

# Urteil vom 27. July 2023, IV R 15/23 (IV R 39/16)

## Teilwert gemäß § 5a Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes a.F. als neue Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung

ECLI:DE:BFH:2023:U.270723.IVR15.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 6, EStG § 7 Abs 1, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 155 S 1, ZPO § 239 Abs 1, ZPO § 239 Abs 2, EStG § 5a Abs 4 S 5, EStG § 5a Abs 4 S 6, EStG § 52 Abs 10 S 4, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 96 Abs 1 S 2, EStG VZ 2012, AbzStEntModG Art 1 Nr 3, AbzStEntModG Art 1 Nr 21 Buchst a

vorgehend FG Hamburg, 16. June 2016, Az: 6 K 235/14

## 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 Werts für die Zeit deren betriebsgewöhnlicher Restnutzungsdauer abzuschreiben (Bestätigung der Urteile des Bundesfinanzhofs vom 25.10.2018 - IV R 35/16, BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412 und vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16); so jetzt auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.07.2023, BStBl I 2023, 1486, Rz 32).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 16.06.2016 - 6 K 235/14 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), die ... GmbH & Co. KG, ist eine Einschiffsgesellschaft. Sie wurde in 2017 aufgelöst. Zur Liquidatorin wurde die V-GmbH bestellt. Die Liquidatorin der Klägerin wurde ebenfalls aufgelöst; zu ihrer Liquidatorin wurde die N-GmbH bestellt. Noch im Jahr 2017 wurde die Liquidation der Klägerin beendet und die Klägerin am xx.xx.2017 im Handelsregister gelöscht. Im Jahr 2012 (Streitjahr) waren circa 400 Anleger unmittelbar oder mittelbar an der Klägerin beteiligt.
- 2 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war ausschließlich der Betrieb des Containerfrachtschiffs MS "... " (im Folgenden: Handelsschiff) im internationalen Verkehr. Das Handelsschiff wurde im März 1998 von einer chinesischen Werft an eine Bestellersgesellschaft abgeliefert und nach einem circa sechswöchigen Betrieb von der Klägerin erworben. Die Anschaffungskosten der Klägerin betragen ... €. Die Klägerin ermittelte ihren steuerlichen Gewinn in den Erhebungszeiträumen 1998 und 1999 durch Betriebsvermögensvergleich nach den §§ 4, 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dabei schrieb sie das Handelsschiff ausgehend von einer elfjährigen Nutzungsdauer degressiv ab. Ab dem Wirtschaftsjahr 2000 optierte die Klägerin zur Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a EStG. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) stellte gemäß § 5a Abs. 4 EStG auf den 31.12.1999 einen Unterschiedsbetrag für das Handelsschiff in Höhe von ... DM (... €) fest.
- 3 Mit Beginn des Streitjahres wechselte die Klägerin von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach den §§ 4, 5 EStG zurück und nahm in ihrer Steuerbilanz

auf den 31.12.2011 Teilwertzuschreibungen gemäß § 5a Abs. 6 EStG hinsichtlich des Schiffs vor, durch welche die in dem betreffenden Wirtschaftsgut des Anlagevermögens enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt wurden. Die Höhe der Teilwertzuschreibung bestimmte sich dabei auf der Grundlage der mit dem FA getroffenen tatsächlichen Verständigung vom 04.04.2013 über den Teilwert des Schiffs zum 31.12.2011, der mit x.xxx.xxx € angesetzt wurde.

