

Urteil vom 17. Mai 2023, I R 29/20

Zur Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008

ECLI:DE:BFH:2023:U.170523.IR29.20.0

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3 S 3, KStG § 8b Abs 3 S 4, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AEUV Art 49, AEUV Art 63, FGO § 118 Abs 2, GewStG § 7 S 1, KStG § 8b Abs 2 S 1, KStG § 8 Abs 1, EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 6 Abs 1 Nr 2 S 2, KStG VZ 2013, GewStG VZ 2013

vorgehend FG München, 22. Juni 2020, Az: 7 K 137/18

Leitsätze

1. NV: § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008 ist auch auf Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften anzuwenden.
2. NV: Die Würdigung des Finanzgerichts, ein Vertrag über eine Schadensersatzzahlung (wirtschaftlich nachteiliger Kauf von Anteilen an einer Gesellschaft) einerseits und ein weiterer Vertrag über den Verkauf dieser Anteile andererseits seien steuerlich nicht "verbunden", sondern zwei voneinander getrennte Geschäftsvorfälle, kann im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrenfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstößt.
3. NV: Die Rechtmäßigkeit des § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2008 begegnet keinen durchgreifenden verfassungs- oder unionsrechtlichen Bedenken (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile vom 13.10.2010 - I R 79/09, BFHE 231, 529, BStBl II 2014, 943; vom 12.03.2014 - I R 87/12, BFHE 244, 567, BStBl II 2014, 859; vom 21.09.2016 - I R 63/15, BFHE 256, 11, BStBl II 2017, 357).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 22.06.2020 - 7 K 137/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, beteiligte sich im Jahr 2012 an der A-Ltd., Zypern. Sie leistete Kapitalzahlungen von insgesamt ... €, davon ... € im Jahr 2012 sowie Beträge von ... € und ... € im 1. Quartal 2013. Die Klägerin hielt im Jahr 2013 (Streitjahr) 36 % der Anteile an der A-Ltd. Weitere Gesellschafter waren die B-GmbH mit einer Beteiligung von 36 % und die C GmbH & Co. KG (C-KG) mit einer Beteiligung von 28 % (dabei 20 % treuhänderisch für die D-GmbH und 4 % treuhänderisch für E). Geschäftsführer der A-Ltd. waren E und F.
- 2 Die A-Ltd. schloss am 12.09.2012 mit der Schifffahrtsbehörde des Staates ... einen Dienstleistungskonzessionsvertrag über den Betrieb eines Schiffsregisters mit einer Laufzeit von 30 Jahren. Auf Grundlage des Vertrages baute die A-Ltd. den Betrieb des Registers auf; dazu bediente sie sich insbesondere ihrer Tochtergesellschaft, der inländischen G-GmbH (Geschäftsführer war E).
- 3 Da die ... Regierung verschiedene Rechtsverordnungen über den Betrieb des Schiffsregisters nicht in Kraft setzte, konnte das Register nicht operativ betrieben werden. Vor diesem Hintergrund schlossen die Klägerin, die B-GmbH

und die D-GmbH am 05.07.2013 mit der A-Ltd. einen Darlehensvertrag. Zur Finanzierung einer Liquidation der A-Ltd. sowie zur Vorbereitung einer rechtlichen Auseinandersetzung mit der ... Schifffahrtsbehörde --insbesondere der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen, die nach den Regelungen des Konzessionsvertrages vor einem ... Schiedsgericht einzuklagen waren-- gewährten sie der A-Ltd. jeweils ein Darlehen von ... € (insgesamt in Höhe von ... €). Es wurde eine Verzinsung von 28 % pro anno vereinbart; die Rückzahlung des Darlehens sollte aus künftiger Liquidität der A-Ltd. erfolgen. Im August 2013 kündigte die A-Ltd. den Konzessionsvertrag.

