

Titel:

Gewinnminderung bei Teilwertabschreibung

Normenketten:

KStG § 8b Abs. 3 S. 3

GewStG § 7 S. 1

Leitsatz:

Eine Kapitalgesellschaft, die eine Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft hält und die diese Beteiligung wegen eines gesunkenen Teilwerts abschreibt wobei sie die Abschreibung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht gewinnmindernd berücksichtigen kann, muss eine Schadensersatzleistung, die sie von einem Dritten aufgrund eines Vergleichsvertrags erhält, weil der Dritte den Wertverlust der Beteiligung verursacht hat, dennoch in voller Höhe versteuern. Die Schadensersatzleistung kann wirtschaftlich nicht als erfolgsneutrale Kapitalrückzahlung gewertet werden.

Schlagwort:

Körperschaftsteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 17.05.2023 – I R 29/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2020, 1705

StEd 2020, 607

LSK 2020, 20371

DStRE 2021, 411

BeckRS 2020, 20371

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Revision wird zugelassen.
3. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Entscheidungsgründe

I.

1

Streitig ist, ob das Finanzamt im Streitjahr 2013 zu Recht eine außerbilanzielle Korrektur des Bilanzgewinns nach § 8b Abs. 3 Sätze 3 und 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) vorgenommen hat.

2

Die Klägerin, eine GmbH, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Oktober 2006 unter der A GmbH errichtet und am ... in das Handelsregister eingetragen ... Am 27. Oktober 2014 beschloss die Gesellschafterversammlung die Änderung der Firma in K GmbH (Eintragung ins Handelsregister am ...). Gegenstand des Unternehmens sind die Erstellung von ökonomischen Analysen, insbesondere Kapitalmarktanalysen; die Beratung von Investoren zu ökonomischen Fragestellungen, zu denen die Genehmigung der BaFin nicht Voraussetzung ist; Tätigkeiten im Bereich der Aus- und Fortbildung zu ökonomischen Fragestellungen und die Erbringung von Dienstleistungen aller Art.

3

Die Klägerin beteiligte sich im Jahr 2012 an der R Ltd, ... (nachfolgend: R). Sie leistete Kapitalzahlungen von insgesamt 250.000 €. Davon wurden 152.633 € im Jahr 2012 sowie Beträge von 50.000 € und 47.366 € im 1. Quartal 2013 geleistet. Die Klägerin hielt im Streitjahr 36% der Anteile an der R. Weitere Gesellschafter waren die B GmbH mit einer Beteiligung von 36% und die K GmbH & Co.KG (nachfolgend: K) mit einer Beteiligung von 28%. Die K hielt 20% der Anteile an der R treuhänderisch für die D GmbH und 4% treuhänderisch für M. Geschäftsführer der R waren M und G.

4

Die R schloss am 12. September 2012 mit der Schifffahrtsbehörde des Staates X einen Dienstleistungskonzessionsvertrag mit einer Laufzeit von 30 Jahren über den Betrieb eines Schiffsregisters. Auf Grundlage des Vertrages baute die R den Betrieb des Schiffsregisters auf. Sie bediente sich hierzu insbesondere ihrer Tochtergesellschaft, der R GmbH mit Sitz in H. Geschäftsführer der R Deutschland GmbH war M.

5

Da die ... Regierung in der Folge verschiedene Rechtsverordnungen über den Betrieb des Schifffahrtsregisters nicht in Kraft setzte, konnte das Schiffsregister nicht operativ betrieben werden.

6

Vor diesem Hintergrund schlossen die Klägerin, die D GmbH und die B GmbH am 5. Juli 2013 mit der R einen Darlehensvertrag. Zur Finanzierung einer Liquidation der R sowie Vorbereitung einer rechtlichen Auseinandersetzung mit der ... Schifffahrtsbehörde - insbesondere der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen, die nach den Regelungen des Konzessionsvertrages vor einem Londoner Schiedsgericht einzuklagen waren - gewährten sie der R jeweils ein Darlehen in Höhe von 50.000 € (insgesamt in Höhe von 150.000 €). Es wurde eine Verzinsung von 28% p.a. vereinbart. Die Rückzahlung des Darlehens sollte aus künftiger Liquidität der R erfolgen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Darlehensvertrag Bezug genommen.