- 4 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr vom 10.04.2014 erhöhte die Klägerin den handelsbilanziellen Gewinn unter anderem um die Beträge aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags für das Handelsschiff wegen des Rückwechsels zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG (1/5 per annum) in Höhe von ... € sowie um Beträge aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags wegen Verkäufen in Höhe von ... € und verminderte ihn um eine Abschreibung auf das Seeschiff wegen der Teilwertzuschreibung bei einer Restnutzungsdauer von fünf Jahren um x.xxx.xxx € (= Teilwert x.xxx.xxx € ./ Schrottwert x.xxx.xxx € = x.xxx.xxx € x 1/5).
- 5 Mit Bescheid für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 07.08.2014 stellte das FA die laufenden Einkünfte der Klägerin unter Außerachtlassung des in der Erklärung geltend gemachten Abschreibungsbetrags fest. Zur Begründung führte das FA an, dass durch die Teilwertaufstockung nach § 5a Abs. 6 EStG kein zusätzliches Abschreibungsvolumen generiert werde. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 07.10.2014).
- 6 Dagegen erhob die Klägerin Klage. Während des Klageverfahrens wurde der Gewinnfeststellungsbescheid 2012 mehrfach geändert, erfuhr jedoch in Bezug auf die hier streitige Frage keine Änderung. Im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom (zuletzt) 30.05.2016 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € ausgewiesen; er enthielt einen (laufenden) "Gewinn aus Gesamthandsbilanz" in Höhe von ... € und "Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen" in Höhe von ./ ... €.
- 7 In dem über den Gewerbesteuermessbescheid für 2012 geführten Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) Hamburg (Aktenzeichen 6 K 78/15) verständigten sich die Beteiligten im Erörterungstermin am 03.05.2016 darüber, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für das Handelsschiff 24 Jahre betrage und diese im Zeitpunkt des Rückwechsels zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nicht neu zu schätzen sei. Danach ergebe sich --so die Klägerin-- für das Handelsschiff gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG eine Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von xxx.xxx €. Die Bemessungsgrundlage für die AfA belaufe sich auf x.xxx.xxx € (= Teilwert x.xxx.xxx € ./ Schrottwert x.xxx.xxx €). Hieraus resultiere bei einer Restnutzungsdauer von zehn Jahren der vorbezeichnete jährliche AfA-Betrag. Allerdings seien bei einer Aufstockung auf den Teilwert die Ergänzungsbilanzen entsprechend zu korrigieren, um eine doppelte Abschreibung in der Gesamthandsbilanz und in den Ergänzungsbilanzen zu vermeiden. Daher betrage das Ergebnis aus den Ergänzungsbilanzen nicht wie festgestellt ./ ... €, sondern ... €.
- 8 Ferner verständigten sich die Beteiligten in der das vorliegende Verfahren betreffenden mündlichen Verhandlung vor dem FG am 16.06.2016 darüber, dass sich der Schrottwert für das Handelsschiff zum 31.12.2011 auf 270 € je Tonne belaufe.
- 9 Mit Beschluss vom 04.02.2016 hat das FG nach § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) die im und nach dem Streitjahr ausgeschiedenen Gesellschafter notwendig beigeladen.
- 10 Die Klage, mit welcher die Klägerin in der mündlichen Verhandlung beantragte, die laufenden Einkünfte in Höhe von ... € um xxx.xxx € (AfA) auf ./ xxx.xxx € herabzusetzen, war teilweise erfolgreich. Das FG änderte den Gewinnfeststellungsbescheid 2012 vom 30.05.2016 dahin, "dass der Gewinn aus Gesamthandsbilanz in Höhe von ... € um (...) € niedriger auf ./ (...) € festgestellt wird und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf (...) € festgestellt werden". Im Übrigen wies es die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, dass die Bemessungsgrundlage der AfA für das Handelsschiff nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG der gemäß § 5a Abs. 6 EStG zum 31.12.2011 anzusetzende Teilwert in Höhe von x.xxx.xxx € (...), gekürzt um den auf den 31.12.2011 ermittelten Schrottwert in Höhe von ... € (= 270 € je Tonne x ... Tonnen) sei. Hieraus resultiere bei einer Restnutzungsdauer von zehn Jahren eine jährliche AfA in Höhe von xxx.xxx €. Um diesen Betrag seien die laufenden Einkünfte zu reduzieren. Über die Auswirkungen dieser Abschreibung auf die bisher in den Ergänzungsbilanzen vorgenommenen Abschreibungen sei --so das FG-- nicht zu entscheiden, weil die Ergänzungsbilanzeinkünfte mit der Klage nicht angegriffen worden seien.