- 4** Am 21.12.2013 schloss die Klägerin einen "Vergleich über Schadensersatzforderung" mit der C-KG und E. Hintergrund des Vergleichs waren Zweifel an der Durchsetzbarkeit von Schadensersatzansprüchen der A-Ltd. gegen die ... Schifffahrtsbehörde. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass sie einen Anspruch auf Schadensersatz gegen die C-KG und E in Höhe des von ihr in die A-Ltd. eingezahlten Kapitals von mindestens ... € sowie des entgangenen Gewinns habe, da es sich bei der C-KG und E um die Initiatoren des ... Schiffsregisters handelte und die Klägerin aufgrund der Einschätzung der C-KG und E in die A-Ltd. investiert habe. Die Klägerin machte unter anderem geltend, dass die C-KG und E bei Abschluss des Konzessionsvertrages hätten prüfen müssen, ob eventuelle Schadensersatzansprüche gegen den ... Staat nach Erlangung eines Titels auch durchgesetzt beziehungsweise vollstreckt werden könnten. Die C-KG und E verwiesen hingegen darauf, dass sie die erforderliche Sorgfalt hätten walten lassen. In der Vereinbarung verständigten sich die Parteien dahingehend, dass die C-KG und E an die Klägerin gesamtschuldnerisch einen Betrag von ... € zahlen. Hiervon waren ... € bis zum Jahresende 2013 fällig und weitere ... € bis zum 31.01.2014; der Restbetrag könne jederzeit getilgt werden, müsse aber spätestens bis 30.12.2017 beglichen sein.
- 5** Mit Vertrag vom 27.01.2014 ("share purchase agreement") veräußerte die Klägerin ihre Anteile an der A-Ltd. an die C-KG. Als Gegenleistung wurde vereinbart, dass 10 % des direkt oder indirekt aus der Geschäftsbeziehung mit der A-Ltd. generierten und an die Käuferin oder ihren Anteilseigner F ausbezahlten Einkommens der Klägerin zustehen solle.
- 6** Im März 2015 übermittelte die Klägerin die Steuererklärungen des Streitjahres und den Jahresabschluss zum 31.12.2013 elektronisch an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). Die Beteiligung an der A-Ltd. und das an sie gewährte Darlehen wurden in der Bilanz zum 31.12.2013 mit einem Wert von ... € beziehungsweise ... € ausgewiesen. Bei Ermittlung des Jahresüberschusses 2013 (... €) wurde die Schadensersatzleistung von ... € als außerordentlicher Ertrag berücksichtigt.
- 7** Mit Schreiben vom 28.04.2015 brachte die Klägerin vor, dass die Bilanz zu ändern sei. Der erklärte Gewinn sei um ... € (Abschreibung der Beteiligung an der A-Ltd.) und um ... € (Abschreibung Darlehen an die A-Ltd.) zu mindern sowie um die zum Bilanzstichtag bestehende (Rest-)Schadensersatzforderung von ... € zu erhöhen. In der Folge ergebe sich ein Verlust von ... €.
- 8** Das FA folgte dem Vorbringen der Klägerin bei Durchführung der Veranlagung (Bescheide vom 10.07.2015). Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 9** Am 17.08.2016 erließ das FA unter anderem Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2013. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Das FA nahm eine auf § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --KStG-- gestützte außerbilanzielle Korrektur vor und rechnete die Gewinnminderungen aus der Abschreibung der Beteiligung (... €) und der Abschreibung des Darlehens (... €) dem Gewinn außerbilanziell hinzu. Es vertrat die Auffassung, dass die Vereinbarung über Schadensersatz vom 21.12.2013 ein eigenständiges Rechtsgeschäft darstelle und nicht als Verkauf der Anteile anzusehen sei.
- 10** Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) München hat die Klage mit Urteil vom 22.06.2020 - 7 K 137/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 1705) als unbegründet abgewiesen.
- 11** Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung des materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin. Sie beantragt, das FG-Urteil und die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung des Jahres 2013 jeweils vom 17.08.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.12.2017 aufzuheben.
- 12** Das FA beantragt, die Revision als unzulässig abzuweisen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

