

**Titel:**

**Nachträgliche Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags wegen Überschreitens des schädlichen Betriebsgrößenmerkmals**

**Normenketten:**

EStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

EStG § 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1 Buchst. a

**Leitsätze:**

1. Stellt das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung fest, dass unentgeltliche Gesellschafterdarlehen der Kommanditisten einer GmbH & Co. KG bislang nicht als Sonderbetriebsvermögen I behandelt wurden, ist ein wegen Überschreitens des Betriebsgrößenmerkmals zu Unrecht gebildeter Investitionsabzugsbetrag nachträglich im Jahr der Bildung rückgängig zu machen.
2. Das Finanzamt ist an eine in den Sonderbilanzen der Vorjahre unbeanstandet gebliebene - aber fehlerhafte - steuerliche Behandlung der Darlehen der Kommanditisten nicht gebunden.
3. Liegt eine fehlerhafte Bilanz einem Feststellungsbescheid zugrunde, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz grundsätzlich bei der ersten Gewinnfeststellung richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für die Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (BFH, Urteil vom 17. Juni 2019 IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614). Auch der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit rechtfertigt nicht die Fortführung der fehlerhaften Nichtaktivierung eines Wirtschaftsgutes. Denn der Stetigkeitsgrundsatz hindert nicht, materiell rechtswidrige Bilanzen zu berichtigen, und kann insbesondere nicht rechtfertigen, dass ein fehlerhafter Bewertungsansatz fortzuführen ist (BFH, Urteil vom 16. Januar 2020 VI R 49/17, juris).

**Schlagworte:**

Betriebsgrößenmerkmal, Gesellschafterdarlehen, Investitionsabzugsbetrag, Rückgängigmachung, Treu und Glauben, Unrichtiger Bilanzansatz

**Fundstelle:**

BeckRS 2020, 22523

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist, ob die Klägerin im Streitjahr 2011 die Voraussetzungen für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt.

**2**

Die Klägerin unterhält in der Rechtsform der GmbH & Co. KG ein Unternehmen mit dem Schwerpunkt Herstellung und Vertrieb von Rolltoren. Sie ermittelt den Gewinn durch Bestandsvergleich.

**3**

Die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb wurden im Streitjahr 2011 zunächst erklärungsgemäß einheitlich und gesondert festgestellt. Der Feststellungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung -AO-).

**4**

In den Jahren 2015 - 2017 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung (GBp) eine Außenprüfung für die Jahre 2011 - 2013 durch. Dabei wurde festgestellt, dass die Kommanditisten (NF) und (BF) der Klägerin Darlehen gewährt hatten, die die Klägerin in der Gesamthandsbilanz als Gesellschafterdarlehen ausgewiesen hatte. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass Forderungen eines Gesellschafters gegenüber der Personengesellschaft gleichzeitig als Sonderbetriebsvermögen I zu werten seien und die der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Mittel als steuerliches Betriebsvermögen zu qualifizieren seien.

Demgemäß erhöhte die Prüferin die Summe des erklärten Eigenkapitals der Klägerin per 31.12.2011 wie folgt:

„- 130.126,32 €

zuzüglich Gesellschafterdarlehen der BF 378.023,49 €

zuzüglich Gesellschafterdarlehen des NF 52.321,00 €

Eigenkapital neu 300.218,17 €.“

## 5

Als Folge dieser Eigenkapitalerhöhung versagte die Prüferin die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 108.764 €, weil das Betriebsvermögen zum 31.12.2011 den maßgeblichen Wert von 235.000 € überstiegen habe. Ausweislich des Betriebsprüfungsberichts vom 20. Juli 2017 (hier Tz. 33 ff.) hat diese Feststellung keine gewinnmäßige Auswirkung in den Sonderbilanzen der Kommanditisten BF und NF.

## 6

Der Beklagte übernahm die Feststellungen der Prüferin und erließ am 24. November 2017 einen entsprechend geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2011.

