

Urteil vom 31. Januar 2024, X R 11/22

Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.310124.XR11.22.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 4 Abs 3 S 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 2, EStG § 6 Abs 2, EStG § 6 Abs 2a, EStG § 7 Abs 1 S 7, EStG § 11, EStG § 17 Abs 4, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, ZPO § 293, ZPO § 560, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend FG Düsseldorf, 16. März 2021, Az: 13 K 1070/17 E

Leitsätze

1. Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört, verliert diese Zuordnung nicht dadurch, dass sich die Umstände ändern, die ihre Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben, sondern grundsätzlich erst dadurch, dass der Steuerpflichtige sie aus dem Betriebsvermögen entnimmt.
2. Der Verlust der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, kann auch im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung gewinnmindernd berücksichtigt werden (entsprechend § 4 Abs. 3 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Für den Zeitpunkt und den Umfang des Betriebsausgabenabzugs ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die für den Erwerb der Beteiligung aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind. Auf die Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung eines Beteiligungsverlusts im Privatvermögen nach § 17 Abs. 4 EStG kann in diesem Zusammenhang nicht zurückgegriffen werden.
3. Bei einem Übergang vom Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ist im ersten Jahr nach dem Übergang (Übergangsjahr) ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Fehler bei der Ermittlung des Übergangsgewinns im Übergangsjahr können nur durch eine Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Übergangsjahr korrigiert werden.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 16.03.2021 - 13 K 1070/17 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war zu 50 % an der 1988 gegründeten X GmbH (GmbH) beteiligt. Darüber hinaus erbrachte er im Rahmen eines gewerblichen Einzelunternehmens Beratungsleistungen und vermietete Wirtschaftsgüter, unter anderem an die GmbH.
- 2 Seinen Gewinn aus dem gewerblichen Einzelunternehmen hatte der Kläger zunächst durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. In den Bilanzen zum 31.12.2003, zum 31.12.2004 und zum 31.12.2005 hatte er sowohl die GmbH-Beteiligung mit einem Wert von 79.250,24 € als auch diverse Darlehensforderungen in Höhe von zuletzt 144.466,81 € (2005) gegen die GmbH aktiviert. Diese Forderungen beruhten auf Darlehen, die zum Teil seine Mutter (in den Jahren 1998 und 2000) und zum Teil er selbst (in den Jahren 2000, 2002 und 2005) der GmbH

gewährt hatte. Eine Betriebsprüfung bei der GmbH im Jahr 2005 hatte die von der Mutter und ebenso das von ihm im Jahr 2000 gewährte Darlehen als verdeckte Einlagen behandelt.

- 3 Für das Jahr 2006 legte der Kläger keine Bilanz vor, sondern lediglich eine vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung. Für die nachfolgenden Veranlagungszeiträume 2007 bis 2011 reichte er bei dem seinerzeit noch zuständigen Betriebsfinanzamt keine Feststellungserklärungen mehr ein, so dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb geschätzt werden mussten. In der Folgezeit legte der Kläger für die Jahre 2009 bis 2011 Einnahmen-Überschuss-Rechnungen vor. Für die Jahre 2012 und 2013 reichte er beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Einkommensteuererklärungen ein, in denen er seine gewerblichen Einkünfte ebenfalls durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt hatte.
- 4 Bereits im Jahr 2007 hatte die GmbH ihren Geschäftsbetrieb eingestellt. Im Jahr 2008 war über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter hatte im Juli 2008 berichtet, die GmbH sei spätestens seit dem 31.12.2000 überschuldet gewesen. Stille Reserven hätten nicht existiert. Eine Fortführung des Unternehmens sei ausgeschlossen. Nennenswerte liquide Mittel seien nicht vorhanden. Selbst die Gläubiger im Sinne von § 38 der Insolvenzordnung (InsO) hätten nur eine äußerst geringe Quote zu erwarten (0,1 %). Einer im Juni 2013 beantragten Einstellung des Insolvenzverfahrens nach § 213 InsO kam das Amtsgericht nicht nach, weil ein Gläubiger nicht zum Forderungsverzicht bereit gewesen war.
- 5 Mit seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2012 erklärte der Kläger einen Verlust aus der Auflösung der GmbH gemäß § 17 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das FA erkannte diesen Verlust nicht an. Die Einsprüche gegen den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 27.04.2016 und den am selben Tage ergangenen Einkommensteuerbescheid für das weitere Streitjahr 2013 blieben insoweit ohne Erfolg.
- 6 Der Kläger erhob daraufhin Klage und begehrte im Hauptantrag die Berücksichtigung eines Verlustes von 1.025.694 € nach § 17 Abs. 4 EStG für das Jahr 2013 (gemäß dem Teileinkünfteverfahren, das heißt zu 60 %), hilfsweise die Berücksichtigung eines Verlustes von 1.025.694 € für das Jahr 2012 bei seinen gewerblichen Einkünften. Der Betrag setzte sich den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) im ersten Rechtsgang zufolge aus gezeichnetem Kapital, Kapitalrücklagen, Darlehen und Zahlungen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens zusammen.
- 7 Das FG wies die Klage im ersten Rechtsgang mit Urteil vom 29.01.2019 - 13 K 1070/17 E (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 898) ab. Auf die Revision des Klägers hin hob der Bundesfinanzhof (BFH) dieses Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück (BFH-Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675). Für die weitere Sachbehandlung wies der BFH darauf hin, dass der Kläger unwidersprochen in den Jahren 2009 bis 2013 Zahlungen über insgesamt 47.228,46 € aus seinem Privatvermögen geleistet habe, die als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung in Betracht kämen.
- 8 Im zweiten Rechtsgang beantragte der Kläger zusätzlich, mit einem weiteren Hilfsantrag, die Berücksichtigung des Verlustes bei den gewerblichen Einkünften für das Jahr 2013. Das FG wies die Klage erneut ab. Zur Begründung führte es aus, ein Verlust könne nicht nach § 17 Abs. 4 EStG berücksichtigt werden, weil die GmbH-Beteiligung nicht zum Privatvermögen des Klägers gehört habe. Sie sei vielmehr in den Veranlagungszeiträumen 2003 bis 2006 notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers gewesen und auch nach Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über ihr Vermögen weiterhin Betriebsvermögen geblieben. Denn der Kläger habe die Beteiligung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 nicht entnommen. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger die GmbH-Beteiligung habe entnehmen wollen, lägen nicht vor und eine eindeutige Entnahmeerklärung habe der Kläger gegenüber dem damals zuständigen Finanzamt nicht abgegeben.
- 9 Der hilfsweise geltend gemachte gewerbliche Beteiligungsverlust sei für die Streitjahre nicht anzuerkennen. Teilwertabschreibungen seien bei der durch den Kläger ab 2009 gewählten Art der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht zulässig. Daher hätte eine Teilwertabschreibung nur bis zum 31.12.2008 vorgenommen werden können. Der Kläger habe jedoch von seinem diesbezüglichen Wahlrecht keinen Gebrauch gemacht. Die Teilwertabschreibung könne nicht im Wege der Bilanzberichtigung im Jahr 2012 nachgeholt werden, da dies in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich sei. Auch eine anderweitige Berücksichtigung des Aufwands für die Veranlagungszeiträume 2012 und 2013 scheide aus. Die GmbH-Beteiligung sei bereits im Jahr 2008 endgültig verloren gegangen. Der gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG --grundsätzlich-- berücksichtigungsfähige Aufwand hätte wegen des Wechsels der Gewinnermittlungsart im Zuge der Ermittlung

einer Übergangsgewinnberechnung nur im Jahr 2009, dem ersten Jahr der geänderten Gewinnermittlung, angesetzt werden können. Eine Nachholung für die Streitjahre sei nicht möglich.