7

Im August 2013 kündigte die R den mit der ... Schifffahrtsbehörde geschlossenen Konzessionsvertrag vom 12. September 2012.

8

Am 21. Dezember 2013 schloss die Klägerin einen "Vergleich über Schadensersatzforderung" mit K und M über eine Zahlung von 300.000 €. Dem Vergleich lag folgender Sachverhalt zugrunde:

9

Es bestanden Zweifel an der Durchsetzbarkeit von Schadensersatzansprüchen der R gegen die ... Schifffahrtsbehörde. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass sie einen Anspruch auf Schadensersatz gegen K und M in Höhe des von ihr in die R eingezahlten Kapitals von mindestens 300.000 €, sowie des entgangenen Gewinns habe, da es sich bei K und M um die Initiatoren des ... Schiffsregisters handelte und die Klägerin aufgrund der Einschätzung von K und M in die R investiert hatte. Nach Ansicht der Klägerin hatten K und M die Voraussetzungen für die Aufnahme des Betriebs des Schiffsregisters und die damit einhergehende Ausstattung der R mit Kapital nicht hinreichend geprüft. Weiterhin hätte bei Abschluss des Konzessionsvertrages geprüft werden müssen, ob eventuelle Schadensersatzansprüche gegen den ... Staat nach Erlangung eines Titels auch durchgesetzt bzw. vollstreckt werden können. Dagegen waren K und M der Auffassung, dass kein Schadensersatzanspruch der Klägerin bestehe, da sie die erforderliche Sorgfalt haben walten lassen. Aus ex-ante Sicht sei die Entscheidung aller erfolgten Investitionen gerechtfertigt gewesen. Vor diesem Hintergrund verständigten sich die Parteien dahingehend, dass K und M an die Klägerin gesamtschuldnerisch einen Betrag von 300.000 € zahlen. Hiervon waren 110.000 € bis zum Jahresende 2013 fällig und weitere 40.000 € bis zum 31. Januar 2014. Im Hinblick auf den weiteren Betrag von 150.000 € wurde vereinbart, dass dieser jederzeit getilgt werden kann und die Forderung spätestens bis 30. Dezember 2017 beglichen sein muss. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vergleichsvereinbarung vom 21. Dezember 2013 Bezug genommen.

10

Mit Vertrag vom 27. Januar 2014 ("...") veräußerte die Klägerin ihre Anteile an der R an die K. Als Gegenleistung wurde vereinbart, dass 10% des direkt oder indirekt aus der Geschäftsbeziehung mit der R generierten und an die Käuferin oder ihren Anteilseigner G ausbezahlten Einkommens, der Klägerin zusteht

(vgl. Ziff. 4 "consideration" des Vertrages). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 27. Januar 2014 Bezug genommen.

11

Im März 2015 übermittelte die Klägerin die Steuererklärungen 2013 und den Jahresabschluss zum 31. Dezember 2013 elektronisch an das Finanzamt. Die Beteiligung der Klägerin an der R wurde in der Bilanz zum 31.12.2013 mit einem Wert von 250.000 € ausgewiesen. Das der R im Jahr 2013 in Höhe von 50.000 € gewährte Darlehen wurde in dieser Höhe in der Bilanz zum 31.12.2013 ausgewiesen (enthalten im Aktivposten „sonstige Vermögensgegenstände“). Bei Ermittlung des Jahresüberschusses 2013 in Höhe von 67.126 € wurde die Schadensersatzleistung von 110.000 € als außerordentlicher Ertrag berücksichtigt.