## 7

Gegen diesen geänderten Feststellungsbescheid legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Sie vertrat die Auffassung, Gesellschafterdarlehen der Kommanditisten seien nicht als Forderungen in den Sonderbilanzen auszuweisen. Die Sonderbilanzen zum 31.12.2011, 31.12.2012 und 31.12.2013 seien zusammen mit den Steuererklärungen jährlich beim Finanzamt eingereicht worden und hätten durch den zuständigen Sachbearbeiter im Finanzamt keine Beanstandungen erfahren. In der Annahme, die Gesellschafterdarlehen seien kein Sonderbetriebsvermögen I, seien sodann Investitionsabzugsbeträge gebildet worden. Darauf habe die Klägerin vertraut. Eine Berichtigung der Sonderbilanz zum 31.12.2011 sei daher nicht mehr zulässig. Zudem komme eine Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen I deshalb nicht in Betracht, da Sonderbetriebsvermögen nur Wirtschaftsgüter bilanziert werden könnten, die der Gesellschaft zu dienen bestimmt seien. Die Darlehensforderungen/Gesellschafterdarlehen seien in diesem Sinne keine Wirtschaftsgüter. Außerdem sei für den Beklagten eine Bilanzberichtigung der Sonderbilanzen der Kommanditisten nicht mehr möglich gewesen. Das Finanzamt könne lediglich eine Prüferbilanz erstellen und den daraus ermittelten Gewinn der Besteuerung zugrunde legen. Die Veranlagungen bis einschließlich 2010 seien dagegen endgültig ergangen. Infolgedessen könnten Vorgänge bis einschließlich 2010, die die Gesellschafterdarlehen betreffen, nicht mehr über die Positionen Einlagen und Entnahmen nachgeholt werden. Lediglich könne die Position Forderung gegenüber Gesellschaftern in den Sonderbilanzen aufgenommen werden. Als Gegenbuchung sei nicht das Eigenkapital, sondern ein Ausgleichsposten in der Prüferbilanz zu bilden. Einlagen und Entnahmen könnten nach ihrer Auffassung nicht im ersten noch offenen Veranlagungsjahr nachgeholt werden.

## 8

Gleichwohl hatte der Einspruch keinen Erfolg. Bezüglich der Einzelheiten wird auf den Einspruchsbescheid vom 31. Juli 2018 Bezug genommen.

## 9

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren aus dem Einspruchsverfahren weiterverfolgt. Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen Folgendes vor:

## 10

Die Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG seien zu Recht gebildet worden, weil das Eigenkapital der Klägerin zu den Stichtagen 31.12.2010 und 31.12.2011 weniger als 235.000 € betragen habe. Die Gesellschafter BF und NF hätten im Jahr 2011 einen Teil ihrer Gewinnanteile in der Gesellschaft stehen gelassen. Diese Gewinnanteile seien in der Gesamtbilanz entsprechend als Gesellschafterdarlehen ausgewiesen worden. Gleichzeitig seien diese Gesellschafterdarlehen nicht als Forderungen in den Sonderbilanzen der Gesellschafter ausgewiesen worden, da nach Auffassung der Klägerin kein Sonderbetriebsvermögen I der Gesellschafter vorliege.

