abschreibung und späterer Wertaufholung ist ein bilanzsteuerrechtlicher Umkehreffekt, der zwar nicht im Rahmen der Festsetzung berücksichtigt werden kann, wohl aber im Rahmen einer Billigkeitsentscheidung berücksichtigt werden muss (vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 23.07.2025 - 2 BvL 19/14, HFR 2025, 980, Rz 114 und 160 ff.).
- 45** cc) Eine etwaige positive Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO dürfte (nur) für denjenigen Besteuerungszeitraum in Betracht kommen, in dem der durch einen bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekt entstandene Gewinn berücksichtigt wird, und soweit in dem jeweiligen Besteuerungszeitraum die Regelungen zur Mindestbesteuerung eine vollständige Verrechnung dieses Gewinns mit Verlustvorträgen verhindern. Letztlich wäre in dem jeweiligen Besteuerungszeitraum zunächst der Sockelbetrag von 1 Mio. € und zusätzlich der Gewinn aus dem bilanzsteuerrechtlichen Umkehreffekt mit den Verlustvorträgen zu verrechnen. Die darüber hinausgehenden Gewinne könnten (nur) zu 60 % mit etwaigen verbliebenen Verlustvorträgen verrechnet werden.
- 46** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 47** Die Kostenverteilung erfolgt getrennt nach Klage- und Revisionsverfahren, da Gegenstand des Klageverfahrens auch die Bescheide über die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2004 und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2004 waren. Hinsichtlich dieser Bescheide ist das Revisionsverfahren nach § 73 Abs. 1 FGO abgetrennt und bereits mit Urteil vom 26.02.2014 - I R 12/14 (BFH/NV 2014, 1544) entschieden worden.

- 48** Die jeweiligen Kostenquoten ergeben sich aus dem Umfang, in dem die Klage- und Revisionsanträge im Verhältnis zu den Streitwerten des Klage- und Revisionsverfahrens im Ergebnis erfolgreich waren.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de