**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 17.6.2019, IV R 19/16**
**ECLI:DE:BFH:2019:U.170619.IVR19.16.0**

In Vergangenheit unterlassene Einlage nicht über formellen Bilanzenzusammenhang erfolgswirksam nachholbar

## Leitsätze

Werden Sonderbetriebsausgaben, die aus privaten Mitteln bestritten worden sind, im Jahr der Entstehung des Aufwands nicht berücksichtigt, kommt eine erfolgswirksame Nachholung in einem Folgejahr nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs nicht in Betracht.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 01.03.2016 - 15 K 317/12 aufgehoben.
Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 2005 gegründete KG. Sie betreibt eine Solaranlage und ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Ihre Komplementärin ist die P-GmbH. Kommanditisten der Klägerin waren ursprünglich je zur Hälfte die im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens mit Beschluss des Finanzgerichts Köln (FG) vom 21. Oktober 2015 beigeladene F (Beigeladene) und ihr damaliger Ehemann (E). Ebenfalls zu je 50 % hielten die Beigeladene und E die Anteile an der P-GmbH. Geschäftsführer der P-GmbH war ursprünglich E.

2 Die Beigeladene beauftragte die Rechtsanwaltssozietät … LLP (RA-LLP) mit der Wahrnehmung ihrer Rechte, als sie davon erfahren hatte, dass E sich, ohne einen Gesellschafterbeschluss herbeigeführt zu haben, von der Klägerin ein Darlehen über 50.000 EUR gewährt, ein auch von ihm privat genutztes Fahrzeug geleast und der Beigeladenen die Einsichtnahme in die Buchhaltung der Klägerin verweigert hatte.

3 Die Ehe zwischen der Beigeladenen und E wurde im November 2008 geschieden. Die Beigeladene erwarb mit notariellem Vertrag vom … Februar 2009 zum 25. Juni 2009 den Kommanditanteil des E an der Klägerin sowie dessen Geschäftsanteil an der P-GmbH und wurde zur Geschäftsführerin der P-GmbH bestellt.

4 Die RA-LLP stellte der Beigeladenen im Jahr 2008 Rechnungen über … EUR für Leistungen betreffend den Zeitraum vom 30. März 2008 bis zum 10. Juni 2008 und … EUR für den Zeitraum vom 25. Juni 2008 bis zum 5. November 2008. Die abgerechneten Leistungen standen im Zusammenhang mit der Wahrnehmung von Gesellschafterrechten bei der Klägerin wie auch der Komplementär-GmbH. Die Beigeladene beglich die Rechnungsbeträge in Höhe von insgesamt … EUR noch im Jahr 2008 aus ihren privaten Mitteln.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 2. März 2010 die Einkünfte der Klägerin für 2008 erklärungsgemäß gesondert und einheitlich fest (Gewinnfeststellung). Die verfahrensgegenständlichen Rechtsberatungskosten waren für das Jahr 2008 nicht erklärt und auch nicht bei der Gewinnfeststellung berücksichtigt worden. Für die Beigeladene waren keine Sonderbetriebsausgaben festgestellt worden. Der auf den 31. Dezember 2008 verbleibende vortragsfähige Gewerbeverlust für die Klägerin wurde am 5. März 2010 erklärungsgemäß auf … EUR festgestellt.

6 Im Rahmen der Feststellungserklärung der Klägerin für das Streitjahr (2009) vom 13. September 2010 wurden für die Beigeladene als Sonderbetriebsausgaben Rechts- und Beratungskosten von … EUR sowie Aufwendungen für die Abfindung eines lästigen Gesellschafters mit … EUR geltend gemacht.

7 Das FA stellte den Gewinn für die Klägerin für 2009 mit Bescheid vom 25. November 2010 fest. Die Sonderbetriebsausgaben für die Beigeladene wurden wie erklärt mit … EUR festgestellt. Mit am 14. September 2010 bei dem FA eingegangener Erklärung wurde der verbleibende vortragsfähige Gewerbeverlust 2009 für die Klägerin in Höhe von … EUR erklärt. Das FA stellte ihn am 25. November 2010 auf den 31. Dezember 2009 erklärungsgemäß fest.