12

Mit Schreiben vom 28. April 2015 brachte die Klägerin vor, dass die Bilanz zu ändern sei. Der erklärte Gewinn in Höhe von 67.126 € sei um 250.000 € (Abschreibung der Beteiligung an der R) und um 50.000 € (Abschreibung Darlehen an die R) zu mindern, sowie um die zum Bilanzstichtag bestehende (Rest-) Schadensersatzforderung um 190.000 € zu erhöhen. In der Folge ergebe sich ein Verlust von 42.873,98 €.

13

Das Finanzamt folgte dem Vorbringen der Klägerin bei Durchführung der Veranlagung für das Jahr 2013. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

14

Am 17. August 2016 erließ das Finanzamt u.a. Änderungsbescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2013. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Das Finanzamt nahm eine auf § 8b Abs. 3 Satz 3 und 4 KStG gestützte außerbilanzielle Korrektur vor und rechnete die Gewinnminderungen aus der vorgenommenen Abschreibung der Beteiligung (250.000 €) und der Abschreibung des der R gewährten Darlehens (50.000 €) in Höhe von insgesamt 300.000 € dem Gewinn der Klägerin außerbilanziell hinzu. Es vertrat die Auffassung, dass die Vereinbarung über Schadensersatz vom 21. Dezember 2013 ein eigenständiges Rechtsgeschäft darstelle und nicht als Verkauf der Anteile anzusehen sei.

15

Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 12. Dezember 2017).

16

Die Klägerin begründet ihre Klage im Wesentlichen wie folgt:

„Die Beteiligung an der R sei wertlos geworden. Die damit in direktem Zusammenhang stehende Ausgleichszahlung von K und M an die Klägerin sei aufgrund der Systematik des § 8b KStG steuerneutral zu behandeln. Durch die steuerliche Nichtberücksichtigung der Teilwertabschreibung und die gleichzeitige Besteuerung der Ausgleichszahlung, werde ein zusammenhängender Vorgang unterschiedlich behandelt. Wäre die Beteiligung werthaltig gewesen, wäre auch keine Ausgleichszahlung erfolgt und es hätte sich weder ein Gewinn noch ein Verlust ergeben. Die Ausgleichszahlung mindere nur den Verlust aus der Einheit Teilwertabschreibung R und des an die R gewährten Darlehens. Sie stelle keine Vermögensmehrung und keinen steuerpflichtigen Gewinn dar. Der zeitnahe Verkauf der R Anteile an die K mit Vertrag vom 27. Januar 2014, welcher als Gegenleistung ausschließlich zukünftige, also nicht absehbare Einkünfte der R vorsehe, verhalte sich bis dato mangels Auszahlung ebenfalls steuerneutral. Wäre in ... ein Preis von 300.000 € für die Anteile dokumentiert worden, der nicht mal ansatzweise dem Wert der Anteile entspreche, wäre dies wohl unzulässig gewesen. Dies gelte insbesondere auch, weil es weitere Gesellschafter gegeben habe, die auch ihre Anteile abgeben wollten. Des Weiteren wäre womöglich in der Bilanz des Käufers ein falscher Wert für den Kauf ausgewiesen worden. Deshalb sei die Ausgleichszahlung die geeignete Form der Kompensation gewesen. Die Trennung zwischen der Vereinbarung über die Ausgleichszahlung und dem Kaufvertrag sei zur Vermeidung weiterer Aufwendungen und aus zeitlichen Gründen erfolgt. Die Ausgleichszahlung sei nach deutschem Recht erfolgt und der Verkauf nach ... Recht. Die Ausgleichszahlung, die Teilwertabschreibung und der Anteilsverkauf stünden in unmittelbarem Zusammenhang. Eine Trennung würde faktisch zu einer Besteuerung von "Verlusten" führen.“

17

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für 2013, jeweils vom 17. August 2016, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Dezember 2017 dahingehend zu ändern, dass keine außerbilanzielle Erhöhung des Gewinns in Höhe von 300.000 € vorgenommen wird, hilfsweise die Revision zuzulassen.

18

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

19

Es hält an seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung fest.

20

Wegen der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, auf die vorgelegten Unterlagen und Akten sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

II.