- 10** Mit seiner Revision trägt der Kläger vor, das FG habe zwar zutreffend die entsprechende Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auf den vollständigen Beteiligungsverlust bejaht. Unzutreffend sei aber die Annahme, dass damit auch ein bestimmter Zeitpunkt für die Vornahme des Betriebsausgabenabzug vorgegeben sei. Tatsächlich komme dem Steuerpflichtigen in dieser Hinsicht ein Wahlrecht zu.
- 11** Ungeachtet dessen habe der BFH mit Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19 (BFH/NV 2020, 675) bereits rechtlich und tatsächlich geklärt, dass der streitige Verlust für Zwecke des § 17 EStG erst im beziehungsweise jedenfalls nicht vor dem Jahr 2013 eingetreten sei. Denn dem Bericht des Insolvenzverwalters sei nicht zu entnehmen gewesen, dass die GmbH mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bereits vermögenslos gewesen sei. Gleichzeitig gehe der BFH in Fortführung ständiger Rechtsprechung davon aus, dass über den Entstehungszeitpunkt des Verlustes aus § 17 Abs. 4 EStG nach den Grundsätzen der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG zu entscheiden sei. Es sei aber nicht nachvollziehbar, warum im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG der Verlust früher realisiert werden sollte als bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich. Folglich könne im Streitfall der "endgültige" Verlust der für die Beteiligung aufgewendeten Mittel frühestens mit Erledigung des Antrags auf Einstellung des Insolvenzverfahrens nach § 213 InsO angenommen werden.
- 12** Unzutreffend sei im Übrigen auch die Annahme des FG, die GmbH-Beteiligung sei nach Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH und der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch Betriebsvermögen geblieben. Denn nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung seien Einlagen von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen dann nicht mehr zulässig, wenn bereits beim Erwerb erkennbar sei, dass sie dem Betrieb keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen würden (Hinweis auf BFH-Urteil vom 19.02.1997 - XI R 1/96, BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399, m.w.N.). Dieser Grundsatz müsse auch dann gelten, wenn --wie im Streitfall-- die Eigenschaft eines Wirtschaftsguts als notwendiges Betriebsvermögen weg falle und die Zurechnungsentscheidung zum Privatvermögen oder gewillkürten Betriebsvermögen erstmals wieder getroffen werden könne. Dass die GmbH-Beteiligung nur noch Verluste bringen würde, sei aufgrund des Berichts des Insolvenzverwalters vom 17.07.2008 erkennbar gewesen.
- 13** Darüber hinaus macht der Kläger Verfahrensmängel geltend.
- 14** Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017 sowie den Bescheid über Einkommensteuer für 2013 vom 27.04.2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte gemäß § 15 EStG um 1.025.694 € gemindert werden,

hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017 sowie den Bescheid über Einkommensteuer für 2012 vom 27.04.2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte gemäß § 15 EStG um 1.025.694 € gemindert werden,

hilfsweise, für den Fall, dass die Beteiligung an der GmbH dem Privatvermögen zuzuordnen ist, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einspruchsentscheidung vom 22.03.2017 sowie den Bescheid über Einkommensteuer für 2013 vom 27.04.2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte gemäß § 17 EStG um 1.025.694 € gemindert werden.

- 15** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

- 16** Zur Begründung verweist das FA im Wesentlichen auf die Ausführungen des FG.

Entscheidungsgründe

II.

- 17** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 18** Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Beteiligung des Klägers an der GmbH und die streitigen Darlehensforderungen bis 2013 zum Betriebsvermögen seines Gewerbebetriebs gehört haben (unter 1.). Als Betriebsausgabe sind Beteiligungs- und Darlehensverluste im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung in dem Zeitpunkt abzuziehen, in dem die jeweils aufgewendeten Mittel endgültig verloren gegangen sind; ein Wahlrecht besteht insoweit nicht (unter 2.). Ausgehend hiervon hat das FG revisionsrechtlich ebenfalls bedenkenfrei erkannt, dass die streitigen Verluste --jedenfalls im Wesentlichen-- nicht in den Streitjahren (2013, hilfsweise 2012) gewinnmindernd berücksichtigt werden können (unter 3.). Eine Berücksichtigung der Verluste nach § 17 Abs. 4 EStG scheidet ebenfalls aus (unter 4.). Mangels tatsächlicher Feststellungen vermag der Senat jedoch nicht zu beurteilen, ob der Kläger in den Streitjahren weitere abziehbare Ausgaben für die Beteiligung getätigt hat (unter 5.).
- 19** 1. Die GmbH-Beteiligung einschließlich der streitigen Darlehensforderungen haben jedenfalls bis zum Streitjahr 2013 zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers gehört.
- 20** Eine Beteiligung, die zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört, verliert ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen grundsätzlich erst durch Entnahme (unter a). Das FG hat rechtlich zutreffend und hinsichtlich der tatsächlichen Würdigung revisionsrechtlich bindend erkannt, dass die Beteiligung an der GmbH ursprünglich notwendiges Betriebsvermögen gewesen ist (unter b), die nachträgliche Änderung der Verhältnisse den betrieblichen Zusammenhang nicht gelöst (unter c) und der Kläger die Beteiligung bis 2013 auch nicht entnommen hat (unter d). Die Darlehensforderungen folgen dieser Qualifikation (unter e).
- 21** a) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (s. ausführlich Senatsurteile vom 10.04.2019 - X R 28/16, BFHE 264, 226, BStBl II 2019, 474, Rz 28 ff. und vom 12.06.2019 - X R 38/17, BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, Rz 33 ff., jeweils m.w.N.).
- 22** aa) Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im Wesentlichen Tatfrage und somit in erster Linie vom FG festzustellen. Dessen Tatsachenwürdigung ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich bindend, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist (Senatsurteil vom 12.06.2019 - X R 38/17, BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, Rz 40).
- 23** bb) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört, verliert diese Zuordnung nicht dadurch, dass sich die Umstände ändern, die ihre Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben. Ob eine --erneute-- Zuführung zum Betriebsvermögen nach Änderung der Verhältnisse noch möglich wäre, ist für den Fortbestand der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen deshalb unerheblich. Die Betriebsvermögenseigenschaft wird grundsätzlich erst dadurch beendet, dass der Steuerpflichtige die Beteiligung aus dem Betriebsvermögen entnimmt (vgl. BFH-Urteile vom 31.01.1985 - IV R 130/82, BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, unter 2.a und vom 10.11.2004 - XI R 31/03, BFHE 208, 180, BStBl II 2005, 334, unter II.1.; Senatsurteile vom 29.07.2015 - X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, Rz 34 und vom 12.06.2019 - X R 38/17, BFHE 265, 182, BStBl II 2019, 518, Rz 57).
- 24** Eine Entnahme setzt eine unmissverständliche, von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung voraus. Die Entnahmehandlung kann auch in einem schlüssigen Verhalten liegen, durch das die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem Betriebsvermögen erkennbar gelöst wird (BFH-Urteile vom 31.01.1985 - IV R 130/82, BFHE 143, 335, BStBl II 1985, 395, unter 2.a; vom 10.11.2004 - XI R 31/03, BFHE 208, 180, BStBl II 2005, 334, unter II.1. und vom 21.08.2012 - VIII R 11/11, BFHE 239, 195, BStBl II 2013, 117, Rz 22 f.). In besonders gelagerten Fällen kann auch ein Rechtsvorgang genügen, der das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheiden lässt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 07.10.1974 - GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168, unter C.II.1.c).
- 25** cc) Die Änderung der Gewinnermittlungsart wirkt sich auf die Zusammensetzung des Betriebsvermögens nicht aus und führt insbesondere nicht zur Entnahme der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter oder zu einer Aufdeckung der stillen Reserven. Dies ist für den Übergang zur Gewinnermittlung nach § 13a EStG in § 4 Abs. 1 Satz 6 EStG ausdrücklich geregelt, gilt darüber hinaus aber allgemein, sofern die Besteuerung der stillen Reserven gewährleistet ist (ausdrücklich für den Fall eines mit einem Wechsel der Gewinnermittlungsart einhergehenden Strukturwandels: Beschluss des Großen Senats des BFH vom 07.10.1974 - GrS 1/73, BFHE 114, 189, BStBl II 1975, 168, unter C.II.1.; ferner etwa Reddig in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 180 und 261;

Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 236; Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz B 190; Hennrichs in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Kap. 9 Rz 9.461).

- 26** b) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG nachvollziehbar und für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) entschieden, dass die streitige Beteiligung bis zur Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH im Jahr 2007 zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers gehört hat. Zutreffend hat das FG auf den Umstand abgestellt, dass beide Unternehmen in derselben Branche tätig gewesen sind, dass die Umsätze, die das Einzelunternehmen des Klägers in den Veranlagungszeiträumen 2003 bis 2006 durch Leistungen an die GmbH erzielt hat, zwischen 43,59 % und 81,26 % seines Gesamtumsatzes betragen und dass nach Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH auch die Umsätze des Einzelunternehmens einbrachen. Die Rechtsprechung ist schon bei deutlich geringeren Umsatzanteilen davon ausgegangen, dass notwendiges Betriebsvermögen vorliegt oder doch jedenfalls vorliegen kann (s. Senatsurteil vom 29.07.2015 - X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, Rz 33, m.w.N.).
- 27** c) Weder die Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH im April 2007 noch der folgende Umsatzrückgang des Einzelunternehmens des Klägers bis zur Insolvenz hatten zur Folge, dass die Beteiligung ihre bisherige Eigenschaft als Betriebsvermögen des Einzelunternehmens verloren hätte. Der Einwand des Klägers, aufgrund des Berichts des Insolvenzverwalters vom 17.07.2008 sei erkennbar gewesen, dass die GmbH-Beteiligung nur noch Verluste bringen würde, so dass sie nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht einlagefähig sei (BFH-Urteil vom 19.02.1997 - XI R 1/96, BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399, unter II.2.d, m.w.N.), ist nach den dargestellten Grundsätzen (s. oben, unter II.1.a bb) unbeachtlich. Dasselbe gilt für den Umstand, dass der Kläger seinen Gewinn ab dem Jahr 2009 nicht mehr durch Betriebsvermögensvergleich, sondern durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt hat (s. oben, unter II.1.a cc).
- 28** d) Das FG hat schließlich in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise und damit nach § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend entschieden, dass die GmbH-Beteiligung bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums 2013 nicht entnommen worden ist. Den Feststellungen des FG zufolge fehlte es sowohl an einer Entnahmehandlung als auch an Anhaltspunkten für einen Entnahmewillen des Klägers. Die hiergegen erhobenen Verfahrensrügen des Klägers greifen nicht durch.
- 29** aa) Die Rüge, das FG habe gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen, weil es Teile der beigezogenen Bilanzakten nicht beziehungsweise nicht einwandfrei berücksichtigt habe, ist unzulässig.
- 30** (1) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Das Gesamtergebnis des Verfahrens umfasst den gesamten durch das Klagebegehren begrenzten und durch die Sachaufklärung des Gerichts und die Mitverantwortung der Beteiligten konkretisierten Prozessstoff. Hierzu zählen insbesondere die Schriftsätze der Beteiligten, ihr Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, ihr Verhalten, die den Streitfall betreffenden Steuerakten, beigezogene Akten eines anderen Verfahrens, vom Gericht eingeholte Auskünfte, Urkunden und die aufgrund einer gegebenenfalls durchgeführten Beweisaufnahme gewonnenen Beweisergebnisse (vgl. BFH-Beschlüsse vom 05.02.2021 - VIII B 70/20, BFH/NV 2021, 642, Rz 9 und vom 20.09.2022 - VIII B 135/21, BFH/NV 2022, 1301, Rz 4).
- 31** Das Gericht darf weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden noch seine Überzeugung auf Umstände gründen, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen. Es darf auch nicht von einem entscheidungserheblichen Sachverhalt ausgehen, der in den Akten keine Stütze findet oder nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen wird (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 23.04.2020 - X B 156/19, BFH/NV 2020, 1077, Rz 10, 11 und vom 05.06.2020 - VIII B 38/19, BFH/NV 2020, 1267, Rz 3).
- 32** Die schlüssige Rüge eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO wegen Nichtberücksichtigung des Inhalts der Akten setzt voraus, dass der Beteiligte, der sich auf den Verstoß beruft, darlegt, inwieweit die Berücksichtigung der seiner Ansicht nach nicht berücksichtigten Tatumstände auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (vgl. BFH-Beschlüsse vom 15.02.2012 - IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, Rz 12 und vom 13.05.2020 - VIII B 146/19, BFH/NV 2020, 1082, Rz 10).
- 33** (2) Ausgehend hiervon hat der Kläger den von ihm behaupteten Verfahrensmangel nicht schlüssig dargelegt.
- 34** Der Kläger macht geltend, das FG habe ausgeführt, es lägen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass er die GmbH-Beteiligung aus seinem Betrieb habe entnehmen wollen. Tatsächlich sei aber seiner Gewinnermittlung nach § 4

Abs. 3 EStG für das Streitjahr 2012 ein Anlagenverzeichnis beigelegt gewesen, das die GmbH-Beteiligung nicht ausgewiesen habe.

