

# Urteil vom 17. Dezember 2020, IV R 14/20 (IV R 42/16)

Teilwert gemäß § 5a Abs. 6 EStG als neue AfA-Bemessungsgrundlage

ECLI:DE:BFH:2020:U.171220.IVR14.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 6, EStG § 7 Abs 1, FGO § 68, FGO § 155 S 1, ZPO § 239 Abs 1, ZPO § 241, ZPO § 246, ZPO § 250, EStG § 5a Abs 6, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, EStG VZ 2012

vorgehend FG Hamburg, 15. Juni 2016, Az: 6 K 144/15

## Leitsätze

NV: Nach dem Wechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zum Betriebsvermögensvergleich sind die Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, mit dem Teilwert anzusetzen und auf der Grundlage dieses Betrags für die Zeit deren betriebsgewöhnlicher Restnutzungsdauer abzuschreiben (Bestätigung der Rechtsprechung).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 16.06.2016 - 6 K 144/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Schiffsfonds-Gesellschaft in der Rechtsform einer KG, die im Jahr 1997 gegründet wurde. Im Jahr 2012 (Streitjahr) war eine Vielzahl von Anlegern an der Klägerin beteiligt.
- 2 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war seit ihrer Gründung der Bau und Betrieb der Containerschiffe MS "XX" und MS "YY", die am ...02.1998 und am ...10.1998 im Schiffsregister eingetragen und sodann durch die als Vertragsreederei eingesetzte E GmbH & Cie. KG in Fahrt gesetzt wurden. Die Anschaffungskosten betragen für das MS "XX" ... € und für das MS "YY" ... €.
- 3 Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn in den Jahren 1997 bis einschließlich 1999 durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Für das MS "XX" nahm sie für 1998 eine degressive Abschreibung in Höhe von ... € und für 1999 in Höhe von ... € vor. Für das MS "YY" beliefen sich die (linearen) Abschreibungen für 1998 auf ... € (für ein halbes Jahr) und für 1999 auf ... €, ferner die Sonderabschreibungen gemäß § 82f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) auf ... €.
- 4 Für die Zeit ab dem 01.01.2000 optierte die Klägerin zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage (§ 5a EStG). Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stellte mit Bescheid vom 14.06.2007 nach § 5a Abs. 4 EStG auf den 31.12.1999 u.a. Unterschiedsbeträge für die Schiffe von insgesamt ... € fest, wovon ... € auf das MS "XX" und ... € auf das MS "YY" entfielen.
- 5 Beide Schiffe wurden in den Steuerbilanzen der Klägerin bis 2009 bzw. 2010 unter Zugrundelegung der in der amtlichen AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt" vom 16.09.1992 (BStBl I 1992, 570) für sonstige Seeschiffe vorgegebenen Nutzungsdauer von zwölf Jahren vollständig auf den steuerlichen Schrottwert abgeschrieben; dieser wurde für das MS "XX" mit ... € und für das MS "YY" mit ... € angesetzt. Bei dem

MS "YY" wurde der nach § 82f EStDV gebildete Sonderposten von 2003 bis 2010 aufgelöst. Ein Bescheid über die Feststellung verrechenbarer Verluste nach § 15a EStG erging letztmalig zum 31.12.2008.