- 11 Dagegen richtet sich die vom FA eingelegte Revision. Es rügt eine Verletzung materiellen Rechts.
- 12 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 13 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Die Beigeladenen haben sich im Revisionsverfahren weder in der Sache geäußert noch Anträge gestellt.
- 15 Die nicht durch einen Prozessbevollmächtigten vertretene --vom FG beigeladene-- X-GmbH & Co. KG (seit 2016: X-UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG; nachfolgend X-KG) ist während des Revisionsverfahrens handelsrechtlich durch Liquidation vollbeendet worden. Nach ihrem Handelsregisterauszug wurde die Beendigung der Liquidation der X-KG am xx.xx.2018 in das Handelsregister eingetragen. Anhaltspunkte dafür, dass sie noch über Aktivvermögen verfügt, bestehen nicht.
- 16 Nachdem zwei Versuche des erkennenden Senats, den Rechtsstreit auf der Grundlage des im Parallelverfahren betreffend den Gewerbesteuermessbetrag 2012 ergangenen Urteils des Senats vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412) außergerichtlich beizulegen, fehlgeschlagen waren, wurden die prozessualen Rechtsnachfolger der X-KG --die im Rubrum genannten Beigeladenen zu 14. bis 30.-- ermittelt. Diese Personen sind vor der Ladung zur mündlichen Verhandlung durch ein Schreiben der Senatsvorsitzenden um Mitteilung gebeten worden, ob sie den Rechtsstreit innerhalb einer bestimmten Frist aufnehmen wollen. Zugleich wurden sie darauf hingewiesen, dass der erkennende Senat die Nichtabgabe der Aufnahmeerklärung als fehlende Aufnahmebereitschaft werten und dann den Rechtsstreit durch Ladung zur mündlichen Verhandlung fortsetzen werde. Keiner der prozessualen Rechtsnachfolger hat innerhalb der gesetzten Frist die Aufnahme des Rechtsstreits erklärt.
- 17 Beim erkennenden Senat ist noch das den Gewerbesteuermessbescheid 2013 der Klägerin betreffende Revisionsverfahren anhängig. In diesem Verfahren hat die Klägerin die Revision eingelegt.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 18 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).
- 19 I. Der erkennende Senat ist durch die zivilrechtliche Vollbeendigung der X-KG nicht daran gehindert, in der Sache zu entscheiden. Das Revisionsverfahren war zwar dadurch zunächst kraft Gesetzes bis zur Aufnahme durch die Rechtsnachfolger unterbrochen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung --ZPO--). Im Streitfall haben aber die vom erkennenden Senat ermittelten prozessualen Rechtsnachfolger der X-KG nicht innerhalb der ihnen gesetzten Frist erklärt, den Rechtsstreit aufnehmen zu wollen. Des besonderen Verfahrens nach § 239 Abs. 2 ZPO bedarf es in einem solchen Fall nicht. Vielmehr kann zur mündlichen Verhandlung geladen werden. Erscheinen --so wie im Streitfall-- die ordnungsgemäß zur mündlichen Verhandlung geladenen Rechtsnachfolger dann nicht zum Termin, so kann das Gericht --wie geschehen-- in der Sache entscheiden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 11).
- 20 II. Die Klägerin ist als Revisionsbeklagte weiterhin als Beteiligte des Revisionsverfahrens zu behandeln. Denn sie ist trotz ihrer durch Liquidation erfolgten zivilrechtlichen Vollbeendigung weiterhin beteiligtenfähig (§ 121 Satz 1, § 57 Nr. 1 FGO).
- 21 Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist eine Personengesellschaft --trotz zivilrechtlicher Vollbeendigung durch Liquidation-- steuerrechtlich solange als existent anzusehen, wie noch Steueransprüche gegen sie oder von ihr geltend gemacht werden und das Rechtsverhältnis zu den Finanzbehörden nicht endgültig abgewickelt ist (z.B. BFH-Beschluss vom 13.02.2018 - IV R 37/15, Rz 23, m.w.N.). Ein solches Steuerrechtsverhältnis der Personengesellschaft zu den Finanzbehörden besteht bei den sogenannten Betriebssteuern (zum Beispiel Gewerbesteuermessbetrag und Gewerbesteuer, Umsatzsteuer). Danach bleibt eine Personengesellschaft, die während eines den Gewinnfeststellungsbescheid betreffenden Klage- oder Revisionsverfahrens zivilrechtlich vollbeendet wird, weiterhin gemäß § 57 Nr. 1 FGO beteiligtenfähig, solange noch Streit über eine Betriebssteuer besteht; § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 ZPO greift nicht ein.
- 22 So verhält es sich im Streitfall. Das Revisionsverfahren IV R 15/23 (IV R 39/16) betrifft zwar nur den Gewinnfeststellungsbescheid 2012. Daneben führt die Klägerin aber noch das beim erkennenden Senat anhängige