- 13** Die zulässige Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahin erkannt, dass die Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der A-Ltd. und dem an sie ausgereichten Darlehen nicht den Gewinn der Klägerin mindern und zugleich die Schadensersatzzahlungen beziehungsweise -forderungen in voller Höhe als Betriebseinnahmen beziehungsweise betriebliche Forderung zu erfassen sind. Die gegen dieses Ergebnis von der Klägerin erhobenen verfassungs- und unionsrechtlichen Bedenken greifen nicht durch.
- 14** I. Die Revision ist zulässig. Die Revisionsbegründung genügt den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO.
- 15** Zwar weist das FA zu Recht darauf hin, dass die Klägerin in ihrer Revisionsbegründung in erster Linie die Tatsachenwürdigung des FG angreift. Die Klägerin hat aber auch ausgeführt, dass die der Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG zugrunde liegende gesonderte Betrachtung der Schadensersatzzahlung zur Besteuerung von Verlusten führt. Sie greift damit (auch) die Auslegung des § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG an. Folglich ist aus der Revisionsbegründung erkennbar, welche Rechtsnorm die Klägerin für verletzt hält (vgl. hierzu allgemein Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2017 - III R 35/14, BFHE 257, 20, BStBl II 2017, 757, Rz 12, m.w.N.). Da das FA dies nach entsprechender Erörterung in der mündlichen Verhandlung auch zugestanden hat, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 16** II. Die Revision ist jedoch unbegründet. Die angefochtene Entscheidung ist rechtsfehlerfrei ergangen.
- 17** 1. Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG --für die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung-- sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Absatz 2 genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. In § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG ist unter anderem der Anteil an einer Körperschaft aufgeführt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) gehören; Gewinne aus der Veräußerung eines solchen Anteils bleiben ebenso wie etwa Gewinne aus der Auflösung oder aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG bezeichneten Werts (Gewinn aus Wertaufholung nach Teilwertabschreibung) bei Ermittlung des Einkommens der beteiligten Körperschaft außer Ansatz (§ 8b Abs. 2 Satz 1 und 3 KStG). Dies gilt auch bei Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften (Senatsurteil vom 14.08.2019 - I R 21/18, BFH/NV 2020, 759).
- 18** Zweck des Abzugsausschlusses des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ist es, für die Ausgabenseite eine Korrespondenz zu der in § 8b Abs. 2 KStG für Gewinne statuierten Steuerbefreiung herzustellen (Senatsurteil vom 09.01.2013 - I R 72/11, BFHE 240, 111, BStBl II 2013, 343). Bei den von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erfassten Sachsituationen handelt es sich folglich insbesondere um die (auch) § 8b Abs. 2 KStG unterfallenden Vorgänge, die jedoch nicht zu einem Gewinn, sondern zu einem (Substanz-)Verlust führen (z.B. Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 105). Insbesondere werden Verluste aus der Veräußerung von Anteilen (z.B. Senatsurteil vom 13.10.2010 - I R 79/09, BFHE 231, 529, BStBl II 2010, 943) und der Auflösung (Liquidation) der Gesellschaft sowie Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) des in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteils entstehen (Senatsurteile vom 28.01.2016 - I R 70/14, BFH/NV 2016, 1178; vom 14.08.2019 - I R 21/18, BFH/NV 2020, 759), erfasst.
- 19** Nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG gehören zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satzes 3 auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen oder aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für ein Darlehen hingegeben wurden, wenn das Darlehen oder die Sicherheit von einem Gesellschafter gewährt wird, der zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war. Die Vorschrift ist ebenfalls auf Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften anzuwenden, da sie den Tatbestand des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, der auch auf ausländische Gesellschaften angewendet wird, lediglich ausweitend ergänzt (z.B. FG Münster, Urteil vom 17.08.2016 - 10 K 2301/13 K, EFG 2016, 1810; Neumann, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2008, 748, 753; Kosner/Kaiser, Deutsches Steuerrecht 2012, 925, 926; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8b KStG Rz 383; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 279.1; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 325; Schnitger in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 483; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die

Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 255; a.A. Watermeyer, Ubg 2008, 748, 753; Prinz in Spindler/Tipke/Rödter [Hrsg.], Steuerzentrierte Rechtsberatung, Festschrift für Harald Schaumburg, 2009, S. 459, 475). Allerdings ist § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG nicht anzuwenden, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, wobei nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen sind (§ 8b Abs. 3 Satz 6 KStG).

