



*Rechtsprechung aktuell:
Neue Entwicklungen im Steuerrecht (2025)*

Skript zum Nachweis von
5 Fortbildungsstunden
im Selbststudium gemäß § 15 Abs. 4 FAO

Herzlich willkommen zu Ihrer Fortbildung nach § 15 Abs. 4 FAO!

Bitte bearbeiten Sie die in diesem Skript dargestellten Entscheidungen innerhalb der vorgesehenen Fortbildungszeit.

Im Anschluss gelangen Sie über die Seminareseite zur Lernerfolgskontrolle im Multiple-Choice-Format. Diese bezieht sich ausschließlich auf die Inhalte des Skripts.

Nach Bestehen der Lernerfolgskontrolle werden Sie automatisch zur Zahlungsseite weitergeleitet. Sobald sowohl die Kontrolle erfolgreich abgeschlossen ist als auch Ihre Zahlung eingegangen ist, erhalten Sie spätestens am folgenden Werktag alle erforderlichen Nachweise per E-Mail.

Sollten Sie die erforderliche Mindestpunktzahl von 70 % nicht erreichen, können Sie das Skript in Ruhe erneut durchgehen und die Lernerfolgskontrolle beliebig oft und ohne zusätzliche Kosten wiederholen.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg bei Ihrer Fortbildung!

**Ihr Team von
Hanse Seminare**

Entscheidung 1 – BFH Urt. v. 13.3.2024 – X R 32/21:

Gründe:

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) firmierte ursprünglich als A-GmbH. Mit Verschmelzungsvertrag vom xx.08.2013 wurde die ehemalige B-GmbH (übertragende Gesellschaft) rückwirkend zum 01.01.2013 auf die Klägerin als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am yy.09.2013 im Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers eingetragen. Die übernehmende Gesellschaft wurde in B-GmbH umfirmiert.

Zum 31.12.2012 war für die Klägerin ein verbleibender Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer von 1.565.286 € festgestellt worden, wovon nach Anwendung von § 8c des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) nur noch ein Betrag von 918.979 € für die Verlustverrechnung zur Verfügung stand. Im Streitjahr 2013 belief sich der Gesamtbetrag der Einkünfte der Klägerin auf 900.773 €. Im Wege zeitanteiliger Aufteilung ging die Klägerin davon aus, dass ein Teilbetrag von 631.862 € noch von der übertragenden Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum (01.01.2013 bis yy.09.2013) erzielt worden sei und der Restbetrag von 268.911 € auf die Zeit nach dem handelsrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung entfalle.

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Betrag von 631.862 € gemäß § 2 Abs. 4 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) – UmwStG 2006 – i.d.F. des Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809) – künftig als „UmwStG 2006 n.F.“ bezeichnet – nicht mit dem zum 31.12.2012 festgestellten verbleibenden Verlustvortrag der Klägerin verrechnet werden konnte. Dementsprechend zog der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt – FA –) im geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 25.01.2016 einen Verlustvortrag von 268.911 € ab und setzte die Steuer nach einem zu versteuernden Einkommen von 631.862 € auf 94.779 € fest.

Im Jahr 2014 erzielte die Klägerin ein zu versteuerndes Einkommen von ./ 2.838.695 €. Das FA stellte mit Bescheid vom 22.04.2016 unter Einbeziehung des Verlustvortrags aus 2013 in Höhe von 650.068 € den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2014 auf 3.488.763 € fest. Am 02.05.2016 stellte die Klägerin den im vorliegenden Verfahren streitgegenständlichen Antrag, den Körperschaftsteuerbescheid 2013 dahingehend zu ändern, dass ein Verlustrücktrag aus 2014 in Höhe von 631.862 € abgezogen und die Steuer auf 0 € herabgesetzt wird.

Mit Bescheid vom 06.03.2018 lehnte das FA den Änderungsantrag ab. Zur Begründung führte es aus, gemäß § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. könnten positive Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum auch nicht mit negativen Einkünften des übernehmenden Rechtsträgers des Folgejahres ausgeglichen werden. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1929). Schon die im Wortlaut des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. genannten Voraussetzungen seien nicht erfüllt. Denn diese Norm verbiete nicht generell den Ausgleich von positiven Einkünften, die der übertragende Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum erzielt habe, mit Verlusten des übernehmenden Rechtsträgers, sondern zähle lediglich bestimmte Verlusttatbestände auf, die hier nicht einschlägig seien. Selbst wenn man den Verlustrücktrag als „nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ des übernehmenden Rechtsträgers ansehen wolle, sei der Ausschluss des Verlustrücktrags vom Sinn und Zweck der Norm nicht gedeckt. Vielmehr erfasse sie nur Verluste, die bis zum Ende des Rückwirkungszeitraums entstanden seien. Ausweislich der Gesetzesmaterialien habe der Gesetzgeber einer „Monetarisierung von Verlusten“ entgegenwirken wollen. Dabei hätten ihm insbesondere Gestaltungen im Bankensektor vor Augen gestanden, bei denen Gesellschaften mit hohen stillen

Reserven auf Verlustgesellschaften verschmolzen und im Rückwirkungszeitraum die stillen Reserven realisiert worden seien. Der Gesetzgeber habe daher allein die Nutzbarmachung von bereits bestehenden oder unmittelbar zu erwartenden Verlustpositionen verhindern wollen. Das Entstehen künftiger Verluste sei hingegen nur in sehr engen Grenzen gestaltbar. Schlösse man einen Verlustrücktrag generell aus, bliebe dem übernehmenden Rechtsträger „mitunter“ ein Verlustabzug verwehrt, der ohne die Verschmelzung hätte vorgenommen werden können. Ein derart weitreichendes Verlustabzugsverbot erscheine vor dem Hintergrund des Missbrauchsverhinderungscharakters der Norm und der aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abgeleiteten Notwendigkeit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht sachgerecht.

Mit seiner Revision vertritt das FA die Auffassung, schon der Gesetzeswortlaut schließe einen Verlustrücktrag aus, weil dieser aus „nicht ausgeglichenen negativen Einkünften“ im Sinne des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. stamme. Anders als das FG meine, beschränke sich der Normzweck weder auf Missbrauchsfälle noch auf die Verhinderung einer Nutzung lediglich bestehender oder unmittelbar zu erwartender Verlustpositionen. Vielmehr bezwecke § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F., positive Einkünfte, die der übertragende Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum erzielt habe, endgültig zu besteuern. Die – vom Handelsrecht abweichende – steuerliche Rückwirkung diene der Vereinfachung bei der Ermittlung des Einkommens, solle aber keine weiteren Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen. Eine klassische Verlustgesellschaft habe Verlustvorträge, laufende Verluste und künftige Verluste. Folgte man dem FG, bedeutete dies, dass § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. nur eine Verrechnungssperre für den Veranlagungszeitraum der Verschmelzung enthielte, in Bezug auf den anschließend erzielten Verlust aber eine Verrechnung mit Gewinnen des übertragenden Rechtsträgers aus dem Rückwirkungszeitraum zuließe. Eine solche Auslegung erscheine willkürlich. Tatsächlich habe der Gesetzgeber eine modellhafte Verlustnutzung vollständig verhindern wollen.

Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Sie ist der Auffassung, der Gesetzeswortlaut werde überdehnt, wenn auch der Verlustrücktrag (zurückgetragene negative Einkünfte des Folgejahres) als nicht ausgeglichene negative Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. verstanden würde. Die Behauptung des FA, Normzweck sei die Sicherstellung der endgültigen Besteuerung der vom übertragenden Rechtsträger im Rückwirkungszeitraum erzielten positiven Einkünfte, finde weder im Gesetzeswortlaut noch in den Materialien eine Stütze. Eine Verlustverrechnung trage grundsätzlich zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei und könne nicht stets als missbräuchlich angesehen werden, zumal der Verlust der Folgejahre auch aus dem Geschäftsbetrieb des übertragenden Rechtsträgers stammen könne und ohne Verschmelzung hätte zurückgetragen und verrechnet werden können.

II.

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 –).

Entgegen der Auffassung des FG erfasst § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. den Verlustrücktrag (dazu unten 1.). Die Sache ist gleichwohl an das FG zurückzuverweisen, da noch zu prüfen ist, ob § 2 Abs. 4

Satz 6 UmwStG 2006 n.F. unter dem Gesichtspunkt der verbundenen Unternehmen die Anwendbarkeit des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. ausschließt (unten 2.).

1. Wortlaut und Systematik des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F., dessen zeitlicher Anwendungsbereich im Streitfall eröffnet ist (dazu unten a), stehen vorliegend dem von der Klägerin begehrten Verlustrücktrag aus 2014 in das Streitjahr 2013 entgegen (unten b). Aus teleologischen Überlegungen folgt nichts anderes (unten c). Dieses Ergebnis ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar (unten d).

a) Zu Recht gehen das FG und die Beteiligten davon aus, dass der zeitliche Anwendungsbereich des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. im Streitfall eröffnet ist. Diese Norm ist gemäß § 27 Abs. 12 Satz 1 UmwStG 2006 n.F. erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 06.06.2013 erfolgt. Zwar hat das FG den Tag der Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers nicht festgestellt. Da der Verschmelzungsvertrag aber erst am xx.08.2013 geschlossen wurde, kann die Anmeldung nicht vor diesem Tag vorgenommen worden sein.

b) Der von der Klägerin begehrte Verlustrücktrag wird schon durch Wortlaut und Systematik des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. ausgeschlossen.

Nach dieser Regelung ist der Ausgleich oder die Verrechnung von positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum mit verrechenbaren Verlusten, verbleibenden Verlustvorträgen, nicht ausgeglichenen negativen Einkünften und einem Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) des übernehmenden Rechtsträgers nicht zulässig.

aa) Dem FG und der Klägerin ist zuzugeben, dass diese Norm nicht allgemein sämtliche denkbaren Verlustpositionen erfasst, sondern sich auf die enumerative Aufzählung von vier Verlustpositionen beschränkt. Drei dieser Verlustpositionen – verrechenbare Verluste (z.B. § 15a Abs. 3, 4, § 15b Abs. 4, § 20 Abs. 6 Satz 5 bis 7 EStG), verbleibende Verlustvorträge (§ 10d Abs. 4 EStG, auch in Verbindung mit den Normen, die auf § 10d Abs. 4 EStG verweisen) und der Zinsvortrag (§ 4h Abs. 1 Satz 5 EStG)- sind im Streitfall ersichtlich nicht einschlägig.

bb) Die verbleibende Tatbestandsalternative der „nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte“ erfasst unstreitig die laufenden, noch nicht in eine gesonderte Verlustfeststellung eingegangenen negativen Einkünfte, die der übernehmende Rechtsträger im Veranlagungszeitraum der Verschmelzung erzielt (vgl. Viebrock/Loose, Deutsches Steuerrecht -DStR – 2013, 1364, 1365; BeckOK UmwStG/Mückl, 29. Ed. [15.07.2024], UmwStG § 2 Rz 1617).

cc) Darauf beschränkt sich der Anwendungsbereich dieser Tatbestandsalternative jedoch nicht. Vielmehr wird auch ein Verlustrücktrag von ihr erfasst (ebenso Erlass des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 18.07.2017, Der Betrieb – DB – 2017, 1746; Dötsch/Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 2 UmwStG Rz 115; a.A. T. Loose in Brandis/Heuermann, § 2 UmwStG Rz 89; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 196; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 2 UmwStG Rz 159; BeckOK UmwStG/Mückl, 29. Ed. [15.07.2024], UmwStG § 2 Rz 1655; Drüen/Wöhrle in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 2 UmwStG Rz 171).

(1) Gemäß § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG sind „negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden“, bis zu einem Höchstbetrag in dem unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum abzuziehen. „Nicht ausgeglichene negative Einkünfte“ bilden also die Grundlage für den in dieser Vorschrift legal definierten und im vorliegenden

Verfahren streitigen Verlustrücktrag. Auch § 10d Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (heute § 10d Abs. 1 Satz 5 Halbsatz 2 EStG) verwendet die Formulierung „in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden“. Gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG (ebenso § 10d Abs. 4 Satz 2 EStG) bilden „nicht ausgeglichene negative Einkünfte“, die nicht nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen wurden, den Verlustvortrag. Seit wieder ein Verlustrücktrag in den zweiten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraum zulässig ist (§ 10d Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. von Art. 3 Nr. 5 des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.06.2022, BGBl I 2022, 911), verwendet auch § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG im Zusammenhang mit dem Verlustrücktrag die Formulierung „Ausgleich der negativen Einkünfte“. Soweit § 10d Abs. 2 und 4 EStG diese Wendung im Zusammenhang mit dem Verlustvortrag aufnimmt, geschieht dies in Anknüpfung an den Verlustrücktrag in § 10d Abs. 1 EStG.

Damit bezieht sich die in § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. enthaltene Tatbestandsalternative der „nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte“ angesichts der begrifflichen Übereinstimmung der beiden Normen erkennbar und eindeutig auch auf den in § 10d Abs. 1 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) geregelten Verlustrücktrag.

Soweit die Klägerin sich darauf beruft, dass die seitens des FA genutzte Formulierung „(nicht) verrechnete negative Einkünfte“ weder in § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. noch in § 10d EStG wörtlich verwendet wird, ist das zwar zutreffend, aber unerheblich.

(2) Hinzu kommt, dass § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. zwar im Zusammenhang mit den positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers eine zeitliche Beschränkung auf positive Einkünfte „im Rückwirkungszeitraum“ enthält, eine solche zeitliche Beschränkung bei der im selben Satz nachfolgenden Aufzählung der Verlustpositionen des übernehmenden Rechtsträgers aber gerade nicht vorgenommen wurde (vgl. hierzu bereits Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 12.04.2023 – I R 48/20, BFHE 280, 189, BStBl II 2023, 888, Rz 18; a.A. ausdrücklich Neumann-Tomm, DB 2014, 2617, 2620).

(3) Zwar führt ein Teil der Literatur an, § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. untersage nur den „Ausgleich und die Verrechnung“ positiver Einkünfte mit den genannten Verlustpositionen, was einen Verlustrücktrag schon deshalb aus dem Anwendungsbereich ausschließe, weil dieser nicht ausgeglichen oder verrechnet werde, sondern einen „Abzug“ darstelle (Viebrock/Loose, DStR 2013, 1364, 1366; Ott, GmbH-Steuerpraxis 2017, 289, 294; Ott, Deutsche Steuerzeitung 2018, 524, 533). Dieses Argument greift aber schon deshalb nicht durch, weil auch verbleibende Verlustvorträge – die unstrittig unter § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. fallen – nach der in § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG verwendeten Terminologie nicht ausgeglichen oder verrechnet werden, sondern „abziehen“ sind und daher die ausdrückliche Erwähnung der verbleibenden Verlustvorträge in § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. leerliefe, wenn sie allein deshalb nicht unter diese Regelung fielen, weil ihre Nutzung in § 10d EStG rechtstechnisch als „Abzug“ bezeichnet wird (so auch Neumann-Tomm, DB 2014, 2617, 2620, Fußnote 25). Im Übrigen verwendet jedenfalls § 10d Abs. 1 Satz 2 EStG in der ab 2022 geltenden Fassung für den Verlustrücktrag neben dem Begriff „Abzug“ auch den Begriff „Ausgleich“.

c) Dieses sich aus dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes ergebende Auslegungsergebnis wird durch die vom FG und der Klägerin angestellten Überlegungen zum Sinn und Zweck der Norm nicht verdrängt. Vielmehr zeigt die Entstehungsgeschichte der Vorschrift, dass ihr Zweck weiter reicht als das FG und die Klägerin annehmen.

aa) § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. ist zwar durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz angefügt worden, geht aber auf die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 zurück (BTDrucks 17/10604, S. 32; gleichlautend der erneute Entwurf des

Bundesrates für ein Jahressteuergesetz 2013, BTDrucks 17/13033, S. 90), der sich der Normzweck entnehmen lässt (so auch bereits BFH-Urteil vom 12.04.2023 – I R 48/20, BFHE 280, 189, BStBl II 2023, 888, Rz 13). Darin heißt es, in jüngster Zeit seien Gestaltungen bekannt geworden, die unter anderem von Banken modellhaft betrieben würden und zum Ziel hätten, die Besteuerung von Gewinnen bei Gesellschaften mit hohen stillen Reserven durch die Verrechnung mit steuerlichen Verlusten einer anderen Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum zu vermeiden. Dies bringt zum Ausdruck, dass der Gesetzgeber jegliche Verrechnung von Verlusten mit den im Rückwirkungszeitraum erzielten positiven Einkünften der übertragenden Gesellschaft verhindern und damit die endgültige Besteuerung dieser Einkünfte sicherstellen wollte. Zwar wird im ersten Satz dieser Gesetzesbegründung nur der Begriff „steuerlicher Verlustvortrag der Verlustgesellschaft“ erwähnt. Aus den nachfolgenden Sätzen der Gesetzesbegründung, in denen nur noch von einer „Verrechnung mit steuerlichen Verlusten“ beziehungsweise der „Verrechnung seiner Verluste“ die Rede ist, wird aber deutlich, dass hier keine Beschränkung auf die Nutzung bestehender Verlustvorträge aus den Vorjahren – und damit eine Nichtanwendung der Regelung auf die von ihrem Wortlaut erfassten Verlustrückträge – beabsichtigt war.

Auch in der Gegenäußerung der Bundesregierung ist zwar von einer „Monetarisierung von Verlustvorträgen“ die Rede (BTDrucks 17/10604, S. 48). Der Verwendung des Begriffs „Verlustvorträge“ kann aber schon deshalb keine Beschränkung des vom Gesetzgeber gewollten Anwendungsbereichs des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. entnommen werden, weil der vom Bundesrat vorgelegte Gesetzentwurf von Anfang an nicht nur Verlustvorträge, sondern auch mehrere weitere Verlustpositionen erfasste. Der in einigen Passagen der Gesetzesmaterialien verwendete Begriff „Verlustvorträge“ stellt sich danach nicht als eine im engen rechtstechnischen Sinne zu verstehende, abschließende Beschreibung des Anwendungsbereichs der Neuregelung dar, sondern lediglich als Hinweis auf eine – in der Praxis besonders häufige – der verschiedenen von § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. erfassten Fallgruppen.

bb) Soweit die Vorinstanz ihre gegenteilige Auffassung damit begründet hat, der Gesetzgeber habe allein die Nutzbarmachung bereits bestehender oder unmittelbar zu erwartender Verlustpositionen verhindern wollen, findet dies in den Gesetzesmaterialien – und erst recht im Gesetzeswortlaut – keine Stütze.

Auch das weitere vom FG für eine teleologische Reduktion herangezogene Argument, von einem Ausschluss des Verlustrücktrags wären auch solche Verluste erfasst, die der verschmolzene Rechtsträger in dem auf die Verschmelzung folgenden Veranlagungszeitraum erzielt habe, die aber im fortgeführten Geschäftsbetrieb des übertragenden Rechtsträgers entstanden seien, so dass dieser sie ohne Weiteres auf seine positiven Einkünfte aus dem Vorjahr hätte zurücktragen können, wenn die Verschmelzung nicht stattgefunden hätte, überzeugt den Senat nicht. Ab dem Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister des übernehmenden Rechtsträgers (§ 20 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes – UmwG –) besteht, worauf das FG selbst zu Recht hingewiesen hat, zivilrechtlich nur noch ein einziger Rechtsträger, dessen Ergebnisse den beiden an der Verschmelzung beteiligten Rechtsträgern nicht mehr zuzuordnen sind. Dann sind aber Überlegungen dazu, welche Verluste ohne Verschmelzung hätten verrechnet werden können, lediglich hypothetisch. Demgegenüber beruht § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. darauf, dass im Rückwirkungszeitraum – auf die während dieses Zeitraums vom übertragenden Rechtsträger erzielten positiven Einkünfte ist der Anwendungsbereich der genannten Norm beschränkt – zivilrechtlich gerade noch kein einheitlicher Rechtsträger existierte. Der übertragende Rechtsträger erlischt nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG erst mit der Eintragung der Verschmelzung im Handelsregister.

Das FA weist in der Revisionsbegründung – nach Auffassung des Senats zutreffend – darauf hin, dass § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. seinen – vorstehend unter aa dargestellten – Normzweck nur unzureichend erfüllen könnte, wenn lediglich verbleibende Verlustvorträge sowie ein im

Veranlagungszeitraum der Verschmelzung eingetretener laufender Verlust, nicht aber Verlustrückträge vom Anwendungsbereich erfasst wären. Denn dann träte die vom Gesetzgeber in Fällen der Verschmelzung auf eine Verlustgesellschaft gewollte Besteuerung von im Rückwirkungszeitraum erzielten positiven Einkünften des übertragenden Rechtsträgers unter Umständen nur vorläufig und kurzfristig ein, könnte aber mit einem Verlustrücktrag aus im Folgejahr entstandenen Verlusten ohne Weiteres wieder rückgängig gemacht werden.

cc) Im Übrigen ist nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung eine teleologische Reduktion nicht schon dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint, was hier nach Auffassung des Senats noch nicht einmal der Fall ist. Vielmehr kommt eine teleologische Reduktion grundsätzlich nur dann in Betracht, wenn die auf den Gesetzeswortlaut gestützte Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt (vgl. – jeweils zu § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG 2006 – BFH-Urteile vom 22.10.2015 – IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 24, und vom 17.08.2023 – III R 37/20, BFHE 281, 345, BStBl II 2024, 16, Rz 37). Davon kann in Bezug auf die Einbeziehung von Verlustrückträgen in den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. keine Rede sein.