- 35** Zuzugeben ist dem Kläger, dass das FG das Anlagenverzeichnis tatsächlich nicht berücksichtigt hat. Der Kläger hat allerdings nicht dargelegt, inwiefern eine Berücksichtigung zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. Da einerseits die Entnahme eines Wirtschaftsguts eine von einem unmissverständlichen Entnahmewilligen getragene Entnahmehandlung voraussetzt (s. oben, unter II.1.a bb) und andererseits das Anlagenverzeichnis für sich genommen keine Entnahme abbildet, sondern allenfalls ein Indiz für eine vorausgegangene Entnahme sein kann, wäre es nach dem Rechtsgedanken des § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 138 Abs. 4 der Zivilprozessordnung Aufgabe des Klägers gewesen, das Anlagenverzeichnis in einen konkreten Sachzusammenhang zu stellen, der den Schluss zulässt, dass dieses Indiz unter Berücksichtigung der Umstände des Streitfalls tatsächlich auf eine --zumindest schlüssige-- Entnahme hinweist. Hierzu hätte der Kläger vor allem darlegen müssen, dass er die Beteiligung hat entnehmen wollen und wann und warum beziehungsweise in welchem Zusammenhang er dies dann tatsächlich auch getan haben will. Der schlichte Hinweis auf das Fehlen der GmbH-Beteiligung im Anlagenverzeichnis ersetzt diese Darstellung schon deshalb nicht und beweist keine vorangegangene Entnahme, weil die Beteiligung auch irrtümlich im Anlagenverzeichnis nicht erfasst worden sein kann. Der Umstand, dass bei nicht buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen die äußere Dokumentation des Entnahmewillens in der Erklärung der Entnahme gegenüber dem Finanzamt liegen kann (Senatsurteil vom 20.09.1995 - X R 46/94, BFH/NV 1996, 393, unter 3.b, m.w.N.), führt hier schließlich schon deshalb zu keinem anderen Ergebnis, weil das FG gerade nicht hat feststellen können, dass eine solche Erklärung abgegeben wurde.
- 36** (3) Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass ein entsprechender Vortrag des Klägers im Übrigen auch widersprüchlich gewesen wäre. Die Würdigung des FG stützt sich maßgebend auf den Schriftsatz des Klägers vom 16.10.2020. Darin hat der Kläger selbst erklärt, dass weder eine Entnahmehandlung noch ein Entnahmewilligen vorgelegen hätten, da sich die Beteiligung seit jeher in seinem Privatvermögen befunden habe. Auf diesen Vortrag hat der Kläger im Revisionsverfahren noch einmal hingewiesen (auf S. 38 seiner Revisionsbegründung). Dann hätte er aber --aufgrund dieser irrigen Ansicht-- tatsächlich keinen Anlass gehabt, die Beteiligung aus seinem Betriebsvermögen zu entnehmen.
- 37** Soweit der Kläger nunmehr, im Revisionsverfahren, sinngemäß einwendet, er habe dies lediglich im erstinstanzlichen Klageverfahren so vorgetragen, noch bevor in Vorbereitung der ersten mündlichen Verhandlung die Bilanzen des Einzelunternehmens der Jahre 1999, 2004 und 2005 aufgefunden worden seien, und damit offenbar sein Vorbringen als Irrtum oder Versehen darstellen möchte, ist dies als neuer Tatsachenvortrag im Revisionsverfahren unbeachtlich und darüber hinaus vor allem auch unschlüssig; denn der Schriftsatz vom 16.10.2020 datiert nach der mündlichen Verhandlung vor dem FG im ersten Rechtsgang.
- 38** bb) Die weitere Rüge, das FG habe gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, weil es in Bezug auf die Bilanzierung der Beteiligung im Jahre 2008 den Sachverhalt nicht hinreichend aufgeklärt habe, ist ebenfalls unzulässig.
- 39** (1) Die schlüssige Darlegung des Verfahrensmangels einer Verletzung der dem FG nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO von Amts wegen obliegenden Sachaufklärungspflicht erfordert unter anderem Angaben dazu, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunkts hätte aufdrängen müssen, obwohl der Kläger selbst keinen entsprechenden Beweisantrag gestellt hat. Weiter muss vorgetragen werden, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 26.04.2018 - XI B 117/17, BFH/NV 2018, 953, Rz 33, m.w.N.).
- 40** (2) An solchen --schlüssigen-- Darlegungen fehlt es im Streitfall.
- 41** Der Kläger hat zur Begründung seiner Verfahrensrüge vorgetragen, das FG habe es versäumt, die "besagte Akte, deren Inhalt die Bilanzen der Veranlagungszeiträume vor 2011 gewesen sein müssten", beizuziehen.
- 42** Allerdings hat das FG entgegen diesem Vortrag die Bilanzakten des Klägers tatsächlich beigezogen; mehr kann das FG im Rahmen der Sachaufklärung nicht tun. Nur findet sich in diesen Akten für das Jahr 2008 keine Bilanz. Dementsprechend hat das FG ausdrücklich festgestellt, dass der Kläger bereits für das Jahr 2006 keine Bilanz mehr vorgelegt hatte, sondern lediglich eine vorläufige Gewinn- und Verlustrechnung (auf S. 4 des angefochtenen Urteils, oben), und dass er für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2011 auch keine Feststellungserklärungen mehr

vorgelegt hatte (auf S. 5 des angefochtenen Urteils). In Anbetracht dessen genügt es nicht, wenn der Kläger nunmehr sinngemäß mutmaßt, es müsse eine weitere Akte geben, die (auch) die Bilanz des Jahres 2008 enthalte. Der Kläger hätte vielmehr entweder vortragen und belegen müssen, dass er eine Bilanz für das Jahr 2008 erstellt und dem FA vorgelegt habe, oder er hätte im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht diese Bilanz nunmehr dem FG vorlegen müssen. Die weiteren Akten, auf die sich der Kläger hier letztlich beruft, gibt es, soweit der Senat dies nachvollziehen kann, nicht.