--den Gewerbesteuermessbescheid 2013 betreffende-- Revisionsverfahren. Somit ist die Klägerin auch in dem vorliegenden Revisionsverfahren IV R 15/23 (IV R 39/16) weiterhin beteiligtenfähig.

- 23** III. Die Revision des FA ist begründet.
- 24** Gegenstand des Verfahrens ist die im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 festgestellte Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns und der Ergänzungsbilanzgewinne (dazu 1.). Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil das FG verfahrensfehlerhaft die Höhe der Ergänzungsbilanzgewinne als selbständige Feststellung nicht geprüft hat (dazu 2.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu 3.). Im Übrigen ist der erkennende Senat mangels Entscheidungserheblichkeit nicht verpflichtet, sich eine Überzeugung hinsichtlich der Frage zu bilden, ob § 52 Abs. 10 Satz 4 EStG i.d.F. des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes vom 02.06.2021 --AbzStEntModG-- (BGBl I 2021, 1259), der die rückwirkende Geltung des § 5a Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG i.d.F. des AbzStEntModG anordnet, verfassungswidrig und das Verfahren gegebenenfalls nach § 74 FGO i.V.m. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) auszusetzen ist.
- 25** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist die im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 festgestellte Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns der Klägerin und die Höhe der festgestellten Ergänzungsbilanzgewinne.
- 26** a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können.
- 27** aa) Solche selbständigen Feststellungen sind zum Beispiel die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sonderbetriebsgewinns beziehungsweise einer Sondervergütung (z.B. BFH-Urteil vom 17.04.2019 - IV R 12/16, BFHE 264, 306, BStBl II 2019, 745, Rz 19, m.w.N.). Ebenso ist der Ergänzungsbilanzgewinn, der mitunternehmerbezogen den laufenden Gesamthandsgewinn korrigiert, eine gesondert festzustellende und selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage (BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 26).
- 28** bb) Keine selbständige Besteuerungsgrundlage sind hingegen die Beträge aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG (BFH-Urteil vom 01.10.2020 - IV R 4/18, BFHE 271, 154, Rz 26). Diese Beträge sind --betreffen sie Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens-- Teil des laufenden Gesamthandsgewinns (BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305, BStBl II 2023, 750, Rz 28). Die gegebenenfalls rückwirkend anzuwendenden Neuregelungen in § 5a Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG i.d.F. des AbzStEntModG haben hierauf keinen Einfluss. Denn diese Änderungen regeln --zum Teil abweichend von dem BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19 (BFHE 266, 305, BStBl II 2023, 750)-- die Frage, ob festgestellte Unterschiedsbeträge im Falle des Ausscheidens des Mitunternehmers oder der Reduzierung der mitunternehmerischen Beteiligung aufzulösen sind. Dies ändert jedoch nichts daran, dass aufzulösende Unterschiedsbeträge Teil des laufenden Gesamthandsgewinns sind.
- 29** b) Im Streitfall ist --entgegen der Auffassung des FG-- auch die Höhe der Ergänzungsbilanzgewinne Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens geworden.
- 30** aa) Aus der Zusammenschau des Klageschriftsatzes vom 06.11.2014, des vor dem FG streitgegenständlich gewordenen Gewinnfeststellungsbescheids 2012 vom 30.05.2016 und des in der mündlichen Verhandlung vom 16.06.2016 zuletzt gestellten Klageantrags ergibt sich, dass die Klägerin jedenfalls die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns angegriffen und diesen damit zum Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens gemacht hat.
- 31** bb) Hierdurch sind zugleich die Ergänzungsbilanzgewinne Gegenstand des FG-Verfahrens geworden. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass diese Einkünfte --wie vorstehend ausgeführt-- eine gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind. Selbst wenn die Klägerin diese gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlage nicht mit ihrer Klage angegriffen haben sollte, steht das ihrer Prüfung im Streitfall nicht entgegen. Denn eine nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage ist gleichwohl in die Prüfung einzubeziehen, wenn die Änderung einer anderen --ausdrücklich angefochtenen-- Besteuerungsgrundlage zwangsläufig, im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung, Auswirkungen auch auf die nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage hat (BFH-Urteil vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16), Rz 30).
- 32** So verhält es sich im Streitfall. Denn mit dem Ansatz des Teilwerts zum 31.12.2011 ist untrennbar die Auflösung der

bis dahin geführten Ergänzungsbilanzen verbunden. Der Ansatz des Teilwerts führt daher zwangsläufig dazu, dass im Gewinn der Klägerin für das Streitjahr enthaltene Ergänzungsbilanzverluste, die auf einer ratierlichen Auflösung der für das Handelsschiff bilanzierten Mehrwerte beruhen, nicht mehr berücksichtigt werden können (dazu ausführlich BFH-Urteil vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16), Rz 31). 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, Rz 42). Im Gegenteil ging sie davon aus, dass bei einer Zuschreibung auf den Teilwert die Ergänzungsbilanzen zu korrigieren sind.