- 6 Mit Beginn des Streitjahrs optierte die Klägerin von der Tonnagegewinnermittlung zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zurück und nahm in ihrer Steuerbilanz auf den 31.12.2011 Teilwertzuschreibungen gemäß § 5a Abs. 6 EStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG a.F.) hinsichtlich der beiden Schiffe vor. Sie setzte für das MS "XX" einen Teilwert von ... € und für das MS "YY" einen Teilwert von ... € an. Auf diese Werte hatten sich die Beteiligten tatsächlich verständigt. Danach ergab sich unter Berücksichtigung der bisher angesetzten Schrottwerte beider Schiffe insgesamt eine Teilwertzuschreibung in Höhe von ... €.
- 7 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2012 berechnete die Klägerin ihr steuerliches Jahresergebnis unter Abzug eines Abschreibungsbetrags für die beiden Schiffe in Höhe von ... €. Dieser Abschreibungsbetrag wurde unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von fünf Jahren auf die Summe der auf die beiden Schiffe vorgenommenen Teilwertzuschreibungen in Höhe von ... € berechnet.
- 8 Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 (Gewinnfeststellungsbescheid 2012) vom 11.07.2014 stellte das FA die laufenden Einkünfte der Klägerin unter Außerachtlassung des in der Feststellungserklärung geltend gemachten Abschreibungsbetrags fest. Denn durch die Teilwertaufstockung nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. werde kein zusätzliches Abschreibungsvolumen generiert.
- 9 Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos. Zwar erließ das FA während des Einspruchsverfahrens am 14.08.2014 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2012, allerdings ohne darin die beantragte Abschreibung zu berücksichtigen. Der geänderte Bescheid wies u.a. einen Gesamtgewinn der Klägerin in Höhe von ... €, laufende Einkünfte (nach Quote verteilt) in Höhe von ... €, Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € und Sonderbetriebsausgaben in Höhe von ... € aus. Die Einspruchsentscheidung vom 05.05.2015 enthielt u.a. nur noch einen Gesamtgewinn der Klägerin in Höhe von ... €, weil die berücksichtigten Sonderbetriebsausgaben auf ... € erhöht wurden. Im Übrigen wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. Die nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG als Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung (AfA) anzusetzenden ursprünglichen Anschaffungskosten seien bereits vollständig abgeschrieben. Eine neue AfA-Bemessungsgrundlage ergebe sich auch nicht aus § 5a Abs. 6 EStG a.F.
- 10 Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage. Während des Klageverfahrens erließ das FA am 19.11.2015 einen geänderten --die Streitfrage allerdings nicht berührenden-- Gewinnfeststellungsbescheid 2012. Dieser Bescheid wies u.a. einen korrigierten Gesamtgewinn der Klägerin in Höhe von ... € aus; die erfassten Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben wurden geändert. Die laufenden Einkünfte (nach Quote verteilt) in Höhe von ... € sowie die Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... € blieben unverändert.
- 11 Im Erörterungstermin vor dem Finanzgericht (FG) am 03.05.2016 verständigten sich die Beteiligten darauf, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für beide Handelsschiffe je 24 Jahre betrage und diese im Zeitpunkt des Rückwechsels zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht neu zu schätzen sei. Ferner verständigten sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung am 16.06.2016 darauf, dass sich der Schrottwert für die Handelsschiffe zum 31.12.2011 auf 270 €/t belaufe.
- 12 Davon ausgehend begehrte die Klägerin, die laufenden Einkünfte in Höhe von ... € um ... € (AfA) auf ... € herabzusetzen. Ihrer Auffassung nach führt die Teilwertaufstockung zu neuem Abschreibungsvolumen. Bei dem MS "XX" ergebe sich die Bemessungsgrundlage aus dessen Teilwert zum 31.12.2011 von ... € abzüglich des bisher angesetzten Schrottwerts von ... €. Dies führe bei einer Restnutzungsdauer von zehn Jahren zu einem zu berücksichtigenden AfA-Betrag von ... €. Bei dem MS "YY" ergebe sich die Bemessungsgrundlage aus dessen Teilwert zum 31.12.2011 von ... € abzüglich des bisher angesetzten Schrottwerts von ... €. Dies führe bei einer Restnutzungsdauer von zehneinhalb Jahren zu einem zu berücksichtigenden AfA-Betrag von ... €. Danach betrage die AfA insgesamt ... €. Abweichend von der tatsächlichen Verständigung seien keine Schrottwerte, höchstens jedoch die bisher angesetzten Schrottwerte abzuziehen. Allerdings seien bei einer Aufstockung auf die Teilwerte der Schiffe die Ergänzungsbilanzen entsprechend zu korrigieren, um eine doppelte Abschreibung in der Gesamthandsbilanz und in den Ergänzungsbilanzen zu vermeiden. Danach sei der laufende Gewinn nicht --wie bisher-- um Ergänzungsbilanzverluste in Höhe von ... €, sondern lediglich um solche in Höhe von ... € zu mindern.
- 13 Das FG lud mit Beschluss vom 19.11.2015 die ausgeschiedenen Gesellschafter und die --infolge einer einfachen Nachfolgeklausel-- eingetretenen Erben, die im Jahr 2013 aufgrund der Übertragung ihrer Kommanditanteile

wieder aus der Klägerin ausgeschieden sind, nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) notwendig zum Klageverfahren bei. Zu den Beigeladenen gehörten u.a. die Beigeladenen zu 4. (A-AG) und zu 7. (Frau E).