- 20** 2. Das FG hat die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG im angefochtenen Urteil in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als erfüllt angesehen und eine außerbilanzielle Zurechnung der zuvor erfolgten Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der A-Ltd. und des an sie ausgereichten Darlehens vorgenommen.
- 21** Dabei stand die Gewinnminderung, die aufgrund des Ansatzes der Beteiligung der Klägerin an der A-Ltd. mit dem niedrigeren Teilwert zum 31.12.2013 entstanden ist, im Zusammenhang mit einem konkret vorhandenen Anteil, da die Klägerin im Streitjahr noch Anteilseignerin der A-Ltd. war (Veräußerung des Anteils an die C-KG erst im Jahr 2014). Das FG ist im Übrigen sowohl hinsichtlich der Beteiligung an der A-Ltd. als auch des ihr ausgereichten Darlehens jeweils von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen, so dass grundsätzlich eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden konnte (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG). Da dahingehend zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab. Das gilt auch hinsichtlich der Annahme des FG, dass die Klägerin nicht nachweisen konnte, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte, was nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG eine Nichtanwendbarkeit von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG zur Folge gehabt hätte.
- 22** 3. Diese Rechtsfolgen (siehe zu 2.) setzen voraus, dass der Vergleich über Schadensersatzforderungen einerseits und der Vertrag über den Verkauf der Anteile an der A-Ltd. andererseits als steuerlich voneinander getrennte Vorgänge zu würdigen sind. Auch insoweit liegen keine Rechtsfehler vor.
- 23** a) Tatsächliche Umstände betreffende Würdigungen können im Revisionsverfahren auf der Grundlage des § 118 Abs. 2 FGO nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen sind oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstoßen. Ist dies nicht der Fall, ist der BFH auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung gleichermaßen möglich oder naheliegend ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 27.03.2012 - VIII R 27/09, BFH/NV 2012, 1127; Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119; jeweils m.w.N.). Dies gilt auch für die Auslegung von Verträgen und Willenserklärungen, wobei die Auslegung zusätzlich den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs genügen muss (vgl. BFH-Urteil vom 10.11.2020 - IX R 32/19, BFHE 271, 218, BStBl II 2023, 169; Senatsbeschluss vom 01.06.2022 - I R 31/19, BFH/NV 2022, 1317; jeweils m.w.N.).
- 24** b) So liegt der Streitfall. Das FG hat seine Feststellungen maßgeblich darauf gestützt, dass zu unterschiedlichen Zeitpunkten verschiedene Verträge mit jeweils unterschiedlichem Inhalt geschlossen wurden (Vertrag über die Anteilsveräußerung im Jahr 2014; Vertrag über die Regelung der Schadensersatzansprüche am 21.12.2013). Insoweit ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass in dem am 21.12.2013 geschlossenen "Vergleich über Schadensersatzforderung" eine Anteilsveräußerung zu sehen sein könnte. Das FG bezieht in seine Überlegungen auch ein, dass die Anteilsveräußerung im Jahr 2014 an die C-KG erfolgte, der Vergleich über die Schadensersatzforderung dagegen neben der C-KG auch mit E geschlossen wurde. Diese Forderung wurde von der Klägerin auf eine anlässlich der getätigten Investition ihr gegenüber begangene Sorgfaltspflichtverletzung gestützt. Der hieraus gezogene Schluss, dass kein inhaltlicher Zusammenhang mit dem Verkauf des Anteils der Klägerin an der A-Ltd. bestand, ist zumindest möglich und lässt deshalb keinen revisionsrechtlichen Fehler erkennen. Da die vom FG getroffenen Feststellungen den Senat binden (§ 118 Abs. 2 FGO), kann er seiner rechtlichen Prüfung die von der Klägerin begehrte abweichende Sachverhaltswürdigung nicht zugrunde legen.
- 25** Soweit die Klägerin nunmehr vorträgt, ein Verkauf der Anteile sei bereits anlässlich des "Vergleichs über Schadensersatzforderung" mündlich vereinbart worden, handelt es sich um einen neuen Tatsachenvortrag, der im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden kann (s. allgemein z.B. Senatsurteile vom 25.01.2005 - I R 52/03, BFHE 209, 5, BStBl II 2005, 514; vom 24.08.2011 - I R 5/10, BFH/NV 2012, 271; BFH-Urteil vom 20.03.2013 - XI R 37/11, BFHE 240, 394, BStBl II 2014, 831).
- 26** c) Die Schadensersatzzahlung durch die C-KG und E könnte im Übrigen nur dann als Teil des Veräußerungspreises der Anteile an der A-Ltd. anzusehen sein, wenn die Klägerin die (versprochenen) Zahlungen als Gegenleistung für die Anteilsübertragung erhalten hätte. In diesem Fall würden diese einen Teil des Veräußerungspreises darstellen (s. allgemein BFH-Urteil vom 29.05.2008 - IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9), weil auch Zahlungen Dritter als Bestandteil