21

Die Klage ist unbegründet.

22

1. Das Finanzamt hat zu Recht die Gewinnminderung, die aufgrund der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der R zum 31. Dezember 2013 entstanden ist, nicht bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin berücksichtigt.

23

a) Nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG - für die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) - sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Abs. 2 genannten Anteil entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen.

24

aa) In § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG ist u.a. der Anteil an einer Körperschaft aufgeführt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) - insbesondere Gewinnanteile - 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 Nummer 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts (Gewinn aus Wertaufholung nach Teilwertabschreibung) bei Ermittlung des Einkommens der beteiligten Körperschaft außer Ansatz. Dies gilt auch bei Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften (vgl. Frotscher, KStG, § 8b Rz. 160).

25

bb) Sinn und 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 (vgl. BFH-Urteil vom 9. Januar 2013 I R 72/11, BStBl II 2013, 343). Bei den von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erfassten Vorgängen handelt sich insbesondere um die § 8b Abs. 2 KStG unterfallenden Vorgänge, die jedoch im Fall des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht zu einem Gewinn, sondern zu einem (Substanz-) Verlust führen (vgl. hierzu Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG, § 8b Rz. 105). Erfasst werden demnach insbesondere Verluste aus der Veräußerung von Anteilen (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2010 I R 79/09, BFH/NV 2011, 521) oder der Auflösung (Liquidation) der Gesellschaft sowie Gewinnminderungen, die durch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts des in § 8 Abs. 2 KStG genannten Anteils entstehen.

26

cc) Dabei sind nur Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem konkret vorhandenen Anteil i.S. von § 8b Abs. 2 KStG ("dem Anteil") entstehen, dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG unterworfen.

27

b) Hiervon ausgehend ist im Streitfall die Gewinnminderung, die aufgrund des Ansatzes der Beteiligung der Klägerin an der R mit dem niedrigeren Teilwert zum 31. Dezember 2013 entstanden ist - wobei das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung der Beteiligung als Voraussetzung der

Teilwertabschreibung i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zwischen den Beteiligten nicht streitig ist - nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigten. Die Gewinnminderung stand im Streitjahr auch in Zusammenhang mit einem konkret vorhandenen Anteil. Die Klägerin war im Streitjahr 2013 noch Anteilseignerin. Denn die Veräußerung des Anteils der Klägerin an der R an die K erfolgte erst im Jahr 2014 ("share purchase agreement" vom 27. Januar 2014). Gegenstand des am 21. Dezember 2013 geschlossenen „Vergleichs über Schadensersatzforderung“ ist nach dem eindeutigen Inhalt dieser Vereinbarung nicht die Veräußerung des Anteils der Klägerin an der R, sondern die Regelung von Schadensersatzansprüchen der Klägerin gegen K und M.

28

c) Rechtsfolge von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG ist eine außerbilanzielle Korrektur. Die Gewinnminderung aufgrund der Teilwertabschreibung war dem Gewinn der Gesellschaft außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen.

29

2. Das Finanzamt hat zu Recht auch die Gewinnminderung, die aufgrund der im Streitjahr vorgenommenen Abschreibung der Darlehensforderung der Klägerin, die gegenüber der R bestand, nicht bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin berücksichtigt.

30

a) Nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG gehören zu den Gewinnminderungen im Sinne des Satz 3 auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensforderung 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 am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft, der das Darlehen gewährt wurde, beteiligt ist oder war.

31

b) Der Tatbestand des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG liegt im Streitfall vor. Die Klägerin war als Gesellschafterin bis zur Übertragung ihrer Anteile auf die K im Januar 2014 zu mehr als 25% unmittelbar an der R beteiligt. Ihre Beteiligungsquote am Grund- bzw. Stammkapital der R betrug 36%. Sie gewährte der R im Streitjahr ein Darlehen (§ 488 BGB) in Höhe von 50.000 €. Aus der im Streitjahr vorgenommenen Teilwertabschreibung der Darlehensforderung - das Vorliegen der Voraussetzungen der Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) ist zwischen den Beteiligten nicht streitig - resultiert eine bilanzielle Vermögensminderung.

