

Urteil vom 25. Juni 2014, I R 29/13

Formeller Bilanzenzusammenhang - Fehlerhafte Aktivierung von Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften - Keine rechtsschutzgewährende Auslegung des Klageantrags entgegen eindeutigen Erklärungsinhalt

BFH I. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 2, EStG § 4 Abs 2, EStG § 4 Abs 2 S 1, HGB § 252 Abs 1 Nr 1, BGB § 133, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. April 2012, Az: 12 K 12232/10

Leitsätze

NV: Der Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs sowie die daraus abgeleitete erfolgswirksame Korrektur fehlerhafter Bilanzansätze gilt nicht nur für den unzutreffenden Ausweis von Wirtschaftsgütern, sondern erfasst grundsätzlich alle in die Vermögensübersicht (Bilanz) aufgenommenen und unzutreffend ausgewiesenen Bilanzposten und damit auch den fehlerhaften Ausweis betrieblicher Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, war seit 1999 an der GbR ... (W-GbR) --einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft-- mit zunächst 94 v.H. beteiligt. Die restlichen 6 v.H. wurden vom Gründungsgesellschafter W gehalten. Dieser sollte allein für das im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks ... (Grundstück W-Straße) aufgenommene Darlehen bei der Bank X und die hierauf entfallenden Zinsen aufkommen; die Klägerin war insoweit von jeglicher Haftung freizustellen und ihre Einlage (1.750.000 DM) zur Darlehenstilgung zu verwenden.
- 2 In ihren Bilanzen (1999 bis 2004) wies die Klägerin ihre Beteiligung an der W-GbR unter dem Posten Finanzanlagen/Beteiligungen aus und kürzte diesen Ansatz um jeweils 94 v.H. der Verluste der W-GbR; darin enthalten waren die von W zu tragenden Zinsaufwendungen (Beteiligungsansatz zum 31. Dezember 2004: 330.010,18 €, zum 31. Dezember 2003: 349.946,18 €). Am 24. Juni 2004 erwarb die Klägerin den restlichen 6 v.H.-Anteil des W zum Preis von 1 €. Gleichwohl wies sie --ausgehend von dem bisherigen Beteiligungsansatz-- das Grundstück (Gebäude sowie Grund und Boden) erst in ihrer auf den 31. Dezember 2005 erstellten Steuerbilanz aus (Gesamtansatz 332.314,63 €).
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung aktivierte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zum 31. Dezember 2004 das Grundstück (Gewinnerhöhung rd. 378.031 €) und änderte unter Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts (§ 164 der Abgabenordnung --AO--) mit Bescheiden vom 4. September 2009 sowohl die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2004 (auf 1.515 €) als auch des Gewerbesteuermessbetrags 2004 (auf 2.515 €). Nach den im Einspruchsverfahren bestimmten Wertansätzen ergab sich hingegen aus der Korrektur des Bilanzansatzes eine Gewinnerhöhung von 259.791,49 € mit der Folge eines negativen Einkommens für 2004 in Höhe von 102.411 €. Dementsprechend wurden --mit Bescheiden vom 8. September 2010-- die Körperschaftsteuer 2004 und der Gewerbesteuermessbetrag 2004 in Höhe von jeweils 0 € sowie --aufgrund des Rücktrags des im Veranlagungszeitraum 2004 erzielten Verlusts (§ 8 Abs. 1 und 4 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 --KStG 2002-- i.V.m. § 10d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 2002 --EStG 2002--)-- die Körperschaftsteuer 2003 auf 6.267 € festgesetzt; der vortragsfähige Gewerbeverlust wurde zum 31. Dezember 2004 auf 58.173 € festgestellt.
- 4 Mit ihrer dagegen gerichteten Klage hat die Klägerin beantragt, die Körperschaftsteuer 2003 und 2004 sowie den Gewerbesteuermessbetrag 2004 in der Höhe festzusetzen, dass zum 31. Dezember 2004 von einem Gesamtbuchwert des Grundstücks von 286.870,69 € auszugehen sei.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die Klageanträge bezüglich des Streitjahrs 2004 rechtsschutzgewährend dahin ausgelegt,

dass sie sich gegen die Feststellung der Verlustvorträge zum 31. Dezember 2004 (betreffend Körperschaftsteuer in Höhe von 0 €; betreffend Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 58.173 €) richten. In der Sache blieb die Klage ohne Erfolg. Bei den Wertansätzen betreffend das Grundstück W-Straße sei --für die Zeit des Bestehens der W-GbR-- von einem konstanten Anteil der Klägerin von 94 v.H. auszugehen (ab Juni 2004: 100 v.H.); eine Kürzung um die früheren Verlustanteile der Klägerin sei nicht vorzunehmen (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18. April 2012 12 K 12232/10, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2014, 769).