- 14** Die Klage war teilweise erfolgreich. Mit Urteil vom 16.06.2016 änderte das FG den Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 19.11.2015 dahin, "dass die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € um ... € niedriger auf ... € festgestellt werden und der Gesamtgewinn niedriger auf ... € festgestellt wird". Bemessungsgrundlage der AfA für die Schiffe nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG sei der gemäß § 5a Abs. 6 EStG a.F. zum 31.12.2011 anzusetzende Teilwert, gekürzt um den auf den 31.12.2011 ermittelten Schrottwert. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen Folgendes aus: Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Schiffe habe im Streitjahr noch zehn und zehneinhalb Jahre betragen. Im Grundsatz sei bei Schiffen von den Anschaffungskosten deren Schrottwert abzuziehen. An die Stelle der Anschaffungskosten seien nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. die Teilwerte getreten. Zwar ließe sich weder aus dem Wortlaut, der Entstehungsgeschichte noch aus dem Telos des § 5a Abs. 6 EStG a.F. eine eindeutige Antwort auf die Frage entnehmen, welche Auswirkungen der nach dieser Vorschrift gebotene Teilwertansatz habe. Das hier befürwortete Auslegungsergebnis sei aber aus systematischen Erwägungen zu bevorzugen. Dies bedeute: Der Teilwert des MS "XX" habe sich zum 31.12.2011 auf ... €, dessen Schrottwert auf ... € (= Leergewicht von ... t x 270 €/t) belaufen. Hieraus resultiere bei einer Restnutzungsdauer von zehn Jahren eine jährliche AfA in Höhe von ... €. Der Teilwert des MS "YY" habe sich zum 31.12.2011 auf ... €, dessen Schrottwert auf ... € (= Leergewicht von ... t x 270 €/t) belaufen. Dies führe bei einer Restnutzungsdauer von zehneinhalb Jahren zu einer jährlichen AfA in Höhe von ... €. Danach seien die laufenden Einkünfte um einen AfA-Betrag von insgesamt ... € zu reduzieren. Über die Auswirkungen dieser Abschreibung auf die bisher in den Ergänzungsbilanzen vorgenommenen Abschreibungen sei --so das FG-- nicht zu entscheiden gewesen, weil die Ergänzungsbilanzeinkünfte mit der Klage nicht angegriffen worden seien. Hierbei handele es sich um eine selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage. Mit der Anfechtung des Gesamthandsgewinns seien aber nicht automatisch die Ergänzungsbilanzeinkünfte angefochten. Denn die Ergänzungsbilanzen bedürften aufgrund der Teilwertansätze für die Schiffe einer individuellen Anpassung.
- 15** Dagegen richtet sich die vom FA eingelegte Revision, mit der es eine Verletzung materiellen Rechts rügt. Insbesondere teilt es nicht die den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22), IV R 40/16 und IV R 41/16 zugrundeliegende rechtliche Würdigung, nach der bei einem Rückwechsel aus der Gewinnermittlung nach der Tonnage zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, als Folge des Teilwertansatzes nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. in der letzten (Schatten-)Gesamthandsbilanz auf der Grundlage des Teilwerts (abzüglich des Schrottwerts) abzuschreiben seien. Vielmehr seien die genannten Wirtschaftsgüter auf der Grundlage der fortgeführten Anschaffungskosten aus der Schattenbilanz abzuschreiben. Außerdem bestehe --wie das FA erstmals einen Tag vor der mündlichen Verhandlung mit Schriftsatz vom 16.12.2020 ausgeführt hat-- die Gefahr, dass die Auslegung des § 5a Abs. 6 EStG a.F. durch den BFH, die zusätzliches AfA-Volumen schaffe, eine mit Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union nicht zu vereinbarende Beihilfe begründe. Es sei daher vor einer abschließenden Entscheidung zu klären, ob die im Jahr 1998 erfolgte beihilferechtliche Prüfung der Tonnagesteuer durch die Europäische Kommission auch diesen steuerlichen Vorteil umfasst habe.
- 16** Das FA beantragt,  
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Während des Revisionsverfahrens ist zum einen am ...2018 die vor dem FG nicht durch einen Prozessbevollmächtigten vertretene Beigeladene zu 7. verstorben, zum anderen die vor dem FG fachkundig vertretene Beigeladene zu 4. durch Abwicklung erloschen; dieses Erlöschen wurde am ...2017 in das Handelsregister eingetragen. Die Beigeladene zu 7. hatte Herrn M zu ihrem Testamentsvollstrecker ernannt. M hat --vertreten durch seinen Prozessbevollmächtigten-- dem BFH seine Bestellung mit Schriftsatz vom 30.03.2020 angezeigt und ausgeführt, das gerichtliche Verfahren fortzuführen. Die Zustellung dieser Anzeige erfolgte mit gerichtlichem Schreiben vom 24.04.2020. Nach dem Hinweis des erkennenden Senats haben auch die Erben der Beigeladenen zu 7., vertreten durch ihre Ergänzungspflegerin, mit Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten erklärt, das gerichtliche Verfahren fortzuführen. Die Zustellung dieses Schriftsatzes erfolgte mit gerichtlichem Schreiben vom 27.10.2020. Der Prozessbevollmächtigte der Beigeladenen zu 4. hat die Aussetzung des Revisionsverfahrens nicht beantragt.
- 19** Im Revisionsverfahren ist der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 2012 nochmals mit Bescheiden vom