## 11

Die Sonderbilanzen für die Gesellschafter seien seit dem Veranlagungszeitraum 2008 jährlich beim Beklagten eingereicht worden. Beanstandungen hätten sich bis einschließlich 2015 nicht ergeben. Die Veranlagungen bis einschließlich 2010 seien sogar bestandskräftig. Da bis einschließlich des Jahres 2010 die Sonderbilanzen bestandskräftig seien und die Darlehensforderungen der Gesellschafter nicht als Forderungen eingebucht worden seien, sei in den Jahren ab 2011 dieser Saldo per 31.12.2010 bezüglich der Ermittlung des relevanten Eigenkapitals zu den Stichtagen ab 31.12.2011 aus Vertrauensschutzgründen jeweils abzuziehen. Nach Abzug dieser Beträge ergebe sich in allen betreffenden Jahren ein Eigenkapital von jeweils von unter 235.000 € (31.12.2010: - 145.388,95 €; 31.12.2011: - 2.496,72 €). Eine Bilanzberichtigung der Sonderbilanzen der Kommanditisten sei nicht zulässig, da die Sonderbilanzen bis einschließlich zum 31.12.2010 bestandskräftig seien und deshalb die Salden zum 31.12.2010 der Gesellschafterdarlehen bei der Bilanzberichtigung unberücksichtigt bleiben müssten. Grundsätzlich sei die Finanzverwaltung nicht berechtigt, die Steuerbilanz des Steuerpflichtigen zu berichtigen. Sie könne lediglich eine Prüferbilanz erstellen und den daraus ermittelten Gewinn der Besteuerung zugrunde legen. Zudem werde die Auffassung vertreten, dass die im Gesamthandsvermögen ausgewiesenen Gesellschafterdarlehen nicht konkludent in Sonderbetriebsvermögen als Forderungen gegenüber der Gesellschaft auszuweisen seien. Die Veranlagungen bis einschließlich 2010 seien endgültig und somit könnten die Vorgänge bis einschließlich 2010, die die Gesellschafterdarlehen betreffen, nicht mehr über die Positionen Einlagen und Entnahmen nachgeholt werden. Lediglich könne die Position Forderungen gegenüber Gesellschaften in den Sonderbilanzen aufgenommen werden. Als Gegenbuchung sei aber nicht das Eigenkapital, sondern ein Ausgleichsposten in der Prüferbilanz zu bilden. Einlagen und Entnahmen könnten grundsätzlich nicht im ersten noch offenen Veranlagungsjahr nachgeholt werden. Die Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen I komme auch deshalb nicht in Betracht, da im Sonderbetriebsvermögen nur Wirtschaftsgüter bilanziert werden könnten, die der Gesellschaft zu dienenden bestimmt seien. Die Darlehensforderungen/Gesellschafterdarlehen seien in diesem Sinne keine Wirtschaftsgüter. Bezüglich des weiteren Vorbringens wird auf die Klagebegründung im Schriftsatz vom 29. August 2018 Bezug genommen.

## 12

Die Klägerin beantragt,

die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 1 EStG in Höhe von 108.764 € steuerlich anzuerkennen und den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2011, in Gestalt des Änderungsbescheides vom 24. November 2017, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2018 entsprechend zu ändern und den Gewinn entsprechend niedriger festzustellen.

## 13

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

## 14

Nach Auffassung des Beklagten gehören die gegenüber der Klägerin bestehenden Darlehensforderungen der Kommanditisten zum Sonderbetriebsvermögen. In der aus Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen zu bildenden Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft würden die Darlehensforderungen der Gesellschafter als Eigenkapital behandelt. Für eine Bilanzberichtigung (§ 4 Abs. 2 EStG) sei nur dann Raum, wenn zu dem maßgeblichen Stichtag ein Bilanzierungsfehler vorliege. Im Streitfall sei in den Sonderbilanzen der Kommanditisten zum 31.12.2011 der Aktivposten „Gesellschafterforderung“ zu Unrecht nicht angesetzt worden, obwohl zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nach den tatsächlichen Feststellungen eine entsprechende Forderung gegenüber der Klägerin bestanden habe. Die vorgenommene Korrektur des Bilanzansatzes, der nicht auf der Zweischneidigkeit der Bilanz beruhe, entspreche dem Grunde und der Höhe nach dem handels- oder steuerrechtlichen Bilanzierungsgebot. Halte das Finanzamt eine Bilanz für fehlerhaft, dürfe es diese Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde legen und müsse eine eigene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit gegebenenfalls auf der Grundlage der Bilanz abgeänderten Werten vornehmen. Das Finanzamt habe einen Bilanzierungsfehler des Steuerpflichtigen grundsätzlich bei der Steuerfestsetzung oder Gewinnfeststellung für den Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem der Fehler erstmals aufgetreten sei und steuerliche Auswirkungen habe. Liege die fehlerhafte Bilanz einem Steuer- oder Feststellungsbescheid zugrunde, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden könne, so sei nach dem Grundsatz des formellen Bilanzzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz grundsätzlich bei der ersten Steuerfestsetzung oder

Gewinnfeststellung richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für den Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich sei. Im Streitfall hätten die Gesellschafterforderungen der Kommanditisten gegenüber der Klägerin dem Grunde nach bereits vor dem Streitjahr bestanden. Der Höhe nach seien sie in der Gewinnermittlung des Streitjahres zu berücksichtigen, weil der Feststellungsbescheid 2011 noch abänderbar gewesen sei. Dass das Finanzamt gehalten sei, anstelle einer Bilanzberichtigung lediglich eine Prüferbilanz aufzustellen und der Position Gesellschafterforderung nicht das Eigenkapital, sondern einen Ausgleichsposten gegenüberzustellen, ändere nichts am Ergebnis, weil der Ausgleichsposten bei verständiger Würdigung des Sachverhaltes quasi wie Eigenkapital wirke.