32

c) Zwar 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 zurückgefordert hätte (§ 8b Abs. 3 Satz 6 KStG). Hierzu hat die Klägerin jedoch bereits nichts vorgetragen. Im Übrigen ist nicht ersichtlich, dass ein fremder Dritter angesichts der wirtschaftlichen Lage der R im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bei sonst gleichen Umständen ein Darlehen in Höhe von 50.000 € gewährt hätte. Die Gesellschaft konnte seit ihrer Gründung das Schiffsregister nicht operativ betreiben, da die rechtlichen Voraussetzungen hierfür nicht vorlagen bzw. durch den rumänischen Staat nicht geschaffen wurden. Im Zeitpunkt der Darlehenshingabe war nicht mehr mit einer Aufnahme des Betriebs des Schiffsregisters zu rechnen. Die Darlehenshingabe diente der Durchführung der Liquidation der R sowie der Vorbereitung einer rechtlichen Auseinandersetzung mit der ... Schiffsbehörde, insbesondere der Geltendmachung von Schadensersatzansprüchen. Selbst bei Erlangung eines entsprechenden Titels war zweifelhaft, ob dieser tatsächlich in Rumänien hätte vollstreckt werden können (vgl. hierzu die Ausführungen im Darlehensvertrag vom 5. Juli 2013 sowie im „Vergleich über Schadensersatzforderung“ vom 21. Dezember 2013). Unter diesen konkreten tatsächlichen Gegebenheiten ist nicht davon auszugehen, dass ein fremder Dritter der Gesellschaft im Juli 2013 ein Darlehen in Höhe von 50.000 € gegeben hätte. Auch die hohe Verzinsung von 28% vermag angesichts des hohen Ausfallrisikos, das für den Darlehensbetrag und die Zinsen bestand, hieran nichts zu ändern, zumal eine Rückzahlung des Darlehens aus künftiger Liquidität erfolgen sollte und das Darlehen ohne Besicherung gewährt wurde.

33

d) Rechtsfolge ist, dass die im Streitfall vorliegende Gewinnminderung i.S. des § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG den Gewinnminderungen des Satz 3 gleichgesetzt wird und ebenfalls dem Einkommen außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet wird.

34

3. Zu Recht hat das Finanzamt auch die im Streitjahr erfolgte Teilzahlung auf die Schadensersatzforderung der Klägerin in Höhe von 110.000 € als Betriebseinnahme sowie die restliche Schadensersatzforderung der Klägerin gegen K und M in Höhe von 190.000 € als betriebliche Forderung behandelt.

35

a) Der Schadensersatzanspruch wegen Sorgfaltspflichtverletzung in Höhe von 300.000 € aufgrund des Vergleichs vom 21. Dezember 2013 steht in objektivem sachlichem Zusammenhang mit der Beteiligung der Klägerin an der R, die zum Betriebsvermögen der Klägerin gehörte. Die Schadensersatzzahlung bzw. -forderung stellt demnach eine Betriebseinnahme dar bzw. gehört zum Betriebsvermögen der Klägerin.