8 Im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für 2009 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2009 machte die Klägerin nunmehr weitere Rechtsberatungskosten als Sonderbetriebsausgaben für die Beigeladene geltend, u.a. die streitigen Rechtsanwaltskosten aus dem Jahr 2008. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung des FA vom 29. Dezember 2011 als unbegründet zurückgewiesen.

9 Mit Gerichtsbescheid vom 1. März 2016 - 15 K 317/12 gab das FG der Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2009 und die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2009 statt, soweit die Klägerin den Abzug von … EUR Rechtsanwaltskosten für Leistungen aus dem Jahr 2009 als Sonderbetriebsausgaben für 2009 begehrte. Soweit sie die Berücksichtigung der streitigen Rechtsanwaltskosten aus dem Jahr 2008 in Höhe von insgesamt … EUR als Sonderbetriebsausgaben begehrte, wies das FG die Klage ab.

10 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung des § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs. Entgegen der Ansicht des FG sei der Ausweis des Eigenkapitals nicht nur zum 31. Dezember 2008 fehlerhaft gewesen, sondern auch noch im Streitjahr. Denn es sei für den Vortrag des Eigenkapitals in das Folgejahr nicht auf dessen Saldo abzustellen, sondern auf die verschiedenen Teilbeträge, aus denen sich der Saldo zusammensetze.

11 Am 22. April 2016 hat das FA den Gewinnfeststellungsbescheid 2009 und den Bescheid über den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2009 unter Bezugnahme auf das Urteil des FG geändert. Mit weiterem Änderungsbescheid vom 4. August 2016 änderte das FA schließlich aus hier nicht streitigen Gründen erneut den Gewinnfeststellungsbescheid für die Klägerin für 2009.

12 Die Klägerin beantragt,

den Gerichtsbescheid des FG Köln vom 1. März 2016 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2009 für die Klägerin vom 4. August 2016 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes für die Klägerin auf den 31. Dezember 2009 vom 22. April 2016 dahingehend zu ändern, dass bei der Gewinnermittlung für die Klägerin weitere Sonderbetriebsausgaben der Beigeladenen in Höhe von … EUR berücksichtigt werden.

13 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

14 Das angegriffene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da während des Revisionsverfahrens zwei geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2009 und ein geänderter Bescheid über den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2009 an die Stelle der angegriffenen Bescheide getreten und nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden sind. Damit liegen dem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 2011 - IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, Rz 17, und vom 14. Juli 2016 - IV R 34/13, BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 23). Diese Folge ergibt sich auch, soweit das FA am 22. April 2016 nur die teilweise Klagestattgabe durch das FG-Urteil in Bescheidform umgesetzt hat. Denn nach § 100 Abs. 2 Satz 3 FGO hätte es bis zur Rechtskraft des betreffenden FG-Urteils nur die Neuberechnung der "Steuer" bzw. der streitigen Feststellungen mitteilen dürfen. Da es jedoch stattdessen (förmliche) Änderungsbescheide erlassen hat, sind diese nach § 121 Satz 1, § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Das FG-Urteil muss deshalb aufgehoben werden, ohne dass es einer Zurückverweisung bedarf (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2003 - IV R 31/02, BFHE 204, 166, BStBl II 2006, 7, unter I.).

III.

15 Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die noch streitigen Aufwendungen der Beigeladenen für Rechtsberatung des Jahres 2008 sind nicht im Streitjahr gewinnmindernd zu berücksichtigen.

16 1. Der Senat entscheidet über die nach § 121 Satz 1, § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Änderungsbescheide vom 22. April 2016 und vom 4. August 2016 auf Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden Feststellungen des FG nach §§ 121, 100 FGO in der Sache. In Bezug auf den in dem Revisionsverfahren noch streitigen Punkt --Abzug der Rechtsanwaltskosten aus dem Jahr 2008 im Streitjahr-- haben sich durch die nach der Vorentscheidung ergangenen Bescheide keine Änderungen ergeben. Der Senat sieht daher wegen Vorliegens der Spruchreife von einer Zurückverweisung nach § 127 FGO ab und entscheidet in der Sache selbst (vgl. BFH-Urteile in BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 23, und vom 8. Juni 2017 - IV R 30/14, BFHE 258, 403, BStBl II 2017, 1061, Rz 22).