**15**

Der Grundsatz von Treu und Glauben stehe einer Berichtigung im Streitfall nicht entgegen. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung sei das Finanzamt an seiner rechtlichen Würdigung in früheren Besteuerungszeiträumen nicht gebunden. Eine als fehlerhaft erkannte Rechtsauffassung müsse es zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Auffassung vertraut habe. Es gelte selbst dann, wenn die fehlerhafte Auffassung in einem Prüfungsbericht niedergelegt oder vom Finanzamt über eine längere Zeitspanne vertreten worden sei und der Steuerpflichtige im Vertrauen hierauf disponiert haben sollte. Zu einer Bindung des Finanzamts an eine frühere fehlerhafte Rechtsauffassung könne es nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsempfinden in einem so hohen Maße schutzwürdig sei, dass demgegenüber der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müsse. Dies setze voraus, dass dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden sei oder das Finanzamt durch sein früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe. Eine Äußerung des Prüfers in der Schlussbesprechung, die unzutreffende Beurteilung im Prüfungsbericht oder eine aufgrund einer Außenprüfung ergangene Steuerfestsetzung begründe keinen solchen Vertrauenstatbestand. In gleicher Weise werde eine Bindungswirkung nicht bereits durch die steuerliche Behandlung eines bestimmten Sachverhaltes im Rahmen früherer Steuerfestsetzungen ausgelöst. Etwas Anderes könne nach Treu und Glauben nur dann gelten, wenn besondere Gründe ausnahmsweise einen Vorrang der materiellen Einzelfallgerechtigkeit vor der Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erwarten ließen. Ein solcher Ausnahmefall sei nicht anzunehmen, wenn die Klägerin sich auf eine bestimmte Rechtsanwendung durch den Sachbearbeiter des Finanzamts in Form der Übernahme erklärter Besteuerungsgrundlagen verlassen habe, die nach einer Betriebsprüfung zu ihren Lasten nachträglich geändert werde.

**16**

Bezüglich der weiteren Begründung verweist der Beklagte auf seinen Einspruchsbescheid vom 31. Juli 2018.

## **Entscheidungsgründe**

**17**

1. Der Senat konnte auf die Beiladung der Kommanditisten BF und NF verzichten.

**18**

Klagt - wie im Streitfall - eine Personengesellschaft und geht es darum, ob ein Wirtschaftsgut zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehört und insoweit Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben vorliegen, ist der betroffene Gesellschafter notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO; vgl. Levedag in: Gräber, Kommentar zu FGO, § 60 Rz. 59 „Sonderbetriebsvermögen, Sonderbilanz, Sonderbetriebseinnahmen, Sonderbetriebsausgaben, Sondervergütungen“).

**19**

Im Streitfall ist zwar die Zugehörigkeit der Gesellschafterdarlehen der Kommanditisten BF und NF zu deren Sonderbetriebsvermögen I streitig. Die Entscheidung führt aber wegen der Unverzinslichkeit der Darlehen nicht zu Sonderbetriebseinnahmen. Auch Sonderbetriebsausgaben sind nicht ersichtlich. Mangels steuerlicher Auswirkungen im Sonderbereich konnte die notwendige Beiladung daher unterbleiben.

**20**

2. Die Klage ist unbegründet.

**21**

Der angefochtene Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 2011, geändert durch Bescheides vom 24. November 2017, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Juli 2018, ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -).

## 22

Zu Recht ist der Beklagte davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages gemäß § 7g EStG in der Fassung des Streitjahres nicht vorlagen. Insbesondere konnte der Investitionsabzugsbetrag deshalb nicht in Anspruch genommen werden, weil der Betrieb der Klägerin am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen worden war, das Größenmerkmal des § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG - Betriebsvermögen über 235.000 € - überschritten hatte.