- 43** cc) Soweit der Kläger schließlich rügt, das FG habe ihm in Bezug auf diese Akten keine Akteneinsicht gewährt, begründet der Vorwurf schon deshalb keinen Verfahrensmangel, weil sich der Akteneinsichtsanspruch nach § 78 Abs. 1 Satz 1 FGO auf die tatsächlich dem Gericht vorgelegten Akten bezieht.
- 44** e) Ebenso wie die Beteiligung waren auch die streitigen Darlehensforderungen gegen die GmbH dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers zuzurechnen und sind jedenfalls bis zum Streitjahr 2013 nicht entnommen worden. Das FG hat knapp, aber zutreffend auf die in dem Senatsurteil vom 15.01.2019 - X R 34/17 (BFH/NV 2019, 530) enthaltenen Grundsätze hingewiesen und festgestellt, dass es, soweit es sich nicht bereits um verdeckte Einlagen handelt, jedenfalls keine Anhaltspunkte für eine private Veranlassung der Darlehensgewährungen gegeben hat. Diese Würdigung ist nicht angegriffen worden und bindet den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO. Entnahmetatbestände sind in Bezug auf die Darlehensforderungen ebenso wenig erkennbar wie hinsichtlich der Beteiligung.
- 45** 2. Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auch der Verlust eines der in dieser Regelung genannten Wirtschaftsgüter als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (unter a). Die Betriebsausgabe ist in dem Zeitpunkt anzusetzen, in dem die für das Wirtschaftsgut aufgewendeten Mittel endgültig verlorengegangen sind (unter b). Dem Steuerpflichtigen kommt hinsichtlich des Zeitpunkts der Verlustberücksichtigung kein Wahlrecht zu (unter c).
- 46** a) Gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG sind bei Steuerpflichtigen, die als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.
- 47** Nicht geregelt ist in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG, welche Folgen sich aus dem Verlust eines der dort genannten Wirtschaftsgüter ergeben. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist auch in solchen Fällen, wenn der Verlust des betreffenden Wirtschaftsguts betrieblich beziehungsweise nicht privat veranlasst ist, eine Betriebsausgabe in Höhe des aufgezeichneten Buchwertes (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) zu berücksichtigen.
- 48** aa) Ursprünglich hatte der BFH im Jahr 1964 entschieden, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, den Verlust eines aus betrieblichem Anlass gegebenen Darlehens nicht gewinnmindernd geltend machen könnten, auch nicht unter dem Gesichtspunkt, dass es sich bei der Darlehenshingabe um einen Vorgang "im Ertragskreis" gehandelt habe. Zur Begründung führte der BFH aus, es sei für die vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG begriffswesentlich, dass ein Vermögensvergleich nicht stattfindet und demgemäß Wertverschiebungen im Vermögensbereich des Steuerpflichtigen auf den Gewinn ohne Einfluss blieben (BFH-Urteil vom 08.10.1964 - IV 88/62, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1965, 23).
- 49** bb) Diese Auffassung gab der BFH im Jahr 1971 wieder auf und entschied, dass ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, den endgültigen Verlust einer betrieblich veranlassten Darlehensforderung gewinnmindernd geltend machen könne und zwar für den Veranlagungszeitraum, in dem der Verlust endgültig eingetreten sei. Das sei der Fall, wenn zweifelsfrei feststehe, dass das Darlehen weder ganz noch teilweise zurückgezahlt werden würde. Zwar könne die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in den einzelnen Veranlagungszeiträumen zu Gewinnen führen, die beträchtlich von den nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Gewinnen abweichen. Die befristete Verschiebung des Gewinnausweises werde aus Gründen der Vereinfachung in Kauf genommen. Aber im Ganzen und auf Dauer gesehen solle im Rahmen des Möglichen die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG denselben Gesamtgewinn wie der Vermögensvergleich ergeben (BFH-Urteil vom 02.09.1971 - IV 342/65, BFHE 104, 311, BStBl II 1972, 334; ähnlich auch BFH-Urteil vom 11.03.1976 - IV R 185/71, BFHE 118, 353, BStBl II 1976, 380, unter 2.1.).
- 50** cc) An diese Rechtsprechung knüpfte der BFH im Jahr 1978 an und entschied, dass auch im Falle des

entschädigungslosen Verlustes einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (infolge des Konkurses der AG) im Zeitpunkt des Verlustes beziehungsweise Untergangs ein Betriebsausgabenabzug vorzunehmen sei. Ob ein solcher Verlust als "faktische Entnahme" anzusehen sei oder ob § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG eine Regelungslücke enthalte, könne offen gelassen werden (BFH-Urteil vom 23.11.1978 - IV R 146/75, BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c).

- 51** dd) Inzwischen ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung allgemein anerkannt, dass der Verlust eines Wirtschaftsguts im Sinne des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG entsprechend dieser Regelung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteile vom 14.01.1982 - IV R 168/78, BFHE 135, 188, BStBl II 1982, 345, unter 1. und 3.: Beteiligung eines Architekten an einer Bauträger-AG und vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 31: Beteiligung eines gewerblichen Einzelunternehmers an einer GmbH; s.a. BFH-Beschlüsse vom 09.02.2006 - IV B 60/04, unter II.d cc; vom 31.03.2006 - IV B 189/04, unter 1.d und vom 11.07.2007 - XI B 184/06, BFH/NV 2007, 1880, unter b). Die Höhe dieses Betriebsausgabenabzugs richtet sich nach dem verzeichneten Wert (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) und ist folglich (nur) möglich, soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten tatsächlich noch nicht berücksichtigt worden sind.
- 52** ee) Diese Auffassung wird auch von der Finanzverwaltung (H 4.5 Abs. 2 des Amtlichen Einkommensteuerhandbuchs "Darlehens- und Beteiligungsverlust") und ebenso vom Schrifttum geteilt (s. HHR/Reddig, § 4 EStG Rz 632; Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 164 und 202; Steinhoff in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 1350; Korn in Korn, § 4 EStG Rz 563; BeckOK EStG/Weitemeyer/Rehr, 18. Ed. [15.03.2024], EStG § 4 Rz 1779; Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 4 Rz 148; Schmidt/Loschelder, EStG, 43. Aufl., § 4 Rz 409; Kahle/Kopp, Finanz-Rundschau, 2020, 1117, 1121).
- 53** b) Zu welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang der Betriebsausgabenabzug zu erfolgen hat, richtet sich danach, wann und in welcher Höhe die Mittel, die für das Wirtschaftsgut aufgewendet wurden, endgültig verlorengegangen sind (BFH-Urteil vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 31; ähnlich auch schon BFH-Urteile vom 23.11.1978 - IV R 146/75, BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c: "im Zeitpunkt des Verlustes" und vom 14.01.1982 - IV R 168/78, BFHE 135, 188, BStBl II 1982, 345, unter 3.: "endgültig verausgabt"). Wann der Verlust in diesem Sinne endgültig ist, ist eine Frage der konkreten Umstände des jeweiligen Einzelfalls (so auch HHR/Reddig, § 4 EStG Rz 632).
- 54** aa) Auf die Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung eines Beteiligungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG kann in diesem Zusammenhang nicht zurückgegriffen werden.
- 55** Gemäß § 17 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn oder Verlust aus der Auflösung einer Kapitalgesellschaft, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft zu mindestens 1 % beteiligt war. Die Beteiligung muss zum Privatvermögen gehören.
- 56** (1) Die Ermittlung des Gewinns oder Verlustes erfordert eine Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt seiner Entstehung. 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 Verlust kann bereits in dem Jahr erfasst werden, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist (s. im Einzelnen BFH-Urteile vom 01.07.2014 - IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, Rz 18; vom 13.10.2015 - IX R 41/14, BFH/NV 2016, 385, Rz 13; vom 10.05.2016 - IX R 16/15, BFH/NV 2016, 1681, Rz 17 und vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675, Rz 16, jeweils m.w.N.).
- 57** 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 Zurückzahlung 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 (BFH-Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675, Rz 17, m.w.N.).
- 58** (2) Im Fall der Liquidation der Gesellschaft muss diese regelmäßig abgeschlossen sein. Nur ausnahmsweise kann dafür auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt werden, etwa wenn die Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens mangels Masse abgelehnt worden ist oder aus anderen Gründen feststeht, dass die Gesellschaft bereits im Zeitpunkt des Auflösungsbeschlusses vermögenslos war. Die Auflösung der Gesellschaft infolge der

Eröffnung des Konkurs- oder Insolvenzverfahrens genügt regelmäßig nicht. Etwas anderes kann gelten, wenn aufgrund des Inventars und der Konkurs- beziehungsweise Insolvenzeröffnungsbilanz (§§ 123, 124 der Konkursordnung --KO-- bzw. §§ 151, 153 f. InsO) oder einer Zwischenrechnungslegung (§ 132 Abs. 2 KO bzw. § 66 Abs. 2 InsO) ohne weitere Ermittlungen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass das Vermögen der Gesellschaft zu Liquidationswerten die Schulden nicht mehr decken wird und ein Zwangsvergleich ausgeschlossen erscheint (BFH-Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675, Rz 18 f., m.w.N.).