Daher hat schon der I. Senat des BFH – nach Auffassung des erkennenden Senats zutreffend – entschieden, dass der eindeutige Wortlaut des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. eine teleologische Reduktion auf Fälle, in denen eine steuergestalterische Missbrauchsabsicht feststellbar ist, nicht zulässt. Er hat dabei auch auf die Schwierigkeiten hingewiesen, die es bereiten würde, im Gesetzeswortlaut mögliche Missbrauchsfälle abgrenzbar zu beschreiben (ausführlich BFH-Urteil vom 12.04.2023 – I R 48/20, BFHE 280, 189, BStBl II 2023, 888, Rz 12 ff.).

d) Anders als das FG es angedeutet hat und von Teilen der Literatur – jeweils ohne Auseinandersetzung mit den maßgebenden verfassungsrechtlichen Auslegungsgrundsätzen – vertreten wird (Mückl, GmbH-Rundschau 2013, 1084, 1086; BeckOK UmwStG/Mückl, 29. Ed. [15.07.2024], UmwStG § 2 Rz 1549; Drüen/Wöhrle in Frotzcher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 2 UmwStG Rz 170a), steht Art. 3 Abs. 1 GG der vom Senat vorgenommenen Gesetzesauslegung nicht entgegen.

aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – (vgl. zuletzt ausführlich – auch zum Folgenden – Beschluss vom 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rz 139 ff., mit zahlreichen weiteren Nachweisen) gebietet der allgemeine Gleichheitssatz dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Es ist grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen. Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind.

Im Steuerrecht bindet Art. 3 Abs. 1 GG den Gesetzgeber an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebietet, die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Der steuerrechtliche Ausgangstatbestand muss folgerichtig – im Sinne von belastungsgleich – ausgestaltet werden. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstands getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag.

Dabei betont das BVerfG, dass das Einkommensteuerrecht – nichts anderes kann für das Körperschaftsteuerrecht gelten – auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen (Subjektsteuerprinzip) hin ausgelegt ist (BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 – 2 BvL 8/13, DStR 2024, 155, Rz 139, m.w.N.).

bb) Bei der verfassungsrechtlichen Betrachtung kann nicht außer Acht gelassen werden, dass der Steuerpflichtige frei darin ist, die durch das Umwandlungsgesetz und das Umwandlungssteuergesetz – in Abweichung vom ansonsten systemprägenden Subjektsteuerprinzip – eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten zu nutzen oder auch nicht zu nutzen. Er kann die Verschmelzung unterlassen, so dass jede Gesellschaft die von ihr erzielten Gewinne mit den von ihr erlittenen Verlusten nach den allgemeinen Regelungen ohne die in § 2 Abs. 4 UmwStG 2006 n.F. angeordneten Einschränkungen ausgleichen kann und das Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht wird.

Die Gesellschafter können sich auch dafür entscheiden, nicht eine Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft, sondern umgekehrt eine Verlustgesellschaft auf eine Gewinngesellschaft zu verschmelzen. Zwar bliebe ein Rücktrag künftig erzielter Verluste auf das Verschmelzungsjahr und deren Verrechnung mit Gewinnen des Rückwirkungszeitraums – anders als im Fall der Verschmelzung einer Gewinnauf eine Verlustgesellschaft – zulässig. Umgekehrt gingen aber die bei der Verlustgesellschaft vorhandenen Verlustpositionen von vornherein nicht auf die Gewinngesellschaft über und wären steuerlich endgültig verloren (§ 12 Abs. 3 Halbsatz 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006), ohne dass dies bisher verfassungsrechtlich beanstandet worden wäre. Es bleibt dabei, dass es sich um eine freie Entscheidung des Steuerpflichtigen handelt, welche dieser Gestaltungsvarianten er wählt. Wenn es ihm auf die Fortführung von Altverlusten zur Verrechnung mit künftig entstehenden Gewinnen ankommt, wird er die Variante der Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf die Verlustgesellschaft wählen. Wenn es ihm darauf ankommt, künftig erwartete Verluste möglichst unbeschränkt zurücktragen zu können, wird er die Variante der Verschmelzung einer Verlustgesellschaft auf eine Gewinngesellschaft wählen. Letztlich sind die beiden vom Gesetzgeber unter Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips eröffneten Gestaltungsmöglichkeiten nicht miteinander vergleichbar und jeweils auf unterschiedliche Situationen zugeschnitten.

cc) Im Übrigen ist der Gesetzgeber hier nach Auffassung des Senats frei darin, die von ihm in Abweichung vom sachenrechtlichen Wirksamkeitszeitpunkt der Verschmelzung angeordnete steuerliche Rückwirkung in Teilbereichen einzuschränken und dadurch insoweit zur – auch in anderen Bereichen geltenden – grundsätzlichen Maßgeblichkeit der sachenrechtlichen Betrachtung auch für das Steuerrecht zurückzukehren.

(1) Das Ertragsteuerrecht knüpft Rechtsfolgen regelmäßig nicht bereits an eine bloße – gegebenenfalls rückwirkende – schuldrechtliche Vereinbarung, sondern erst an ihren dinglichen Vollzug. So sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem (zivilrechtlichen) Eigentümer zuzurechnen (§ 39 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –), sofern nicht ausnahmsweise ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Bei einem Verkaufsvorgang ist ein Gewinn nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (Realisationsprinzip) nicht schon mit Abschluss des Kaufvertrags realisiert, sondern erst dann, wenn das Wirtschaftsgut ausgeliefert ist (BFH-Urteil vom 08.09.2005 – IV R 40/04, BFHE 211, 206, BStBl II 2006, 26, unter I.1., m.w.N.) und damit mindestens der Besitz, eine sachenrechtliche Position, übergegangen ist.

Insbesondere bei der Veräußerung von Grundstücken wird zwar regelmäßig auf den – vereinbarten – Zeitpunkt des Übergangs von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten abgestellt. Auch hier ist aber eine bloße schuldrechtliche Vereinbarung, wonach dies auf einen Zeitpunkt vor dem Abschluss des

maßgeblichen Übertragungsvertrags zurückbezogen werden soll, ertragsteuerrechtlich nicht anzuerkennen (Senatsurteil vom 06.12.2018 – X R 11/17, BFHE 263, 203, BStBl II 2021, 899, Rz 22 f., m.w.N.).

(2) Sachenrechtlich (dinglich) geht das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers erst im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung in das (Handels-)Register des Sitzes des übernehmenden Rechtsträgers auf diesen über (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG; vgl. hierzu auch Senatsurteil vom 08.09.2020 – X R 36/18, BFHE 270, 418, BStBl II 2021, 359, Rz 29, m.w.N.). Schuldrechtlich ermöglicht § 17 Abs. 2 Satz 4 UmwG eine Rückwirkung in der Weise, dass die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers auf einen höchstens acht Monate vor der Anmeldung der Verschmelzung zum Handelsregister liegenden Stichtag aufgestellt werden darf.

(3) § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 knüpft für bestimmte steuerrechtliche Zwecke (Ermittlung des Einkommens und Vermögens der übertragenden Körperschaft und des übernehmenden Rechtsträgers) ausnahmsweise nicht an den dinglichen Vollzug, sondern an die schuldrechtliche Rückwirkung an. Mit dieser steuerrechtlichen Rückwirkung werden lediglich Vereinfachungszwecke verfolgt. So soll vermieden werden, dass die übertragende Körperschaft auf den konkreten Tag des dinglichen Wirksamwerdens des Vermögensübergangs eine spezielle handelsrechtliche sowie gegebenenfalls zusätzliche steuerrechtliche Umwandlungsbilanz erstellen muss (vgl. BFH-Urteil vom 17.01.2018 – I R 27/16, BFHE 261, 1, BStBl II 2018, 449, Rz 19, unter Wiedergabe der einschlägigen Gesetzesmaterialien; Senatsurteil vom 08.09.2020 – X R 36/18, BFHE 270, 418, BStBl II 2021, 359, Rz 33).

(4) Die in § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 angeordnete steuerrechtliche Rückwirkung wird durch § 2 Abs. 4 UmwStG 2006 eingeschränkt, sofern bestimmte Verlustpositionen beim übertragenden Rechtsträger (§ 2 Abs. 4 Satz 1 und 2 UmwStG 2006) oder beim übernehmenden Rechtsträger (§ 2 Abs. 4 Satz 3 bis 6 UmwStG 2006 n.F.) vorhanden sind. Insoweit gilt dann wieder die allgemeine Anknüpfung ertragsteuerrechtlicher Rechtsfolgen an den dinglichen Vollzug eines Geschäfts, so dass diese Rechtsfolgen einer Verschmelzung erst im Zeitpunkt ihrer Eintragung in das Handelsregister eintreten.

(5) Knüpft aber das Ertragsteuerrecht grundsätzlich an den (dinglichen) Vollzug zivilrechtlicher schuldrechtlicher Vereinbarungen an, dann wird dem verfassungsrechtlichen Gebot der Folgerichtigkeit durch eine Umsetzung dieses Grundsatzes in besonderer Weise Rechnung getragen. § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 enthält aus Vereinfachungsgründen eine Abweichung von diesem Grundsatz. Diese Abweichung könnte der Gesetzgeber ohne Weiteres ganz abschaffen, ohne mit Art. 3 Abs. 1 GG in Konflikt zu geraten. Dann kann er aber auch die Reichweite der von den allgemeinen ertragsteuerrechtlichen Regeln abweichenden Anknüpfung an eine bloß schuldrechtlich vereinbarte Rückwirkung in einem Teilbereich – hier: in Bezug auf die Verlustverrechnung – lediglich einschränken und dadurch insoweit zu einem Gleichlauf mit den allgemeinen Regeln zurückkehren. Eine Grenze läge lediglich darin, dass eine solche Einschränkung ihrerseits nicht gleichheits- und sachwidrig sein darf, wofür hier aber nichts ersichtlich ist.

dd) Zu berücksichtigen ist auch, dass der im Folgejahr entstehende Verlust nicht etwa vollständig vom Abzug ausgeschlossen ist. Vielmehr ist lediglich ein Verlustrücktrag in den Rückwirkungszeitraum ausgeschlossen; ein Verlustabzug in künftigen Veranlagungszeiträumen bleibt hingegen gemäß § 10d Abs. 2 EStG möglich (vgl. auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 196, Fußnote 3).

ee) Auch der I. Senat des BFH hat die Verfassungsmäßigkeit des § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. bereits bejaht (BFH-Urteil vom 12.04.2023 – I R 48/20, BFHE 280, 189, BStBl II 2023, 888, Rz 19). Der erkennende Senat tritt dem I. Senat insbesondere darin bei, dass es sich bei der durch das Umwandlungssteuergesetz bewirkten Durchbrechung des Subjektsteuerprinzips um eine

wirtschaftspolitisch motivierte Steuervergünstigung handelt, so dass der Gesetzgeber einen weiten Spielraum hat, ob und unter welchen Voraussetzungen er die Vergünstigung einräumen will.

2. Die Sache ist allerdings an die Vorinstanz zurückzuverweisen, da diese – aus ihrer Sicht folgerichtig – nicht geprüft hat, ob die Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 Satz 6 UmwStG 2006 n.F. vorliegen.

Nach dieser Regelung gilt (unter anderem) § 2 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2006 n.F. nicht, wenn übertragender Rechtsträger und übernehmender Rechtsträger vor Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags verbundene Unternehmen im Sinne des § 271 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs (hier noch i.d.F. vor der Änderung durch Art. 1 des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sowie zur Änderung des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes und des Pflichtversicherungsgesetzes vom 19.06.2023, BGBl. 2023 I Nr. 154) sind.

Hierfür könnten sich im Streitfall Anhaltspunkte aus einer in der Rechtsbehelfsakte enthaltenen „Konzernübersicht“ ergeben (...).

3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 2 – BFH Urt. v. 29.8.2024 – V R 41/21:

Gründe:

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Gebietskörperschaft, war zunächst – zusammen mit einem Landkreis und einer Stadt – Mitglied in einem Zweckverband, der den Bau und den Betrieb eines Schwimmbades zum Gegenstand hatte. Nachdem der Landkreis und die Stadt ihre Mitgliedschaft in dem Zweckverband gekündigt hatten, beschloss die Verbandsversammlung im Jahr 2013, den Zweckverband aufzulösen. Im Rahmen des zwischen der Klägerin, dem Landkreis und der Stadt am 26.02.2014 geschlossenen „öffentlichen-rechtlichen Vertrag[s] betreffend die Liquidation des Zweckverbands“ sollte die bisher vom Zweckverband wahrgenommene Aufgabe, der Betrieb des Schwimmbades, auf die Klägerin übergehen. Hierfür übertrug der Zweckverband sämtliche zum Betrieb des Schwimmbades gehörenden Vermögensgegenstände an die Klägerin (§ 3 des Vertrags), die hierfür einen Preis von 1 € zahlen sollte (§ 8 des Vertrags). Die Klägerin übernahm sämtliche beim Betrieb des Schwimmbades entstandenen Verbindlichkeiten (§ 4 des Vertrags) und verpflichtete sich, den Betrieb des Schwimmbades wenigstens bis zum 30.06.2023 aufrechtzuerhalten (§ 10 des Vertrags). Der Landkreis und die Stadt verpflichteten sich, „für die Aufrechterhaltung des Betriebs“ des Schwimmbades ... € (Landkreis) sowie ... € (Stadt) an die Klägerin zu zahlen. Dies entsprach „der bisherigen jährlichen Umlagezahlung für einen Zeitraum von zehn Jahren“ (§ 11 des Vertrags). Sollte die Klägerin „den Betrieb des Bades vor Ablauf des 30.06.2023 (Bindungsfrist) gleich aus welchem Grund einstellen“, war sie verpflichtet, „die gezahlte Abfindungssumme anteilig“ zurückzuerstatten. Der „Rückforderungsanspruch“ verminderte sich dabei „um jeweils 1/10 für jedes Jahr der Betriebsfortführung“ (§ 12 des Vertrags).

In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr (2014) für ihr als „Betrieb gewerblicher Art“ bezeichnetes Unternehmen errechnete die Klägerin einen Vorsteuerüberhang; Umsätze aus der Übernahme des Schwimmbades waren in der Erklärung nicht enthalten.

Demgegenüber vertrat der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt – FA –) die Auffassung, dass die von dem Landkreis und der Stadt geleisteten Zahlungen einen der Umsatzsteuer zu unterwerfenden Leistungsaustausch darstellten, da die Klägerin das Entgelt nur aufgrund des Weiterbetriebs des Schwimmbades erhalten habe und der Vorteil für die Zahlenden darin bestehe, die Verpflichtung aus der Mitgliedschaft in dem Zweckverband abgegeben zu haben und die eigenen Interessen durch die Klägerin erfüllt zu sehen, und erließ einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid.

Während des hiergegen gerichteten außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens ging das FA davon aus, dass die Zahlungen des Landkreises und der Stadt dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) unterlägen, da sie unmittelbar mit der Leistung in Form der Aufrechterhaltung des Betriebs des Schwimmbades einhergegangen seien, setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr entsprechend herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1358 veröffentlichten Urteil statt. Zwar habe ein Leistungsaustausch vorgelegen, doch sei dieser Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht steuerbar. Die Zahlungen des Landkreises und der Stadt an die Klägerin stellten ein Entgelt für die Verpflichtung zum Weiterbetrieb des Schwimmbades dar. Der unmittelbare Zusammenhang ergebe sich daraus, dass die Zahlungen gerade dafür erfolgten, dass die Klägerin den anderen beiden Gebietskörperschaften den Weiterbetrieb des Schwimmbades abgenommen habe. Es habe sich weder um einen Zuschuss noch um ein Entgelt von dritter Seite gehandelt. Die Übernahme des Betriebs des Schwimmbades durch die Klägerin stelle unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) eine Geschäftsveräußerung im Sinne von § 1 Abs. 1a UStG dar. Es sei der Betrieb des Schwimmbades mit

allen Sachgesamtheiten übertragen worden. Dabei sei unschädlich, dass die Klägerin als Gegenleistung für die Übernahme des Schwimmbades lediglich einen symbolischen Betrag gezahlt habe und stattdessen Zahlungen durch den Landkreis und die Stadt erfolgt seien. Denn nur dadurch habe die beabsichtigte Entlastung der ausscheidenden Kommunen durch die Fortführung des Betriebs des Schwimmbades durch die Klägerin erreicht werden können. Insofern komme den Zahlungen durch den Landkreis und der Stadt gerade keine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu.

Hiergegen wendet sich das FA mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensrechts gestützten Revision. Mangels Vorliegens einer Personenidentität von Veräußerer und Zahlendem sei die Vorschrift des § 1 Abs. 1a UStG ihrem Wortlaut nach nicht einschlägig. Eine Anwendung über den Wortlaut hinaus sei vom Gesetzgeber nicht bezweckt worden und auch unionsrechtlich nicht geboten. Zudem gehe das FG ohne Begründung davon aus, dass es sich nicht um ein Entgelt Dritter handele. Es handele sich bei den Zahlungen im Streitfall auch nicht um „Umsätze im Rahmen der Geschäftsveräußerung“. Die Unternehmensfortführung sei auch ohne die gezahlte Abfindungssumme möglich gewesen. In der Verpflichtung der Klägerin, den Betrieb fortzuführen, sei insbesondere wegen der Regelung zur Rückabwicklung für den Fall der Nichtfortführung eine eigenständige sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG zu sehen, die in keinem Zusammenhang mit der gerade nicht rückabzuwickelnden Veräußerung stehe. Es handele sich auch deshalb um eine eigenständige sonstige Leistung der Klägerin, da die Klägerin ansonsten nicht verpflichtet wäre, das dauerdefizitäre Schwimmbad weiterzubetreiben. Die Entlastung der ausscheidenden Mitglieder des Zweckverbands sei bereits durch deren Ausscheiden aus dem Zweckverband und dessen Auflösung eingetreten. Mit diesem Vorbringen, das bereits im Klageverfahren geltend gemacht worden sei, habe sich das FG nur ansatzweise auseinandergesetzt, worin ein Verfahrensverstoß zu sehen sei.

Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Die Zahlungsverpflichtung beruhe als Teil der Umlage auf einer gesetzlichen Anordnung und habe ihre Grundlage in der Mitgliedschaft in dem Zweckverband, was es an einem Leistungsaustausch fehlen lasse. Vielmehr handele es sich um eine gesetzlich aus der Kündigung der Mitgliedschaft folgende Verbindlichkeit in Form eines Schadensersatzes, der inhaltlich dem prognostizierten anteiligen Verlustausgleich entspreche. Zudem habe sie, die Klägerin, den Badbetrieb übernommen, um hiermit eine ihr gesetzlich obliegende Selbstverwaltungsaufgabe wahrzunehmen. Eine Wettbewerbsverzerrung scheidet schon deshalb aus, da sie nur einen dauerhaft defizitären Betrieb fortführe. Die Regelung zur Rückzahlung solle lediglich die sachgerechte und bestimmungsgemäße Verwendung der gewährten Mittel sicherstellen. Darüber hinaus erhielten die zahlenden Gebietskörperschaften keinen Vorteil, der sie als Leistungsempfänger erscheinen ließe, insbesondere würden sie nicht von einer Pflicht zum Weiterbetrieb des Schwimmbades befreit. Die ausscheidenden Gebietskörperschaften hätten die Zahlungen nach dem Vertrag „aus Gründen des öffentlichen Wohls“ und damit zur Aufrechterhaltung des Badbetriebs im Interesse der Allgemeinheit geleistet.

In jedem Fall liege ein Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vor. Zahlungen Dritter seien insoweit erfasst, wenn sie Entgelt für eine Leistung des Zahlungsempfängers darstellten und es sich bei dieser Leistung um eine wesentliche Voraussetzung für das Zustandekommen einer Geschäftsveräußerung handele. Hierbei sei zu berücksichtigen, dass die Übertragung der für den Betrieb des Schwimmbades notwendigen Vermögensgegenstände nicht

von der Betriebsfortführung getrennt werden könne. Das Schwimmbad wäre ohne die Zahlungen nicht weiterbetrieben worden.

II.

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Das FG, das ohne Rechtsverstoß entschieden hat, dass die Klägerin entgeltliche Leistungen an den Landkreis und die Stadt erbracht hat, ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass es sich bei diesen Leistungen um Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG handelte. Die Sache ist spruchreif.

1. Nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. In diesem Fall tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG). Voraussetzung für die Geschäftsveräußerung ist gemäß § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Diese Vorschriften beruhen unionsrechtlich auf Art. 19 der RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach können die Mitgliedstaaten die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Diese Regelung gilt unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen (Art. 29 MwStSystRL). Hat ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht, so wird die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so behandelt, als ob keine Lieferung von Gegenständen oder keine Dienstleistung vorliegt (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – Faxworld vom 29.04.2004 – C-137/02, ECLI:EU:C:2004:267, Rz 32, zu den diesen entsprechenden Regelungen in Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der RL 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – Richtlinie 77/388/EWG –).