- 33** 2. Das Urteil des FG ist aufzuheben.
- 34** Das FG hat zwar die in der Gesamthandsbilanz für das Handelsschiff nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG vorzunehmende AfA und die sich daraus ergebenden Auswirkungen auf den laufenden Gesamthandsgewinn für das Streitjahr zutreffend ermittelt (dazu a). Es hat aber gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, weil es nicht darüber entschieden hat, wie sich der Teilwertansatz als AfA-Bemessungsgrundlage auf die Ergänzungsbilanzgewinne auswirkt (dazu b).
- 35** a) Entgegen der vom FA im Revisionsverfahren ursprünglich vertretenen Rechtsauffassung hat das FG die AfA für das Handelsschiff zutreffend ermittelt. Es hat zu Recht für das Handelsschiff als Bemessungsgrundlage den Teilwert (...: x.xxx.xxx €) abzüglich des Schrottwerts (x.xxx.xxx €) zugrunde gelegt und eine zehnjährige Nutzungsdauer berücksichtigt. Hieraus ergibt sich eine jährliche AfA in Höhe von xxx.xxx €.
- 36** aa) Der Entscheidung des Streitfalls ist weiterhin § 5a Abs. 6 EStG in der vor Änderung durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG) vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) geltenden Fassung (EStG a.F.) zugrunde zu legen. Nach § 5a Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des WElektroMobFördG sind zwar für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens den weiteren AfA unverändert die ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zugrunde zu legen. Diese Bestimmung ist aber nach § 52 Abs. 10 Satz 5 EStG i.d.F. des WElektroMobFördG erst für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 beginnen. Danach bleibt im Streitfall § 5a Abs. 6 EStG a.F. anwendbar.
- 37** bb) Der BFH hat bereits in dem Urteil vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412) entschieden, dass beim Rückwechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich das Handelsschiff nach § 5a Abs. 6 EStG a.F. mit dem Teilwert anzusetzen ist. Er hat diese Rechtsauffassung in dem BFH-Urteil vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16) bestätigt.
- 38** cc) Das FA hat die hiergegen zunächst erhobenen Einwände in der mündlichen Verhandlung am 27.07.2023 nicht länger aufrechterhalten und sich der Rechtsansicht des erkennenden Senats angeschlossen (vgl. jetzt auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.07.2023, BStBl I 2023, 1486, Rz 32). Der erkennende Senat sieht daher an dieser Stelle von einer weiteren Begründung ab.
- 39** b) Das FG hat jedoch gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, weil es das Klagebegehren, an welches es nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO gebunden ist, unterschritten hat. Denn es hat versäumt, die im Gewinnfeststellungsbescheid 2012 enthaltenen Ergänzungsbilanzverluste, auch wenn sie eine selbständig anfechtbare Feststellung darstellen, 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 das Handelsschiff beruhen (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 17.12.2020 - IV R 14/20 (IV R 42/16), Rz 34).
- 40** Der Ansatz des Teilwerts des Handelsschiffs 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 das Handelsschiff 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 seine Ausführungen in dem BFH-Urteil vom 25.10.2018 - IV R 35/16 (BFHE 263, 22, BStBl II 2022, 412, Rz 45 ff.).