- 59** (3) Zudem setzt die Entstehung eines Auflösungsverlustes voraus, dass die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten feststeht. Es muss absehbar sein, ob und in welcher Höhe dem Gesellschafter noch nachträgliche Anschaffungskosten oder sonstige im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG berücksichtigungsfähige Veräußerungs- oder Aufgabekosten entstehen. Insofern dürfen keine wesentlichen Änderungen mehr eintreten. Ist ein Rechtsstreit offen, der zu weiteren nachträglichen Anschaffungskosten führen kann, ist der Auflösungsverlust jedenfalls nicht vor Beendigung des Klageverfahrens realisiert (s. im Einzelnen BFH-Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675, Rz 20).
- 60** (4) Grundlage dieser Rechtsprechung ist der Umstand, dass es sich bei § 17 EStG um eine Gewinnermittlungsvorschrift eigener Art handelt (so bereits BFH-Urteil vom 17.10.1957 - IV 64/57 U, BFHE 65, 544, BStBl III 1957, 443). Sie fingiert gewerbliche Einkünfte, obwohl das Wirtschaftsgut, auf dessen Veräußerung diese Einkünfte beruhen, keinem Betriebsvermögen zugerechnet werden kann (s. BFH-Urteile vom 06.02.1970 - VI R 186/67, BFHE 98, 346, BStBl II 1970, 400 und vom 31.05.2017 - I R 37/15, BFHE 258, 484, BStBl II 2018, 144, Rz 16; vgl. ferner BFH-Urteile vom 19.01.1993 - VIII R 74/91, BFH/NV 1993, 714, unter II.2.e und vom 17.04.1997 - VIII R 47/95, BFHE 184, 275, BStBl II 1998, 102, unter II.1.b; BFH-Beschlüsse vom 27.11.1995 - VIII B 16/95, BFH/NV 1996, 406, unter 2.c und vom 14.09.2007 - VIII B 15/07, BFH/NV 2008, 61, Rz 17).
- 61** (5) Folge dieser Rechtsprechung ist, dass der Veräußerungsgewinn als einmaliger Gewinn auf der Grundlage eines einzelnen --stichtagsbezogenen-- Veräußerungsvorgangs erfasst werden muss.
- 62** Das Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 11 EStG gilt hier prinzipiell nicht (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 12.2.1980 - VIII R 114/77, BFHE 130, 378, BStBl II 1980, 494, unter I.2.a bb; vom 02.10.1984 - VIII R 20/84, BFHE 143, 304, BStBl II 1985, 428, unter 1.a und vom 06.12.2016 - IX R 18/16, BFHE 256, 308, BStBl II 2017, 676, Rz 19; BFH-Beschluss vom 01.04.2008 - IX B 257/07, BFH/NV 2008, 1331, unter 1.; zur Vergleichbarkeit mit § 16 EStG als "Einmaltatbestand" s.a. BFH-Urteil vom 21.12.1993 - VIII R 69/88, BFHE 174, 324, BStBl II 1994, 648, unter 2.a).
- 63** Es gibt keine laufende Gewinnermittlung (BFH-Urteile vom 03.06.1993 - VIII R 23/92, BFH/NV 1994, 459; vom 07.03.1995 - VIII R 29/93, BFHE 178, 116, BStBl II 1995, 693, unter II.2.c bb und vom 17.04.1997 - VIII R 47/95, BFHE 184, 275, BStBl II 1998, 102, unter II.2.). Daher können auch nachträgliche Änderungen nicht in einem späteren Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden; sie beeinflussen als rückwirkende Ereignisse im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) die Höhe des Veräußerungs- oder Auflösungsgewinns und sind auf den Zeitpunkt der Veräußerung oder Auflösung zurückzubeziehen (vgl. BFH-Urteile vom 21.12.1993 - VIII R 69/88, BFHE 174, 324, BStBl II 1994, 648, unter 2.b und vom 01.07.2014 - IX R 47/13, BFHE 246, 188, BStBl II 2014, 786, Rz 19 und 22, m.w.N.).
- 64** bb) Demgegenüber stellt der Verlust eines der in § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG genannten Wirtschaftsgüter im Fall eines Steuerpflichtigen, der seinen gewerblichen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG eine "reguläre" Betriebsausgabe dar. Diese ist im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung zu erfassen. Eine hiervon abweichende, punktuelle --stichtagsbezogene-- Gewinnermittlung mit einem Rückbezug aller nachträglich eintretenden Umstände auf den Veräußerungs- beziehungsweise Verlustzeitpunkt, bei der der Anteilseigner den Verlust in einem einzigen zutreffenden Veranlagungszeitraum geltend machen muss, ist der Einnahmen-Überschuss-Rechnung fremd.
- 65** Es besteht auch kein Bedürfnis nach einer solchen Form der Gewinnermittlung. Nachträgliche Änderungen --zum Beispiel wider Erwarten zurückgezahltes Gesellschaftsvermögen einerseits oder nachträgliche Anschaffungskosten und sonstige Veräußerungs- oder Aufgabekosten andererseits-- können ohne weiteres in einem späteren Veranlagungszeitraum im Rahmen der (weiterhin) laufenden Gewinnermittlung berücksichtigt werden. Hat der Steuerpflichtige zwischenzeitlich seinen Gewerbebetrieb aufgegeben, können nachträgliche Zuflüsse und nachträgliche Anschaffungskosten über § 24 Nr. 2 EStG erfasst werden.
- 66** Somit gibt es auch aus systematischen Erwägungen heraus keinen Grund, den gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG

entsprechend zu berücksichtigenden Beteiligungsverlust den Regeln einer stichtagsbezogenen Gewinnermittlung im Sinne von § 17 Abs. 2 EStG zu unterwerfen.