08.08.2018 und vom 14.08.2018 aus nicht streitbefangenen Gründen geändert worden. Das FA hat seinen im Revisionsverfahren gestellten Antrag auf Ruhen des Verfahrens in der mündlichen Verhandlung am 17.12.2020 zurückgenommen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 20** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 21** Der Senat ist durch den Tod der Beigeladenen zu 7. und durch die Abwicklung der Beigeladenen zu 4. nicht an einer Entscheidung gehindert (dazu I.). Gegenstand des Verfahrens sind die im angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid 2012 festgestellten "laufende[n] Einkünfte ..." (laufender Gesamthandsgewinn) der Klägerin und die "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" (dazu II.). Auch wenn das Urteil des FG aufzuheben ist (dazu III.), hat das FG in der Sache die für das Streitjahr auf die Handelsschiffe vorzunehmende AfA zutreffend ermittelt (dazu IV.). Der Senat verweist die Sache an das FG zurück, da sie nicht spruchreif ist (dazu V.).
- 22** I. Das Revisionsverfahren ist nicht unterbrochen.
- 23** 1. Mit dem Tod der Beigeladenen zu 7. war das Revisionsverfahren nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) zunächst unterbrochen. § 239 Abs. 1 ZPO greift nicht nur beim Tod ("Wegfall") eines Hauptbeteiligten ein, sondern auch dann, wenn ein notwendig Beigeladener entfällt (BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 11). Für die Erben der Beigeladenen zu 7. ist zwar M als Testamentsvollstrecker bestellt. Aufnahmebefugt bleiben aber die Erben. Denn der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid begründet (Steuer-)Ansprüche, die sich gegen den Nachlass richten (BFH-Urteil vom 15.02.1978 - I R 36/77, BFHE 125, 112, BStBl II 1978, 491, unter 2.b). Im Besteuerungsverfahren steht die Abwehr solcher Ansprüche nicht dem Testamentsvollstrecker, sondern den Erben zu (BFH-Urteil in BFHE 125, 112, BStBl II 1978, 491, unter 2.; BFH-Beschluss vom 27.01.2020 - VIII B 34/19 (VIII B 33/17), Rz 5). Auf dieser Grundlage haben die Erben der Beigeladenen zu 7., vertreten durch ihre Ergänzungspflegerin (vgl. § 1909 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), mit Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten das gerichtliche Verfahren wirksam nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239, § 250 ZPO aufgenommen. Die Unterbrechung endete mit der Zustellung dieses Aufnahmeschriftsatzes (vgl. MüKoZPO/Stackmann, § 250, Rz 12).
- 24** 2. Eine Verfahrensunterbrechung nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 241 ZPO ist durch die Löschung der Beigeladenen zu 4. nicht eingetreten. Der BFH sieht zwar im Grundsatz eine Kapitalgesellschaft --wie die Beigeladene zu 4.-- trotz Löschung im Handelsregister steuerrechtlich als fortbestehend und beteiligtenfähig an, wenn sie noch steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat (vgl. BFH-Urteil vom 26.03.1980 - I R 111/79, BFHE 130, 477, BStBl II 1980, 587, unter 2.a, zur Beiladung einer gelöschten GmbH). Die Beigeladene zu 4. wurde aber --als notwendig Beigeladene auch Partei i.S. des § 241 ZPO (Dumke in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 74 FGO Rz 30; so wohl auch Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 74 FGO Rz 140, 141, aber unklar)-- mit ihrer Löschung prozessunfähig; hiermit endete das Amt der bisherigen Liquidatoren (MüKoAktG/Koch, 5. Aufl., § 273 Rz 16 f., m.w.N.). Gleichwohl ist das Revisionsverfahren wegen dieses Vorgangs nicht nach § 241 ZPO unterbrochen worden, weil die Beigeladene zu 4. im Zeitpunkt ihrer Löschung durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten war (vgl. § 246 Abs. 1 ZPO). Die Aussetzung des Verfahrens nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO hat der Prozessbevollmächtigte der Beigeladenen zu 4. nicht beantragt.
- 25** II. Gegenstand des Verfahrens sind die im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 festgestellten "laufende[n] Einkünfte ..." (laufender Gesamthandsgewinn) der Klägerin und die festgestellten "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen".
- 26** 1. Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind z.B. die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns bzw. einer Sondervergütung. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn, der lediglich eine Rechengröße darstellt (BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19, m.w.N.).