36

b) Einer gewinnwirksamen Erfassung der Schadensersatzzahlung bzw. Forderung steht nicht entgegen, dass die Gewinnminderungen, die durch die Teilwertabschreibung der Anteile an der R und des an die R gegebenen Darlehens entstanden sind, nach § 8b Abs. 3 Sätze 3 und 4 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigten sind. Insbesondere handelt es sich bei der Schadensersatzzahlung bzw. Forderung nicht um einen "Gewinn" aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft i.S. des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG, der bei Ermittlung des Einkommens der beteiligten Körperschaft (der Klägerin) außer Ansatz bleibt. Denn der Schadensersatzanspruch der Klägerin beruht auf dem zwischen ihr und K und M geschlossenen "Vergleich über Schadensersatzansprüche" vom 21. Dezember 2013. Gegenstand der Vereinbarung ist nach ihrem eindeutigen Inhalt nicht die Veräußerung des Anteils an der R, sondern der Vergleich über eine Schadensersatzzahlung, zu der sich K und M gegenüber der Klägerin verpflichtet haben. Die Klägerin hatte aufgrund der Einschätzung von K und M, den Initiatoren des ... Schiffsregisters, in die R investiert. Sie war der Ansicht, dass K und M ihre Sorgfaltspflichten verletzt haben, da sie das Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen für die Aufnahme des Betriebs sowie die Sicherstellung der Durchsetzbarkeit von Schadensersatzansprüchen gegen die ... Schifffahrtsbehörde bei Abschluss des Dienstleistungskonzessionsvertrags nicht hinreichend geprüft hätten. Vor diesem Hintergrund verständigten sich die Parteien darauf, dass K und M als Gesamtschuldner einen Betrag von 300.000 € an die Klägerin zahlen. Dieser Anspruch der Klägerin betrifft somit den Vermögensschaden (verlorenes Kapital), der der Klägerin durch die Investition in die R entstanden ist. Er steht jedoch in keinem inhaltlichen Zusammenhang mit dem Verkauf des Anteils der Klägerin an der R an die K im Jahr 2014 und kann insbesondere nicht als Entgelt für die Veräußerung des Anteils an die K gewertet werden.

37

c) Bei dem Schadensersatz handelt es sich auch nicht um ein besonderes Entgelt oder einen Vorteil i.S. des § 20 Abs. 3 EStG, mit der Folge der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG (vgl. zur Berücksichtigung des § 20 Abs. 3 im Rahmen des § 8b Abs. 1 KStG: Gosch, KStG, 3. Auflage, § 8b Rz. 100a; Rengers in Blümich, KStG, § 8b Rz. 114). Einnahmen nach § 20 Abs. 3 EStG sind alle Vermögensmehrungen, die sich bei wirtschaftlicher Betrachtung als Entgelt für die Kapitalüberlassung darstellen, wobei auch Dritteleistungen von der Vorschrift erfasst sein können (Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rz. 551; vgl. auch BFH-Urteil vom 7. Dezember 2004 VIII R 70/02, BStBl II 2005, 468). Im Streitfall ist die „Vereinbarung über Schadensersatz“ so zu verstehen, dass der Klägerin der Vermögensschaden (verlorenes Kapital) ersetzt wurde, der ihr durch die Investition in die R - Kapitaleinzahlungen von 250.000 € und (eigenkapitalersetzendes) Darlehen in Höhe von 50.000 € - entstanden ist. Der Schadensersatz betrifft somit die Vermögensebene und stellt kein Entgelt für die Überlassung von Kapital dar.

38

d) Die Schadensersatzleistung konnte bei wirtschaftlicher Betrachtung auch nicht als (erfolgsneutrale) Rückzahlung des von der Klägerin in die R eingezahlten Kapitals gewertet werden.

39

aa) Ist eine Kapitalrückzahlung steuerlich anzuerkennen, ist sie von den zu Buche stehenden Anschaffungskosten des Anteils an der Kapitalgesellschaft abzusetzen. Es handelt sich um eine Rückzahlung von Beträgen, die der Anteilseigener beim Erwerb der Beteiligung aufwenden musste. Zurückgezahlte Anschaffungskosten sind nach allgemeinen Grundsätzen vom Buchwert des angeschafften Wirtschaftsguts abzusetzen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 14. Oktober 1992 I R 1/91, BStBl II 1993, 189 zur Kapitalrückzahlung einer ausländischen Kapitalgesellschaft m.w.N.).