- 67** c) Dem Steuerpflichtigen kommt hinsichtlich des Zeitpunkts der Verlustberücksichtigung kein Wahlrecht zu.
- 68** aa) Das folgt bereits aus dem Umstand, dass die eingangs dargestellte Rechtsprechung an § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG anknüpft (s. BFH-Urteil vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 31) und dass auch diese Regelung kein Wahlrecht vorsieht.
- 69** Der Verlust ist daher zwingend in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Mittel, die für das Wirtschaftsgut aufgewendet wurden, endgültig verlorengegangen sind (vgl. BFH-Urteil vom 23.11.1978 - IV R 146/75, BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c: "... vorzunehmen ist"), gegebenenfalls nach Maßgabe der §§ 172 ff. AO. Hat es der Steuerpflichtige versäumt, den Verlust geltend zu machen, kommt eine Berücksichtigung in einem späteren Veranlagungszeitraum nicht in Betracht. Insoweit unterscheidet sich die Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, bei der die Bilanzberichtigung gewinnwirksame Nachholungen ermöglicht (BFH-Urteil vom 28.11.2013 - IV R 58/10, BFHE 243, 572, BStBl II 2014, 966, Rz 19; gleicher Ansicht: HHR/Reddig, § 4 EStG Rz 632).
- 70** bb) Der Einwand des Klägers, systematisch betrachtet seien Wahlrechte der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht fremd, trifft zwar grundsätzlich zu, rechtfertigt hier aber kein anderes Ergebnis.
- 71** (1) Zutreffend ist, dass § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG auf die Wahlrechte des § 6 Abs. 2 und 2a EStG sowie auf die Regelungen über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung verweist, die teilweise ebenfalls Wahlrechte enthalten (§ 7 Abs. 1 Satz 6 und 7, Abs. 2 EStG). Demgegenüber ist § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG, an den die Berücksichtigung von Beteiligungs- und Darlehensverlusten im Betriebsvermögen anknüpft, gerade nicht als Wahlrecht ausgestaltet.
- 72** Zudem ist auch die grundsätzlich als Wahlrecht ausgestaltete Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG nach ganz überwiegender Auffassung in den Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut zerstört worden ist oder --wie im Streitfall-- aus einem anderen Grund seinen Nutzen für die Einkünfterzielung vollständig verloren hat, zwingend im Jahr des Schadenseintritts vorzunehmen (BFH-Urteile vom 07.05.1969 - I R 47/67, BFHE 95, 437, BStBl II 1969, 464, unter 2. und vom 01.12.1992 - IX R 333/87, BFHE 170, 113, BStBl II 1994, 12, unter 1.; Brandis/Heuermann/Brandis, § 7 EStG Rz 395; BeckOK EStG/Graw, 16. Ed. [01.07.2023], EStG § 7 Rz 301; Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 7 Rz 192; Grube, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2000, 469; Mirbach/Mirbach, DStZ 2021, 840 f.; Meinert, EFG 2014, 440; ebenso im Ergebnis: HHR/Anzinger, § 7 EStG Rz 239, der allerdings ein Wahlrecht ohnehin allgemein ablehnt, und Bartone in Korn, § 7 EStG Rz 137, der jedenfalls ein Wahlrecht hinsichtlich des Zeitpunkts der AfaA ablehnt). Der erkennende Senat ist ebenfalls der Auffassung, dass --ungeachtet der Frage, ob nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter in den sachlichen Anwendungsbereich des § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG fallen-- in solchen Fällen ausnahmsweise eine Pflicht zur Vornahme der AfaA und somit gerade kein Wahlrecht besteht.
- 73** (2) Auf die Ausgestaltung der Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG kann sich der Kläger in diesem Zusammenhang schon deshalb nicht berufen, weil bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG nach ständiger Rechtsprechung eine Teilwertabschreibung nicht zulässig ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.06.1978 - GrS 1/77, BFHE 125, 516, BStBl II 1978, 620, unter D.I.1.b; BFH-Urteil vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 28, m.w.N.).
- 74** (3) Der weitere Einwand des Klägers, der BFH habe die in den zitierten Entscheidungen verwendete Formulierung, dass "in einem solchen Fall ein Abzug ... im Zeitpunkt des Verlustes bzw. des Untergangs des Wirtschaftsguts vorzunehmen ist" (BFH-Urteile vom 23.11.1978 - IV R 146/75, BFHE 126, 298, BStBl II 1979, 109, unter c) in dem Leitsatz des genannten Urteils abgeschwächt, rechtfertigt kein anderes Ergebnis. Zwar heißt es dort, eine gewinnmindernde Berücksichtigung des Verlustes der Beteiligung komme "auch" dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Doch ergibt sich aus den Entscheidungsgründen --insbesondere aus der Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 02.09.1971 - IV 342/65 (BFHE 104, 311, BStBl II 1972, 334) und unter Berücksichtigung der dortigen Ausführungen zum Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit--, dass sich dieses "auch" auf die Behandlung von Verlusten bei einem nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn bezieht. Die mit dem Leitsatz getroffene Aussage lautet also: Eine gewinnmindernde Berücksichtigung des Verlustes der Beteiligung kommt nicht nur bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG in Betracht, sondern "auch" dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Dasselbe gilt für die von dem Kläger angeführte

Aussage, dem BFH zufolge sei es "möglich", den Verlust einer betrieblichen Beteiligung auch im Rahmen einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung gewinnmindernd zu berücksichtigen (s. BFH-Urteil vom 05.11.2015 - III R 12/13, BFHE 252, 304, BStBl II 2016, 420, Rz 31).