2. Ist das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung zu bejahen, beschränkt sich die sich hieraus ergebende Nichtsteuerbarkeit auf Leistungen, die zwischen dem Übertragenden und dem Übertragungsempfänger erbracht werden. Die Nichtsteuerbarkeit erfasst daher keine Umsätze, die an Dritte ausgeführt werden.

a) Bei mehreren Leistungsbeziehungen von mehreren Veräußerern und mehreren Erwerbern ist im Hinblick auf Art. 19 MwStSystRL, der die Begriffe „Begünstigter der Übertragung“ und „Übertragender“ jeweils nur in der Einzahl verwendet, jeder Vorgang einzeln und selbständig zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 04.02.2015 – XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 25; vom 04.02.2015 – XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 29; vom 29.08.2018 – XI R 37/17, BFHE 262, 286, BStBl II 2019, 378, Rz 24; vgl. auch EuGH-Urteil X vom 30.05.2013 – C-651/11, ECLI:EU:C:2013:346, Rz 46 und 47, zu Art. 5 Abs. 8 der RL 77/388/EWG). In der Folge bleiben bei der Beurteilung, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, im Rahmen derer nach § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG – ebenfalls jeweils in der Einzahl – „der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers“ tritt, vorliegt, Leistungen außer Betracht, die Gegenstand von weiteren – davon zu unterscheidenden – umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen anderen Unternehmern sind (BFH-Urteile vom 04.02.2015 – XI R 42/13, BFHE 248, 472, BStBl II 2015, 616, Rz 26; vom 04.02.2015 – XI R 14/14, BFHE 250, 240, BStBl II 2015, 908, Rz 30).

b) Diese rechtsfolgenbezogene Beschränkung auf das Verhältnis zwischen erwerbendem Unternehmer und Veräußerer ist auch für die Frage zu beachten, welche Umsätze gemäß § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG tatbestandlich im Rahmen einer Geschäftsveräußerung ausgeführt werden und damit nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Dabei zählen zu den Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG alle in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang bewirkten Einzelleistungen (BFH-Urteil vom 29.08.2012 – XI R 1/11, BFHE 239, 175, BStBl II 2013, 301, Rz 25). Gleichwohl ist eine solche Zuordnung nach Veranlassungsgesichtspunkten ausschließlich für in dem Verhältnis zwischen dem Veräußerer und dem Erwerber erbrachte Leistungen möglich. Insoweit enthält die Formulierung „an einen anderen Unternehmer“ in § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG zwar keine unmittelbaren Vorgaben dafür, an wen die Umsätze erbracht werden müssen. Da jedoch in § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG ausschließlich der erwerbende Unternehmer und der Veräußerer in Bezug genommen werden, erstreckt sich die Rechtsfolge des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht auf Umsätze im Verhältnis zu Dritten. Für solche kommt die Anwendung des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG lediglich dann in Betracht, wenn insoweit eine (weitere) Geschäftsveräußerung vorliegt.

c) Darüber hinaus ermöglicht Art. 19 MwStSystRL den Mitgliedsstaaten lediglich, die „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens“ nicht als Lieferung anzusehen, was nach Art. 29 MwStSystRL „unter den gleichen Voraussetzungen“ für Dienstleistungen gilt. Ungeachtet der Frage, ob vor diesem Hintergrund Zahlungen an den erwerbenden Unternehmer überhaupt als Entgelt für nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegende Umsätze angesehen werden können (bejahend z.B. Jansen in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 1 Abs. 1a Rz 139; Bunjes/Robisch, UStG, 22. Aufl., § 1 Rz 123; Rapp, Betriebs-Berater 2017, 2903, 2904), zählen – nach der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung – zu den „Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung“ lediglich im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Übertragungsvorgang stehende Leistungen, die lediglich die Fortführung des Betriebs ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 29.08.2012 – XI R 1/11, BFHE 239, 175, BStBl II 2013, 301, Rz 27 ff., zu einem Wettbewerbsverbot), nicht aber Leistungen, denen – wie etwa der vereinbarten Fortführung des Betriebs durch den erwerbenden Unternehmer – eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zukommt.

3. Das FG hat den Sachverhalt des Streitfalls zwar in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass die Klägerin an den Landkreis und die Stadt gesonderte Leistungen zu erbringen hat, die durch deren Zahlungen als Entgelt vergütet werden. Es ist aber rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass diese von der Klägerin gegenüber Dritten zu erbringende Leistung als Umsatz „im Rahmen einer Geschäftsveräußerung“ im Sinne von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG anzusehen ist, da es die bei Auslegung dieser Vorschrift maßgeblichen Beschränkungen (s. oben II.2.) nicht beachtet hat.

a) Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.06.2009 – V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310; vom 27.11.2008 – V R 8/07, BFHE 223, 520, BStBl II 2009, 397, m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH und des BFH). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein und einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 06.04.2016 – V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 26; vom 23.09.2020 – XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 43).

Für die Beantwortung der Frage, ob eine Leistung derart mit einer Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, kommt es auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden an (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18.12.2019 – XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 14). Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.04.2015 – XI R 10/14, BFHE 250, 268, BStBl II 2015, 862, Rz 20; vom 10.08.2016 – XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 33). Dies gilt auch für eine Tätigkeit, die darin besteht, dass ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gegen Entgelt bestimmte öffentliche Aufgaben wahrnimmt (z.B. BFH-Urteil vom 19.11.2009 – V R 29/08, BFH/NV 2010, 701, Rz 11 und 12; vgl. auch EuGH-Urteil Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft vom 22.02.2018 – C-182/17, ECLI:EU:C:2018:91, Rz 35 ff.). Eine Leistung gegen Entgelt liegt dagegen nicht vor bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen, die lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, und nicht Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sein sollen (z.B. BFH-Urteile vom 19.11.2009 – V R 29/08, BFH/NV 2010, 701, Rz 11; vom 05.08.2010 – V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 13; vom 29.04.2020 – XI R 3/18, BFHE 268, 462, Rz 21; vom 18.11.2021 – V R 17/20, BFHE 275, 276, BStBl II 2024, 492, Rz 20).

b) Das FG hat den Streitfall dahingehend gewürdigt, dass nach dem Vertrag vom 26.02.2014 ein für die Annahme einer Leistung erforderlicher Zusammenhang zwischen der Verpflichtung der Klägerin, den Betrieb des Schwimmbades mindestens bis zum 30.06.2023 aufrechtzuerhalten (§ 10 des Vertrags vom 26.02.2014), auf der einen Seite sowie der Zahlung der Abgeltungssummen, zu der sich der Landkreis und die Stadt in § 11 des Vertrags vom 26.02.2014 verpflichtet haben, auf der anderen Seite bestehe. Hierbei hat es den vertraglich beschriebenen Leistungsinhalt als ausreichend konkret und aufgrund der getroffenen Vereinbarung, dass bei einem Verstoß gegen die Verpflichtung zum Weiterbetrieb die Zahlungen der Stadt und des Landkreises – gegebenenfalls anteilig – zurückzuzahlen waren (§ 12 des Vertrags vom 26.02.2014), als verpflichtend angesehen.

c) Die Würdigung des FG, ob eine Leistung vorliegt und zudem der erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt besteht, liegt auf tatsächlichem Gebiet (BFH-Urteil vom 22.02.2017 – XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 28) und bindet – ebenso wie die Auslegung von Verträgen – gemäß § 118 Abs. 2 FGO den BFH als Revisionsgericht. Der BFH ist damit auf die Prüfung beschränkt, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat, das heißt, die Auslegung jedenfalls möglich ist; ferner prüft das Revisionsgericht, ob die Vorinstanz die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.11.2018 – XI R 16/17, BFHE 263, 71, BStBl II 2021, 461, Rz 25; vom 14.02.2019 – V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27; vom 15.03.2022 – V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 14).

d) Gemessen daran ist die Bejahung einer steuerbaren Leistung durch das FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

aa) Die Würdigung des FG, insbesondere wegen der Regelung zur Rückabwicklung für den Fall der Nichtfortführung des Schwimmbades stünden die Zahlungen in keinem Zusammenhang mit der – nicht rückabzuwickelnden – Veräußerung im Zusammenhang mit der Auflösung des Zweckverbands, sondern mit der hiervon gesondert zu betrachtenden Verpflichtung der Klägerin, das Schwimmbad weiterzubetreiben, ist jedenfalls möglich. Auch geht eine solche Verpflichtung der Klägerin über ein schlichtes Instandhalten einer Sportanlage zur Eigennutzung hinaus (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18.11.2021 – V R 17/20, BFHE 275, 276, BStBl II 2024, 492, Rz 26).

bb) Da die Motive für die Begründung eines Leistungsaustauschs den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage stellen (BFH-Urteile vom 18.06.2009 – V R 4/08, BFHE

226, 382, BStBl II 2010, 310; vom 28.05.2013 – XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411; vom 13.02.2019 – XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 35) und die Bezeichnung der Zuwendung für die Annahme eines Leistungsaustauschs ohne Bedeutung ist (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2003 – V R 36/01, BFH/NV 2003, 667; vom 10.08.2016 – XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 35; vom 18.12.2019 – XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 18), konnte das FG auch den Schluss ziehen, dass der Annahme eines Leistungsaustauschs der Umstand nicht entgegensteht, dass an der Aufrechterhaltung des Badebetriebs ein öffentliches Interesse bestand und der Landkreis und die Stadt die Leistungen im Gemeinwohlinteresse bezogen (vgl. zu Schwimmbadzuschüssen BFH-Beschluss vom 22.07.2008 – V B 34/07, BFH/NV 2008, 1895). Unerheblich ist zugleich, ob – wie es die Klägerin geltend macht – der Landkreis und die Stadt durch ihre Zahlungen bewirkten, dass die Klägerin eine ihr kraft Gesetzes obliegende Selbstverwaltungsaufgabe wahrnehmen konnte oder die Klägerin als freiwillige Aufgabe den Weiterbetrieb des dauerdefizitären Schwimmbades übernahm (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.2009 – V R 29/08, BFH/NV 2010, 701, unter II.c).

cc) Entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann (BFH-Urteile vom 18.12.2008 – V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749; vom 20.03.2014 – V R 4/13, BFHE 245, 397). Insoweit hat das FG nachvollziehbar darauf abgestellt, dass der Landkreis und die Stadt jeweils individuell Vorteile aus den Leistungen der Klägerin dadurch zogen, dass der Landkreis und die Stadt das Schwimmbad, in dessen Einzugsgebiet sie liegen, nicht mehr – wie bisher über ihre Mitgliedschaft im Zweckverband und damit mittelbar – weiterbetreiben mussten, sondern dies nun ausschließlich die Klägerin übernahm.

dd) Das Vorliegen solcher Vorteile steht – anders als die Klägerin meint – zugleich der Annahme entgegen, die Zahlungen des Landkreises und der Stadt könnten – was den Zusammenhang zwischen erbrachter Leistung und erhaltenem Gegenwert entfallen ließe (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2007 – V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, Rz 38) – als anteilige Übernahme von (prognostizierten) Verlusten des Zweckverbands aus Gründen, die in deren Mitgliedschaft in dem Zweckverband begründet sind, anzusehen sein. Vor diesem Hintergrund kann die Klägerin auch nicht mit Erfolg geltend machen, die – aufgrund des Ausscheidens von zwei der drei Mitglieder erforderliche – Vereinbarung unterscheide sich nicht von einem Austritt eines Mitglieds aus einem weiterhin fortbestehenden Zweckverband. Dabei kann dahinstehen, ob in einem solchen Fall zu leistende Ausgleichszahlungen (ebenso wie die laufenden Umlagen) als Gegenleistung für eine individualisierte, an das (ausscheidende) Mitglied erbrachte Leistung – der (weitere) Betrieb des Schwimmbades durch den Zweckverband – anzusehen wären. Jedenfalls schließt das im Streitfall bestehende konkrete Leistungsverhältnis zwischen der Klägerin auf der einen und dem Landkreis und der Stadt auf der anderen Seite, das – anders als die Klägerin meint – neben die zunächst von dem Zweckverband und später in der Folge von der Klägerin an die Schwimmbadbesucher erbrachten Leistungen tritt, von vornherein aus, von einer Übernahme der Verluste des Zweckverbands aus Gründen, die allein in der mitgliedschaftlichen Stellung begründet sind, auszugehen (vgl. BFH-Urteile vom 05.12.2007 – V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b bb und II.2.; vom 11.04.2002 – V R 65/00, BFHE 198, 233, BStBl II 2002, 782, unter II.2.; s.a. Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main, Verfügung vom 04.02.2022, Umsatzsteuer-Rundschau 2022, 591, unter II.1.b, zur möglichen Betrachtung von Umlagezahlungen bei einem Zweckverband als Drittentgelt für die Leistungen, die der Zweckverband an die Nutzer der von ihm betriebenen Einrichtung erbringt).

ee) Soweit die Klägerin mit ihren Einwendungen im Übrigen im Kern lediglich die nach den Umständen des Streitfalls rechtlich nicht zu beanstandende Würdigung der Sachumstände durch das FG angreift, lässt dies deren Bindungswirkung nicht entfallen (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 13.11.2013 – XI R 24/11, BFHE 243, 471, BStBl II 2017, 1147, Rz 42 ff.; vom 10.08.2016 – XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 42; vom 14.03.2018 – V R 36/16, BFHE 260, 420, BStBl II 2018, 422, Rz 35).

e) Die vom FG angenommene Nichtsteuerbarkeit erweist sich auch nicht aus anderen Gründen als zutreffend.

aa) So steht es der Steuerbarkeit der vom FG angenommenen Leistung der Klägerin nicht entgegen, dass die Klägerin als juristische Person des öffentlichen Rechts ihre Leistung auf der Grundlage eines öffentlich-rechtlichen Vertrags erbrachte. Denn eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die – wie möglicherweise im Streitfall – auf hoheitlicher Grundlage Leistungen gegen Entgelt erbringt, handelt als Unternehmer und führt steuerpflichtige Leistungen aus, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (BFH-Urteil vom 01.12.2011 – V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834, Leitsatz 1 zu § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in der im dortigen Streitjahr geltenden Fassung). Dabei genügt es für die Gefahr größerer Wettbewerbsverzerrungen, dass auch private Anbieter den Betrieb defizitärer Schwimmbäder gegen Entgelt übernehmen (BFH-Urteile vom 18.06.2009 – V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310; vom 19.11.2009 – V R 29/08, BFH/NV 2010, 701 und vom 11.02.2010 – V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125). Für die Frage einer Wettbewerbsverzerrung kommt es im Übrigen entgegen der Auffassung der Klägerin nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger Einfluss auf die Nutzungsbedingungen für das Schwimmbad nimmt.

bb) Im Übrigen ist die sonstige Leistung der Klägerin nicht Teil einer weiteren Geschäftsveräußerung. Weder der Landkreis noch die Stadt sind als Veräußerer im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG anzusehen. So ist nichts dafür dargetan oder sonst ersichtlich, dass der Landkreis und die Stadt – wie für die Anwendung von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG erforderlich (BFH-Urteil vom 08.03.2001 – V R 24/98, BFHE 194, 522, BStBl II 2003, 430, unter II.1.b bb)- eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt oder angestrebt haben, deren Fortführung von der Klägerin beabsichtigt wurde. Vielmehr haben nicht sie sämtliche zum Betrieb des Schwimmbades gehörenden Vermögensgegenstände an die Klägerin übertragen, sondern der Zweckverband, der bisher das dauerdefizitäre Schwimmbad betrieben hatte und damit bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen insoweit als Unternehmer anzusehen war (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 20.10.2021 – XI R 10/21, BFHE 274, 342, Rz 40 und vom 03.08.2017 – V R 62/16, BFHE 259, 380, BStBl II 2021, 109, Rz 23).

4. Über die Verfahrensrüge des FA braucht der Senat nicht zu entscheiden, nachdem die Revision bereits mit der Sachrüge Erfolg hat.

5. Die Sache ist spruchreif. Das FA hat der Umsatzsteuerfestsetzung für das Streitjahr zu Recht die von dem Landkreis und der Stadt erbrachten Zahlungen in voller Höhe als Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG für die von der Klägerin an den Landkreis und die Stadt zu erbringende und -da nicht von § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG erfasste – steuerbare sonstige Leistung zu Grunde gelegt.

a) Die Klägerin erbrachte ihre Leistung zwar erst mit der tatsächlichen Ausführung der Leistung – der Fortführung des Betriebs des Schwimmbades bis zum 30.06.2023 –, so dass die Steuer hierfür nach Maßgabe des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG grundsätzlich mit Ablauf des den 30.06.2023 umfassenden Voranmeldungszeitraums entstanden ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.02.2010 – V R 30/08, BFH/NV 2010, 2125, Rz 29).

Auch sind Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin sowie der Landkreis und die Stadt für bestimmte Teile das Entgelt im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG gesondert vereinbart haben, weder dargetan noch sonst ersichtlich. Dabei genügt der in dem Vertrag vereinbarte Rückforderungsanspruch für den Fall der Betriebseinstellung, der sich „um jeweils 1/10 für jedes Jahr der Betriebsfortführung“ vermindern sollte (§ 12 des Vertrags) nicht dem Erfordernis der gesonderten Entgeltvereinbarung (zu den Anforderungen hierzu BFH-Urteil vom 30.04.2009 – V R 1/06, BFHE 226, 130, BStBl II 2010, 138, unter II.3.b).

b) Wird jedoch das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Da die vereinbarten Beträge nach der Regelung des § 11 des vom FG in Bezug genommenen Vertrags vom 26.02.2014 innerhalb von 14 Tagen nach dessen Wirksamwerden fällig und nach den Feststellungen des FG auch tatsächlich durch den Landkreis und die Stadt beglichen wurden, ist – wie auch von den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung bestätigt – davon auszugehen, dass die Zahlungen – mit der Folge der Entstehung der hierauf entfallenden Steuer – im Streitjahr erfolgten. Vor diesem Hintergrund ist es unerheblich, dass die Parteien des Vertrags vom 26.02.2014 vereinbarten, sich so zu stellen, als ob der Betrieb des Schwimmbades bereits zum 01.07.2013 auf die Klägerin übergegangen wäre.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Entscheidung 3 – BFH Urt. v. 8.8.2024 – IV R 1/20:

Gründe:

I.

Der Vater (V) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Eigentümer eines Grundstücks, auf dem sich ein Hotel befindet (Hotelgrundstück). V betrieb das Hotel zunächst selbst; anschließend wurde es von ihm verpachtet. Aus der Verpachtung erzielte V bis zum 31.12.1995 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 28.12.1995 übertrug V das Hotelgrundstück sowie drei weitere Grundstücke zu je hälftigem Miteigentum im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich auf die Klägerin und den Beigeladenen (B). Die Besitzübergabe erfolgte zum 31.12.1995. In dem Vertrag wurde zugunsten des V ein Nießbrauchrecht an allen Grundstücken vereinbart. Die Klägerin gab ihre Willenserklärung (auch) als vollmachtlose Vertreterin des B ab. Mit weiterem, nicht notariell beurkundetem Vertrag vom 28.12.1995 vereinbarten V sowie die Klägerin und B unter Bezugnahme auf den vorbezeichneten Schenkungsvertrag vom 28.12.1995, dass V den Hotelbetrieb mit Wirkung zum 31.12.1995 unentgeltlich mit sämtlichen Aktiva und Passiva auf seine Kinder – die Klägerin und B – übertrage. Mit weiterer notarieller Urkunde vom 26.01.1996 genehmigte B die von der Klägerin am 28.12.1995 für ihn abgegebenen Erklärungen. Zudem wurde in dieser Urkunde der notarielle Vertrag vom 28.12.1995 dahingehend geändert, dass V auf die Einräumung der Nießbrauchrechte an den Übertragungsobjekten verzichtete und stattdessen eine an ihn zu zahlende monatliche Rente vereinbart wurde, die den Nettoerträgen der Übertragungsobjekte entsprach und mindestens monatlich 5.000 DM betrug. Die Rentenverpflichtung wurde am 19.02.1996 als Reallast in das Grundbuch eingetragen; ein Nießbrauchrecht wurde nicht eingetragen. V ist im ... 1998 verstorben.

Im April 1998 wurde eine von der Klägerin unterzeichnete Feststellungserklärung für die aus der Klägerin und B bestehende „GbR ...“ (GbR) für das Jahr 1996 abgegeben, in der aus dem verpachteten Hotelbetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt wurden. In dem beigefügten Jahresabschluss wurden die Buchwerte des V fortgeführt. In den Folgejahren wurden entsprechende Feststellungserklärungen für die GbR abgegeben. Für V wurden bis zu seinem Tod monatliche Rentenzahlungen in Höhe von 5.000 DM erklärt und versteuert.

Für die Jahre 1996 bis 1998 fand bei der GbR eine Außenprüfung statt. Nach dem Prüfungsbericht vom 16.02.2000 wurde bei allen Prüfungsfeststellungen Einvernehmen erzielt.

Mit notariellem Auseinandersetzungsvertrag vom 19.03.2012 setzten sich die Klägerin und B auseinander. Die Klägerin übertrug ihren hälftigen Miteigentumsanteil an dem Hotelgrundstück auf B. Sie zahlte an B einen Betrag von 50.000 €. Zudem erhielt sie die hälftigen Miteigentumsanteile an den drei anderen Grundstücken. Der Verpachtungsbetrieb wurde nachfolgend von B als Einzelunternehmen fortgeführt. Am 09.04.2014 teilte die Klägerin dem Finanzamt A mit, dass die GbR am 19.03.2012 durch ihr Ausscheiden aufgelöst worden sei.

In der Feststellungserklärung für 2012 (Streitjahr) gab die GbR unter anderem einen nur von der Klägerin erzielten Veräußerungsgewinn in Höhe von 216.568,52 € an. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns wurde in dem „Bericht über die Erstellung des Jahresabschlusses zum 19. März 2012“ der GbR erläutert. Das Finanzamt A stellte in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) der GbR für 2012 vom 08.10.2014 für die Klägerin diesen Veräußerungsgewinn erklärungsgemäß fest.

Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) mit Einspruchsentscheidung vom 07.02.2018 als unbegründet zurück.

Hiergegen erhob die Klägerin Klage. Zur Begründung führte sie aus, dass die GbR im Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe. Es liege daher ein steuerfreies privates Veräußerungsgeschäft, keine steuerpflichtige Veräußerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor. Nach einhelliger – vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14 (BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730) bestätigter – Auffassung führe die Übertragung eines Grundstücks eines ruhenden Gewerbebetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs zu einer Zwangsentnahme. Die notariellen Verträge vom 28.12.1995 und vom 26.01.1996 seien kein einheitlicher Vorgang, sondern getrennt zu beurteilen. Aufgrund des Vorbehaltsnießbrauchs sei das Betriebsgrundstück entnommen worden. Der Grundsatz von Treu und Glauben sei nicht geeignet, einen Steueranspruch entstehen zu lassen. Die Verträge aus dem Jahr 1995 hätten zur Zwangsbetriebsaufgabe geführt, weil das Grundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage dargestellt habe. Danach hätten die GbR, und auch V, nur noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen können. Außerdem seien die Verträge so wie im Jahr 1995 vereinbart geblieben worden.