17 2. Bei der Ermittlung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes und der Gewinnfeststellung der Klägerin (dazu unter a) sind die der Beigeladenen für Rechtsberatung im Vorjahr entstandenen Aufwendungen im Streitjahr nicht mehr zu berücksichtigen (dazu unter b). Ein Abzug kommt auch nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs nicht in Betracht (dazu unter c).

18 a) Zu den gewerblichen Einkünften des Gesellschafters einer Personengesellschaft i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören auch alle Einnahmen und Betriebsausgaben, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der gewerblich tätigen Personengesellschaft haben. Sie sind bei ihm als Sonderbetriebseinnahmen oder Sonderbetriebsausgaben zu erfassen (BFH-Urteil vom 7. November 2018 - IV R 20/16, BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224, Rz 46).

19 b) Die Rechtsanwaltskosten sind als Kosten gesellschaftsrechtlicher Beratung der Beigeladenen dem Grunde nach abziehbar, jedoch nicht dem Streitjahr zuzuordnen.

20 Die Abziehbarkeit der Kosten für die Inanspruchnahme der Dienste der RA-LLP ist wie bei der Abzugsfähigkeit von Prozesskosten allgemein nach dem Gegenstand der Beratung zu beurteilen (vgl. BFH-

Urteil vom 13. April 2010 - VIII R 27/08, Rz 12). Da die verfahrensgegenständlichen Rechtsanwaltskosten auf die Rechtsberatung und Vertretung der Interessen der Beigeladenen im Rahmen ihrer gesellschaftsrechtlichen Auseinandersetzung mit dem früheren Mitgesellschafter E bei der Klägerin und der P-GmbH entfallen und nicht mit dem (aktivierungspflichtigen) Erwerb der Anteile des E an diesen Gesellschaften durch die Beigeladene zusammenhängen, sind sie dem Grunde nach als Sonderbetriebsausgaben abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 31. Juli 1985 - VIII R 345/82, BFHE 145, 139, BStBl II 1986, 139, unter 2.).

21 Da die verfahrensgegenständlichen Leistungen der RA-LLP für die Beigeladene jedoch bereits im Jahr 2008 erbracht wurden, ist eine entsprechende Verbindlichkeit in ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin auch bereits in diesem Jahr entstanden und führt deshalb zu einem Aufwand in der Gewinnermittlung für das Jahr 2008; eine (unmittelbare) Berücksichtigung des Aufwands im Streitjahr 2009 kommt nicht in Betracht. Da dies zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht, wird auf weitere Ausführungen verzichtet.

22 c) Auch die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs führen nicht zu einer Berücksichtigung des streitigen Aufwands im Streitjahr. In der Vergangenheit bilanziell nicht erfasste Einlagen können nicht im Wege des formellen Bilanzenzusammenhangs später --den Veranlagungszeitraum übergreifend-- erfolgswirksam nachgeholt werden.

23 aa) Im Rahmen der Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs sind fehlerhafte Bilanzansätze aus der Vergangenheit in späteren Veranlagungszeiträumen zu berichtigen.

24 Der Steuerpflichtige darf nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften des EStG nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Bilanz einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann.

25 Bilanzierungsfehler sind grundsätzlich und vorrangig in der Bilanz des Wirtschaftsjahres zu berichtigen, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist. Liegt für das Jahr, in dem es zu der fehlerhaften Bilanzierung gekommen ist, bereits ein Steuerbescheid vor, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz grundsätzlich in der ersten Schlussbilanz richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 - IV R 53/09, BFHE 234, 221, BStBl II 2011, 1017, Rz 13).

26 Der formelle Bilanzenzusammenhang durchbricht nicht die Bestandskraft der Veranlagung des Fehlerjahres. Der Bilanzierungsfehler wird vielmehr unter Beachtung der Zweischneidigkeit der Bilanz (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--: Bilanzidentität zwischen Endvermögen des Wirtschaftsjahres und Anfangsvermögen des Folgejahres) sowohl im Interesse eines zutreffenden periodenübergreifenden Gesamtgewinns als auch im Interesse der Praktikabilität in die Folgejahre transportiert und dort --unter Wahrung der verfahrensrechtlichen Schranken für den Erlass von Steuer- und Steueränderungsbescheiden-- korrigiert (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 2014 - I R 29/13, Rz 20).