- 27** 2. Ausweislich des Klageschriftsatzes vom 03.06.2015 und des in der mündlichen Verhandlung vom 16.06.2016 gestellten --im Sitzungsprotokoll wiedergegebenen-- Klageantrags hat die Klägerin ausdrücklich die laufenden Einkünfte (den laufenden Gesamthandsgewinn) angegriffen und diesen damit zum Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens gemacht.
- 28** 3. Zudem sind --entgegen der Auffassung des FG-- auch die "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens geworden. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Einkünfte eine gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlage i.S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung darstellen (so wohl BFH-Urteil vom 27.10.2015 - VIII R 47/12, BFHE 252, 80, BStBl II 2016, 600, Rz 61) oder Bestandteil des angegriffenen laufenden Gesamthandsgewinns sind.
- 29** a) Für den letztgenannten Fall stünde außer Frage, dass auch die Einkünfte aus den Ergänzungsbilanzen Streitgegenstand waren.
- 30** b) Aber auch im erstgenannten Fall wären diese Gewinne Streitgegenstand des dem Revisionsverfahren zugrundeliegenden Klageverfahrens geworden. Dies würde wiederum unabhängig davon gelten, ob diese Einkünfte von der Klägerin bereits mit einem Rechtsbehelf angegriffen und vom erstinstanzlichen Klagebegehren umfasst oder nicht hiervon umfasst waren. Wird nämlich eine gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlage nicht mit einem Rechtsbehelf angegriffen, so steht das ihrer Prüfung dann nicht entgegen, wenn die Änderung einer anderen --ausdrücklich angefochtenen-- Besteuerungsgrundlage zwangsläufig, im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung, Auswirkungen auch auf die nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage hat (z.B. BFH-Urteil in BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 21, m.w.N.).
- 31** So verhielte es sich im Streitfall. Der BFH hat in seinem Urteil in BFHE 263, 22 (Rz 27 ff.) zu § 5a Abs. 6 EStG a.F. entschieden, dass beim Rückwechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen (insbesondere die Handelsschiffe), in der (Schatten-)Gesamthandsbilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem § 5a Abs. 1 EStG letztmalig angewendet wird --hier die Bilanz zum 31.12.2011--, mit dem Teilwert anzusetzen sind, so dass die Abschreibung auf der Grundlage dieses Betrags (und nicht der fortgeführten Anschaffungskosten aus der Schattenbilanz) erfolgt. Weiter hat er in diesem Urteil unter Rz 45 ff. entschieden, dass aufgrund dieses Rückwechsels die in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für ein Handelsschiff in dem Zeitpunkt aufzulösen sind, zu dem die letzte Schattenbilanz --hier die Bilanz zum 31.12.2011-- unter Ansatz des mit dem Teilwert nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. zu bewertenden Schiffs aufzustellen war. Diese Auflösung der Ergänzungsbilanzen ist untrennbar mit dem Teilwertansatz in der Gesamthandsbilanz verbunden. Denn die Gesamthandsbilanz spiegelt nach Ansatz des Teilwerts den gesamten als Anschaffungs- und Herstellungskosten geltenden Betrag wider, an dessen Abschreibung die Gesellschafter fortan entsprechend ihrem Anteil am Gewinn teilhaben können. Der Ansatz des Teilwerts führt daher zwangsläufig dazu, dass im Gewinn der Klägerin für das Streitjahr enthaltene Ergänzungsbilanzverluste, die auf einer rätierlichen Auflösung der für die Handelsschiffe bilanzierten Mehrwerte beruhen, nicht mehr berücksichtigt werden können. Im Übrigen hat sich die Klägerin im Klageverfahren nicht gegen diese Zwangsläufigkeit gewandt (vgl. zu diesem Gesichtspunkt für die Bestimmung des Gegenstands des Verfahrens BFH-Urteil vom 03.09.2020 - IV R 29/19 (IV R 46/16), Rz 42). Im Gegenteil geht sie davon aus, dass bei einer Zuschreibung auf den Teilwert die Ergänzungsbilanzen zu korrigieren sind; eine doppelte Abschreibung --so die Klägerin-- sei unzulässig.
- 32** III. Das angegriffene Urteil ist aufzuheben.
- 33** Während des Revisionsverfahrens ist ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für 2012 an die Stelle des angegriffenen Bescheids getreten und nach § 121 Satz 1, § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305, Rz 22, m.w.N.). Dies gilt selbst dann, wenn hinsichtlich der angefochtenen Feststellungen in dem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 14.08.2018 lediglich wiederholende Verfügungen gegeben sind. Denn § 68 FGO ist auch auf wiederholende Verfügungen anwendbar (z.B. BFH-Urteil vom 04.12.2014 - IV R 53/11, BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, m.w.N.).
- 34** Im Übrigen hat das FG nicht darüber entschieden, wie sich der Teilwertansatz als AfA-Bemessungsgrundlage auf die "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" auswirkt. Unabhängig davon, ob hierin ein Verfahrensfehler (so bei Qualifizierung der Ergänzungsbilanzeinkünfte als angegriffene selbständige Feststellung wegen Unterschreitens des Klagebegehrens entgegen § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO, vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2005 - II R 68/03, BFH/NV 2006,

360, unter II.1.) oder materieller Fehler (so bei Qualifizierung der Ergänzungsbilanzeinkünfte als Bestandteil des laufenden Gesamthandsgewinns) liegt, ist das FG-Urteil auch aus diesem Grund aufzuheben.