Das Finanzgericht (FG) Bremen wies die Klage, mit der die Klägerin die Aufhebung der Feststellung des Veräußerungsgewinns begehrte, mit Urteil vom 05.12.2018 – 1 K 93/18 (5) als unbegründet ab. Zur Begründung führte es im Wesentlichen Folgendes aus: Die Klägerin habe im Streitjahr durch die Übertragung ihres hälftigen Miteigentumsanteils an dem Hotelgrundstück einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt. V habe bis zur Übertragung des Gewerbebetriebs auf die Klägerin und B gewerbliche Einkünfte erzielt, weil er seinen Betrieb im Ganzen verpachtet und keine Betriebsaufgabe erklärt habe. Dieser verpachtete Betrieb sei unentgeltlich auf die Klägerin und B übertragen worden. Zugleich sei das Verpächterwahlrecht auf diese Personen übergegangen, die ebenfalls keine Betriebsaufgabe erklärt hätten. Infolge der Übertragung des Miteigentumsanteils am Hotelgrundstück sei die GbR erloschen und B gemäß § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) a.F. Alleineigentümer geworden. Es könne dahinstehen, ob eine Aufdeckung der stillen Reserven zum 31.12.1995 zu Recht unterblieben sei. Dies sei zwar zweifelhaft, weil § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung – EStDV – (jetzt § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) auch voraussetze, dass der Übertragende seine Tätigkeit einstelle, woran es fehle, wenn der Übertragende sich den Nießbrauch vorbehalte (BFH-Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730). Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns der Klägerin seien aber die von V angesetzten und von der GbR fortgeführten Buchwerte zugrunde zu legen. § 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV schreibe ebenso wie § 6 Abs. 3 EStG zwingend die Fortführung der Buchwerte beim Rechtsnachfolger vor. Dies führe dazu, dass die in der Bilanz des V zum 31.12.1995 nicht berücksichtigte Entnahme in der Bilanz der GbR zum 19.03.2012 hätte korrigiert werden müssen. Die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs würden in Fällen der unentgeltlichen Betriebsübertragung auch gegenüber dem Rechtsnachfolger gelten. Nach dem Vortrag der Klägerin habe V bis zu seinem Tod im Jahr 1998 den gewerblichen Verpachtungsbetrieb selbst geführt. Es sei – entgegen der Auffassung der Klägerin – Ende 1995 nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe bei V gekommen. V habe trotz der Entnahme des Hotelgrundstücks weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielt. Damit sei der gewerbliche Verpachtungsbetrieb jedenfalls mit dessen Tod im Jahr 1998 auf die Klägerin und B unentgeltlich übertragen worden.

Jedenfalls sei die Klägerin nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an dem Einwand gehindert, dass die Übertragung des Betriebs durch V auf sie und B nicht die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV erfüllt habe. Abweichendes ergebe sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 29.03.2017 – VI R 82/14. Denn dieses Urteil bestätige, dass der Grundsatz von Treu und Glauben verhindern könne, eine Forderung oder ein Recht geltend zu machen. Die Klägerin habe durch ihre Falschangaben bewirkt, dass die Finanzbehörde bei der Besteuerung von einer unentgeltlichen Betriebsübertragung ausgegangen sei. Sie könne sich nicht darauf berufen, keine Kenntnis davon gehabt zu haben, dass

ihre Angaben in den Feststellungserklärungen ab 1996 falsch gewesen seien. Etwaige Fehler ihrer Berater müsse sich die Klägerin zurechnen lassen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem Umstand, dass bei der GbR für die Jahre 1996 bis 1998 eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei. Denn ein Steuerpflichtiger könne sich nur dann auf eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht des FA nach § 88 der Abgabenordnung (AO) berufen, wenn er seinerseits seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 AO nachgekommen sei. Hiervon könne im Streitfall nicht die Rede sein.

Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung von formellem und materiellem Bundesrecht rügt.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG Bremen vom 05.12.2018 – 1 K 93/18 (5) sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 07.02.2018 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2012 vom 08.10.2014 dahin zu ändern, dass die Feststellung eines Veräußerungsgewinns der Klägerin in Höhe von 216.568 € aufgehoben wird.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Der Beigeladene hat sich weder zum Verfahren geäußert noch einen Antrag gestellt.

II.

Die mündliche Verhandlung war nicht wiederzueröffnen.

1. Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, zum Beispiel, weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend ist (z.B. BFH-Urteile vom 05.11.2014 – IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 49, m.w.N.; vom 28.06.2017 – XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 76 bis 78).

2. Zu einer Wiedereröffnung gibt der am 08.08.2024 nach der mündlichen Verhandlung beim BFH eingegangene Schriftsatz des Vertreters der Klägerin keine Veranlassung. Der Senat kommt auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen, die bereits Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren, zu keinem anderen Entscheidungsergebnis.

III.

Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheinens des B zur mündlichen Verhandlung entscheiden (dazu 1.). Gegenstand des Verfahrens ist der im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 für die Klägerin festgestellte Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (dazu 2.). Das FG ist zu Recht (stillschweigend) von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen (dazu 3.). Die Vorentscheidung ist jedoch aufzuheben, weil der erkennende Senat mangels ausreichender tatsächlicher Feststellungen nicht beurteilen kann, ob der Veräußerungsgewinn der Klägerin – wie vom FG bejaht – auf Grundlage der

durchgängig fortgeführten Buchwerte des V zu ermitteln ist. Denn nur für diesen Fall wäre der vom FA für die Klägerin festgestellte Veräußerungsgewinn der Höhe nach nicht zu beanstanden (dazu 4.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu 5.).

1. Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheinens des B zur mündlichen Verhandlung entscheiden. B ist rechtzeitig zur mündlichen Verhandlung geladen und auf die Möglichkeit einer Entscheidung auch ohne Erscheinen eines Beteiligten zur Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 91 Abs. 2 FGO) hingewiesen worden.

2. Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens ist der für die Klägerin festgestellte Veräußerungsgewinn.

a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen (z.B. BFH-Urteil vom 19.01.2023 – IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649, Rz 30, m.w.N.). Eine solche selbständige Feststellung ist zum Beispiel die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, und zwar sowohl eines solchen des einzelnen Mitunternehmers als auch eines solchen auf Ebene der Gesamthand (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 – IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19, m.w.N.). Welche Besteuerungsgrundlagen mit einer Klage angegriffen und damit zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht werden, ist durch Auslegung zu ermitteln. Der BFH ist nicht an die Auslegung des FG gebunden (z.B. BFH-Urteil vom 30.11.2017 – IV R 33/14, Rz 23, m.w.N.).

b) Im Streitfall versteht der erkennende Senat das Begehren der Klägerin im Revisionsverfahren dahingehend, dass sie sich – wie bereits im Klageverfahren – nur gegen den Ansatz eines Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wendet. Sie begehrt die Aufhebung des für sie festgestellten Veräußerungsgewinns.

3. Das FG ist zu Recht (stillschweigend) von der Zulässigkeit der Klage, insbesondere von der Klagebefugnis der Klägerin, ausgegangen.

a) Die Frage der Klagebefugnis bestimmt sich nach § 48 FGO i.d.F. des Art. 27 des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl 2023 I Nr. 411) – FGO n.F.-. Diese Regelung ist am 01.01.2024 in Kraft getreten (Art. 36 Abs. 3 des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes) und gilt damit auch für im Zeitpunkt des Inkrafttretens bereits anhängige Klageverfahren. Die Neufassung ist mithin selbst dann anwendbar, wenn der angegriffene Feststellungsbescheid vor dem 01.01.2024 wirksam geworden ist (ebenso Baum, Neue Wirtschafts-Briefe 2024, 658, 663; anderer Ansicht z.B. Brandis in Tipke/Kruse, § 48 FGO vor Rz 1; Rosenke in Hennigfeld/Rosenke, eKomm Ab 01.01.2024, § 48 Rz 2 (Aktualisierung v. 31.01.2024)). Abweichendes ergibt sich nicht aus dem BFH-Urteil vom 06.12.2000 – VIII R 21/00 (BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194 [Rz 13], unter Bezugnahme auf den BFH-Beschluss vom 16.01.1996 – VIII B 128/95, BFHE 179, 239, BStBl II 1996, 426 [Rz 19]). Diese Entscheidung betraf die zeitliche Anwendungsbestimmung des Art. 97 § 18 Abs. 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO), die ganz allgemein die (zum 01.01.1996 geänderten) Vorschriften der Abgabenordnung über die Zulässigkeit des Rechtsbehelfs zum Gegenstand hatte. Hingegen bezieht sich Art. 97 § 39 Abs. 4 EGAO speziell auf die Anwendung des § 352 AO i.d.F. des Kreditweitzmarktförderungsgesetzes -AO n.F.- (Einspruchsbefugnis). Eine entsprechende Anwendungsbestimmung zur Parallelvorschrift des § 48 FGO n.F. hat der Gesetzgeber indes -scheinbar bewusst – nicht aufgestellt. Ein offenes Versehen des Gesetzgebers kann der erkennende Senat nicht feststellen.

b) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b FGO n.F. kann, wenn die rechtsfähige Personenvereinigung (vgl. dazu § 14a Abs. 2 AO n.F.) nicht mehr besteht, jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler Klage

erheben, gegen den der Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte. Danach gelten bei einer zivilrechtlichen Vollbeendigung im Ergebnis dieselben Grundsätze wie vor der Änderung des § 48 FGO (vgl. BTD Drucks 20/9782 (neu), S. 204, 206). Nach diesen erlosch mit Vollbeendigung einer Personengesellschaft (zum Beispiel einer GbR) durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (Anwachsung) die nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO a.F. gegebene Klagebefugnis der Personengesellschaft (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 – IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 26 ff., m.w.N.). Klagebefugt waren dann wieder diejenigen ehemaligen Gesellschafter, die im Streitjahr Gesellschafter der (zwischenzeitlich vollbeendeten) Personengesellschaft waren und die nach § 40 Abs. 2 FGO eine eigene Rechtsverletzung durch die angefochtenen selbständigen Feststellungen geltend machten (z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 – IV R 13/19, Rz 21).

c) Im Streitfall ist von einer entgeltlichen Übertragung der Beteiligung der Klägerin an der GbR auf B aufgrund des notariellen Vertrags vom 19.03.2012 und damit von einer zivilrechtlichen Vollbeendigung der GbR auszugehen. Auch wenn in diesem notariellen Auseinandersetzungsvertrag die Klägerin nicht ausdrücklich ihren Gesellschaftersanteil an der GbR, sondern das hälftige Miteigentum an dem Hotelgrundstück auf B gegen Entgelt übertragen hat, so ist doch aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls die Wertung möglich, dass sie damit auch ihren Gesellschaftersanteil konkludent auf B übertragen hat. Im Übrigen gehen alle Beteiligten von einem derartigen Geschehen aus. Danach war die Klägerin zur Erhebung der Klage gegen die Feststellung eines von ihr erzielten Veräußerungsgewinns befugt.

Lediglich ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass das FG infolge der Vollbeendigung der GbR auch nicht verpflichtet war, diese Personengesellschaft zum Klageverfahren notwendig beizuladen (z.B. BFH-Beschluss vom 19.10.2023 – IV R 13/22, BFHE 282, 399, Rz 46, m.w.N.).

4. Das Urteil des FG ist aber aufzuheben, weil sich auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen lässt, ob der Veräußerungsgewinn der Klägerin in zutreffender Höhe ermittelt wurde. Das Fehlen ausreichender tatsächlicher Feststellungen ist ein materiell-rechtlicher Fehler (z.B. BFH-Urteil vom 12.08.2015 – I R 2/13, Rz 11, m.w.N.).

Der Veräußerungsgewinn der Klägerin hätte – vorerst eine Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des verpachteten Hotelbetriebs Ende 1995 durch V unterstellend (dazu unter 5.a)- nur dann auf Grundlage der von V fortgeführten Buchwerte ermittelt werden dürfen, wenn diese Übertragung Ende 1995 die Voraussetzungen des (bis einschließlich 1998 geltenden) § 7 Abs. 1 EStDV (jetzt § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) erfüllt hätte (dazu a). Hiervon könnte jedoch nicht ausgegangen werden, wenn V seinen verpachteten Hotelbetrieb unentgeltlich unter Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen hätte. Denn dann hätte V vorab die übertragenen Wirtschaftsgüter in sein Privatvermögen entnommen und dementsprechend nur Privatvermögen übertragen können. Diese Wirtschaftsgüter wären bei der GbR erst mit Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs -spätestens mit dem Tode des V im ... 1998 – nach § 7 Abs. 1 EStDV infolge der hiermit verbundenen unentgeltlichen Übertragung des bei V fortbestehenden gewerblichen Verpachtungsbetriebs mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) in das Betriebsvermögen (hier in das Sonderbetriebsvermögen I der GbR) eingelegt worden (dazu b). Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV wären hingegen gegeben gewesen, wenn V seinen verpachteten Hotelbetrieb unter Beachtung der Voraussetzungen einer Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen übertragen hätte (dazu c). Die Beantwortung dieser Rechtsfragen ist auch nicht aus den vom FG angeführten Gründen entbehrlich (dazu d).

a) Als Rechtsgrundlage für die (ununterbrochene) Fortführung der Buchwerte des V bei der GbR kommt allein § 7 Abs. 1 EStDV in Betracht.

aa) Wird ein Betrieb unentgeltlich übertragen, sind bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Betriebsinhabers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften

über die Gewinnermittlung ergeben (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStDV). Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStDV). Eine Entnahme oder Betriebsaufgabe liegt dann nicht vor (BFH-Urteil vom 02.09.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, unter II.1., m.w.N.).

bb) Die Übertragung eines Gewerbebetriebs setzt neben der unentgeltlichen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang unter Aufrechterhaltung des geschäftlichen Organismus auf den Erwerber voraus, dass der Gewerbetreibende die im Rahmen des übertragenen Betriebs ausgeübte gewerbliche Tätigkeit aufgibt (z.B. BFH-Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 40). Der Begriff des (Gewerbe-)Betriebs ist insoweit nicht allein gegenstands-, sondern auch tätigkeitsbezogen zu verstehen. Nur so ist sichergestellt, dass nicht lediglich einzelne Wirtschaftsgüter des Unternehmens, also Betriebsmittel, übertragen werden (z.B. BFH-Urteile vom 02.09.1992 – XI R 26/91, BFH/NV 1993, 161, unter II.2., m.w.N.; vom 12.06.1996 – XI R 56, 57/95, BFHE 180, 436, BStBl II 1996, 527, unter II.2.; vom 12.04.1989 – I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653, unter II.4.a).

cc) Auch ein verpachteter (ruhender) und noch nicht aufgegebener Betrieb kann Übertragungsgegenstand des § 7 Abs. 1 EStDV sein (z.B. BFH-Urteile vom 17.10.1991 – IV R 97/89, BFHE 166, 149, BStBl II 1992, 392, unter II.1.; vom 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 39, m.w.N.). Denn für eine Betriebsverpachtung genügt es, wenn der Verpächter die Wiederaufnahme durch einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger in Erwägung zieht (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil vom 06.04.2016 – X R 52/13, BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 24, 27).

b) Die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV sind nicht erfüllt, wenn ein verpachteter Gewerbebetrieb unter Vorbehalt des Nießbrauchs unentgeltlich übertragen wird.

aa) Nach der Rechtsprechung des X. Senats des BFH greift § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) in einem derartigen Fall nicht ein, weil es an der Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit durch den Übertragenden fehlt; der Übertragende verpachtet aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs weiterhin selbst (BFH-Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 40). Diesem Ergebnis hat sich die Finanzverwaltung für diese Fallkonstellation angeschlossen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 20.11.2019, BStBl I 2019, 1291, Rz 7). Folge hiervon ist, dass der Übertragende (Vorbehaltsnießbraucher) die bisher betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen entnimmt, aber weiterhin gewerbliche Verpachtungseinkünfte erzielt (BFH-Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 63, 67).

bb) Auch nach Auffassung des erkennenden Senats greift § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) bei der unentgeltlichen Übertragung eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs nicht ein. Der IV. Senat teilt die Einschätzung des X. Senats des BFH, wonach es an der Einstellung der bisher ausgeübten gewerblichen Tätigkeit fehlt.

Beim Übertragenden (Vorbehaltsnießbraucher) liegt keine steuerbegünstigte (Zwangs-)Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG vor, sondern er entnimmt die übertragenen Wirtschaftsgüter; diese Entnahmen sind mit dem Teilwert zu bewerten (§ 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Infolge der fehlenden Einstellung der bisher ausgeübten gewerblichen Verpachtungstätigkeit wird der nämliche Betrieb – wenn auch um die übertragenen Wirtschaftsgüter in sächlicher Hinsicht verkleinert – fortgeführt. Es macht keinen Unterschied, ob die gewerbliche Verpachtungstätigkeit mit eigenen oder fremden Wirtschaftsgütern ausgeübt wird. Für die Annahme einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG reicht es nicht aus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen überführt werden; es muss die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit hinzukommen (z.B. BFH-Urteil vom 03.04.2014 – IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 50). Hieran fehlt es aber gerade aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs.

Auch das Verpächterwahlrecht steht weiterhin dem Vorbehaltsnießbraucher zu. Dem steht – entgegen der Ansicht der Klägerin – das BFH-Urteil vom 06.04.2016 – X R 52/13 (BFHE 253, 359, BStBl II 2016, 710, Rz 37) nicht entgegen. Nach dieser Entscheidung erlischt das Verpächterwahlrecht, wenn ein Betrieb entgeltlich übertragen wird. Denn bei Aufdeckung aller stillen Reserven gehe das Ziel des Verpächterwahlrechts, die zwangsweise Aufdeckung aller stillen Reserven zu vermeiden, ins Leere. Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs besteht zwar insofern eine vergleichbare Situation, als auch hier beim Übertragenden die stillen Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden. Der wesentliche Unterschied besteht aber darin, dass der Vorbehaltsnießbraucher weiterhin den nämlichen gewerblichen Verpachtungsbetrieb fortführt, in dem sich im Grundsatz nach wie vor stille Reserven befinden oder in dem auch neue stille Reserven entstehen können.

cc) Erlischt zu einem späteren Zeitpunkt der Nießbrauch infolge eines unentgeltlichen Vorgangs (zum Beispiel durch den Tod des Vorbehaltsnießbrauchers), geht der in der Person des Vorbehaltsnießbrauchers bestehende gewerbliche Verpachtungsbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. § 6 Abs. 3 EStG) auf den Erwerber über. Zu diesem Zeitpunkt werden die bisher im Privatvermögen des Erwerbers befindlichen Wirtschaftsgüter bei diesem (zwingend) notwendiges Betriebsvermögen. Denn sie werden ab diesem Zeitpunkt zur Durchführung der gewerblichen Verpachtungstätigkeit eingesetzt und damit mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Eine Bewertung dieser Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a EStG scheidet aus, weil ein unentgeltlicher Erwerb keine Anschaffung darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14.07.1993 – X R 74-75/90, BFHE 172, 200, BStBl II 1994, 15, unter I.2.).

dd) Mit der Rechtsauffassung, wonach bei der unentgeltlichen Übertragung eines gewerblichen Verpachtungsbetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs die Vorschrift des § 7 Abs. 1 EStDV (bzw. jetzt § 6 Abs. 3 EStG) nicht eingreift, weicht der erkennende Senat weder von dem Urteil des VI. Senats des BFH vom 08.05.2019 – VI R 26/17 (BFHE 265, 82, BStBl II 2019, 660, Rz 20) noch von seiner früheren Rechtsprechung ab (BFH-Urteil vom 15.10.1987 – IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260). Nach dieser Rechtsprechung ist zwar bei der unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten und nicht aufgegebenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 EStG anwendbar. Für die rechtliche Beurteilung macht es aber einen Unterschied, ob im Verpachtungsbetrieb eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. So hat bereits der X. Senat des BFH zu Recht ausgeführt, dass § 7 Abs. 1 EStDV bzw. § 6 Abs. 3 EStG für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft bereichsspezifisch auszulegen sind (BFH-Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 55). Diese Auffassung teilt der erkennende Senat.

c) Nach ständiger Rechtsprechung sind die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV hingegen gegeben, wenn die Voraussetzungen des von der Rechtsprechung entwickelten Sonderrechtsinstituts einer Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen vorliegen. Dies gilt auch im Geltungsbereich des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG, der im Jahr 1995 allerdings noch nicht anwendbar war.