- 6 Während des anschließenden Revisionsverfahrens haben die Beteiligten u.a. mitgeteilt, dass die Körperschaftsteuer 2003 zunächst aufgrund der im Jahr 2005 eingereichten Steuererklärungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 33.607 € (Erstbescheid vom 3. Mai 2005), sodann auf 0 € (Änderungsbescheid vom 17. Juni 2005) und erst nach Abschluss der Außenprüfung auf 33.406 € sowie nach Abschluss des Einspruchsverfahrens auf 6.267 € (Änderungsbescheide vom 4. September 2009 und 8. September 2010) festgesetzt worden ist.
- 7 Mit der Revision hat die Klägerin ihr Klageziel dahin eingeschränkt, dass sie sich nur noch gegen die durch die Änderung der Bilanzansätze ausgelöste Gewinnerhöhung wendet; Letztere beziffert sie allerdings (abweichend von der Einspruchsentscheidung: 259.791,49 €) mit 259.793,90 €.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, den Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 8. September 2010 aufzuheben und die Körperschaftsteuer 2003 unter Berücksichtigung eines zu versteuernden Einkommens von 3 € festzusetzen, den Körperschaftsteuerbescheid 2004 und den Gewerbesteuermessbescheid 2004 (jeweils vom 8. September 2010) dahin zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen um 259.793,90 € niedriger festgesetzt wird und die verbleibenden Verlustvorträge auf den 31. Dezember 2004 (betreffend Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) unter Aufhebung der Bescheide vom 8. September 2010 nach Maßgabe eines um 259.793,90 € geminderten Gewinns festzustellen.
- 9 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist im Hinblick auf die Anfechtung des Körperschaftsteuerbescheids 2003 begründet und die Sache insoweit an die Vorinstanz zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Vorinstanz ist zwar darin zu folgen, dass der sog. formelle Bilanzenzusammenhang eine gewinnwirksame Korrektur des fehlerhaften Bilanzansatzes gebietet (s. nachfolgend zu II.3.) Da dieser jedoch nach dem Sachstand im Revisionsverfahren bereits für die auf den 31. Dezember 2003 erstellte Bilanz der Klägerin zu vollziehen war, ist die Sache --mangels ausreichender Feststellungen des hierfür maßgeblichen Sachverhalts-- nicht entscheidungsreif und an die Vorinstanz zurückzuverweisen (s. nachfolgend zu II.4.). Im Übrigen (betreffend die für das Streitjahr 2004 ergangenen Bescheide) ist die Revision zurückzuweisen, weil das FG im Ergebnis die Klage zu Recht abgewiesen hat (s. zu II.1.).
- 11 1. Das FG ist davon ausgegangen, dass eine Klage gegen die --jeweils auf 0 € lautenden-- Bescheide zur Festsetzung der Körperschaftsteuer 2004 sowie des Gewerbesteuermessbetrags 2004 mangels Beschwer nicht zulässig und der Antrag der Klägerin als ein gegen die auf den 31. Dezember 2004 getroffenen Feststellungen der vortragsfähigen Verluste (betreffend Körperschaftsteuer: 0 €; betreffend Fehlbetrag nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes 2002: 58.173 €) gerichtetes Rechtsschutzbegehren auszulegen sei.
- 12 a) Ersteres entspricht zwar der ständigen Rechtsprechung (z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. April 2010 IX B 139/09, BFH/NV 2010, 1626; vom 3. Januar 2011 III B 204/09, BFH/NV 2011, 638; zum fehlenden Abhängigkeitsverhältnis von Körperschaftsteuer- und Feststellungsbescheid s. BFH-Beschluss vom 26. August 2010 X B 219/09, BFH/NV 2011, 50; zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394 s. Senatsurteil vom 23. Oktober 2013 I R 55/12, BFH/NV 2014, 903). Das FG hat jedoch verkannt, dass die von ihm vertretene rechtsschutzgewährende Auslegung des Klageantrags nur dann in Betracht kommt, wenn die Prozessklärung hierfür Raum lässt, d.h. nach ihrem objektiven Erklärungsgehalt mehrdeutig ist; in ähnlicher Weise ist auch die Umdeutung von Prozessklärungen daran gebunden, dass die Bezeichnung des fehlerhaften Bescheids auf einem offensichtlichen Rechtsirrtum beruht und deshalb nicht dem wirklichen Willen des Erklärenden entspricht (BFH-Beschluss vom 22. November 2005 IX B 149/05, BFH/NV 2006, 586; BFH-Urteil vom 31. Oktober 2000 VIII R 47/98, BFH/NV 2001, 589). Ist die Erklärung des Angehörigen eines steuerberatenden Berufs hingegen zweifelsfrei und eindeutig, so kann sie auch unter Berücksichtigung des