- 35** IV. Gleichwohl hat das FG die in der Gesamthandsbilanz für die Schiffe nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG vorzunehmende AfA und die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf den laufenden Gesamthandsgewinn für das Streitjahr zutreffend ermittelt. Es hat zu Recht für beide Handelsschiffe als Bemessungsgrundlage jeweils deren Teilwert nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. abzüglich des Schrottwerts zugrundegelegt und eine zehnjährige bzw. zehneinhalbjährige Nutzungsdauer berücksichtigt.
- 36** 1. Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn nach Auslaufen der Option zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG für das Streitjahr erstmals wieder durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG). Dabei ist Bemessungsgrundlage der nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG für die Handelsschiffe zu berücksichtigenden AfA jeweils deren Teilwert nach § 5a Abs. 6 EStG a.F.
- 37** a) In dem BFH-Urteil in BFHE 263, 22 hat der Senat entschieden, dass beim Rückwechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich die Handelsschiffe nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. mit dem Teilwert anzusetzen sind. Die Handelsschiffe werden wie Wirtschaftsgüter im Fall einer Betriebseröffnung behandelt, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG mit dem Teilwert bewertet werden. Von diesem Teilwert ist die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG abzuziehen. Zur weiteren Begründung wird auf die Ausführungen unter den Rz 29 ff. des zitierten BFH-Urteils verwiesen.
- 38** b) Der Entscheidung des Streitfalls ist weiterhin § 5a Abs. 6 EStG a.F. zugrunde zu legen. Der Gesetzgeber hat zwar durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) dem § 5a Abs. 6 EStG einen Satz 2 (n.F.) angefügt, wonach für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens den weiteren AfA unverändert die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen sind. Aus den Gesetzgebungsunterlagen ergibt sich, dass genannter Satz 2 als Reaktion auf das zitierte BFH-Urteil in BFHE 263, 22 eingefügt wurde. Es sollte --entgegen dargestellter BFH-Rechtsprechung-- die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich normiert werden, nach der Bemessungsgrundlage für die AfA die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind (BRDrucks 356/19 (Beschluss), S. 3 f.). § 5a Abs. 6 Satz 2 EStG n.F. greift aber im Streitjahr noch nicht ein. Denn diese Bestimmung ist nach § 52 Abs. 10 Satz 5 EStG n.F. erst für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 beginnen.
- 39** c) Der Senat hält an seiner bisherigen Auffassung fest. Die vom FA vorgebrachten Einwände greifen nicht durch.
- 40** aa) Entgegen der Auffassung des FA stützt das Fehlen einer dem § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG vergleichbaren Regelung die Beurteilung des erkennenden Senats. Denn der Rückwechsel von der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage zur allgemeinen Gewinnermittlung ist steuerlich so zu behandeln, als wären die Handelsschiffe Gegenstand einer Betriebseröffnung; sie werden als eingelegt behandelt (BFH-Urteil in BFHE 263, 22, Rz 30). Hiervon ausgehend hat der erkennende Senat darauf hingewiesen, dass die Schaffung einer dem § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG vergleichbaren Regelung nahegelegen hätte, wollte man als AfA-Bemessungsgrundlage einen Wert bestimmen, der um die in der Schattengewinnermittlung berücksichtigte AfA zu vermindern sei (BFH-Urteil in BFHE 263, 22, Rz 38 f.). Eine derartige Regelung existierte jedoch vor der Einfügung des § 5a Abs. 6 Satz 2 EStG n.F. nicht.
- 41** bb) Ebenso führt der vom FA vorgebrachte Einwand, wonach die Wirtschaftsgüter sowohl während der Gewinnermittlung nach der Tonnage als auch während der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich dem nämlichen Betriebsvermögen angehörten, nicht dazu, das Gedankenmodell einer Betriebseröffnung im Zeitpunkt des Rückwechsels zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich abzulehnen. Es ist zwar zutreffend --wie das FA vorträgt--, dass der Wechsel der Gewinnermittlungsmethode innerhalb des nämlichen Betriebsvermögens stattfindet. Hieraus lässt sich aber entgegen der Auffassung des FA nicht ableiten, dass mit der Teilwertaufstockung nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. lediglich sichergestellt werden soll, dass stille Reserven, die während der Tonnagegewinnermittlung gebildet wurden, nicht besteuert werden müssen. Zum einen hat der Senat keine tatsächliche Betriebseröffnung angenommen, sondern ausgeführt, dass die von § 5a Abs. 6 EStG a.F. betroffenen Wirtschaftsgüter "steuerlich so zu behandeln sind, ... als wären sie Gegenstand einer Betriebseröffnung" (BFH-Urteil in BFHE 263, 22, Rz 30); der Senat arbeitet daher für Zwecke der Auslegung des § 5a Abs. 6 EStG a.F. mit einer Fiktion. Zum anderen sind der Wechsel in die Tonnagebesteuerung und der Rückwechsel aus der Tonnagebesteuerung nicht mit dem sonst erfolgenden Wechsel der Gewinnermittlungsart innerhalb des nämlichen Betriebsvermögens vergleichbar. Denn beim Übergang zur Tonnagebesteuerung werden die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen stillen Reserven in Gestalt des Unterschiedsbetrags (§ 5a Abs. 4 Satz 1 EStG) aufgedeckt (realisiert) und wird lediglich deren Besteuerung auf einen späteren Zeitpunkt verschoben (§ 5a Abs. 4 Satz 3 EStG). Ein solcher

Mechanismus ist dem Wechsel von dem Betriebsvermögensvergleich zur Einnahmen-Überschussrechnung oder umgekehrt fremd (vgl. Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 4 Rz 651).