Obwohl die im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung vereinbarten wiederkehrenden Leistungen begrifflich Veräußerungsentgelt und Anschaffungskosten sind, wird dieser Vertragstypus in einem spezifisch einkommensteuerrechtlichen Sinne als unentgeltlich beurteilt (z.B. BFH-Urteil vom 20.10.1999 – X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82, unter II.4.a, m.w.N.; zur Übertragung nicht begünstigten Vermögens vgl. hingegen BFH-Urteil vom 29.09.2021 – IX R 11/19, BFHE 274, 546, BStBl II 2022, 228). Die Versorgungsleistungen werden als vorbehaltene Vermögenserträge angesehen, die nach der Übergabe vom Vermögensübernehmer erwirtschaftet werden müssen (BFH-Urteil vom 31.08.1994 – X R 58/92, BFHE 176, 333, BStBl II 1996, 672, unter 2., m.w.N.). Wird ein Gewerbebetrieb

unter Beachtung der von der Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen gegen private Versorgungsleistungen übergeben, greift hinsichtlich der Vermögensübergabe § 7 Abs. 1 EStDV ein (vgl. auch BFH-Urteil vom 25.01.2017 – X R 59/14, BFHE 257, 227, BStBl II 2019, 730, Rz 59 ff.).

d) Nach Anwendung dieser Grundsätze ist es – entgegen der Rechtsauffassung des FG, das diese Frage, anders als das FA meint, offengelassen hat – entscheidungserheblich, ob die zum Jahreswechsel 1995/1996 erfolgten Übertragungsvorgänge dahingehend zu werten sind, dass V seinen verpachteten Hotelbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV unentgeltlich auf die Klägerin und B übertragen hat. Denn das FG geht rechtlich fehl, wenn es meint, dass im Streitjahr selbst bei rechtsfehlerhaft unterlassener Aufdeckung der stillen Reserven bei V im Jahr 1995 jedenfalls wegen des Grundsatzes des formellen Bilanzzusammenhangs oder des Grundsatzes von Treu und Glauben ein Veräußerungsgewinn in festgestellter Höhe hätte ermittelt werden müssen.

aa) Greift § 7 Abs. 1 EStDV nicht ein, kann eine beim Rechtsvorgänger (hier V) unterbliebene Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven nicht über den Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs bei den Erwerbern des übertragenen Vermögens (hier die Klägerin und B) nachgeholt werden. Dies ergibt sich schon daraus, dass in einem derartigen Fall der Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs beim Rechtsnachfolger nicht anwendbar ist. Denn nur beim Vorliegen aller Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV ist der Rechtsnachfolger (zunächst) nach dessen Satz 2 an die (fehlerhaften) Bilanzansätze des Rechtsvorgängers gebunden (BFH-Beschluss vom 21.08.2012 – I B 179/11, Rz 9). Es reicht daher – entgegen der vom FG zugrunde gelegten Rechtsansicht – nicht aus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs unentgeltlich übertragen werden.

bb) Der erkennende Senat teilt auch nicht die Rechtsauffassung des FG und des FA, wonach es der Klägerin nach dem Grundsatz von Treu und Glauben verwehrt sei, sich auf das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV zu berufen.

(1) Zwar ist der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht zu nehmen hat und sich zu seinem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen darf, auch im Steuerrecht anzuwenden. Ebenso kann der Grundsatz von Treu und Glauben auch zu Lasten des Steuerpflichtigen eingreifen (z.B. Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 168, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bringt dieser Grundsatz aber keine Steueransprüche zum Entstehen oder zum Erlöschen, sondern kann allenfalls verhindern, dass eine Forderung oder ein Recht geltend gemacht werden kann. Ein treuwidriges Verhalten kann nicht dazu führen, Steuerrechtsfolgen zu begründen, die materiell-rechtlich nicht bestehen, oder solche zu verneinen, die materiell-rechtlich bestehen (z.B. BFH-Urteil vom 29.03.2017 – VI R 82/14, Rz 21, m.w.N.). Die in Steuererklärungen und Bilanzen zum Ausdruck kommende unzutreffende rechtliche Beurteilung von Vorgängen nimmt dem FA nicht die Prüfung der materiell-rechtlichen Rechtslage ab. Das FA hat vielmehr entsprechend den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung den Sachverhalt weiter aufzuklären, wenn Anhaltspunkte für eine mögliche Entnahme vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.1999 – VIII R 72/96, BFHE 188, 397, BStBl II 2002, 722, unter II.1.c, zur Betriebsaufgabe).

(2) In Anwendung dieser Grundsätze könnten gegebenenfalls fehlerhafte Steuererklärungen und Bilanzen, welche die im Jahr 1995 erfolgte Vermögensübertragung und die Folgejahre betreffen, nicht dazu führen, das übertragene Vermögen (rechtsfehlerhaft) durchgängig als Betriebsvermögen unter Fortführung der Buchwerte des V zu behandeln. Der Grundsatz von Treu und Glauben ermöglicht es nicht, eine bei V rechtsfehlerhaft unterlassene Besteuerung bei der Klägerin nachzuholen.

Im Streitfall kommt hinzu, dass aus der Feststellungserklärung der GbR für das Jahr 1996 bekannt war, dass ein unentgeltlicher Übergang des (verpachteten) Hotelbetriebs auf die GbR stattgefunden haben

soll. Danach hätte die Finanzbehörde insbesondere im Rahmen der bei der GbR für die Jahre 1996 bis 1998 durchgeführten Außenprüfung die Möglichkeit gehabt, den Sachverhalt umfassend aufzuklären und darauf basierend eine rechtlich fundierte Einschätzung der Übertragung des Hotelbetriebs vorzunehmen. Wären danach gleichwohl tatsächlich verwirklichte Entnahmen übersehen worden, ist das FA auf die vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeiten beschränkt. Danach sind fehlerhafte Steuerfestsetzungen oder Feststellungen gegebenenfalls im Rahmen der gesetzlichen Korrekturvorschriften zu ändern.

5. Die Sache ist nicht spruchreif. Der erkennende Senat kann auf der Grundlage der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob die zum Jahreswechsel 1995/1996 erfolgte Übertragung dahingehend zu werten ist, dass V seinen verpachteten Hotelbetrieb nach § 7 Abs. 1 EStDV unentgeltlich auf die Klägerin und B übertragen hat.

V hat durch die Verträge vom 28.12.1995 alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des verpachteten Hotelbetriebs übertragen (dazu a). Zudem qualifiziert der erkennende Senat diese Verträge vom 28.12.1995 und den weiteren Vertrag vom 26.01.1996 auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen dahin, dass die Vertragsbeteiligten keine Übertragung des verpachteten Hotelbetriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs, sondern eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen vereinbart haben (dazu b). Der erkennende Senat kann gleichwohl mangels hinreichender tatsächlicher Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob die Voraussetzungen des Sonderrechtsinstituts einer Übergabe des Gewerbebetriebs gegen private Versorgungsleistungen gegeben sind, insbesondere diese Vereinbarung der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, oder ob doch ein Lebenssachverhalt verwirklicht wurde, der – trotz fehlender zivilrechtlicher Vereinbarung – jedenfalls zunächst wie eine unentgeltliche Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs zu besteuern ist (dazu c).

a) Die am 28.12.1995 abgeschlossenen Übertragungsverträge zwischen V (Übertragender) und der Klägerin sowie B (Erwerber) sind, soweit sie die Übertragung des verpachteten Hotelbetriebs betreffen, dahin auszulegen, dass nicht nur das Hotelgrundstück, sondern alle Aktiva und Passiva des verpachteten Hotelbetriebs und damit auch alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen worden sind.

Es ist zwar die diesbezüglich vom FG vorgenommene Würdigung revisionsrechtlich zu beanstanden (dazu aa). Der Senat kann diese Würdigung aber aufgrund der getroffenen tatsächlichen Feststellungen des FG selbst vornehmen. Danach war Gegenstand der Übertragung der gesamte verpachtete Hotelbetrieb (dazu bb). Vor diesem Hintergrund können die Übertragungsverträge vom 28.12.1995 vernünftigerweise auch nur dahin verstanden werden, dass sich der zunächst beabsichtigte Vorbehalt Nießbrauch nicht nur auf das Hotelgrundstück, sondern auf den verpachteten Hotelbetrieb als solchen bezogen hätte (dazu cc).

aa) Die Würdigung des FG ist zu beanstanden, weil es nicht berücksichtigt hat, dass es sich um Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen handelt und derartige Vereinbarungen, insbesondere solche – wie hier – zwischen Eltern und Kindern, aufgrund des zwischen diesen Personen in der Regel fehlenden natürlichen Interessengegensatzes steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgt sein (z.B. BFH-Urteil vom 17.07.2014 – IV R 52/11, BFHE 246, 349, Rz 17, m.w.N.).

(1) Bleiben zivilrechtliche Formerfordernisse unbeachtet, so führt dieses Beweisanzeichen gegen die Ernsthaftigkeit der getroffenen Vereinbarung – anders als zum Beispiel das Nichterfüllen eines gesetzlichen Tatbestandsmerkmals – nicht allein und ausnahmslos dazu, das Vertragsverhältnis

steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Die Indizwirkung gegen den vertraglichen Bindungswillen wird aber verstärkt, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften insbesondere bei klarer Zivilrechtsslage angelastet werden kann (z.B. BFH-Urteile vom 22.02.2007 – IX R 45/06, BFHE 217, 409, BStBl II 2011, 20, unter II.1.; vom 12.05.2016 – IV R 27/13, Rz 24).

(2) Das FG hat insbesondere nicht den Umstand gewürdigt, dass die Formvorschrift des § 313 BGB a.F. missachtet worden sein könnte. So unterliegt ein Vertrag, der eine Unternehmensübertragung (Einzelunternehmen) zum Gegenstand hat, dem Formzwang des § 313 BGB a.F., wenn ein Grundstück mitübertragen wird und nach dem Willen der Parteien der Grundstücksveräußerungsvertrag und die übrigen auf die Übertragung des Unternehmens gerichteten Vereinbarungen voneinander abhängig sein und ein einheitliches Geschäft bilden sollen (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 19.01.1979 – I RZ 172/76, unter I.2.; Grüneberg/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 83. Aufl., § 311b Rz 27a; MüKoBGB/Ruhwinkel, 9. Aufl., § 311b Rz 55). Im Streitfall spricht viel dafür, dass die unentgeltliche Übertragung des Hotelgrundstücks und die Übertragung aller (restlichen) Aktiva und Passiva des verpachteten Hotelbetriebs ein einheitliches Rechtsgeschäft gebildet haben. Gleichwohl wurde allein die unentgeltliche Übertragung des Hotelgrundstücks notariell beurkundet, die Übertragung aller (restlichen) Aktiva und Passiva hingegen nicht.

bb) Aber selbst wenn die Übertragung des verpachteten Hotelbetriebs formunwirksam sein sollte, hat der erkennende Senat keine Zweifel daran, dass die Vertragsbeteiligten jedenfalls alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Hotelbetriebs übertragen wollten. Der Formverstoß ist, soweit der Übertragungsgegenstand betroffen ist, nicht derart gewichtig, dass an einem entsprechenden Rechtsbindungswillen der Vertragspartner ernsthaft gezweifelt werden könnte. Hinzu kommt, dass bei einem verpachteten Hotelbetrieb jedenfalls das Hotelgrundstück mit dem aufstehenden Gebäude zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört. Die Übertragung dieser Wirtschaftsgüter ist notariell beurkundet worden.

cc) Ebenso geht der erkennende Senat vor dem Hintergrund des vorbezeichneten Übertragungsgegenstands davon aus, dass sich der in der notariellen Urkunde vom 28.12.1995 zugunsten des V vorbehaltene und den Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechende – letztendlich aber nicht wirksam gewordene – Nießbrauch vernünftigerweise nicht nur auf das Hotelgrundstück, sondern auf den gesamten verpachteten Hotelbetrieb bezogen hätte.

Der Einwand der Klägerin, dass gegebenenfalls nur ein Nießbrauch an dem Hotelgrundstück beabsichtigt gewesen sein könnte, greift nicht durch. Im Bürgerlichen Gesetzbuch ist der Nießbrauch an einem Unternehmen nicht ausdrücklich geregelt (vgl. MüKoBGB/Pohlmann, 9. Aufl., § 1085 Rz 10). Geregelt ist aber, dass sich der Nießbrauch an einem Grundstück auf seine wesentlichen Bestandteile (§ 93, § 94 BGB) und nach § 1031 BGB auch auf das Zubehör des Grundstücks (§ 97 BGB) erstreckt. Vor diesem Hintergrund wäre es nicht nachvollziehbar, wenn der vorbehaltene Nießbrauch nur das verpachtete Hotelgrundstück, nicht aber den verpachteten Hotelbetrieb als solchen hätte erfassen sollen.

b) Ebenso hat das FG die Übertragungsverträge rechtsfehlerhaft nicht dahingehend untersucht, ob der verpachtete Hotelbetrieb mit Wirkung zum 31.12.1995 unter Vorbehalt des Nießbrauchs oder gegen Versorgungsleistungen übertragen wurde. Der erkennende Senat nimmt diese rechtliche Einordnung auf Grundlage der vom FG festgestellten Vertragsinhalte selbst vor. Danach haben die Beteiligten – anders als die Klägerin meint – mit Wirkung zum 31.12.1995 zivilrechtlich keine Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs, sondern eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vereinbart.

Die beiden notariellen Verträge vom 28.12.1995 und vom 26.01.1996 stellen – entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin – ein einheitliches Vertragswerk dar. Dies ergibt sich aus dem kurzen

zeitlichen Abstand beider Verträge und aus der Bezugnahme des letztgenannten Vertrags auf den erstgenannten. Zweck des zweitgenannten Vertrags war es, den zunächst vereinbarten Vorbehaltsnießbrauch von vornherein, das heißt ab dem 01.01.1996, durch Rentenzahlungen zu ersetzen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der notarielle Vertrag vom 28.12.1995 zunächst schwebend unwirksam gewesen ist, weil die Klägerin bei Abschluss dieses Vertrags als vollmachtlose Vertreterin für B gehandelt hat (§ 177 Abs. 1 BGB). Danach war der vereinbarte Vorbehaltsnießbrauch, der sich auf den verpachteten Hotelbetrieb als solchen erstrecken sollte, zunächst noch nicht wirksam. Mit Blick auf den Zweck des zweitgenannten Vertrags ist der zunächst schwebend unwirksame und dann mit Genehmigungserteilung durch B wirksam gewordene Nießbrauch zeitgleich mit seiner Entstehung durch eine Rentenverpflichtung ersetzt worden. Dementsprechend wurde auch zu keinem Zeitpunkt ein Nießbrauch zugunsten des V in das Grundbuch eingetragen.

c) Gleichwohl kann der erkennende Senat nicht abschließend beurteilen, ob die vereinbarte Übergabe des verpachteten Hotelbetriebs gegen Versorgungsleistungen unter § 7 Abs. 1 EStDV fällt.

aa) Um eine im Jahr 1995 erfolgte unentgeltliche Betriebsübertragung gegen private Versorgungsleistungen annehmen zu können, muss eine Vielzahl von – ungeschriebenen, von der Rechtsprechung entwickelten – Voraussetzungen gegeben sein (vgl. dazu BMF-Schreiben vom 16.09.2004, BStBl I 2004, 922, Rz 3 ff.; vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, Rz 81). Dabei ist unter anderem zu berücksichtigen, dass es sich bei einem derartigen Versorgungsvertrag regelmäßig – wie auch im Streitfall – um einen Vertrag zwischen nahen Angehörigen handelt. Damit ein solcher Versorgungsvertrag der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, muss der Mindestbestand an bürgerlich-rechtlichen Rechtsfolgen, der die Qualifikation als Versorgungsvertrag erst ermöglicht (Umfang des übertragenen Vermögens, Höhe der Versorgungsleistungen sowie Art und Weise ihrer Zahlung), klar und eindeutig vereinbart sein. Soll der Vertrag der Besteuerung zugrunde gelegt werden, steht es den Vertragsparteien nicht frei, ob und in welchem Umfang sie ihren Vertragspflichten nachkommen wollen. Andererseits liegt es in der Rechtsnatur des Versorgungsvertrags begründet, dass die Vertragspartner zum Beispiel auf geänderte Bedarfslagen angemessen reagieren (z.B. BFH-Urteile vom 03.03.2004 – X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, unter II.5., m.w.N.; vom 16.06.2021 – X R 3/20, BFHE 273, 504, Rz 21).

bb) Das FG-Urteil enthält keine hinreichenden tatsächlichen Feststellungen, um das Vorliegen vorbezeichneter Voraussetzungen prüfen zu können. Insbesondere hat das FG nicht festgestellt, ob der Versorgungsvertrag wie vereinbart tatsächlich durchgeführt worden ist.

Danach wird dem FG im zweiten Rechtsgang die Gelegenheit gegeben, in tatsächlicher Hinsicht festzustellen, ob eine dem Sonderrechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zuzuordnende Vermögensübertragung vorgelegen hat, die tatsächlich durchgeführt worden ist.

6. Der erkennende Senat gibt für den zweiten Rechtsgang folgende Hinweise:

a) Sollte das FG die Überzeugung gewinnen, dass die Vertragspartner Ende 1995 nur zum Schein Versorgungsleistungen vereinbart haben, in tatsächlicher Hinsicht jedoch wie bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung unter Vorbehalt des Nießbrauchs vorgegangen sind, ist der Besteuerung der tatsächlich verwirklichte Lebenssachverhalt zugrunde zu legen (vgl. § 41 Abs. 2 AO). Es kämen die Rechtsgrundsätze zur Anwendung, die bei einer unentgeltlichen Übertragung eines verpachteten und nicht aufgegebenen Betriebs unter Vorbehalt des Nießbrauchs eingreifen. Folge hiervon wäre, dass V bereits Ende 1995 die übertragenen, dem verpachteten Hotelbetrieb zugehörigen Wirtschaftsgüter, insbesondere das Hotelgrundstück mit aufstehendem Gebäude, in sein Privatvermögen überführt hätte.

V hätte entsprechende Entnahmen versteuern müssen; eine Fortführung der Buchwerte bei den Rechtsnachfolgern wäre ausgeschlossen gewesen. Entgegen der Auffassung der Klägerin hätte bei V aber keine (Zwangs-)Betriebsaufgabe vorgelegen. Vielmehr hätte V seinen gewerblichen Verpachtungsbetrieb zunächst fortgeführt. Spätestens mit dem Tod des V wären die Ende 1995 von V übertragenen – zunächst im Privatvermögen befindlichen – Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) in das Betriebsvermögen eingelegt worden.

b) Sollten sich die Umstände, die für die Beurteilung der Frage, ob der Ende 1995 vereinbarte Versorgungsvertrag die Voraussetzungen des Sonderrechtsinstituts erfüllt hat und auch tatsächlich durchgeführt worden ist, nach so vielen Jahren nicht mehr zur Überzeugung des FG aufklären lassen, greifen die Regeln der objektiven Beweislast (Feststellungslast) ein.

Kommt das FG bei der Beweiswürdigung nach § 96 Abs. 1 FGO zu dem Ergebnis, dass eine für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche Tatbestandsvoraussetzung nicht als nachgewiesen anzusehen ist, so verliert die Partei den Rechtsstreit, die die Feststellungslast für den Nachweis dieser Tatsache trifft. Im Allgemeinen gilt für den Steuerprozess, dass der Steuergläubiger die Feststellungslast für die den Steueranspruch begründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen trifft, die die Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung rechtfertigen oder die den Steueranspruch aufheben beziehungsweise einschränken (vgl. nur BFH-Urteil vom 10.06.2021 – IV R 18/18, BFHE 273, 495, BStBl II 2022, 211, Rz 33, m.w.N.).

Im Streitfall trifft – worauf das FA zu Recht hingewiesen hat – die Klägerin die Feststellungslast für den Nachweis der Tatsache, dass im Jahr 1995 Entnahmen stattgefunden, das heißt die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 EStDV nicht vorgelegen haben. Denn der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für seine Behauptung einer früheren Entnahme (z.B. BFH-Beschluss vom 02.06.2006 – IV B 3/05, BFH/NV 2006, 1652, unter 1.a, m.w.N.).

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 4 – BFH Urt. v. 10.10.2024 – IV R 10/22:

Gründe:

I.

Gegenstand des Revisionsverfahrens ist allein die Höhe des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) des Klägers und Revisionsbeklagten (Kläger). Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Minderung der vom Kläger im Jahr 2016 (Streitjahr) geleisteten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren.

Der Kläger war zunächst alleiniger Kommanditist der X-UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG. Im Jahr 2013 übertrug er einen Teilkommanditanteil auf A. Nach Umwandlung der als Komplementärin beteiligten UG in eine GmbH änderte sich die Bezeichnung der Kommanditgesellschaft in X-GmbH & Co. KG (nachfolgend: KG). Mit Beschluss des Amtsgerichts (AG) B-Stadt vom2019 wurde über das Vermögen der KG das Insolvenzverfahren eröffnet. Der Geschäftsbetrieb der KG wurde eingestellt. Die KG ist laut Handelsregistereintrag vom2019 (Handelsregisterauszug HRA ... des AG C-Stadt vom 22.05.2024) aufgelöst. Der Insolvenzverwalter hat im September 2020 die Masseunzulänglichkeit angezeigt.

Am 25.06.2018 reichte die KG beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt – FA –) die Feststellungserklärung für das Streitjahr ein. Das FA erließ am 06.07.2018 einen Bescheid für 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) und des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 4 EStG (Verlustfeststellungsbescheid). Dabei folgte es bezüglich der Ermittlung des betrieblichen Gewinns der Feststellungserklärung und berücksichtigte unter anderem einen Hinzurechnungsbetrag gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG. Abweichend von der Feststellungserklärung stellte das FA einen verrechenbaren Verlust im Sinne des § 15a EStG für den Kläger in Höhe von 34.594,79 € und für A in Höhe von 65.713,95 € fest. Bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers berücksichtigte das FA einen Korrekturposten „Rückführung Mehrentnahmen“. Grund hierfür war, dass die Entnahmen des Klägers in den Jahren 2014 und 2015 dessen Einlagen überstiegen hatten. Eine Gewinnhinzurechnung gemäß § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG für diese Einlageminderungen war unterblieben, weil in den Feststellungszeiträumen bis einschließlich 2015 keine ausgleichsfähigen Verluste auf den Kläger entfallen waren (§ 15a Abs. 3 Satz 2 EStG). Die im Streitjahr vom Kläger erbrachten Einlagen in Höhe von 139.354 € wertete das FA in Höhe von 35.597,32 € als Rückführung der in den Vorjahren getätigten sogenannten Mehrentnahmen. In Höhe dieses Betrags brachte das FA einen die Einlagen mindernden Korrekturposten „Rückführung Mehrentnahmen“ in Abzug, so dass sich der verrechenbare Verlust des Klägers entsprechend erhöhte.