Grundsatzes der rechtsschutzgewährenden Auslegung nicht abweichend von ihrem tatsächlichen Inhalt gedeutet werden (Senatsbeschluss vom 19. Juli 2010 I B 207/09, BFH/NV 2011, 48, m.w.N.).

- 13** b) Von Letzterem ist im Streitfall auszugehen. Während mit der Einspruchsentscheidung vom 8. September 2010 sowohl die Steuerbescheide als auch die Verlustfeststellungsbescheide geändert wurden, hat sich die Klägerin mit ihrer Klage vom 2. Oktober 2010 ausschließlich gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuermessbeträge (jeweils 2003 und 2004) gewandt und --trotz des Berichterstatterschreibens vom 12. April 2012, mit dem die Klägerin auf die Bedenken gegen die Zulässigkeit der Klage betreffend das Streitjahr 2004 hingewiesen worden war-- in der mündlichen Verhandlung, in deren Verlauf die Klage betreffend den Gewerbesteuermessbescheid 2003 zurückgenommen worden ist, an dem auf die Körperschaftsteuer 2003 und 2004 sowie den Gewerbesteuermessbetrag 2004 beschränkten Klageantrag ausdrücklich festgehalten. Hiernach ist es aber ausgeschlossen, den Antrag im Wege der Auslegung auf die Verlustfeststellungen zum 31. Dezember 2004 zu erstrecken. Angesichts der mitgeteilten Zweifel an der Zulässigkeit der Klage verbietet sich ferner die Annahme, der Klageantrag könne in dem vom FG vertretenen Sinne umgedeutet werden, weil sein Wortlaut auf einem offensichtlichen Rechtsirrtum beruhe und nicht den wirklichen Willen der Klägerin (bzw. ihrer damaligen Prozessbevollmächtigten) wiedergebe (vgl. auch insoweit Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 48).
- 14** c) Die für das Streitjahr 2004 erhobene Revision ist deshalb mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Klage insoweit nicht unbegründet, sondern unzulässig ist (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 126 Rz 8; zur Prüfung von Amts wegen s. Gräber/von Groll, a.a.O., Vor § 33 Rz 3).
- 15** 2. Die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 ist hingegen zulässig und eine sachliche Überprüfung ist auch nicht mit Rücksicht darauf ausgeschlossen, dass die Feststellung des vortragsfähigen Verlusts zum 31. Dezember 2004 gemäß § 10d Abs. 4 EStG 2002 i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2840, BStBl I 2004, 14) --EStG 2002 n.F.-- i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 nach den vorstehenden Ausführungen (s. zu II.1.) in formelle Bestandskraft erwachsen ist. Abgesehen davon, dass Streitgegenstand des Körperschaftsteuerbescheids 2003 die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung ist und der Bescheid deshalb in vollem Umfang --d.h. auch mit Rücksicht auf die im Jahr 2003 verwirklichten Besteuerungsgrundlagen-- zu überprüfen ist, wird durch die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2004 (hier: 0 €), dem ein Verlustrücktrag in Höhe von 102.411 € in den Veranlagungszeitraum 2003 zugrunde liegt, der Ansatz eines höheren Verlustrücktrags nicht ausgeschlossen, da über die Höhe des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 EStG 2002 n.F. nicht im Verlustentstehungsjahr, sondern im Jahr des Verlustrücktrags zu entscheiden ist (ständige Rechtsprechung, z.B. vom 27. Januar 2010 IX R 59/08, BFHE 228, 301, BStBl II 2010, 1009; BFH-Beschluss vom 8. Juni 2004 XI B 208/03, BFH/NV 2005, 55; Heuermann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10d Rz B 29). Demgemäß ist auch nicht darauf einzugehen, ob durch einen solchen erhöhten Verlustrücktrag in den Veranlagungszeitraum 2003 der auf den 31. Dezember 2004 festgestellte verbleibende Verlustvortrag (bisher: 0 €) im Falle einer (Teil-)Stattgabe der Klage gemäß § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG 2002 n.F. geändert werden könnte.
- 16** 3. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass im Streitfall die Voraussetzungen für die Korrektur des bilanziellen Ausweises der Beteiligung an der W-GbR nach den Regeln des formellen Bilanzenzusammenhangs "dem Grunde nach" gegeben waren.
- 17** a) Der Grundsatz besagt, dass ein fehlerhafter Bilanzansatz, der einer bestandskräftigen Veranlagung zugrunde liegt, in der Schlussbilanz des ersten Wirtschaftsjahrs zu berichtigen ist, dessen Ergebnis unter Beachtung der Rechtsregeln über die Bestandskraft und Verjährung noch Eingang in die Steuerveranlagung oder einen hierfür bindenden Feststellungsbescheid finden kann. Von vorliegend nicht einschlägigen und aus Treu und Glauben abgeleiteten Einschränkungen abgesehen, ist die Korrektur nach dem sog. Stornierungsgedanken dann erfolgswirksam vorzunehmen, wenn auch der Bilanzierungsfehler den Gewinn oder Verlust beeinflusst hat (vgl. Senatsurteil vom 30. Januar 2013 I R 54/11, BFHE 240, 246, BStBl II 2013, 1048).
- 18** b) Im Streitfall kann an dem Vorliegen dieser Voraussetzungen insoweit kein Zweifel bestehen, als die Beteiligung an der W-GbR mit ihren Anschaffungskosten ausgewiesen und --wie zwischen den Beteiligten nicht streitig-- zu Unrecht um 94 v.H. des Zinsaufwands der W-GbR --gewinnmindernd-- gekürzt worden ist, obgleich die Klägerin nach den für den Senat bindenden Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Abs. 2 FGO) auch im Verhältnis zur Darlehensgläubigerin (Bank X) für die Kreditverpflichtungen der Gesellschaft nicht aufzukommen hatte. Hiernach war auch die Korrektur dieses Fehlers --wie vom FA angenommen-- gewinnerhöhend zu vollziehen.
- 19** c) Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, dass der Eintritt der Festsetzungsverjährung bezüglich der früheren