- 42** cc) Der weitere Einwand, dass als Folge der neuen BFH-Rechtsprechung nunmehr (verrechenbare) Verluste nach § 15a EStG auch beim Wechsel von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zur Tonnagegewinnermittlung im "neuen" Tonnagebetrieb nicht länger fortgeführt werden könnten, überzeugt schon deshalb nicht, weil aufgrund der gesetzlichen Anordnung in § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG der Gewinn für Zwecke der Anwendung des § 15a EStG stets durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist; ein Wechsel der Gewinnermittlungsmethode ist hier ausgeschlossen.
- 43** dd) Ebenso ist nicht zutreffend, dass --wie das FA meint-- nach Auffassung des Senats diejenigen Wirtschaftsgüter, die nicht unter § 5a Abs. 6 EStG a.F. fallen, d.h. die nicht unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, beim Rückwechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nicht Betriebsvermögen des "neu eröffneten Betriebs" werden. Vielmehr hat der Senat ausgeführt, dass für diese Wirtschaftsgüter die während der pauschalen Gewinnermittlung im Rahmen von Schattenbilanzen fortgeführten Werte in die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zu übernehmen sind (BFH-Urteil in BFHE 263, 22, Rz 29).
- 44** ee) Schließlich greift auch nicht der Einwand durch, es sei (noch) zu klären, ob die damalige beihilferechtliche Prüfung der Tonnagesteuer durch die Europäische Kommission auch den steuerlichen Vorteil umfasst habe, der in der Schaffung zusätzlichen AfA-Volumens liege.
- 45** Die nach dem damaligen Art. 11 Abs. 2a des Seeschiffahrtsanpassungsgesetzes (SchAnpG) vom 09.09.1998 (BGBl I 1998, 2860) erforderliche Genehmigung der Tonnagesteuer (vgl. Art. 6 SchAnpG) durch die Europäische Kommission wurde am 11.12.1998 erteilt (vgl. BGBl I 1998, 4023). Nach den dem Senat vorliegenden Unterlagen hat die Regierung der Bundesrepublik Deutschland die Kommission mit Mitteilung vom 09.06.1998 unter Beifügung der Gesetzestexte gebeten, die für das Inkrafttreten der im SchAnpG geplanten steuerlichen Maßnahmen (insbesondere der Tonnagesteuer) erforderliche Genehmigung zu erteilen. Diesem Schreiben waren --wegen der noch nicht erfolgten Verkündung des SchAnpG-- als Anlagen u.a. die maßgeblichen BRDrucks 342/98 und 518/98 beigelegt. In der erstgenannten Drucksache war noch der ursprüngliche Entwurf des § 5a Abs. 6 EStG enthalten, wonach zu Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Gewinnermittlung nach der Tonnage nicht mehr angewendet wird, § 13 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden sein sollte. In der zweitgenannten Drucksache war die später Gesetz gewordene Fassung des § 5a Abs. 6 EStG (Teilwertansatz) enthalten. Dabei bestätigt gerade der auch vorgelegte ursprüngliche Entwurf des § 5a Abs. 6 EStG, der materiell-rechtlich Gleiches wie die später Gesetz gewordene Fassung regeln wollte, die vom erkennenden Senat seiner Auslegung zugrundegelegte Vorstellung, dass der Rückwechsel zum Betriebsvermögensvergleich einer Betriebseröffnung mit Einlage vergleichbar sei (dazu BFH-Urteil in BFHE 263, 22, Rz 33). Es ist daher nicht erkennbar, dass die Europäische Kommission im Jahr 1998 nicht auch die steuerlichen Folgen genehmigen wollte, die bei einem Rückwechsel zum Betriebsvermögensvergleich durch den Ansatz des Teilwerts eintreten.
- 46** 2. Im Übrigen hat das FG den Teilwert der Handelsschiffe zutreffend um deren Schrottwerte auf den 31.12.2011 gekürzt. Der Senat hat auch keine Bedenken, die zwischen den Beteiligten im Rahmen der tatsächlichen Verständigung vereinbarte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 24 Jahren pro Schiff für die Bestimmung der Restnutzungsdauer nach dem Rückwechsel zur Tonnagegewinnermittlung zugrunde zu legen (dazu grundlegend BFH-Urteil vom 14.04.2011 - IV R 8/10, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709, Rz 33 ff.), so dass im Zeitpunkt des Rückwechsels zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich für das MS "XX" von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von zehn Jahren und für das MS "YY" von einer solchen von zehneinhalb Jahren auszugehen ist.
- 47** 3. Hieraus ergibt sich der vom FG für beide Schiffe ermittelte AfA-Betrag in Höhe von insgesamt ... €, um den die festgestellten laufenden Einkünfte (= laufender Gesamthandsgewinn) zu reduzieren sind.
- 48** V. Das FG hat es aber versäumt, die im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 enthaltenen Ergänzungsbilanzverluste als zwingende Folge des Teilwertansatzes nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. zu eliminieren, soweit diese auf der ratierlichen Auflösung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für die Schiffe beruhen (dazu 1.). Der Senat kann mangels tatsächlicher Feststellungen nicht in der Sache entscheiden (dazu 2.).
- 49** 1. a) Die im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 unter "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" festgestellten Verluste sind --wie vorstehend unter B.II. ausgeführt-- Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens.