Der nachfolgende Einspruch richtete sich zum einen gegen die vom FA bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes zugrunde gelegte Kapitalkontenentwicklung sowie zum anderen gegen die Minderung der vom Kläger im Streitjahr geleisteten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren. Nachdem im Einspruchsverfahren eine berichtigte Darstellung der Kapitalkontenentwicklung für die Jahre 2012 bis 2016 vorgelegt worden war, erließ das FA am 31.05.2019 einen geänderten Gewinn- und Verlustfeststellungsbescheid, dem es die überarbeitete Kapitalkontenentwicklung zugrunde legte. Hinsichtlich des weiteren Streitpunkts – der Berücksichtigung der Position „Rückführung Mehrentnahmen“ in Höhe von nunmehr 35.087,31 €- half das FA dem Einspruch nicht ab. Es stellte einen verrechenbaren Verlust gemäß § 15a EStG für den Kläger in Höhe von 31.909,54 € und für A in Höhe von 77.854,74 € fest. Mit der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2019, die laut Betreffzeile allein die „Feststellung von Einkünften“ betraf, wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Während des nachfolgenden Klageverfahrens erließ das FA am 24.04.2020 eine weitere Einspruchsentscheidung betreffend die

Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG, gegen die ebenfalls Klage erhoben wurde. Das Finanzgericht (FG) hat die Verfahren verbunden.

Im finanzgerichtlichen Verfahren wandten sich der Kläger und A gegen die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG durch das FA. Zum einen sei der Ansatz der Position „Rückführung Mehrentnahmen“ beim Kläger rechtswidrig, da hierfür keine gesetzliche Grundlage bestehe. Zum anderen sei der unter Berücksichtigung der außerbilanziellen Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG ermittelte steuerpflichtige Verlust anzusetzen, so dass der Verlust des Klägers in voller Höhe ausgleichsfähig und der Verlust der A nur in Höhe von 60.729,23 € nicht ausgleichsfähig sei.

Das FG, das nicht die KG, sondern deren Mitunternehmer als Kläger ansah, gab der Klage teilweise statt. Der Verlustfeststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 EStG sei rechtswidrig, soweit das FA bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes zum Nachteil des Klägers die Position „Rückführung Mehrentnahmen“ berücksichtigt habe. Nicht zu beanstanden sei hingegen die für den Kläger und A nachteilige Nichtberücksichtigung der außerbilanziellen Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG. Soweit sich der Kläger auch gegen den Gewinnfeststellungsbescheid gewendet habe, sei die Klage unbegründet.

Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Bundesrecht rügt.

Das FA beantragt,

das Urteil des FG Münster vom 13.04.2022 – 13 K 141/20 F aufzuheben, soweit dieses den verrechenbaren Verlust des Klägers im Bescheid über die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG für 2016 auf 0 € herabgesetzt hat, und die Klage des Klägers auch insoweit als unbegründet abzuweisen.

Der Kläger beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

II.

Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung -FGO –).

Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Rahmen der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers eine Minderung der von diesem im Streitjahr geleisteten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren nicht zulässig ist.

1. Beteiligter des Revisionsverfahrens ist neben dem FA und dem BMF nur noch der Kläger, nicht auch A.

Nach § 122 Abs. 1 FGO ist zwar Beteiligter am Verfahren über die Revision, wer am Verfahren über die Klage beteiligt war.

Das FG hat – nach rechtsschutzgewährender Auslegung der Klageschrift – angenommen, dass der Kläger und A Klage erhoben haben, da die KG im Zeitpunkt der Klageerhebung bereits faktisch vollbeendet und ihre Klagebefugnis erloschen war. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden

(vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 03.09.2009 – IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.I.2.a aa; vom 23.01.2001 – VIII R 30/99, BFHE 194, 403, BStBl II 2001, 621, unter II.2.; vom 30.03.2017 – IV R 4/15, Rz 27) und auch zwischen den Beteiligten unstrittig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht. A ist aber nicht mehr Beteiligte des Revisionsverfahrens, weil sich das FA mit seiner Revision allein gegen die Herabsetzung des verrechenbaren Verlustes des Klägers durch das FG wendet und der Kläger und A – bezogen auf den Verfahrensgegenstand (hierzu unter 2.)- keine notwendige Streitgenossenschaft gebildet haben (vgl. Bergkemper in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 122 FGO Rz 3; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 122 Rz 2).

2. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG des Klägers für das Streitjahr.

a) Nach der Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften im Sinne von § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG um zwei Verwaltungsakte, die auch gesondert und unabhängig voneinander angefochten werden können und selbständig der Bestandskraft fähig sind. Dies gilt auch dann, wenn -wie vorliegend – die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden (z.B. BFH-Urteil vom 02.02.2017 – IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 12).

b) Mit der Revision wendet sich das FA gegen die Herabsetzung des verrechenbaren Verlustes des Klägers im Streitjahr auf 0 €. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist dementsprechend nur die Höhe des im Verlustfeststellungsbescheid vom 31.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.04.2020 festgestellten verrechenbaren Verlustes des Klägers.

3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Rahmen der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers dessen im Streitjahr erbrachte Einlagen in vollem Umfang zu berücksichtigen sind und sich somit ein verrechenbarer Verlust in Höhe von 0 € ergibt. Dies folgt aus § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG, der auf dem Prinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs beruht (hierzu unter a). Eine Minderung dieser Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren kommt bei wortgetreuer Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG nicht in Betracht (hierzu unter b). Eine entsprechende Minderung lässt sich auch nicht aus einer teleologischen Reduktion des Einlagebegriffs in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG herleiten (hierzu unter c).

a) Die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers unter Einbeziehung der von ihm im Streitjahr geleisteten Einlagen folgt aus § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG.

aa) Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach § 15a Abs. 2 EStG abzuziehenden und vermehrt um die nach § 15a Abs. 3 EStG hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), jährlich gesondert festzustellen.

bb) Das Gesetz definiert den Begriff des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG nicht. Nach der Rechtsprechung des BFH ist das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft zuzüglich gegebenenfalls bestehender Ergänzungsbilanzen des Kommanditisten gemeint, das durch Einlagen in das Gesellschaftsvermögen beziehungsweise durch Entnahmen aus dem Gesellschaftsvermögen bestimmt wird (z.B. BFH-Urteile

vom 07.10.2004 – IV R 50/02, BFH/NV 2005, 533, unter 1.a; vom 24.04.2014 – IV R 18/10, Rz 21; vom 10.11.2022 – IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 27).

cc) Systematische Grundlage des § 15a EStG ist eine Verlustverrechnung nach Maßgabe des Haftungsbetrags am Bilanzstichtag (BTDrucks 8/4157, S. 3). Ob ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, bestimmt sich – wie § 15a Abs. 1 EStG zeigt – durch einen Vergleich des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung mit demjenigen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres (sogenanntes Prinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs, Wacker, Der Betrieb 2004, 11; Steger, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2022, 2351; vgl. auch BFH-Urteile vom 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.1.; vom 14.12.1995 – IV R 106/94, BFHE 179, 368, BStBl II 1996, 226, unter III.5.a). Der Betrag, in Höhe dessen ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, erhöht danach den zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres festzustellenden verrechenbaren Verlust (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.02.2017 – IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 15; vom 10.11.2022 – IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 25).

dd) Einfluss auf die Höhe des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung haben demnach grundsätzlich nur Einlagen und Entnahmen, die im Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung erfolgen. Dementsprechend erhöhen auch die vom Kläger im Streitjahr geleisteten Einlagen den Kapitalkontenstand zum Ende des Streitjahres und mindern entsprechend die Höhe der verrechenbaren Verluste des Klägers.

b) Die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG schließt die Berücksichtigung eines Korrekturbetrags „Rückführung Mehrentnahmen“ in Höhe von 35.087,31 € aus.

aa) Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist die Frage, ob ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, allein anhand eines stichtagsbezogenen Vergleichs des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung mit demjenigen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu beantworten. Die Anknüpfung an die Kapitalkontenentwicklung des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung macht deutlich, dass nach der gesetzlichen Konzeption Entnahmen des Vorjahres für die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung grundsätzlich unbeachtlich sind und der Einlagebegriff in § 15a Abs. 1 EStG die im Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung erbrachte Einlage meint.

Auch für den von der Finanzverwaltung für zutreffend erachteten „Korrekturmechanismus“ bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers gemäß § 15a Abs. 1 EStG – das heißt die Minderung der vom Kläger erbrachten Einlagen um einen (negativen außerbilanziellen) Korrekturbetrag für sogenannte Mehrentnahmen – findet sich im Wortlaut des Gesetzes keinerlei Anhalt.

bb) Dementsprechend hat die Tatsache, dass die Mittel für die Einlagen des Klägers bei wirtschaftlicher Betrachtung aus Entnahmen stammen, die dieser in den Vorjahren – über die von ihm erbrachten Einlagen hinaus – getätigt hat und die wegen § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu einer Gewinnhinzurechnung geführt haben, auf die Ermittlung des Kapitalkontenstands zum Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung und damit auf die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes des Klägers für das Streitjahr bei wortgetreuer Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG keinen Einfluss.

c) Die Minderung der vom Kläger im Streitjahr erbrachten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren lässt sich – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – auch nicht aus einer teleologischen Reduktion des Einlagebegriffs in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG herleiten.

aa) Gegen seinen Wortlaut ist die Auslegung eines Gesetzes ausnahmsweise dann möglich, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann, oder wenn sonst anerkannte Auslegungsmethoden dies verlangen (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.2023 – IV R 11/20, BFHE 279, 531, BStBl II 2023, 830, Rz 22). Die teleologische Reduktion einer Gesetzesbestimmung, die darauf abzielt, den Geltungsbereich der Norm mit Rücksicht auf ihren Zweck gegenüber ihrem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken, ist dementsprechend nicht schon dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 26.06.2007 – IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893, unter II.5.; vom 22.10.2015 – IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 24; vom 13.12.2022 – VIII R 23/20, BFHE 279, 132, BStBl II 2023, 480, Rz 19; vom 09.03.2023 – IV R 25/20, BFHE 279, 545, BStBl II 2023, 836, Rz 25).

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen kommt eine teleologische Reduktion des Einlagebegriffs in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG dahin, dass Verlustausgleichsvolumen nicht durch Einlagen aus der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen geschaffen werden darf, nicht in Betracht. Die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG führt in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis.

aaa) § 15a EStG will dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird. Die Belastung kann nicht über den Betrag hinausgehen, mit dem der Kommanditist im Innenverhältnis für Schulden der Gesellschaft haftet (BFH-Urteil vom 10.11.2022 – IV R 8/19, BFHE 278, 487, BStBl II 2023, 332, Rz 30).

§ 15a EStG beruht auf einer Typisierung, nach der – sowohl zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungsmöglichkeiten als auch im Interesse einer möglichst einfachen Handhabung der Regelung – aufgrund eines Kapitalkontenvergleichs gemäß § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (Grundregel) die Zurechnung ausgleichsfähiger Verluste grundsätzlich auf den Betrag der geleisteten Einlage beschränkt wird und ein darüber hinausgehender – das heißt die Einlage überschreitender – Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG (erweiterter Verlustausgleich) daran gebunden ist, dass der Kommanditist mit einer gegenüber der geleisteten Einlage höheren Haftsumme im Handelsregister eingetragen ist und somit im Verhältnis zu den Gläubigern der KG einer sogenannten überschießenden Außenhaftung unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.2., m.w.N.). Allerdings kann es nicht als allgemein gültiges Element des gesetzgeberischen Plans angesehen werden, in allen denkbaren Fällen eine Kongruenz von Haftungsumfang und steuerrechtlicher Verlustausgleichsmöglichkeit zu gewährleisten (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.3.).

bbb) Dass der Kommanditist im Jahr der Einlage Verlustausgleichsvolumen schafft, obwohl er bei einer jahresübergreifenden wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung mit der Einlage sogenannte Mehrentnahmen zurückführt und der Gesellschaft letztlich kein „neues Kapital“ zur Verfügung stellt, widerspricht nicht dem Sinn und Zweck des § 15a Abs. 1 EStG. Denn auch in diesem Fall kommt der Kommanditist mit der Einlage für die Verluste des laufenden Wirtschaftsjahres auf. Dass der Einlage in den Vorjahren Entnahmen vorausgegangen sind, die wegen § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG nicht zu einer Gewinnzurechnung geführt haben, ändert hieran nichts. Die ungekürzte Berücksichtigung der Einlagen entspricht sowohl der stichtagsbezogenen Systematik des § 15a Abs. 1 EStG als auch dem Ziel des Gesetzgebers, die Regelung einfach handhabbar zu gestalten. Vor diesem Hintergrund kann der Senat nicht erkennen, dass die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt.

ccc) Der Umstand, dass in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen für den Kommanditisten ein – jedenfalls aus Sicht der Finanzverwaltung – ungerechtfertigter Vorteil entsteht und aus diesem Grund die Berücksichtigung eines negativen außerbilanziellen Korrekturpostens für

die Rückführung sogenannter Mehrentnahmen unter Umständen „(sach-)gerechter“ wäre (so wohl auch Steger, DStR 2022, 2351, 2355), lässt die Regelung möglicherweise als rechtspolitisch fehlerhaft erscheinen. Eine Rechtfertigung für eine teleologische Reduktion des § 15a Abs. 1 EStG ergibt sich hieraus jedoch nicht. Dies gilt auch in Bezug auf die von der Finanzverwaltung angesprochenen Manipulationsmöglichkeiten durch ein „Hin und Her' von Entnahme und Einlage“, zumal unklar ist, in welchem zeitlichen Gefüge ein missbräuchliches „Hin und Her' von Entnahme und Einlage“ anzunehmen wäre und welchen Einfluss andere, außersteuerliche Umstände wie etwa Vorgaben Dritter (zum Beispiel von Kreditinstituten) zur Kapitalausstattung der Gesellschaft in diesem Zusammenhang für die Rechtsanwendung hätten.

ddd) Auch der Einwand des BMF, ohne die Berücksichtigung eines Korrekturpostens für die Rückführung sogenannter Mehrentnahmen ergäben sich steuerliche Anreize für den Mitunternehmer, durch entsprechende Entnahmen eine Unterkapitalisierung der Gesellschaft herbeizuführen, statt das Kapital in der Gesellschaft zu belassen, kann nicht begründen, dass die wortgetreue Auslegung des § 15a Abs. 1 EStG in den Fällen sogenannter Mehrentnahmen zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt. § 15a EStG dient nicht der Kapitalerhaltung, sondern dazu, dem Kommanditisten den Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet ist.

eee) Will der Gesetzgeber in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen vom Grundkonzept des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs abweichen und den Begriff der Einlage einschränken, muss er hierfür – ähnlich wie er dies in § 15a Abs. 3 EStG für die Fälle der sogenannten Einlageminderung getan hat – eine gesetzliche Regelung schaffen.

4. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann eine Minderung der vom Kläger im Streitjahr erbrachten Einlagen um sogenannte Mehrentnahmen auch nicht aus § 15a Abs. 3 EStG hergeleitet werden.

Die Regelung schränkt zwar das Prinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs für die Fälle einer Einlagebeziehungsweise Haftungsminderung in gewisser Weise ein, sie erfasst jedoch bei wortgetreuer Auslegung nicht den Fall der sogenannten Mehrentnahme (hierzu unter a). Eine teleologische Extension des § 15a Abs. 3 EStG auf den Fall der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen kommt nicht in Betracht (hierzu unter b).

a) § 15a Abs. 3 EStG enthält Regelungen zur Einlage- und Haftungsminderung. Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht aufgrund der Entnahmen eine nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigende Haftung be- oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen (§ 15a Abs. 3 Satz 1 EStG). Wird der Haftungsbetrag im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um aufgrund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen (§ 15a Abs. 3 Satz 3 EStG). Der aufgrund der Einlage- oder Haftungsminderung zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der KG nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlage beziehungsweise Haftungsminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist (§ 15a Abs. 3 Satz 2 und Satz 3 letzter Halbsatz EStG). Der zuzurechnende Betrag mindert die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind (§ 15a Abs. 3 Satz 4 EStG).

aa) Danach erachtet das Gesetz einen Verlustausgleich des Kommanditisten als nicht gerechtfertigt, wenn das am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung bestehende Eigenkapital der Gesellschaft alsbald wieder entzogen wird. § 15a Abs. 3 EStG macht daher den Verlustausgleich

rückgängig. Rechtstechnisch geschieht dies nicht durch eine rückwirkende Änderung der Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG für das Jahr der Verlustentstehung, sondern durch die Zurechnung eines Betrags in Höhe der Einlage- oder Haftungsminderung als fiktiver (laufender) Gewinn (§ 15a Abs. 3 Satz 1 EStG). In gleicher Höhe wird der früher ausgleichsfähige Verlustanteil in einen verrechenbaren Verlustanteil „umgepolt“ (§ 15a Abs. 3 Satz 4 EStG). Dementsprechend räumt § 15a Abs. 3 EStG einer nachträglichen Entnahme ausnahmsweise Relevanz in Bezug auf den steuerrechtlichen Verlustausgleich ein. Insoweit kommt es in den Fällen der Einlageminderung zu einer gewissen Einschränkung des Prinzips des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs.

bb) § 15a Abs. 3 EStG regelt dem Wortlaut nach allerdings nur die Fälle der Einlage- und Haftungsminderung, nicht hingegen den Fall der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen.

aaa) Die Regelung erfasst die vom Kläger in den Jahren 2014 und 2015 getätigten Entnahmen. Diese unterfielen § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG, führten jedoch – mangels ausgleichsfähiger Verluste des Klägers – nicht zu einer Gewinnhinzurechnung. Denn nach § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG darf der zuzurechnende Betrag den Betrag der Verlustanteile nicht übersteigen, die im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- und abzugsfähig gewesen sind. Die ausgleichsfähigen Verluste bilden insoweit nicht nur die Höchstgrenze des Zurechnungsbetrags, sondern sind zugleich auch Voraussetzung für die Gewinnzurechnung. Ohne ausgleichsfähige Verluste in den Vorjahren ist kein Verlustausgleich rückgängig zu machen (vgl. Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15a Rz 63).

bbb) Zu der vorliegend streitigen „Rückführung Mehrentnahmen“ enthält § 15a Abs. 3 EStG demgegenüber keine Aussage. Er bietet auch keine Grundlage für die – aus Sicht der Finanzverwaltung – zu ziehende Rechtsfolge, das heißt die Berücksichtigung eines (negativen außerbilanziellen) Korrekturpostens „Rückführung Mehrentnahmen“.

b) Eine teleologische Extension des § 15a Abs. 3 EStG dahin, dass sogenannte Mehrentnahmen aus Vorjahren bei der Berechnung des verrechenbaren Verlustes zu berücksichtigen sind, kommt – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – nicht in Betracht.

aa) Eine teleologische Extension setzt eine Regelungslücke voraus. Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf allerdings nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist („rechtspolitischer Fehler“), reicht nicht aus (z.B. BFH-Urteil vom 19.07.2018 – IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 27).

bb) § 15a Abs. 3 EStG ist in Bezug auf die Fälle der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen gemessen an seinem Sinn und Zweck nicht lückenhaft.

§ 15a Abs. 3 EStG bezweckt, eine Umgehung der aus § 15a Abs. 1 EStG folgenden Begrenzung des Verlustausgleichs durch vorübergehende höhere Einlagen in das Gesellschaftsvermögen oder eine nur vorübergehende Erweiterung der Außenhaftung zu verhindern (BFH-Urteil vom 20.06.2024 – IV R 17/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 23; vgl. auch BTDrucks 8/3648, S. 17). Dementsprechend macht § 15a Abs. 3 EStG den Verlustausgleich rückgängig, weil die wirtschaftliche Belastung, die diesen zunächst gerechtfertigt hat, nachträglich entfällt (vgl. z.B. Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15a Rz 55). Durch eine entsprechende Gewinnhinzurechnung soll das gleiche Ergebnis herbeigeführt werden, als wenn von vornherein eine geringere Einlage geleistet worden wäre oder eine geringere Haftung bestanden hätte und der Verlustanteil bereits im Entstehungsjahr nicht ausgleichsfähig, sondern lediglich verrechenbar gewesen wäre (z.B. BFH-Urteil vom 20.11.2014 – IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532, Rz 28, m.w.N.). Eine

Gewinnhinzurechnung ist allerdings ausgeschlossen, wenn es – wie im Streitfall – keine ausgleichsfähigen Verluste in den Vorjahren gab.

Demnach will § 15a Abs. 3 EStG lediglich in dem Fall einer Einlagebeziehungsweise Haftungs-minderung die Korrektur eines bereits erfolgten Verlustausgleichs ermöglichen, nicht aber Regelungen zu einer nachfolgenden „Wiedereinlage“ treffen. Die Regelung ist insoweit nicht lückenhaft, wie die Finanzverwaltung meint. Vielmehr widerspräche eine Erweiterung ihres Anwendungsbereichs auf die Fälle der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen der vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung der Norm auf den Tatbestand der Einlage- und Haftungs-minderung.