- 75** 3. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Mittel, die der Kläger --bis zum Jahr 2008-- für die streitige GmbH-Beteiligung und die Darlehensforderungen aufgewendet hat, im Jahr 2008 endgültig verlorengegangen sind und daher nicht in den Streitjahren 2013 oder (hilfsweise) 2012 berücksichtigt werden können.
- 76** a) Das FG hat sich (auf S. 17 der Entscheidungsgründe) zum einen auf den Umstand gestützt, dass die GmbH im April 2007 ihren Geschäftsbetrieb eingestellt hatte, und zum anderen darauf, dass sie nach dem Bericht des Insolvenzverwalters vom Juli 2008 nicht nur spätestens seit dem 31.12.2000 überschuldet gewesen war und weder über liquide Mittel noch über stille Reserven verfügte, sondern dass auch die Insolvenzgläubiger (§ 38 InsO) nur eine äußerst geringe Quote von 0,1 % zu erwarten hatten. Die Schlussfolgerung, die das FG daraus (auf S. 20 der Entscheidungsgründe) gezogen hat, dass nämlich der Verlust der GmbH-Beteiligung unter Berücksichtigung der von dem Kläger getragenen Aufwendungen dem Veranlagungszeitraum 2008 zuzurechnen ist, ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze. Sie ist daher für den erkennenden Senat als Revisionsgericht bindend (vgl. Senatsurteil vom 03.12.2019 - X R 5/18, BFH/NV 2020, 698, Rz 46, m.w.N.).
- 77** b) Eine Berücksichtigung der streitigen Beteiligungsverluste ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Gesamtgewinnlichkeit geboten.
- 78** aa) Zutreffend hat das FG darauf hingewiesen, dass Steuerpflichtige, die als Kaufleute nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG verpflichtet gewesen sind, Bücher zu führen, nach dem bis zum 31.12.2008 geltenden handelsrechtlichen Niederstwertprinzip verpflichtet waren, im Fall der dauernden Wertminderung einer Beteiligung eine Teilwertabschreibung vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2006 - I R 2/06, BFHE 215, 230, BStBl II 2007, 469, unter II.2.a), während Steuerpflichtigen, die den Gewinn mangels Kaufmannseigenschaft nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt haben, schon damals ein Wahlrecht zustand (s.a. Senatsurteil vom 09.12.2014 - X R 36/12, BFH/NV 2015, 821, Rz 20, m.w.N.).
- 79** Den Feststellungen des FG zufolge ermittelte der Kläger seinen Gewinn bis zum Veranlagungszeitraum 2008 (einschließlich) durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG. Folglich war er berechtigt, aber nicht verpflichtet, zum 31.12.2008 eine Teilwertabschreibung auf die Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung und der Darlehensforderungen vorzunehmen. Von diesem Wahlrecht hat der Kläger keinen Gebrauch gemacht.
- 80** bb) Ebenfalls zutreffend ist der Hinweis des FG, dass der Kläger die streitigen Beteiligungsverluste aufgrund seines Wechsels der Gewinnermittlungsart zum 31.12.2008 --vom Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG-- im Rahmen einer Überleitungsrechnung für den Veranlagungszeitraum 2009 hätte geltend machen müssen.
- 81** (1) Wechselt der Steuerpflichtige die Gewinnermittlungsart, ist ein Übergangsgewinn zu ermitteln, der auch ein Übergangsverlust sein kann. Da die verschiedenen Gewinnermittlungsarten wegen des Realisationsprinzips auf der einen Seite und des Zufluss-Abfluss-Prinzips auf der anderen Seite zu unterschiedlichen Periodengewinnen führen können, sind Zu- und Abrechnungen vorzunehmen, damit sich Geschäftsvorfälle weder doppelt noch überhaupt nicht auswirken (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 01.10.2015 - X R 32/13, BFHE 251, 298, BStBl II 2016, 139, Rz 13, m.w.N.).
- 82** Bei einem Übergang vom Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) sind die Korrekturen nach Auffassung der Finanzverwaltung im ersten Jahr nach dem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vorzunehmen (R 4.6 Abs. 2 der Einkommensteuer-Richtlinien). Dies ist zutreffend, da das vorherige Wirtschaftsjahr mit der bisherigen Gewinnermittlung abschließt und sich der tatsächliche Übergangsgewinn aus den erforderlichen Korrekturen erst im Laufe des folgenden Wirtschaftsjahrs (Übergangsjahr) überblicken und ermitteln lässt (gleicher Ansicht: HHR/Schober, Vor §§ 4-7 EStG Rz 74; Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 239; Seiler in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz D 60; Korn in Korn, § 4 EStG Rz 579; ebenso für den umgekehrten Fall eines Übergangs von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich: Senatsurteil vom 01.10.2015 - X R 32/13, BFHE 251, 298, BStBl II 2016, 139, Rz 14, m.w.N.). Das gilt auch dann, wenn der Gewinn durch Vollschatzung ermittelt wurde und sodann zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG übergegangen wird (vgl. Korn in Korn, § 4 EStG Rz 578).

- 83** Fehler bei der Ermittlung des Übergangsgewinns im Übergangsjahr können nur durch eine Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Übergangsjahr korrigiert werden (so zutreffend Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 238; BeckOK EStG/Weitemeyer/Rehr, 17. Ed. [01.10.2023], EStG § 4 Rz 2001; ebenso für den umgekehrten Fall eines Übergangs von der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zum Betriebsvermögensvergleich: BFH-Urteil vom 05.10.1973 - VIII R 20/68, BFHE 111, 40, BStBl II 1974, 303).
- 84** (2) Nach den Feststellungen des FG hat der Kläger nach Wechsel der Gewinnermittlungsart seit 2009 seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt. Die hiergegen erhobene (weitere) Verfahrensrüge des Klägers greift nicht durch. Der Kläger meint, weder dem Tatbestand des angefochtenen Urteils noch den Entscheidungsgründen lasse sich dieser Schluss entnehmen. Das trifft nicht zu. Dass der Kläger ab dem Jahr 2009 nur noch Einnahmen-Überschuss-Rechnungen vorgelegt hat, ergibt sich aus den Ausführungen des FG im Tatbestand des angefochtenen Urteils (dort auf S. 5 und 6).
- 85** Ausgehend hiervon wäre es im Streitfall durchaus möglich gewesen, den streitigen Beteiligungsverlust trotz des Wechsels der Gewinnermittlungsart steuerlich zu berücksichtigen, und zwar im Veranlagungszeitraum 2009. Der Grund dafür, dass dies inzwischen nicht mehr möglich ist, liegt den --insoweit nicht angegriffenen-- Feststellungen des FG zufolge darin, dass der Kläger den Feststellungsbescheid für 2009 nicht angefochten hat, so dass dieser bestandskräftig geworden ist.
- 86** Die Nichtberücksichtigung des Beteiligungsverlustes beruht damit nicht auf Unterschieden zwischen der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG einerseits und dem Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG andererseits, sondern allein auf dem Umstand, dass es der Kläger versäumt hat, seinen Verlust im zutreffenden Veranlagungszeitraum geltend zu machen. Eine nachträgliche Korrektur dieses Versäumnisses ist steuerlich weder vorgesehen noch geboten.
- 87** c) Dass dem IX. Senat zufolge nach Maßgabe der dargestellten --abweichenden-- Rechtsprechungsgrundsätze zu § 17 EStG ein Beteiligungsverlust im Privatvermögen nicht dem Jahr 2009, sondern im Zweifel eher dem Streitjahr 2013 zuzurechnen gewesen wäre (s. BFH-Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675, Rz 26 ff. und 33), ist in Anbetracht dessen für den Streitfall nicht maßgeblich.
- 88** 4. Einen Verlust aus der Auflösung der GmbH nach § 17 Abs. 4 EStG kann der Kläger nach alledem schon deshalb nicht geltend machen, weil seine Beteiligung nicht zum Privatvermögen gehört hat (s.a. BFH-Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19, BFH/NV 2020, 675, Rz 15, m.w.N.).
- 89** 5. Die Sache ist nicht spruchreif; denn der Kläger hat in den Streitjahren 2012 und 2013 möglicherweise noch weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit der GmbH-Beteiligung getragen, die gegebenenfalls als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.
- 90** Der IX. Senat hat bereits in seinem Urteil vom 19.11.2019 - IX R 7/19 (BFH/NV 2020, 675/19, Rz 28) darauf hingewiesen, dass der Kläger seinem (bislang) unwidersprochenen Vortrag zufolge in den Jahren 2009 bis 2013 noch Zahlungen aus seinem Privatvermögen über insgesamt 47.228,46 € geleistet hat. Einer mit Telefax vom 28.01.2019 übersandten Aufstellung des Klägers zufolge (Bl. 106 der E-Akte des FG) entfielen jedenfalls auf das Streitjahr 2013 Zahlungen in Höhe von insgesamt 5.020,82 €. Gegebenenfalls wären diese Zahlungen nach den dargelegten Rechtsgrundsätzen als Betriebsausgaben der Streitjahre zu berücksichtigen. Das FG hat hierzu --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen getroffen. Es erhält hiermit Gelegenheit, dies im dritten Rechtsgang nachzuholen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de