des Veräußerungspreises angesehen werden können, wenn der Veräußerer diese in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung erhält, sei es vom Erwerber oder, ohne dass dies der Erwerber veranlasst hat, von dritter Seite (BFH-Urteil vom 29.05.2008 - IX R 97/07, BFH/NV 2009, 9; Senatsurteil vom 10.04.2019 - I R 20/16, BFHE 265, 63, BStBl II 2020, 674). Für das Vorliegen einer solchen Kaufpreiszahlung --auch von dritter Seite (hier: von E)-- liegen aber keine Anhaltspunkte vor. Dahingehend teilt der Senat die Auffassung der Klägerin nicht, dass die Schadensersatzzahlung der Rechtsgrund für den Verkauf der Anteile sei. Der Rechtsgrund für die Übertragung der Anteile liegt vielmehr nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG in dem Vertrag über die Veräußerung der Anteile selbst. Darüber hinaus hat der Vertrag über die Veräußerung der Anteile eine eigene Kaufpreisabrede (Kaufpreis ist 10 % des direkt oder indirekt aus der Geschäftsbeziehung der A-Ltd. generierten und an die Käufer oder F ausbezahlten Einkommens).

- 27** d) Revisionsrechtlich ist ebenfalls nicht zu beanstanden, dass das FG im angefochtenen Urteil im Anschluss an die Rechtsansicht des FA die im Streitjahr erfolgte Teilzahlung auf die Schadensersatzforderung der Klägerin in Höhe von ... € als Betriebseinnahme sowie die restliche Schadensersatzforderung der Klägerin gegen die C-KG und E in Höhe von ... € als betriebliche Forderung behandelt hat.
- 28** aa) Der Schadensersatzanspruch wegen Sorgfaltspflichtverletzung in Höhe von ... € aufgrund des Vergleichs vom 21.12.2013 steht nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG in einem objektiv sachlichen Zusammenhang mit der Beteiligung der Klägerin an der A-Ltd., die zu ihrem Betriebsvermögen gehörte. Die Schadensersatzzahlung beziehungsweise -forderung stellt demnach eine Betriebseinnahme dar beziehungsweise gehört zum Betriebsvermögen der Klägerin.
- 29** bb) Einer gewinnwirksamen Erfassung der Schadensersatzzahlung beziehungsweise -forderung steht nicht entgegen, dass die Gewinnminderungen, die durch die Teilwertabschreibung der Anteile an der A-Ltd. und des an diese ausgereichten Darlehens entstanden sind, nach § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind. Insbesondere handelt es sich bei der Schadensersatzzahlung beziehungsweise -forderung nicht um einen "Gewinn" aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG, der bei Ermittlung des Einkommens der beteiligten Körperschaft (der Klägerin) außer Ansatz bleibt. Dies folgt nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG schon daraus, dass der Schadensersatzanspruch der Klägerin auf dem zwischen ihr und der C-KG und E geschlossenen "Vergleich über Schadensersatzansprüche" vom 21.12.2013 beruht und Gegenstand dieser Vereinbarung nicht etwa die Veräußerung des Anteils an der A-Ltd. war, sondern nur die Schadensersatzforderung gegen die C-KG und E. Das FG hat daraus den zumindest möglichen Schluss gezogen, dass der Anspruch in keinem inhaltlichen Zusammenhang mit dem Verkauf des Anteils der Klägerin an der A-Ltd. stand.