5. Das von der Finanzverwaltung bevorzugte Normverständnis lässt sich auch nicht mit anderen Erwägungen begründen.

a) Die unter 3. und 4. dargelegten Gründe lassen es – entgegen der Auffassung des BMF – nicht zu, aus einer Gesamtschau der Regelungen, insbesondere aus § 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 EStG, herzuleiten, dass in den Fällen der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen ein (negativer außerbilanzieller) Korrekturposten zu bilden ist.

b) Auch ein Rückgriff auf die zur früheren Rechtslage ergangene Rechtsprechung des BFH zur Bildung eines (positiven außerbilanziellen) Korrekturpostens für nachträgliche Einlagen (z.B. BFH-Urteil vom 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359) kann das von der Finanzverwaltung gewünschte Ergebnis nicht begründen.

aa) Nach dieser Rechtsprechung führten Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurden, zum Ansatz eines (positiven außerbilanziellen) Korrekturpostens mit der weiteren Folge, dass – abweichend vom Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG – Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Postens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren waren, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte (vgl. BFH-Urteile vom 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359; vom 26.06.2007 – IV R 28/06, BFHE 218, 285, BStBl II 2007, 934; vom 20.09.2007 – IV R 10/07, BFHE 219, 92, BStBl II 2008, 118; vom 02.02.2017 – IV R 47/13, BFHE 257, 91, BStBl II 2017, 391, Rz 18).

Seinerzeit war der BFH der Auffassung, der nach § 15a Abs. 1 EStG erforderliche Vergleich des Kapitalkontenstands am Ende des Wirtschaftsjahres der Verlustentstehung mit demjenigen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres führe für den Fall, dass eine Einlage vor dem Wirtschaftsjahr der Verlustentstehung geleistet und nicht durch (ausgleichsfähige) Verluste verbraucht werde, zu – gemessen am Regelungszweck sowie der Systematik des § 15a EStG – sinnwidrigen Ergebnissen. Die Vorschrift des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG sei deshalb für diese Fallkonstellation teleologisch zu reduzieren und die dadurch entstehende (verdeckte) Regelungslücke im Wege eines Analogieschlusses entsprechend dem Regelungsplan und der Entstehungsgeschichte des § 15a EStG dadurch zu schließen, dass außerhalb des Kapitalkontenvergleichs der geleistete Einlagebetrag – soweit er nicht durch im Wirtschaftsjahr der Einlage zugerechnete ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurde – als Korrekturposten festzustellen sei. Damit waren Verlustanteile des Kommanditisten in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur Höhe des (noch) nicht verbrauchten Korrekturpostens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren, wenn durch die Verlustzurechnung ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte (BFH-Urteil vom 14.10.2003 – VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, unter II.1.).

Demnach wollte die Rechtsprechung zwar – um einer Verletzung des Gleichheitssatzes entgegenzuwirken (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2007 – IV R 28/06, BFHE 218, 285, BStBl II 2007,

934, unter II.2.b aa)- „nicht verbrauchte Einlagen“ in Folgejahren für den sofortigen Verlustabzug nutzbar machen. Um dies zu erreichen, durchbrach sie das Stichtagsprinzip des § 15a Abs. 1 EStG. Die Rechtsprechung nahm allerdings keine einschränkende Auslegung des Einlagebegriffs des § 15a Abs. 1 EStG vor.

bb) Dieser Rechtsprechung des BFH hat der Gesetzgeber mit Einführung des § 15a Abs. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794), der gemäß § 52 Abs. 33 Satz 6 EStG i.d.F. des JStG 2009 für alle nach dem 24.12.2008 getätigten Einlagen zur Anwendung kommt, den Boden entzogen. Seither besteht kein Raum mehr für die Annahme einer Unvollständigkeit des Gesetzes in Bezug auf die Behandlung von „vorgezogenen Einlagen“, die wesentliche Voraussetzung für diese Rechtsprechung des BFH war (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26.06.2007 – IV R 28/06, BFHE 218, 285, BStBl II 2007, 934, unter II.2.b aa, m.w.N.).

aaa) § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG sieht vor, dass nachträgliche Einlagen weder zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes noch zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres führen, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Nachträgliche Einlagen im Sinne des § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG sind Einlagen, die nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres geleistet werden, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust im Sinne des § 15a Abs. 1 EStG entstanden oder ein Gewinn im Sinne des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG zugerechnet worden ist (§ 15a Abs. 1a Satz 2 EStG).

bbb) In § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG knüpft der Gesetzgeber ausdrücklich an das Grundprinzip des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs an und entzieht damit der Rechtsprechung des BFH zur Bildung eines (positiven außerbilanziellen) Korrekturpostens für „vorgezogene Einlagen“ den Boden.

Die Bildung eines entsprechenden Korrekturpostens für nach dem 24.12.2008 getätigte „vorgezogene Einlagen“ ist nach dem Willen des Gesetzgebers unabhängig davon ausgeschlossen, dass der Kommanditist durch eine entsprechende Einlage, die er zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos leistet, bei wirtschaftlicher Betrachtung (auch) die Verluste vergangener Jahre trägt. Eine Berücksichtigung entsprechender Einlagen kommt nunmehr -soweit sie sich nicht im Zusammenhang mit Verlusten im Wirtschaftsjahr der Einlage auswirken – lediglich nach Maßgabe des § 15a Abs. 2 Satz 2 EStG und damit erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils oder der Betriebsveräußerung oder -aufgabe in Betracht. Eine von der Rechtsprechung zu schließende Gesetzeslücke in Bezug auf „vorgezogene Einlagen“ ist damit nicht mehr ersichtlich. Auch eine Durchbrechung des § 15a EStG zugrunde liegenden Stichtagsprinzips ist auf dieser Grundlage nicht mehr begründbar, und zwar weder für entsprechende „vorgezogene Einlagen“ noch für den Fall der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen.

c) Der – allein unter Verweis auf die nicht näher erläuterte Formulierung der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 16/10189, S. 49) erhobene – Einwand des BMF in der mündlichen Verhandlung, § 15a Abs. 1a EStG diene der Missbrauchsbekämpfung und verfolge damit ähnliche Ziele wie die vorliegend streitige Berücksichtigung eines negativen Korrekturpostens für sogenannte Mehrentnahmen, überzeugt nicht. Denn der Senat kann bereits nicht erkennen, welche Missbrauchsfälle von § 15a Abs. 1a EStG erfasst werden sollen.

d) Entgegen der Auffassung des BMF führt auch die Rechtsprechung des BFH zur sogenannten späteren haftungsbeendenden Einlage des Kommanditisten (vgl. BFH-Beschluss vom 10.06.1999 – IV B 126/98, BFH/NV 1999, 1461) zu keinem anderen Ergebnis, denn sie betrifft weder das Problem der Rückführung sogenannter Mehrentnahmen, noch liefert sie für diese Fälle einen hinreichenden Grund, die bei wortgetreuer Auslegung des Gesetzes gebotene stichtagsbezogene Betrachtung zu durchbrechen.

6. Schließlich hat das FG auch zutreffend erkannt, dass die vom FA vorgenommene Minderung des ausgleichsbeziehungsweise abzugsfähigen Verlustes des Klägers nicht auf § 42 AO gestützt werden kann.

a) Nach § 42 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand der Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO). Anderenfalls entsteht nach § 42 Abs. 1 Satz 3 AO der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

Ein Missbrauch liegt nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind (§ 42 Abs. 2 Satz 2 AO).

b) Ausgehend von den Feststellungen des FG fehlt es im Streitfall an Hinweisen darauf, dass der Kläger den in § 15a Abs. 1 EStG festgeschriebenen Grundsatz des stichtagsbezogenen Kapitalkontenvergleichs in rechtsmissbräuchlicher Weise durch gegenläufige Entnahmen und Einlagen in zeitlicher Nähe zum Jahreswechsel ausgenutzt hat. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstrittig, so dass der Senat auf weitergehende Ausführungen verzichtet.

7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 5 – BFH Urt. v. 13.8.2024 – IX R 6/23:

Gründe:

I.

Streitig ist die Rechtmäßigkeit einer Anforderung von Unterlagen durch die Finanzverwaltung.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 legte die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung verschiedener Objekte unter anderem Aufstellungen der gesamten Mieteinnahmen, der Abschreibung, der Verwaltungs- und der Instandhaltungsaufwendungen sowie sonstiger Aufwendungen für das jeweilige Objekt vor. Im Rahmen der Bearbeitung der Erklärungen forderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) mit Schreiben vom 08.06.2021 und Erinnerungsschreiben vom 13.07.2021 für das Objekt ... in ... Kopien der aktuellen Mietverträge, Nebenkostenabrechnungen sowie Nachweise über geltend gemachte Erhaltungsaufwendungen an. Hierauf legte die Klägerin eine Aufstellung der Brutto- und Nettomieteinnahmen mit geschwärzten Namen der Mieter sowie der Betriebskosten für die verschiedenen Wohnungen und Unterlagen über die Instandhaltungsaufwendungen vor, jedoch nicht die angeforderten Mietverträge und Nebenkostenabrechnungen. Die Offenlegung dieser Unterlagen sei im Hinblick auf die Grundsätze der Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) ohne vorherige Einwilligung der Mieter nicht möglich. Zudem sei das FA zur Unterlagenanforderung nicht berechtigt, da die Mietverträge zur Prüfung der tatsächlichen Einkünfte untauglich seien. Das FA forderte daraufhin mit Schreiben vom 02.09.2021 und Erinnerungsschreiben vom 28.09.2021 unter Hinweis auf die Mitwirkungspflichten der Klägerin nach §§ 90, 93, 97 der Abgabenordnung (AO) nochmals die Mietverträge und gegebenenfalls die Schreiben über Mietänderungen zum Zweck der Prüfung der in der Steuererklärung gemachten Angaben an.

Den hiergegen erhobenen Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 als unbegründet zurück. Ein Steuerpflichtiger sei nach § 90 Abs. 1 AO zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Er komme der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass er die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlege und die ihm bekannten Beweismittel angebe. Das FA könne nach pflichtgemäßem Ermessen bestimmen, welche Beweismittel im Sinne der § 92 ff. AO es für erforderlich halte. Die Mitwirkungspflicht umfasse auch die Pflicht zur Vorlage von Urkunden (§§ 97, 92 Satz 2 Nr. 3 AO). Eine Mitwirkung dürfe verlangt werden, soweit sie zur Feststellung des steuererheblichen Sachverhalts notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sei. Das FA benötige die Namen der Mieter sowie die jeweiligen Mietverträge zur Kontrolle der steuererheblichen Verhältnisse. Aus den Mietverträgen ergäben sich – gegebenenfalls in Verbindung mit weiteren Unterlagen – unter anderem die Höhe der vereinbarten Mietzinsen, Mieterhöhungen, Abweichungen zu tatsächlich geleisteten Zahlungen, die Zusammensetzung des Mietzinses, die Umlagefähigkeit von Nebenkosten, der Umfang des Nutzungsrechts der Mieter mit eventuellen Vorbehalten des Vermieters oder auch schlicht die tatsächliche Durchführung der (privaten) Vermietung. Die Unterlagenanforderung sei somit ein geeignetes Mittel zur Aufklärung der steuererheblichen Verhältnisse. Des Weiteren sei die Unterlagenanforderung auch erforderlich. Es sei kein anderes gleich wirksames Mittel ersichtlich. Insbesondere wiesen private Aufstellungen des Steuerpflichtigen keinen vergleichbaren Nachweiswert auf, da sie nur einseitig erstellt worden seien. Sie seien im Gegensatz zu Mietverträgen, die mindestens von einer weiteren Partei abgeschlossen werden, objektiv schlechter nachprüfbar. Auch die Namen der Mieter seien erforderlich, um Zahlungsflüsse dem jeweiligen Mietverhältnis individuell zuordnen zu können. Die Unterlagenanforderung sei auch angemessen und zumutbar. Sie bedeute für die Klägerin keine schwerwiegenden Nachteile, die außer Verhältnis zum legitimen Zweck der zu treffenden Steuerfestsetzung stünden. Die Anforderung sei eine verhältnismäßige Maßnahme zur Aufklärung der steuererheblichen Verhältnisse bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Schließlich stünden die Grundsätze der Datenschutz-Grundverordnung der Erfüllung der

Mitwirkungspflichten nicht entgegen, da die Klägerin zur Erhebung und Verarbeitung der in den Verträgen enthaltenen, personenbezogenen Daten zum Zwecke der Wahrnehmung eben dieser steuerlichen Pflichten berechtigt sei (Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. c DSGVO). Das Recht zur „Verarbeitung“ beinhalte auch das Recht zur Weitergabe an die Finanzbehörde.

Die Klage zum Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Das FG wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 604 veröffentlichtem Urteil ab.

Die Klägerin hält mit ihrer Revision daran fest, dass die Vorlageersuchen des FA sie und ihre Mieter in den Grundrechten auf informelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 des Grundgesetzes – GG –) verletzen. Sie vertritt die Ansicht, es habe sich um eine Außenprüfung gehandelt, weswegen die Vorlageersuchen mangels Prüfungsanordnung rechtswidrig seien. Es liege eine unzulässige „Ausforschung ins Blaue hinein“ vor.

Das FG habe es grob fahrlässig und pflichtwidrig unterlassen, die Ermessensausübung des FA zu überprüfen. Die sich aus den Mietverträgen ergebenden Sollmieten seien für die steuerpflichtigen Einkünfte als Einnahmenüberschussrechner offenkundig unerheblich. Selbst ein Vergleich mit der ortsüblichen Miete sei allein anhand der erzielten Einnahmen möglich. Die Vorlage der Mietverträge sei weder erforderlich noch geeignet, die dort enthaltenen persönlichen Angaben der Mieter seien für das FA grundsätzlich ohne Interesse. Das FA verletze die Schutzregelungen der Datenschutz-Grundverordnung. Zudem würden die Mieter über die rechtswidrige Speicherung ihrer grundrechtlich geschützten Daten nicht informiert. Das FA fordere die Klägerin zu einem strafrechtlich sanktionierten Verhalten auf und habe dadurch seinen Ermessensrahmen überschritten. Die Vorlageverlangen seien auch rechtswidrig, weil die Aufbewahrung von Mietverträgen nicht durch Steuergesetze gefordert sei (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 12.02.2020 – X R 8/18). Nach dem BFH-Urteil vom 24.06.2009 – VIII R 80/06 (BFHE 225, 302, BStBl II 2010, 452) seien vorliegende Aufzeichnungen, zu denen der Steuerpflichtige nicht verpflichtet sei, dann nicht gemäß § 146 Abs. 6 AO „für die Besteuerung von Bedeutung“, wenn sie der Besteuerung nicht zugrunde zu legen seien. Gleiches müsse für die Vorlagepflicht von Urkunden nach § 97 AO bei Überschusseinkünften gelten, da eine verschärfende Vorlagepflicht gegenüber den Regeln bei Gewinnermittlern gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz verstieße.

Die Klägerin rügt schließlich verschiedene Verfahrensfehler.

Die Klägerin beantragt,

das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 01.02.2023 – 3 K 596/22, die Aufforderungsbescheide des FA vom 08.06.2021, vom 02.09.2021, vom 28.09.2021 und vom 13.07.2021 zur Vorlage von Mietverträgen, Mietänderungen und Nebenkostenabrechnungen für das Anwesen ... in ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.04.2022 aufzuheben.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Es liege kein Ausforschen „ins Blaue hinein“ vor, sondern das FA habe zulässigerweise im Rahmen seiner Ermittlungspflichten und -befugnisse zur Prüfung und Aufklärung des Sachverhalts gehandelt. Die in den Mietverträgen enthaltenen Angaben über das wirksame Zustandekommen des Mietverhältnisses, die Nettokaltmiete, die Umlagefähigkeit von Nebenkosten, Vereinbarungen in Verbindung mit durchzuführenden Schönheitsreparaturen, den Umfang des Nutzungsrechts des Mieters und letztlich Angaben zum Mieter seien steuererheblich, da sie im Zusammenhang mit dem Werbungskostenabzug und der Höhe der Einnahmen stünden. Insbesondere dienten die Verträge

auch der Feststellung und Aufklärung der Ortsüblichkeit der Miete, unter anderem bei Angehörigenverhältnissen.

Der von den Richtern des Senats signierte Tenor des hiesigen Urteils wurde am 13.08.2024 der Geschäftsstelle übermittelt. Auf telefonische Anfrage teilte die Geschäftsstelle dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin am 14.08.2024 den Tenor mit.

II.

Die Revision ist unbegründet und wird nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückgewiesen.

Das FG hat zutreffend angenommen, dass das FA die Vorlage der Mietverträge von der Klägerin verlangen durfte. Die Klägerin war als Verantwortliche im Sinne des Art. 4 Nr. 7 DSGVO nicht berechtigt, die Herausgabe der Mieterdaten zu verweigern.

1. Das FA durfte auch unter Berücksichtigung der Regelungen der Datenschutz-Grundverordnung die Vorlage der Mietverträge von der Klägerin fordern.

a) Nach § 97 Abs. 1 Satz 1 AO (i.d.F. des Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetzes vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809, 1834) haben die Beteiligten und andere Personen der Finanzbehörde auf Verlangen Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Die Aufforderung zur Vorlage der Urkunde ist ein Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO (Roser in Gosch, AO § 97 Rz 11; Seer in Tipke/Kruse, § 97 AO Rz 14; Baum in AO – eKommentar [21.06.2023], § 97 AO Rz 13) und im Zusammenhang mit den Auskunftersuchen nach § 93 AO zu sehen (BRDrucks 139/13, S. 195: gleichwertige Ermittlungsinstrumente).

Es handelt sich um eine Ermessensentscheidung der Verwaltung. Als solche ist sie nach § 102 FGO im gerichtlichen Verfahren darauf zu überprüfen, ob der Verwaltungsakt deshalb rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist (§ 5 AO). Um diese Überprüfung, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lässt, wahrnehmen zu können, muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung im Verwaltungsakt, spätestens aber in der Einspruchsentscheidung, begründet werden (vgl. BFH-Urteil vom 15.09.1992 – VII R 66/91, BFH/NV 1993, 76, unter 2.b; BFH-Beschluss vom 05.04.2022 – VIII B 42/21, Rz 7; Baum in AO – eKommentar [21.06.2023], § 97 AO Rz 16).

aa) Die Anwendung des § 97 AO ist im Streitfall nicht nach § 200 Abs. 1 Satz 2 AO ausgeschlossen.

(1) Im Rahmen einer Außenprüfung wird § 97 AO durch § 200 Abs. 1 Satz 2 AO verdrängt (Klein/Rätke, AO, 17. Aufl., § 97 Rz 1; Roser in Gosch, AO § 97 Rz 3; Niewerth in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 119. Lfg. 04.2020 § 97 AO Rz 2). Fehlt eine Prüfungsanordnung nach § 196 AO, besteht unter bestimmten Umständen ein Verwertungsverbot.

(2) Für die Abgrenzung zwischen Ermittlungen im Rahmen einer Außenprüfung von Einzelermittlungen ist entscheidend, wie sich das Tätigwerden der Finanzbehörde aus der Sicht des Betroffenen darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1997 – VIII R 4/94, BFHE 184, 255, BStBl II 1998, 461, unter II.2.b). Maßgeblich ist, wie der Steuerpflichtige entsprechend den zu § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entwickelten Rechtsgrundsätzen nach den ihm bekannten Umständen den Gehalt der Ermittlungsmaßnahmen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH-Urteil vom 02.02.1994 – I R 57/93, BFHE 173, 487, BStBl II 1994, 377, unter II.B.1). Im Allgemeinen muss

davon ausgegangen werden, dass Maßnahmen eines Außenprüfers zur Ermittlung eines Steuerfalles Prüfungshandlungen sind.

(3) Das FG hat die Vorlageverlangen des FA nicht als Prüfungshandlung gewürdigt. An diese Würdigung ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Sie kann revisionsrechtlich nur darauf überprüft werden, ob sie gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt. Das ist nicht der Fall. Das FG hat zutreffend darauf abgestellt, dass weder eine Prüfungsanordnung erlassen noch eine Prüfung in den Räumlichkeiten der Klägerin angesetzt worden war. Vielmehr sind die streitgegenständlichen Anforderungen des FA sämtlich in zeitlichem Zusammenhang mit der Einreichung der Einkommensteuererklärungen 2018 und 2019 ergangen. Damit wird deutlich, dass es sich um ein Vorgehen des FA im Rahmen einer Veranlagungstätigkeit handelt.

bb) Die Vorlage von Urkunden unterliegt dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, das heißt, sie muss zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den Betroffenen möglich und die Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar sein (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1990 – VIII R 1/86, BFHE 162, 539, BStBl II 1991, 277, unter 2.d zum Auskunftsrecht nach § 93 AO; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 97 AO Rz 32 ff.; Klein/Rätke, AO, 17. Aufl., § 97 Rz 12; Roser in Gosch, AO § 97 Rz 13).

(1) Die Vorlage einer Urkunde muss zur Sachverhaltsaufklärung geeignet sein. Das ist nicht der Fall, wenn die Urkunden steuerlich nicht erheblich sind. Zu den steuerlich erheblichen Tatsachen zählt alles, was die finanzbehördlichen Entscheidungen in einem steuerrechtlichen Verwaltungsverfahren beeinflussen kann (vgl. Schuster in HHSp, § 93 AO Rz 10). Die in diesem Sinne erheblichen, mitzuteilenden „Tatsachen“ müssen lediglich im Rahmen einer Prognoseentscheidung möglich sein (BFH-Urteil vom 29.10.1986 – VII R 82/85, BFHE 148, 108, BStBl II 1988, 359, ständige Rechtsprechung). Die Finanzbehörde hat hierüber im Wege einer vorweggenommenen Beweiswürdigung zu befinden. Im Interesse der gesetzmäßigen und gleichmäßigen Besteuerung und zur Verwirklichung des verfassungsrechtlich gebotenen Verifikationsprinzips sind die Anforderungen an diese Prognoseentscheidung nicht zu hoch anzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.2015 – X R 4/14, BFHE 251, 112, BStBl II 2016, 135, Rz 40 f.).

