Downloaded from Blogs on 23.11.2026 06:26

By PwC Deutschland | 22 September 2023

Anwendung des Halbabzugsverbots im Fall der Korrektur eines fehlerhaften Bilanzansatzes

Wird der Bilanzansatz einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Jahr 2004 erfolgswirksam korrigiert, liegt eine Betriebsvermögensminderung im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz vor. Dabei gilt das Halbabzugsverbot auch dann, wenn der Bilanzierungsfehler dem Steuerpflichtigen im Jahr 2001 - vor Geltung des Halbeinkünfteverfahrens - unterlaufen ist. Dies hat der Bundesfinanzhof in einem aktuell veröffentlichten Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 06:26

Hintergrund

Vor dem Bundesfinanzhof war die Frage zu klären, ob das sogenannte Halbabzugsverbot in § 3c Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) in der in den Streitjahren 2004 und 2006 gültigen Fassung auch dann zur Anwendung kommt, wenn eine **vor dessen Einführung** zu Unrecht unterlassene Teilwertabschreibung auf eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung nach den Grundsätzen des formellen Bilanzenzusammenhangs in der Bilanz des ersten noch änderbaren Veranlagungszeitraums in 2004, mithin **nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens**, nachgeholt wird.

Konkret: Liegt in der Konstellation des Streitfalls keine Betriebsvermögensminderung im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG vor und gilt damit kein Halbabzugsverbot, weil der maßgebliche Fehler vor Geltung des § 3c Abs. 2 EStG gemacht wurde?

Entscheidung des BFH

Der BFH hat die vorgenannte Frage in seinem Urteil mit folgendem Tenor verneint:

Wird der Bilanzansatz einer (nicht einnahmelosen) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Jahr 2004 erfolgswirksam korrigiert (Nachholung der Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), liegt eine Betriebsvermögensminderung im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG vor. Dabei gilt das Halbabzugsverbot auch dann, wenn der Bilanzierungsfehler dem Steuerpflichtigen im Jahr 2001 - vor Geltung des Halbeinkünfteverfahrens - unterlaufen ist.

Das Finanzgericht, so der BFH, ist mithin zu Recht dem Einwand der Klägerin, die in Rede stehende Beteiligung (an einer AG) habe bereits im Jahr 2001 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden müssen, was zu einer - nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden - Bilanzberichtigung im Jahr 2004 führen müsse, nicht gefolgt.

Im Streitfall geht es, so der BFH, um die Nachholung einer Gewinnminderung, Da diese im Veranlagungszeitraum (VZ) 2004 eintrat, unterfällt sie zeitlich dem Anwendungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens. Die Tatsache, dass der Bilanzierungsfehler das Jahr 2001 betraf, führt auch **unter Berücksichtigung der Grundsätze über die Bilanzberichtigung im Rahmen des formellen Bilanzenzusammenhangs** zu keiner anderen Beurteilung.

Dies ergibt sich u. a. daraus, dass das (anteilige) Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG **außerbilanziell** anzuwenden ist, durch seine Anwendung also kein Bilanzansatz berührt wird. Eine (etwa) fehlerhafte Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG hätte danach zwar Auswirkungen auf den steuerlichen Gewinn im Streitjahr 2004, nicht aber auf den Bilanzansatz, das heißt den bilanziellen Buchwert der AG am 31.12.2004.

Eine rechtliche Grundlage dafür, bei der Ermittlung des Gewinns des Jahres 2004 nicht die für diesen Veranlagungszeitraum gültige Rechtslage, sondern das für den VZ 2001 maßgebliche Recht zugrunde zu legen, besteht nicht.

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 06:26

Der Hinweis der Klägerin, der Wechsel zum Halbeinkünfteverfahren habe - schon aus verfassungsrechtlichen Gründen - nicht zu einer Schlechterstellung der Steuerpflichtigen führen sollen, geht nach Dafürhalten des BFH fehl. Vorliegend geht es nicht um eine Schlechterstellung im Zuge eines steuerlichen Systemwechsels (z.B. durch Verlust potenziellen Steuererstattungsvolumens), sondern um die anhand der zeitlichen Anwendungsbestimmungen zu beurteilende Frage, ob das Halbeinkünfteverfahren auf die begehrte Gewinnminderung zur Anwendung kommt - was der Fall ist.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 27. Juli 2023 (**IV R 15/20**), veröffentlicht am 21. September 2023.

Keywords

Bilanzberichtigung (Steuerbilanz), Einkommensteuerrecht, Körperschaftsteuerrecht, Teilwertzuschreibung