- 30** cc) Auch die Berücksichtigung von § 20 Abs. 3 EStG führt nicht zu einem abweichenden Ergebnis.
- 31** Nach § 20 Abs. 3 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch besondere Entgelte oder Vorteile, die neben den in § 20 Abs. 1 und 2 EStG bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden. Aus dieser Formulierung ("neben" beziehungsweise "an Stelle") könnte aber bereits folgen, dass die genannten Einnahmen und Vorteile gerade nicht zu den in § 8b Abs. 1 KStG allein in Bezug genommenen "Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG" gehören (so Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 93; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 100a [anders wohl in Rz 104]; a.A. Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 114). Hinzu könnte kommen, dass § 20 Abs. 3 EStG die genannten Einnahmen und Vorteile in die Besteuerung einbeziehen will, während § 8b Abs. 1 und 2 KStG durch Gewährung einer Steuerbefreiung gerade einen gegenläufigen Zweck aufweist. In der Sache ist mit dem FG jedenfalls ein inhaltlicher Zusammenhang zu den in § 8b Abs. 1 und 2 KStG genannten Bezügen deshalb ausgeschlossen, weil die Klägerin durch die Vereinbarung der Schadensersatzzahlungen letztlich nur so gestellt werden wollte, als habe sie das Investment in die A-Ltd. nicht vorgenommen (negatives Interesse).
- 32** dd) Zudem kann die Schadensersatzzahlung entgegen der Ansicht der Klägerin auch nicht als Rückzahlung des von der Klägerin an die A-Ltd. geleisteten Kapitals angesehen werden.
- 33** aaa) Zwar ist in der Rechtsprechung des BFH anerkannt, dass Rückflüsse in Geld, die der Erwerbssphäre zuzurechnen sind, zu Einnahmen oder zu einer Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen können. Welcher der beiden Kategorien die Rückflüsse zuzuordnen sind, bestimmt die Rechtsprechung nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Leistung. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Anschaffungsgeschäft ist danach gegeben, wenn der maßgebende Anlass (das auslösende Moment) für den Minderungsvorgang in der Anschaffung liegt; eine rechtliche oder gar synallagmatische Verknüpfung ist nicht notwendig (BFH-Urteile vom 26.02.2002 - IX R 20/98,

BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796; vom 14.06.2012 - VI R 89/10, BFHE 238, 55, BStBl II 2012, 835; vom 29.10.2019 - VIII R 16/16, BFHE 266, 550, BStBl II 2020, 254; vom 19.07.2022 - IX R 18/20, BFHE 278, 85, BStBl II 2023, 173). Hiervon ausgehend ist in dem Fall, in dem eine Personengesellschaft (geschlossener Immobilienfonds) einem Gesellschafter im Zuge der schadensersatzrechtlichen Rückabwicklung seine Einlage erstattete, eine Minderung der Anschaffungskosten der Einlage angenommen worden (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2022 - IX R 18/20, BFHE 278, 85, BStBl II 2023, 173). Ein solcher Fall liegt hier aber schon deswegen nicht vor, weil die A-Ltd. nichts an die Klägerin geleistet hat, eine Rückzahlung der Einlage durch die A-Ltd. mithin nicht erfolgt ist.