(2) Die angeforderten Urkunden müssen benötigt werden. Das ist nicht gegeben, wenn die steuerrelevanten Tatsachen offenkundig oder verbindlich festgestellt sind.

(3) Der Steuerpflichtige beziehungsweise die andere Person muss die verlangten Unterlagen vorlegen können. Durch ein von privater Seite ergangenes oder vertraglich vereinbartes Verbot zur Herausgabe einer Urkunde wird die öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Urkundenvorlage nicht unerfüllbar (BFH-Urteil vom 16.05.2013 – II R 15/12, BFHE 241, 211, BStBl II 2014, 225, Rz 43; Schuster in HHSp, § 97 AO Rz 36, m.w.N.).

(4) Schließlich muss die Vorlageaufforderung verhältnismäßig im engeren Sinne sein. Der zeitliche, personelle und sachliche (finanzielle) Aufwand für die vorlagepflichtige Person darf nicht erkennbar in einem Missverhältnis zu dem durch dieses Beweismittel zu erwartenden „Mehr“ an wahrheitsgemäßer Sachverhaltsaufklärung stehen (Schuster in HHSp, § 97 AO Rz 39).

b) Unter Anwendung dieser Grundsätze waren die streitgegenständlichen Vorlageverlangen des FA rechtmäßig.

aa) Das FA hat in der Einspruchsentscheidung ausgeführt, dass es die Mietverträge zur Kontrolle der steuererheblichen Verhältnisse benötige und diese ein geeignetes Mittel darstellten. Aus den Mietverträgen – gegebenenfalls in Verbindung mit anderen Unterlagen – würden sich unter anderem die Höhe der vereinbarten Mietzinsen, Mieterhöhungen, Abweichungen zu tatsächlich geleisteten

Zahlungen, die Zusammensetzung des Mietzinses, die Umlagefähigkeit von Nebenkosten, der Umfang des Nutzungsrechts und die tatsächliche Durchführung der Vermietung ergeben. Ein anderes, gleich wirksames Mittel der Aufklärung sei nicht ersichtlich. Insbesondere könnten das nicht die privaten Aufstellungen der Klägerin sein, weil sie nur durch diese – ohne Beteiligung der Mieter – erstellt worden seien. Die Namen der Mieter seien erforderlich, um die Zahlungsflüsse dem jeweiligen Mietverhältnis zuordnen zu können.

Diese Erwägungen lassen keine Ermessensfehler erkennen. Insbesondere die Fragen nach den konkret einem Mieter überlassenen Räumlichkeiten (einschließlich Stellplätzen, Garagen, Kellerräumen, Garten et cetera) sowie nach der Höhe des im Rahmen des § 21 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes maßgeblichen vereinbarten Entgelts (vgl. Senatsurteil vom 22.02.2021 – IX R 7/20, BFHE 272, 200, BStBl II 2021, 479, Rz 11, m.w.N.) lassen sich nur anhand der Mietverträge zuverlässig klären. Die Nebenkostenabrechnungen sind für die Frage der Höhe der Einnahmen sowie für die Frage der tatsächlichen Durchführung des Mietverhältnisses relevant. Schließlich sind die Namen der Mieter erforderlich, um das Vorliegen eines Angehörigenmietverhältnisses (§ 15 AO) aufklären zu können. Bei Unklarheiten muss die Finanzbehörde in der Lage sein, die Mieter als „andere Person“ befragen zu können.

Der Finanzbehörde stand nicht als milderer Mittel die sofortige Befragung der Mieter zur Verfügung. Ungeachtet dessen, dass dem FA nicht alle Mieter bekannt waren, sollen Dritte erst herangezogen werden, wenn die Aufklärung bei dem Beteiligten nicht zum Ziel geführt hat (§ 97 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO). Der Aufwand der Klägerin, die Mietverträge zu übermitteln, steht schließlich auch nicht im Missverhältnis zu dem beabsichtigten Erkenntnisgewinn der Finanzverwaltung.

bb) Der Klägerin war die Offenlegung der Mieterdaten auch nicht unmöglich, weil darin eine rechtswidrige Verarbeitung im Sinne des Art. 6 Abs. 1 DSGVO zu sehen ist. Ungeachtet der Frage, ob die Datenschutz-Grundverordnung auf die durch die Klägerin verantworteten Verarbeitungsvorgänge Anwendung findet (Art. 2 Abs. 1 DSGVO), war jedenfalls eine Einwilligung der Mieter nicht erforderlich. Denn die Klägerin war nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. c, Abs. 2 DSGVO i.V.m. § 29b Abs. 1, § 97 AO zur Offenlegung der personenbezogenen Daten ihrer Mieter berechtigt.

(1) Das FG hat nicht geprüft, ob die Datenschutz-Grundverordnung sachlich auf die durch die Klägerin als Vermieterin verantworteten Verarbeitungsvorgänge, insbesondere hinsichtlich der Offenlegung gegenüber dem FA, anwendbar ist.

Offensichtlich handelt es sich bei den Daten der Mieter um personenbezogene Daten nach Art. 4 Nr. 1 DSGVO und die Offenlegung durch die Klägerin stellt einen Verarbeitungsvorgang nach Art. 4 Nr. 2 DSGVO dar (zur weiten Auslegung dieses Begriffs vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union – EuGH – Endemol Shine Finland vom 07.03.2024 – C-740/22, ECLI:EU:C:2024:216, Rz 29). Ob es sich nach Art. 2 Abs. 1 DSGVO um eine ganz oder teilweise automatisierte Verarbeitung oder um eine nichtautomatisierte Verarbeitung von Daten, die in einem Dateisystem gespeichert sind, handelt, hat das FG nicht ermittelt. Jedenfalls aber wäre die Verarbeitung nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. c DSGVO gerechtfertigt. Danach ist eine Verarbeitung rechtmäßig, wenn sie zur Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung erforderlich ist, welcher der Verantwortliche unterliegt. Diese rechtliche Verpflichtung der Klägerin ergibt sich vorliegend aus § 97 AO.

(2) Es liegt eine zulässige Zweckänderung nach Art. 6 Abs. 4 DSGVO vor. Die Offenlegung der personenbezogenen Daten durch die Klägerin stellt eine Verarbeitung (Art. 4 Nr. 2 DSGVO) zu einem anderen Zweck als demjenigen dar, zu dem die personenbezogenen Daten der Mieter erhoben wurden, nämlich zum Zweck der Durchführung der Mietverträge (Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b DSGVO). Die Offenlegungspflicht gegenüber dem FA beruht auf den §§ 29b, 93, 97 AO als nationale Bestimmungen im Sinne von Art. 6 Abs. 4 DSGVO. Darüber hinaus stellt sie auch eine in einer

demokratischen Gesellschaft notwendige und verhältnismäßige Maßnahme im Sinne von Art. 6 Abs. 4 DSGVO dar und sichert eines der in Art. 23 Abs. 1 DSGVO genannten Ziele. Denn zu diesen Zielen gehört nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DSGVO auch der Schutz eines wichtigen wirtschaftlichen oder finanziellen Interesses der Union oder eines Mitgliedstaats, etwa im Währungs-, Haushalts- und Steuerbereich, also sowohl die Steuererhebung als auch die Bekämpfung von Steuerbetrug (vgl. EuGH-Urteil „SS“ SIA gegen Valsts ierēmumu dienests vom 24.02.2022 – C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124, Rz 70, m.w.N.). Dass die Vorlage der Unterlagen notwendig und verhältnismäßig ist, hat der Senat im Streitfall bereits bejaht (unter II.1.b aa). Schließlich berührt die Verpflichtung der Klägerin als Verantwortliche, gemäß Art. 13 Abs. 3 DSGVO die Mieter über die Weiterverarbeitung zu einem anderen Zweck zu informieren, ihre Vorlagepflicht nicht.

(3) Durchdringen kann die Klägerin schließlich nicht mit ihrem – nicht weiter konkretisierten – Einwand, die Vorlage sei nicht zumutbar, weil sie zu einem strafrechtlich sanktionierten Verhalten aufgefordert werde. Dieser Vorwurf kann sich allenfalls auf § 42 des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) beziehen. Durch die Regelungen sollen besonders schwerwiegende Verstöße gegen den Schutz personenbezogener Daten erfasst werden (vgl. Becker in Plath, DSGVO/BDSG/TTDSG, 4. Aufl. 2023, § 42 BDSG Rz 2; Taeger/Gabel/Wybitul/Zhou, 4. Aufl. 2022, BDSG § 42 Rz 1). § 42 Abs. 1 BDSG betrifft die rechtswidrige Übermittlung oder Zugänglichmachung von Daten einer großen Zahl von Personen an Dritte, die gewerbsmäßig erfolgt. § 42 Abs. 2 BDSG betrifft Fälle, in denen eine unberechtigte Verarbeitung von personenbezogenen Daten erfolgt oder sich jemand die Daten durch unrichtige Angaben erschleicht und dabei im Einzelfall gegen Entgelt oder in Bereicherungs- oder Schädigungsabsicht handelt. Diese Tatbestandsvoraussetzungen sind offensichtlich nicht gegeben, was auch die Klägerin nicht ernsthaft behauptet.

cc) Das FA durfte die Daten aus den Mietverträgen auch verarbeiten.

(1) Die Verarbeitung personenbezogener Daten – wozu nach Art. 4 Nr. 2 DSGVO auch das Erheben und Erfassen der Daten gehört – ist nur rechtmäßig, wenn mindestens eine der in Art. 6 Abs. 1 DSGVO genannten Bedingungen erfüllt ist (Verbot mit Erlaubnisvorbehalt, vgl. u.a. Wackerbeck in HHSp, § 29b AO Rz 9, m.w.N.). Dies ist unter anderem nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. e DSGVO der Fall, wenn die Verarbeitung für die Wahrnehmung einer Aufgabe erforderlich ist, die im öffentlichen Interesse liegt oder in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt, die dem Verantwortlichen übertragen wurde. Hierfür bedarf es gemäß Art. 6 Abs. 3 Satz 1 Buchst. b DSGVO einer Rechtsgrundlage, die der deutsche Gesetzgeber durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017 (BGBl I 2017, 2541) mit § 29b AO geschaffen hat (vgl. Senatsurteil vom 05.09.2023 – IX R 32/21, BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159, Rz 21). Die Vorschrift des § 29b AO legitimiert die Finanzbehörden unter den dort genannten Voraussetzungen für sämtliche das Steuerverfahrensrecht betreffende Maßnahmen zur Verarbeitung personenbezogener Daten. Der Senat hat in seiner Entscheidung vom 05.09.2023 – IX R 32/21 (BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159) ausgeführt, dass diese Norm den Anforderungen des Art. 6 Abs. 3 Satz 2 Alternative 1 DSGVO genügt und insbesondere nicht dem unionsrechtlichen Normwiederholungsverbot widerspricht.

(2) Wie der Senat ebenfalls bereits entschieden hat, ergibt sich die Befugnis der Finanzbehörden, mit Vorlageersuchen entweder bei den Beteiligten (§ 97 Abs. 1 Satz 1 AO) oder bei Dritten (Satz 3 der Vorschrift) personenbezogene Daten zu erheben und zu verarbeiten, abschließend aus der für das gesamte steuerliche Verfahrensrecht geltenden – vorgeschalteten – Norm des § 29b AO (Senatsurteil vom 05.09.2023 – IX R 32/21, BFHE 281, 6, BStBl II 2024, 159, Rz 55). An der Erforderlichkeit der Verarbeitung hat der Senat nach den obigen Ausführungen zu § 97 AO keinen Zweifel.

2. Das FG hat auch nicht verfahrensfehlerhaft entschieden.

a) Eine Überraschungsentscheidung (Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2, § 119 Nr. 3 FGO) scheidet schon deshalb aus, weil die Frage, ob eine Außenprüfung vorliegt, sowohl von der Klägerin in ihren Schriftsätzen vom 02.06.2022 und 31.07.2022 als auch von dem FA im Schriftsatz vom 24.06.2022 angesprochen worden war (vgl. BFH-Beschluss vom 22.07.2014 – XI B 103/13, Rz 15). Letztlich rügt die Klägerin, dass das FG ihrer Rechtsansicht nicht gefolgt ist. Dies stellt jedoch keinen Verstoß gegen das rechtliche Gehör dar.

b) Auch der von der Klägerin gerügte Verfahrensmangel der Verletzung des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs durch Nichtgewährung einer Akteneinsicht in die Akte „Dauerunterlagen“ liegt nicht vor.

aa) Der Gehörsanspruch begründet lediglich das Recht der Beteiligten, in die dem Gericht vorliegenden Gerichtsakten – einschließlich der beigezogenen Akten – Einsicht zu nehmen. Die beklagten Finanzbehörden sind nach § 71 Abs. 2 FGO verpflichtet, die Steuerakten nach Empfang der Klageschrift – von Amts wegen – an das Gericht zu übermitteln. Der Anspruch auf rechtliches Gehör gebietet keinen ausdrücklichen Hinweis des FG auf die Selbstverständlichkeit, dass das FA seiner gesetzlichen Pflicht zur Aktenübersendung nachgekommen ist. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist auf die Beiziehung von Akten vielmehr nur dann hinzuweisen, wenn deren Verwertung ohne einen solchen Hinweis die Beteiligten überraschen würde, wie es beispielsweise bei Akten eines fremden Verfahrens geboten sein kann (vgl. BFH-Beschluss vom 19.01.2011 – X B 204/10, Rz 10, m.w.N.).

bb) Danach liegt keine Gehörsverletzung vor. Mit Schriftsatz vom 24.06.2022 hat das FA folgende Akten an das FG übersandt: Einkommensteuerakte, Akte Dauerunterlagen, Rechtsbehelfsakte. Diesen Schriftsatz hat das FG dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin am 01.07.2022 zur Kenntnisnahme übersandt. Der Prozessbevollmächtigte hat jedoch keine Akteneinsicht beantragt. Soweit die Klägerin behauptet, das FG habe in der mündlichen Verhandlung Auszüge aus der Akte Dauerunterlagen verlesen, ergibt sich dies nicht aus dem Sitzungsprotokoll. Zudem hätte es der Klägerin offen gestanden, rechtzeitig Einsicht in diese Akte zu nehmen oder erforderlichenfalls Vertagung zu beantragen.

c) Die Klägerin kann nicht mit Erfolg eine Verletzung des gesetzlichen Richters nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG geltend machen, indem sie erstmals im Revisionsverfahren die Besorgnis der Befangenheit der erstinstanzlichen Richter rügt.

aa) Einem Ablehnungsgesuch fehlt das Rechtsschutzinteresse, wenn es im abgeschlossenen Verfahren nach Beendigung der Instanz gestellt wird, sofern sich die Ablehnung – selbst wenn sie begründet wäre – nicht mehr auf die Sachentscheidung des Gerichts auswirken könnte (BFH-Beschlüsse vom 10.12.2014 – V B 145/14, Rz 14 und vom 21.10.2015 – V B 36/15, Rz 18).

bb) Im erstinstanzlichen Verfahren hat die Klägerin ausweislich der FG-Akte keinen Befangenheitsantrag gestellt. Sie hat lediglich im Schriftsatz vom 31.07.2022 „im Hinblick auf die Prüfung des Erfordernisses eines Befangenheitsantrags und zur Prüfung der individuellen Betroffenheit“ die Richter gebeten, ihren individuellen Kenntnisstand des bisherigen Verfahrensverlaufs darzulegen.

d) Soweit die Klägerin vorbringt, das FG hätte die Norm des § 97 AO nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) dem EuGH beziehungsweise nach Art. 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorlegen müssen, stellt dies ebenfalls keinen Verfahrensmangel dar. Das FG ist als erstinstanzliches Gericht gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV nur berechtigt, nicht aber verpflichtet, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen (BFH-Beschluss vom 11.08.1999 – VII B 162/99, juris, m.w.N.). Wenn das FG von einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG an

das BVerfG absieht, liegt auch darin kein Verfahrensmangel, weil die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen eine materiell-rechtliche und keine verfahrensrechtliche Frage ist (BFH-Beschluss vom 15.10.2019 – VIII B 70/19, Rz 21).

e) Soweit schließlich die Klägerin den Entzug des gesetzlichen Richters wegen einer „Pseudorechtsprechung“ rügt und eine „mögliche Manipulation der Laienrichter“ in den Raum stellt, sind ihre Ausführungen unsubstantiiert.

3. Ein Vorabentscheidungsersuchen des erkennenden Senats an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV ist nicht geboten.

a) Entgegen der Auffassung der Vorinstanz enthält der Streitfall zwar entscheidungserhebliche Fragen zur Auslegung des Unionsrechts. Dieser Umstand verpflichtet den Senat aber nicht, eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Denn eine Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 AEUV besteht nicht, wenn zu der entscheidungserheblichen Frage nach der Auslegung oder Gültigkeit des Unionsrechts bereits eine gesicherte Rechtsprechung des EuGH existiert („*acte éclairé*“) oder die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt, sogenannte „*acte clair*“ (EuGH-Urteil Srl CILFIT und Lanificio di Gavardo SpA gegen Ministero della Sanità vom 06.10.1982 – C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335, Rz 13 ff.; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021 – 2 BvR 1161/19, Rz 55; Wegener in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 6. Aufl., Art. 267 AEUV Rz 33; Schönfeld, Internationales Steuerrecht 2022, 617, 623).

b) Nach diesen Maßstäben bedarf es im Streitfall keines Vorabentscheidungsersuchens. Durch die Rechtsprechung des EuGH ist bereits geklärt, dass die Steuererhebung – neben der Bekämpfung des Steuerbetrugs – eine im öffentlichen Interesse liegende Aufgabe im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. e DSGVO ist (EuGH-Urteil „SS“ SIA gegen Valsts ieņēmumu dienests vom 24.02.2022 – C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124, Rz 70). Schließlich hat sich der EuGH in seiner Entscheidung Norra Stockholm Bygg vom 02.03.2023 – C-268/21, ECLI:EU:C:2023:145 eingehend mit den Voraussetzungen für eine Zweckänderung nach Art. 6 Abs. 4 DSGVO auseinandergesetzt. Der Senat hat diese Rechtssprechungsgrundsätze angewandt.

4. Die Darlegungen und Rechtsausführungen der Klägerin in ihren nach der Bekanntgabe der Urteilsformel eingereichten Schriftsätzen sind bereits deshalb nicht erheblich, weil der Senat an seine Entscheidung gebunden ist.

Ein Urteil ist gemäß § 104 Abs. 1 FGO mit seiner Verkündung wirksam erlassen. Statt der Verkündung ist nach § 104 Abs. 2 FGO die Zustellung des Urteils – wie vorliegend geschehen – zulässig; es ist dann binnen zwei Wochen nach der mündlichen Verhandlung der Geschäftsstelle zu übermitteln. Nach ständiger Rechtsprechung ist dieser Vorschrift auch dann genügt, wenn (nur) die unterschriebene Urteilsformel (Tenor) fristgerecht der Geschäftsstelle übermittelt wird. Mit der formlosen Bekanntgabe der Urteilsformel an einen Beteiligten gilt die Entscheidung als verkündet. Das Gericht ist dann an seine Entscheidung gebunden (z.B. Senatsbeschluss vom 18.09.2014 – IX B 9, 19/14, Rz 9); eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung kommt nicht mehr in Betracht.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 6 – BFH Urt. v. 31.1.2024 – X R 11/22:

Gründe:

I.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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 wegfallt 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.

Darüber hinaus macht der Kläger Verfahrensmängel geltend.

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.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

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

II.

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 –).

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.).

1. Die GmbH-Beteiligung einschließlich der streitigen Darlehensforderungen haben jedenfalls bis zum Streitjahr 2013 zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Klägers gehört.

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).

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.).

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).

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).

Eine Entnahme setzt eine unmissverständliche, von einem Entnahmewilligen 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).

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).

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.).

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).

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.

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.

(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).

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).

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).

(2) Ausgehend hiervon hat der Kläger den von ihm behaupteten Verfahrensmangel nicht schlüssig dargelegt.

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.

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 Entnahmewillen 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.

(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 Entnahmewillen 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.

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.

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.

(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.).

(2) An solchen – schlüssigen – Darlegungen fehlt es im Streitfall.

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.

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.

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.

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.

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).

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.

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.

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).

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 abwichen. 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.).

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).

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.

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; Steinhauß 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).

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).

aa) Auf die Rechtsprechungsgrundsätze zur Berücksichtigung eines Beteiligungsverlustes nach § 17 Abs. 4 EStG kann in diesem Zusammenhang nicht zurückgegriffen werden.

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.

(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.).

Ein Auflösungsverlust steht fest, wenn der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten oder zurückgezählten 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.).

(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 Konkursbeziehungsweise 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.).

(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).

(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).

(5) Folge dieser Rechtsprechung ist, dass der Veräußerungsgewinn als einmaliger Gewinn auf der Grundlage eines einzelnen – stichtagsbezogenen – Veräußerungsvorgangs erfasst werden muss.

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).

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.).

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 Veräußerungsbeziehungsweise Verlustzeitpunkt, bei der der Anteilseigner den Verlust in einem einzigen zutreffenden Veranlagungszeitraum geltend machen muss, ist der Einnahmen-Überschuss-Rechnung fremd.

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.

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.

c) Dem Steuerpflichtigen kommt hinsichtlich des Zeitpunkts der Verlustberücksichtigung kein Wahlrecht zu.

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.

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).

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.

(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.

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 Einkünfteerzielung 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.

(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.).

(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 Gesamtgewingleichheit –, 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).

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.

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.).

b) Eine Berücksichtigung der streitigen Beteiligungsverluste ist auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Gesamtgewinnlichkeit geboten.

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.).

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.

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.

(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.).

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).

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).

(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).

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.

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.

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.

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.).

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.

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.