## 23

a. Nach § 7g EStG können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens bis zu 40% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). Der Investitionsabzugsbetrag kann neben weiteren - hier nicht streitigen - Voraussetzungen nach § 7g Abs. 1 Satz 2 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen werden soll, der Betrieb eine bestimmte Größe nicht überschreitet. Bei Gewerbebetrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln, liegt diese Grenze bei einem Betriebsvermögen in Höhe von 235.000 €. Nach § 52 Abs. 23 Satz 5 EStG wird dieser Grenzbetrag nur für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.01.2011 enden, auf 335.000 € angehoben. Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder Gemeinschaft (§ 7g Abs. 7 EStG).

## 24

b. Bei dem Betriebsvermögen im Sinne von § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG handelt es sich um das in der Steuerbilanz auszuweisende Kapitalkonto, das sich nach Ansatz der in der Steuerbilanz auszuweisenden Positionen ergibt. Bei Personengesellschaften ist neben dem Gesamtvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen zu erfassen (vgl. BFH, Urteil vom 3. August 2017 IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl. II 2018, 20).

## 25

aa. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind auch die Gesellschafterdarlehen der Kommanditisten BF und NF bei der Bestimmung des Betriebsvermögens zu erfassen.

## 26

Hat ein Gesellschafter gegen die Personengesellschaft eine Forderung, z.B. aus Darlehen, ist diese einkommensteuerlich - ebenso wie zivilrechtlich - nicht aufzuspalten in eine Forderung gegen sich selbst und die übrigen Gesellschafter. Solche Forderungen sind, soweit sie von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfasst werden, Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters und in der Sonderbilanz zu aktivieren (BFH, Urteil vom 28. März 2000 VIII R 28/98, BFHE 191, 347, BStBl. II 2000, 347). In der Steuerbilanz der Gesellschaft steht ihnen eine Schuld (Fremdkapital) gegenüber (BFH, Urteil vom 12. Dezember 1996 IV R 77/93, BFHE 183, 379, BStBl. II 1998, 180), auch wenn der Kredit als gesellschaftsrechtlicher Beitrag gewährt ist (BFH, Urteil vom 13. Oktober 1998 VIII R 78/97, BFHE 187, 227, BStBl. II 1999, 163), oder das Darlehen eigenkapitalersetzend ist (BFH, Urteil vom 28. März 2000, a. a. O.). In der Gesamtbilanz sind sie Eigenkapital. Die Hingabe von Kapital ist danach Einlage, die Rückzahlung Entnahme. Dies gilt grundsätzlich - Ausnahme kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Gesellschaftsverhältnis - unabhängig davon, ob die Forderung beim Gesellschafter an sich zu einem eigenen Betriebsvermögen gehören würde, das Kapital zu fremdüblichen oder nichtfremdüblichen Konditionen, z.B. niedrigverzinslich, unverzinslich, ungesichert überlassen wird und welcher Art die Gesellschafterforderung ist (vgl. Wacker in: Schmidt, Kommentar zum EStG, 39. Auflage 2020, Rz 540 mit weiteren Hinweisen auf die BFH-Rechtsprechung).

## 27

Forderung des Mitunternehmers und Schuld der Gesellschaft unterliegen dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung (vgl. Wacker in: Schmidt, 39. Auflage 2020, § 15 Rz. 541, 544).

**28**

bb. Der Wert des Betriebsvermögens ist eigenständig und ohne Bindung an die Steuerbilanzwerte zu ermitteln. Die Berechnung ist formlos vorzunehmen und erschöpft sich in der Regel in der Übernahme der Steuerbilanzwerte. Materielle Fehler selbst einer bestandskräftig veranlagten Steuerbilanz können daher zugunsten wie zu Ungunsten der Steuerpflichtigen für Zwecke der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages korrigiert werden (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 18. November 2014, 7 K 543/14, EFG 2015, 1204; Niedersächsisches FG, Urteil vom 19. Dezember 2001, 2 K (XII) 589/97, EFG 2002, 747; Meier: in Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG/KStG, 282. Ergänzungslieferung, Stand Oktober 2017, § 7g EStG, Anm. 28; andere Ansicht Kulosa in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 7g Rz. 33).