- 34** bbb) Entgegen der Ansicht der Klägerin liegen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass ein Dritter Anschaffungsnebenkosten oder Anschaffungsausgaben erstattet oder vergütet hätte. Zwar ist dahingehend in der Rechtsprechung des BFH ebenfalls anerkannt, dass Anschaffungsnebenkosten zurückgezahlt oder Anschaffungsausgaben von Dritten erstattet oder vergütet werden können, wenn ein entsprechender wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist. Ein solcher besteht, wenn der maßgebende Anlass für den Minderungsvorgang in der Anschaffung liegt, so dass der Zufluss von Gütern in Geld oder Geldeswert als Rückführung von Anschaffungskosten bewertet werden kann (BFH-Urteil vom 26.02.2002 - IX R 20/98, BFHE 198, 425, BStBl II 2002, 796). Allerdings betraf die von der Klägerin zitierte Entscheidung Provisionsnachlässe im Zusammenhang mit der Vermittlung von Eigenkapital, die die Anschaffungskosten einer Immobilie eines geschlossenen Immobilienfonds minderten. Der Streitfall ist hingegen insoweit mit dem Fall vergleichbar, in dem eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wegen eines fehlerhaften Bestätigungsvermerks im Rahmen eines Vergleichs Schadensersatz an den Erwerber von Geschäftsanteilen leistete. Dies minderte beim Erwerber nicht die Anschaffungskosten der Anteile, da ein rechtlich und wirtschaftlich eigenständiger Rechtsgrund bestand und eine Bewertung als Rückführung von Anschaffungskosten ausschied (BFH-Urteil vom 04.10.2016 - IX R 8/15, BFHE 255, 436, BStBl II 2017, 316); dies ist auf § 8b Abs. 2 KStG zu übertragen (vgl. Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8b KStG Rz 74; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 242; s.a. BFH-Urteil vom 26.03.1992 - IV R 74/90, BFHE 169, 123, BStBl II 1993, 96).
- 35** ccc) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass die Schadensersatzzahlung auf einer von der Klägerin angenommenen Sorgfaltspflichtverletzung der C-KG und des E beruhte. Rechtsgrund für die Schadensersatzzahlung war somit nicht der ursprüngliche Anschaffungsvorgang, sondern eine nach Ansicht der Klägerin begangene Pflichtverletzung der C-KG und des E, den Initiatoren des ... Schiffsregisters, aufgrund deren Einschätzung die Klägerin in die A-Ltd. investiert hatte. Der hieraus gezogene Schluss des FG, dass Anknüpfungspunkt für die Vereinbarung über Schadensersatz nicht die mit der Beteiligung der Klägerin an der A-Ltd. zusammenhängende Kapitalzahlung als solche sei, begegnet keinen revisionsrechtlichen Bedenken. Auch wenn die von der Klägerin verfolgte abweichende Würdigung gleichermaßen möglich oder naheliegend sein sollte, ist der Senat an die vom FG vorgenommene Würdigung und das von ihm gefundene Ergebnis gebunden.
- 36** ddd) Soweit sich die Klägerin in der mündlichen Verhandlung dahingehend eingelassen hat, durch die Schadensersatzzahlung sei das der A-Ltd. gewährte Darlehen getilgt worden, steht dem bereits die von ihr selbst vorgenommene bilanzielle Behandlung (Einreichung einer geänderten Bilanz mit Vornahme einer Teilwertabschreibung) entgegen; darüber hinaus ist ihr Vortrag als neuer Tatsachenvortrag in der Revisionsinstanz unbeachtlich.
- 37** 4. Die von der Klägerin gegen die Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG erhobenen verfassungs- oder unionsrechtlichen Bedenken bestehen nicht.
- 38** a) Indem die Klägerin rügt, dass das vom FG gefundene steuerliche Ergebnis "elementaren Rechtsgrundsätzen" widerspreche und durch die Besteuerung von "nicht Gewinnen" eine Enteignung statfinde, rügt sie in der Sache eine --wenn auch nicht näher substantiierte-- Verfassungswidrigkeit von § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG. Eine solche hat der Senat aber in der Vergangenheit verneint (zu § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vgl. Senatsurteile vom 13.10.2010 - I R 79/09, BFHE 231, 529, BStBl II 2014, 943; vom 12.03.2014 - I R 87/12, BFHE 244, 567, BStBl II 2014, 859; zu § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG vgl. Senatsurteil vom 12.03.2014 - I R 87/12, BFHE 244, 567, BStBl II 2014, 859). Daran hält er auch weiterhin fest.
- 39** Der Streitfall weist zudem die Besonderheit auf, dass die von der Klägerin monierte Besteuerung von "nicht Gewinnen" maßgeblich auf der (steuerpflichtigen) Schadensersatzzahlung beruht, die nach den Feststellungen des FG auf einem rechtlich und wirtschaftlich eigenständigen Rechtsgrund beruht und allenfalls einen mittelbaren Bezug zu den nach § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG vorzunehmenden Einkünftekorrekturen aufweist. Hiervon unberührt bleibt aber die folgerichtige Korrespondenz zwischen steuerbefreiten Einnahmen (§ 8b Abs. 1 und 2