- 50** b) Im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 waren keine Verluste aus Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen, soweit diese auf der ratierlichen Auflösung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für die Schiffe beruhen.
- 51** Der Ansatz des Teilwerts der Schiffe in der Gesamthandsbilanz ersetzt die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gesellschaft. Damit entfällt die Grundlage für die Bilanzierung von Mehr- oder Minderanschaffungskosten einzelner Gesellschafter in Ergänzungsbilanzen, die auf die Schiffe entfallen. Diese Ergänzungsbilanzen, die Teil der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft sind, sind daher im Rahmen der letzten (Schatten-)Bilanzierung aufzulösen. Im Streitfall waren diese Ergänzungsbilanzen in der letzten Schatten(Gesamthands-)bilanz auf den 31.12.2011 aufzulösen. Die Gesamthandsbilanz spiegelt nach Ansatz des Teilwerts den gesamten als Anschaffungs- und Herstellungskosten geltenden Betrag wider, an dessen Abschreibung alle Gesellschafter (nur noch) entsprechend ihrem Anteil am Gewinn teilhaben können. Zur weiteren Begründung verweist der Senat auf die obigen Ausführungen unter B.II.3.b und seine Ausführungen in dem BFH-Urteil in BFHE 263, 22 (Rz 45 ff.).
- 52** c) Zur Klarstellung weist der Senat auf Folgendes hin: Die Ergänzungsbilanzen sind im beschriebenen Umfang in der letzten Schattenbilanz aufzulösen. Es kommt daher auch keine Fortführung dieser Ergänzungsbilanzen in individuell angepasster Form in Betracht. Es ist nicht erforderlich, Neuanlegern ihr individuelles AfA-Volumen dadurch ungeschmälert zu belassen, dass ihre Abschreibungen in den Ergänzungsbilanzen lediglich um den Betrag gekürzt werden, der ihnen nach dem Teilwertansatz bereits als AfA-Betrag über das Gesamthandsvermögen zugewiesen wurde. Hierin liegt keine Benachteiligung jener Gesellschafter, die höhere Anschaffungskosten getragen haben, als ihnen nunmehr über den Teilwertansatz in der Gesamthandsbilanz als Abschreibungspotenzial zusteht (dazu BFH-Urteil in BFHE 263, 22, Rz 49).
- 53** d) Die im Streitfall durchzuführende Reduzierung der Ergänzungsbilanzverluste verstößt nicht gegen das Verböserungsverbot (z.B. BFH-Urteil vom 20.01.2005 - IV R 22/03, BFHE 209, 108, BStBl II 2005, 559, unter II.5.).
- 54** 2. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 55** Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bisher keine tatsächlichen Feststellungen darüber getroffen, welche im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2012 enthaltenen Ergänzungsbilanzverluste auf einer ratierlichen Auflösung (Abschreibung) der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für die Schiffe beruhen. Das FG hat zwar in seinem Urteil auf die Anlage zum Schriftsatz der Klägerin vom 14.06.2016 verwiesen, in welcher die Ergänzungsbilanzen aufgeführt sind (vgl. Anlagenband in FG-Akte 6 K 144/15). In der bloßen Bezugnahme auf das klägerische Vorbringen liegt allerdings noch nicht die Feststellung, dass sämtliche dort ausgewiesenen Ergänzungsbilanzverluste dem Grunde und der Höhe nach ausschließlich auf der Abschreibung auf die Mehrwerte für die Schiffe in bis zum 31.12.2011 gebildeten (positiven) Ergänzungsbilanzen beruhen.
- 56** Dem FG wird hiermit die Gelegenheit gegeben, im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen zu treffen.
- 57** VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)