27 bb) Nach diesen Grundsätzen kommt die Berücksichtigung der streitbefangenen Anwaltskosten im Streitjahr nicht in Betracht. Die bilanzielle Behandlung der streitigen Anwaltskosten durch die Klägerin im Jahr 2008 war zwar fehlerhaft. Dies hat sich jedoch zum Ende des Wirtschaftsjahres 2008 nicht in einem fehlerhaften Bilanzposten niedergeschlagen.

28 Die Klägerin hat die verfahrensgegenständlichen Anwaltskosten nicht in ihrer Buchhaltung, Steuerbilanz und Feststellungserklärung für das Jahr 2008 als Sonderbetriebsausgaben erfasst. Richtigerweise hätte im Jahr 2008 jedoch zunächst eine Verbindlichkeit gegenüber der RA-LLP im Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen passiviert und der Aufwand als Sonderbetriebsausgabe erfasst werden müssen. Die Verbindlichkeit ist dann durch Zahlung in Gestalt einer Einlage noch vor dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 erloschen, denn die Beigeladene hat die verfahrensgegenständlichen Forderungen der RA-LLP nach den Feststellungen des FG noch im Jahr 2008 mit Mitteln aus ihrem Privatvermögen erfüllt. Zum Bilanzstichtag 31. Dezember 2008 --also in der Schlussbilanz des Vorjahres-- war danach aus diesem Vorgang kein Wirtschaftsgut mehr zu bilanzieren.

29 cc) Die Grundsätze des formellen Bilanzenzusammenhangs können keine Grundlage dafür sein, einen im Vorjahr zu Unrecht unterbliebenen Ausweis einer Einlage nachzuholen. Denn in diesem Fall käme es nicht wegen der Zweischneidigkeit der Bilanz zur Nachholung eines Bilanzansatzes, sondern zur Nachholung des richtigen Unterschiedsbetrags als Saldoposten der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG und Teil des auszuweisenden Eigenkapitals. Eine so weitgehende Außerachtlassung der richtigen zeitlichen Zuordnung des ermittelten Gewinns ist --zulasten wie auch zugunsten des Steuerpflichtigen-- nicht mit dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs zu begründen (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2013 - I R 54/11, BFHE 240, 246, BStBl II 2013, 1048).

30 dd) Zutreffend hat das FG entschieden, dass sich aus den Entscheidungen des Senats zum Zusammenhang einer Bilanzberichtigung mit einer Bilanzänderung bei der Korrektur von Falschbuchungen von Entnahmen und Einlagen (BFH-Urteile vom 31. Mai 2007 - IV R 54/05, BFHE 218, 188, BStBl II 2008, 665, und IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086) nichts anderes ergibt. In jenen Fällen ging es nicht um die Korrektur eines Bilanzierungsfehlers in einem späteren Wirtschaftsjahr, sondern um den Ausgleich eines Bilanzierungsfehlers durch Ausübung eines Wahlrechts in demselben Wirtschaftsjahr (so zutreffend BFH-Beschluss vom 8. Februar 2017 - X B 138/16, Rz 43).

31 ee) Aus den Regelungen über die Feststellungen von Über- oder Unterentnahmen nach § 4 Abs. 4a EStG und der beschränkten Ausgleichsfähigkeit von Verlusten bei beschränkter Haftung nach § 15a EStG ergibt sich entgegen der Annahme der Klägerin kein anderes Entscheidungsergebnis. Denn für diese speziellen Feststellungen, die einen mehrjährigen Kontrollzeitraum eröffnen, gibt es jeweils eigene Rechtsgrundlagen und Regelungszwecke. Für eine Nachholung unterlassener Einlagen entgegen den Regelungen über die zeitliche Zuordnung entstandener Gewinne bestehen solche Rechtsgrundlagen und auch Rechtfertigungsgründe indes nicht.

32 3. Die Kostenentscheidung folgt hinsichtlich der Kosten des Revisionsverfahrens aus § 135 Abs. 2 FGO. Die Kosten des FG-Verfahrens trägt die Klägerin entsprechend der Kostenentscheidung des FG nach § 137 Satz 1, § 135 Abs. 1 FGO. Die Kosten der Beigeladenen sind nach § 139 Abs. 4 FGO nicht erstattungsfähig, denn sie hat keine Anträge gestellt und das Verfahren nicht mit eigenen Beiträgen gefördert.