Verlustzuweisungen zu beachten sei, kann der Senat dem nicht folgen. Gleiches gilt für die weitere Erwägung, dass in der Steuerbilanz die Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht als Wirtschaftsgut habe ausgewiesen werden dürfen und deshalb ein solcher Bilanzansatz ("Nicht-Wirtschaftsgut") auch nicht den vorgenannten Korrekturgrundsätzen unterfallen könne.

- 20** aa) Der Hinweis auf den Eintritt der Festsetzungsverjährung lässt außer Acht, dass der formelle Bilanzenzusammenhang nach ständiger Rechtsprechung die Bestandskraft der Veranlagung des Fehlerjahrs nicht durchbricht, sondern der Bilanzierungsfehler unter Beachtung der Zweischneidigkeit der Bilanz (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 des Handelsgesetzbuches --HGB--) sowohl im Interesse eines zutreffenden periodenübergreifenden Gesamtgewinns als auch im Interesse der Praktikabilität in die Folgeperioden transportiert und dort --unter Wahrung der verfahrensrechtlichen Schranken für den Erlass von Steuer- und Steueränderungsbescheiden-- korrigiert wird (vgl. --zusammenfassend-- BFH-Urteil vom 28. April 1998 VIII R 46/96, BFHE 185, 492, BStBl II 1998, 443; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 950 f., jeweils m.w.N.; vgl. auch § 4 Abs. 2 Satz 1, zweiter Halbsatz EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28; dazu BTDrucks 16/3368, 16).
- 21** bb) Ebenso wenig kann der Verweis auf die fehlende Wirtschaftsguteigenschaft der in der Bilanz der Klägerin ausgewiesenen Beteiligung an der W-GbR durchgreifen.
- 22** aaa) Zwar ist es richtig, dass die im Betriebsvermögen eines Bilanzierenden gehaltene Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (hier: Beteiligung der Klägerin an der W-GbR) abweichend von der handelsrechtlichen Betrachtung (zu GbR-Anteilen als Unternehmensbeteiligungen gemäß § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB s. Grottel/Kreher in Beck Bil-Komm., 9. Aufl., § 271 HGB Rz 12) nicht als Vermögensgegenstand (Wirtschaftsgut) auszuweisen ist, der im Falle einer z.B. verlustbedingten voraussichtlich dauerhaften Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben ist (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB; dazu betreffend Personenhandelsgesellschaften Stellungnahme des Hauptfachausschusses des Instituts der Wirtschaftsprüfer --IDW-- vom 25. November 2011, Fachnachrichten IDW 2012, 24, Rz 31 ff.). Vielmehr ist die Beteiligung nach der sog. Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO in Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesamthand zu transformieren; demgemäß sind in der Bilanz des Beteiligten sämtliche aktive und passive Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens anteilig auszuweisen (ständige Rechtsprechung, Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; BFH-Urteil vom 26. April 2012 IV R 44/09, BFHE 237, 453, BStBl II 2013, 142, jeweils m.w.N.).
- 23** bbb) Gleichwohl kann hieraus im Streitfall kein Argument gegen eine Korrektur des klägerischen Bilanzausweises nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs abgeleitet werden.
- 24** (1) Zum einen deshalb nicht, weil deren Geltung nicht auf die Berichtigung des bilanziellen Ausweises von Wirtschaftsgütern beschränkt ist, sondern grundsätzlich alle in die Vermögensübersicht (Bilanz) aufgenommenen Bilanzposten umfasst (Senatsurteil in BFHE 240, 246, BStBl II 2013, 1048; Schmidt/Heinicke, EStG, 33. Aufl., § 4 Rz 696). Hiermit übereinstimmend ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass auch ein --infolge unzutreffende Gewinnverteilung-- fehlerhafter Eigenkapitalausweis in den Folgeperioden erfolgswirksam zu berichtigen ist (BFH-Urteil vom 11. Februar 1988 IV R 19/87, BFHE 153, 26, BStBl II 1988, 825; ebenso zur fehlerhaften Verbuchung von Einlagen und Entnahmen BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 IV R 54/05, BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665). Demgemäß ist auch für den Senat nicht erkennbar, aus welchem Grund der bilanzielle Ausweis einer Personengesellschaftsbeteiligung, der zu Unrecht um Verlustanteile des Gesellschafters gekürzt worden ist, nicht der durch den formellen Bilanzenzusammenhang veranlassten Folgekorrektur unterliegen soll.
- 25** (2) Zum anderen lässt der Vortrag der Klägerin unberücksichtigt, dass ihre Ansicht, nach der nur in der Bilanz ausgewiesene Wirtschaftsgüter einem periodenübergreifenden Fehlerausgleich unterstehen, für den Streitfall keine entscheidungserhebliche Bedeutung zukommt. Denn entgegen ihrer eigenen Einschätzung hat sie die Beteiligung an der W-GbR nicht nach handelsrechtlichen Grundsätzen ausgewiesen. Vielmehr ist der Posten mit den Anschaffungskosten der Beteiligung abzüglich der auf die Klägerin entfallenden Verlustanteile bewertet und damit nach den Regeln der sog. Spiegelbildtheorie bilanziert worden (vgl. hierzu Senatsurteile vom 4. März 2009 I R 58/07, BFH/NV 2009, 1953; vom 29. August 2012 I R 65/11, BFHE 238, 382, BStBl II 2013, 555; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 690; Reiß in Kirchhof, EStG, 13. Aufl., § 15 Rz 268; Oberfinanzdirektion Koblenz, Verfügung vom 28. Februar 2007, Deutsches Steuerrecht 2007, 992). Der Bilanzposten entspricht damit --wenn auch als formell zusammengefasster Ausweis (Netto-Eigenkapitalentwicklung)-- in materieller Hinsicht den auf die Klägerin entfallenden Anteilen an den aktiven und passiven Wirtschaftsgütern der W-GbR. Einbezogen war in diesen