- 41 In dem Unterschreiten des Klagebegehrens liegt ein Verfahrensfehler, den der BFH auch ohne ausdrückliche Rüge von Amts wegen zu beachten hat (BFH-Urteil vom 18.08.2005 - II R 68/03, BFH/NV 2006, 360, unter II.1.).
- 42 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 43 Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- bisher keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, welche im angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2012 enthaltenen Ergänzungsbilanzverluste auf einer ratiellen Auflösung (Abschreibung) der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für das Handelsschiff beruhen. Es 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 der FG-Akte zum Aktenzeichen 6 K 235/14). 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 das Handelsschiff in bis zum 31.12.2011 gebildeten (positiven) Ergänzungsbilanzen beruhen.
- 44 Dem FG wird hiermit die Gelegenheit gegeben, im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen zu treffen.
- 45 4. Der erkennende Senat ist in dem vorliegenden Revisionsverfahren mangels Entscheidungserheblichkeit nicht verpflichtet, sich eine Überzeugung hinsichtlich der Frage zu bilden, ob § 52 Abs. 10 Satz 4 EStG i.d.F. des AbzStEntModG, der die rückwirkende Geltung des § 5a Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG i.d.F. des AbzStEntModG anordnet, verfassungswidrig und das Verfahren gegebenenfalls nach § 74 FGO i.V.m. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG auszusetzen ist.
- 46 Denn auf die Gültigkeit eines Gesetzes kommt es bei der Entscheidung im Sinne des Art. 100 Abs. 1 GG grundsätzlich nur dann an, wenn sich unterschiedliche Entscheidungsformeln ergeben. Maßgeblich ist, wie der Tenor der Entscheidung bei Gültigkeit der Norm und wie er bei deren Verfassungswidrigkeit zu fassen ist (Dederer in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 100 Rz 159). Hätte das Gericht in beiden Fällen dieselbe Entscheidung zu fällen, ist die Vorlage unzulässig (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31.01.1978 - 2 BvL 8/77, BVerfGE 47, 146, unter B.IV.2.b cc [Rz 51]).
- 47 Im Streitfall ist das FG-Urteil unabhängig von der Frage der Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Geltung des § 5a Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG i.d.F. des AbzStEntModG aufzuheben und der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen. Dies ergibt sich schon daraus, dass das FG noch tatsächliche Feststellungen hinsichtlich der Ergänzungsbilanzgewinne (-verluste) zu treffen hat. Ebenso hat das FG bisher keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, ob Gesellschafter der Klägerin vor dem oder im Streitjahr unentgeltlich ausgeschieden sind.
- 48 5. Für den zweiten Rechtsgang weist der BFH auf Folgendes hin:
- 49 a) Die im Streitfall vom FG gegebenenfalls durchzuführende Reduzierung der Ergänzungsbilanzverluste (was einer Erhöhung der Ergänzungsbilanzgewinne entspricht) 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.).
- 50 b) Eine notwendige Beiladung nach § 60 Abs. 3 FGO derjenigen Gesellschafter, deren Ergänzungsbilanzgewinne sich infolge des Ansatzes des Teilwerts des Handelsschiffs in der Gesamthandsbilanz zum 31.12.2011 und der damit verbundenen Auflösung der in Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen --auf das Handelsschiff entfallenden-- Mehr- oder Minderanschaffungskosten ändern, ist nicht erforderlich.
- 51 Eine eigene Klagebefugnis des Mitunternehmers nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO besteht gegen den selbständig anfechtbaren Ergänzungsbilanzgewinn, der den laufenden Gesamthandsgewinn korrigiert, nur dann, wenn dieser Gewinn allein aus Gründen streitig ist, die den Mitunternehmer betreffen (BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 28). Im Streitfall ist der Grund für die Änderung der Ergänzungsbilanzgewinne aber nicht der Sphäre des Mitunternehmers zuzuordnen. Nach dem Ansatz des Teilwerts spiegelt die Gesamthandsbilanz den gesamten als Anschaffungs- und Herstellungskosten geltenden Betrag wider, an dessen Abschreibung alle Gesellschafter (nur) entsprechend ihrem Anteil am Gewinn teilhaben können. Die Änderung des jeweiligen Ergänzungsbilanzgewinns ist daher nur Folge eines Grundes, der den Bereich der gemeinschaftlichen Einkunftserzielung durch die Gesamthand betrifft (Ansatz des Teilwerts in der Gesamthandsbilanz).
- 52 c) Sollten vor dem und im Streitjahr Gesellschafter unentgeltlich aus der Klägerin ausgeschieden sein, bleibt es der Klägerin unbenommen, vor dem FG im zweiten Rechtsgang eine weitere Reduzierung des laufenden Gesamthandsgewinns zu beantragen. Dieses Begehren kann aber nur dann erfolgreich sein, wenn die in § 52 Abs. 10 Satz 4 EStG i.d.F. des AbzStEntModG angeordnete rückwirkende Geltung des § 5a Abs. 4 Satz 5 und 6 EStG i.d.F. des AbzStEntModG verfassungswidrig ist. Insoweit verweist der erkennende Senat auf den zu dieser Frage

ergangenen Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 24.11.2022 - 6 K 68/21 (Aktenzeichen beim BVerfG: 2 BvL 5/23).

**53** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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