40

bb) Nach Auffassung des Senats kann die Schadensersatzleistung, die im Streitfall nicht durch die Gesellschaft, sondern durch Dritte (M und K) erfolgt ist, wirtschaftlich nicht als Rückzahlung des von der Klägerin in die Gesellschaft eingezahlten Kapitals gewertet werden. Denn dies würde voraussetzen, dass zwischen der Schadensersatzleistung und den Kapitalzahlungen, die die Klägerin im Zusammenhang mit der Begründung der Beteiligung an der R geleistet hat, ein hinreichend wirtschaftlicher Zusammenhang vorliegt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 4. Oktober 2016 IX R 8/15, BStBl II 2017, 316 m.w.N.). Im Streitfall kommt der Schadensersatzleistung jedoch eine eigene wirtschaftliche Bedeutung zu. Der Anspruch der Klägerin auf Schadensersatz bzw. die Schadensersatzleistung beruht auf einem rechtlich und wirtschaftlich eigenständigem Rechtsgrund. Dem „Vertrag über Schadensersatz“ vom 21. Dezember 2013 ist zu entnehmen, dass maßgeblich für die Vereinbarung war, dass die Klägerin den Initiatoren des Schiffsregisters, M und K eigene Sorgfaltspflichtverletzungen bei der Umsetzung des Vorhabens vorwarf. Nach Auffassung der Klägerin hatten M und K das Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen für die Aufnahme des Betriebs der R - Erlass der notwendigen Rechtsverordnungen durch den ... Staat - nicht hinreichend geprüft, ebenso wie die Sicherstellung der Vollstreckbarkeit eventueller Schadensersatzansprüche bei Abschluss des Konzessionsvertrages. Anknüpfungspunkt für die Vereinbarung über Schadensersatz waren somit nicht die mit der Beteiligung der Klägerin an der R zusammenhängenden Kapitalzahlungen als solche.

41

4. Da eine außerbilanzmäßige Korrektur der Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 3 Sätze 3 und 4 KStG vorzunehmen war, kann im Streitfall offenbleiben, in welcher konkreten Höhe die von der Klägerin - nach Einreichung der Bilanz beim Finanzamt - begehrte Änderung der Bilanz zum 31. Dezember 2013 im Hinblick auf einen Ansatz der Bilanzposten „Beteiligung“ und „Darlehensforderung“ mit dem niedrigeren Teilwert vorgenommen werden konnte.

42

a) Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG darf der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Bilanz) auch nach ihrer Einreichung beim Finanzamt ändern, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung unter Befolgung der Vorschriften dieses Gesetzes nicht entspricht; diese Änderung ist nicht zulässig, wenn die Vermögensübersicht (Bilanz) einer Steuerfestsetzung zugrunde liegt, die nicht mehr aufgehoben oder geändert werden kann. Darüber hinaus ist eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung nach Satz 1 auf den Gewinn reicht (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG).

43

b) Im Streitfall lagen die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG vor, da die (Rest-) Schadensersatzforderung der Klägerin gegen K und M in Höhe von 190.000 € zum Bilanzstichtag in der Bilanz auszuweisen war. Die insoweit objektiv unrichtige Bilanz war im Hinblick auf den Bilanzposten „Forderungen“ zu berichtigen. Dagegen bestand im Hinblick auf den Ansatz des niedrigeren Teilwerts der Beteiligung an der R und der Darlehensforderung gegen die R bei Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ein steuerrechtliches Wahlrecht nach § 6 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 EStG („kann“). Der Ansatz dieser Wirtschaftsgüter mit den Anschaffungskosten bzw. dem Nennwert - wie in der beim Finanzamt eingereichten Bilanz erfolgt - stellt somit keinen Bilanzierungsfehler i.S. des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dar. Allerdings kommt unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Bilanzänderung in Betracht, da zulässige Bilanzansätze ausgetauscht werden sollen. Da die Ausübung des Wahlrechts (Ansatz des niedrigeren Teilwerts) in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang - letzteres erfordert den Bezug auf dieselbe Bilanz (vgl. BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086) - mit einer Änderung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG steht, ist eine Änderung der Bilanz möglich, allerdings beschränkt auf den Gewinnanteil, der sich im Wirtschaftsjahr 2013 aus der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG ergibt (Gewinnerhöhung von 190.000 €).

44

5. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO).

45

6. Die Kostentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).