**29**

cc. Hinsichtlich des Überschreitens dieses Größenmerkmals kommt es auf den Schluss des Wirtschaftsjahres an, in dem der Abzug vorgenommen wird. Wird durch eine spätere Betriebsprüfung das Betriebsvermögen für das Abzugsjahr über den Grenzbetrag hinaus erhöht, z. B. durch Nachaktivierung von Aufwendungen, entfällt nachträglich auch der Investitionsabzugsbetrag (vgl. Bruschke, DStZ 2008, 204, 206; Kulosa in: Schmidt EStG, 39. Auflage 2020, § 7g EStG, Rz. 32).

**30**

c. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechungsgrundsätze, denen der Senat folgt, sind entgegen der Auffassung der Klägerin die Gesellschafterdarlehen als Sonderbetriebsvermögen I bei der Bestimmung des Betriebsvermögens des Streitjahres zu berücksichtigen und führen zur Überschreitung der schädlichen Grenze mit der Folge der nachträglichen Rückgängigmachung des in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrages.

**31**

aa. Entgegen der Auffassung der Klägerin war der Beklagte auch nicht an die in den Sonderbilanzen der Vorjahre unbeanstandet gebliebene - aber fehlerhafte - Handhabung der Darlehen der Kommanditisten gebunden.

**32**

Zwar ist der Grundsatz von Treu und Glauben, wonach jeder auf die berechtigten Belange des anderen Teils angemessen Rücksicht zu nehmen hat und sich zu seinem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen darf, auch im Steuerrecht anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 29. März 2017 VI R 82/14, BFH/NV 2017, 1313 mit weiteren Nachweisen). Bei Veranlagungssteuern, wie der Einkommensteuer, bedeutet jedoch die unterschiedliche Behandlung eines gleichartigen Sachverhaltes in verschiedenen Veranlagungszeiträumen auch bei einem früheren nachhaltigen Verhalten weder einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz noch einen Verstoß gegen Treu und Glauben. Das Finanzamt ist daher an die Behandlung in einem früheren Veranlagungszeitraum nicht gebunden (vgl. BFH, Urteil vom 5. Dezember 1989 VI R 322/84, BFH/NV 1990, 499). Im Ertragssteuerrecht gilt vielmehr der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung; die Grundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln (§ 2 Abs. 7 Satz 2 EStG). Dies ermöglicht der Finanzbehörde in jedem Veranlagungszeitraum eine erneute Überprüfung und ggf. Änderung einer steuerlichen Würdigung aus früheren Veranlagungszeiträumen. Entsprechendes gilt für das Feststellungsverfahren.

**33**

Die Klägerin hat daher keinen Anspruch auf die für sie günstigere steuerrechtliche Behandlung der Gesellschafterdarlehen in den Vorjahren.

**34**

bb. Der Beklagte konnte danach den fehlenden Ansatz der Darlehensforderungen im Sonderbetriebsvermögen I der Kommanditisten BF und NF auch im Streitjahr 2011 korrigieren.

**35**

Liegt - wie im Streitfall - eine fehlerhafte Bilanz einem Feststellungsbescheid zugrunde, der aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht mehr geändert werden kann, so ist nach dem Grundsatz des formellen Bilanzenzusammenhangs der unrichtige Bilanzansatz grundsätzlich bei der ersten Gewinnfeststellung richtigzustellen, in der dies unter Beachtung der für die Eintritt der Bestandskraft und der Verjährung maßgeblichen Vorschriften möglich ist (BFH, Beschluss vom 31. Januar 2013 - GrS 1/10 -, BFHE 240, 162,

BStBl II 2013, 317; BFH, Urteil vom 17. Juni 2019 IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614). Auch der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit rechtfertigt nicht die Fortführung der fehlerhaften Nichtaktivierung eines Wirtschaftsgutes. Denn der Stetigkeitsgrundsatz hindert nicht, materiell rechtswidrige Bilanzen zu berichtigen, und kann insbesondere nicht rechtfertigen, dass ein fehlerhafter Bewertungsansatz fortzuführen ist (BFH, Urteil vom 16. Januar 2020 VI R 49/17, juris).

**36**

Wegen der eingetretenen Bestandskraft in den Vorjahren bis 2010 konnte die Richtigstellung im ersten „offenen“ Jahr - im Streitjahr 2011 - erfolgen.

**37**

Nach alledem konnte die Klage keinen Erfolg haben.

**38**

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

**39**

4. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen hierfür gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.