KStG) einerseits und vom Abzugsverbot betroffenen Ausgaben (§ 8b Abs. 3 KStG) andererseits (vgl. Senatsurteil vom 13.10.2010 - I R 79/09, BFHE 231, 529, BStBl II 2014, 943).

- 40** Diese Korrespondenz setzt nicht voraus, dass aus den betreffenden Geschäftsanteilen oder aus deren Veräußerung Einnahmen oder Gewinne erwirtschaftet werden (Senatsbeschluss vom 19.04.2011 - I B 166/10, BFH/NV 2011, 1399). Im Streitfall wird die Korrespondenz gewahrt, indem Gewinne aus den auf die Anteile vorgenommenen Teilwertabschreibungen nach § 8b Abs. 2 Satz 3 Alternative 2 KStG steuerfrei sind. Denn die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG gilt danach auch für Gewinne aus dem Ansatz des in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG (Teilwertzuschreibung) bezeichneten Werts. Die Gewinne aus dem Ansatz des Teilwerts einer zuvor abgeschriebenen Darlehensforderung bleiben ebenfalls außer Ansatz, soweit --wie im Streitfall-- auf die vorangegangene Teilwertabschreibung § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG angewendet wurde (§ 8b Abs. 3 Satz 8 KStG). Ungeachtet des Verweises in § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG auf § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG gilt dies auch im Falle einer nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG erfolgten Einkünftekorrektur. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut von § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG, indem dieser darauf verweist, dass zu den Gewinnminderungen im Sinne von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG unter anderem auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung unter den dort genannten weiteren Voraussetzungen gehören (so auch z.B. Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 266, m.w.N.; zum Verständnis des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG als "Billigkeitsregelung" vgl. BTDrucks 16/6290, S. 74).
- 41** b) Auch eine Unionsrechtswidrigkeit hat der Senat in einem vergleichbaren Fall bereits im Hinblick auf die Regelungssymmetrie des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG (Befreiung von Gewinnen einerseits, Verlustabzugsverbot andererseits) verneint (Senatsurteil vom 21.09.2016 - I R 63/15, BFHE 256, 11, BStBl II 2017, 357, unter Verweis auf Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union X vom 10.06.2015 - C-686/13, EU:C:2015:375; vgl. auch Senatsurteil vom 13.10.2010 - I R 79/09, BFHE 231, 529, BStBl II 2014, 943). Eine solche Regelungssymmetrie besteht --wie zuvor aufgezeigt-- auch bei der im Streitfall vorgenommenen Teilwertabschreibung auf Anteile (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG) und bei der Teilwertabschreibung auf Darlehensforderungen (§ 8b Abs. 3 Satz 4 KStG).
- 42** III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de