(saldierten) Ausweis auch die durch die unzutreffende Zurechnung des Zinsaufwands bedingte bilanzielle Vermögensminderung, sei es --soweit der Zinsaufwand an den jeweiligen Bilanzstichtagen bereits entrichtet worden war-- durch dessen Absetzung von den Anteilen der Klägerin an den Aktiva der W-GbR (Grund und Boden, Gebäude), sei es --soweit der Zinsaufwand am jeweiligen Bilanzstichtag noch nicht geleistet worden war-- durch die Passivierung des (vermeintlich) auf die Klägerin entfallenden Anteils an den Finanzierungsschulden der W-GbR. Da es sich aber auch in letzterem Fall um den fehlerhaften Ausweis eines Wirtschaftsguts (hier: Verbindlichkeit als negatives Wirtschaftsgut; vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 17. Dezember 2007 GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608) handeln würde, kann nicht fraglich sein, dass die Grundsätze des formellen Bilanzzusammenhangs auch dann zu beachten sind, wenn --wie im Streitfall-- die fehlerhaft ermittelten aktiven und passiven Wirtschaftsgüter Eingang in einen zusammengefassten und auf der Grundlage der Spiegelbildmethode (d.h. der Saldierung sämtlicher Aktiva und Passiva) ermittelten Bilanzposten finden.

- 26** 4. Der Senat kann die Entscheidung des FG dennoch nicht ohne weitere Überprüfung bestätigen, da nach dem Vortrag der Beteiligten sowie den in der Revisionsinstanz vorgelegten Bescheidkopien anzunehmen ist, dass zum Zeitpunkt des Erlasses des im Anschluss an die Außenprüfung geänderten Körperschaftsteuerbescheids 2004 (Bescheid vom 4. September 2009) die Festsetzungsfrist für die Körperschaftsteuer 2003 noch nicht abgelaufen war und der zu diesem Zeitpunkt vorliegende Körperschaftsteuerbescheid 2003 (vom 17. Juni 2005) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand (§ 164 AO). Demgemäß wird das FG im zweiten Rechtsgang zu überprüfen haben, ob der bereits im Rahmen der Körperschaftsteueranlagung 2003 zu vollziehende Fehlerausgleich nicht mit einer Teilstattgabe der Klage verbunden ist. Zwar führt dieser Fehlerausgleich in einem ersten Schritt dazu, dass --auf der Grundlage der (unzutreffenden) Bilanzansätze zum 31. Dezember 2002-- der Bilanzgewinn des Veranlagungszeitraums (Wirtschaftsjahrs) 2003 zu erhöhen ist; dem steht jedoch --in einem zweiten Schritt-- die Erhöhung des Verlustrücktrags aus dem Veranlagungszeitraum 2004 (Wegfall der bisher angesetzten Fehlerkorrektur auf der Grundlage der bisherigen Bilanzansätze zum 31. Dezember 2003; zur Korrektur nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO s. BFH-Urteil vom 30. Juni 2005 IV R 11/04, BFHE 210, 196, BStBl II 2005, 809; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 951) gegenüber. Ob sich beide gegenläufigen Positionen vollständig ausgleichen, kann der Senat auch unter Berücksichtigung des Vortrags des FA, nach dessen "grober Neuberechnung" sich das der Körperschaftsteuer 2003 zugrunde zu legende Einkommen unverändert auf 23.650 € beläuft, nicht abschließend beurteilen. Das Verfahren ist deshalb an das FG zurückzuverweisen. Hierzu weist der Senat der Vollständigkeit halber darauf hin, dass im Streitfall nicht über eine --dem Steuerpflichtigen vorbehaltene-- Bilanzberichtigung i.S. von § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 zu entscheiden ist. Vielmehr hat das FG im Rahmen seiner Rechtmäßigkeitskontrolle zu überprüfen, ob das FA entsprechend seiner Verpflichtung zur gesetzeskonformen Festsetzung der Körperschaftsteuer 2003 (§ 85 AO) die von der Klägerin eingereichten Bilanzansätze (Besteuerungsgrundlagen) nach den Grundsätzen des formellen Bilanzzusammenhangs zu korrigieren hatte (vgl. BFH-Beschluss vom 31. Januar 2013 GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 979; H 4.4 --Bilanzberichtigung-- der Hinweise im Einkommensteuer-Handbuch 2013) und mit welchen Auswirkungen dies für den dem sog. Verböserungsverbot unterliegenden Urteilsausspruch verbunden ist.
- 27** 5. Die Kostenentscheidung wird --auch soweit sie die für das Streitjahr 2004 eingereichte Klage betrifft-- nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO; Gräber/Stapperfend, a.a.O., § 143 Rz 24).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de