

## Urteil vom 29. November 2012, IV R 47/09

### Keine Feststellung eines Unterschiedsbetrags für nicht bilanzierbare Wirtschaftsgüter - Gesonderte Anfechtbarkeit jedes einzelnen Unterschiedsbetrags bei Feststellung von Unterschiedsbeträgen für mehrere Wirtschaftsgüter

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, EStG § 5a Abs 4 S 1, EStG § 5a Abs 4 S 2, EStG § 5a Abs 4 S 3, EStG § 6 Abs 1, HGB § 238ff, HGB § 238, AO § 179 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 10. September 2009, Az: 3 K 163/08

### Leitsätze

1. Ein Unterschiedsbetrag ist nur für diejenigen Wirtschaftsgüter festzustellen, die in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Tonnagebesteuerung vorangeht, anzusetzen sind .
2. Ein Feststellungsbescheid, in dem Unterschiedsbeträge für mehrere Wirtschaftsgüter festgestellt werden, enthält einzelne selbständige Feststellungen von Unterschiedsbeträgen, die gesondert angefochten werden können .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine KG, deren einzige Kommanditistin bis 2006 die Beigeladene war. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Kauf und Betrieb eines Seeschiffes sowie die damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte.
- 2 Die Beigeladene bestellte mit Vertrag vom 14. August 2002 bei der Werft A ein Containerschiff der Panamax-Bauklasse, lieferbar bis 23. Dezember 2003, zum Festpreis von 32,74 Mio. US-Dollar (USD), zahlbar in fünf Raten entsprechend dem Baufortschritt.
- 3 Mit Vertrag vom 15. November 2002 zwischen der Werft, der Beigeladenen und der Klägerin wurden die Rechte und Pflichten der Käuferin auf die Klägerin übertragen. In diesem Vertrag ist ausgeführt, dass die Klägerin an die Beigeladene 1 USD als "consideration" gezahlt habe. Eine solche Zahlung wurde nicht gebucht, dementsprechend findet sich in den Bilanzen der Klägerin kein Aktivposten. Zum Zeitpunkt der Übertragung hatte die Beigeladene noch keine Anzahlungen auf das Schiff geleistet.
- 4 Das Schiff wurde 2004 abgeliefert und in Dienst gestellt. Es wurde im Februar 2004 für die Klägerin ins deutsche Schiffsregister eingetragen.
- 5 Zwischen Bestellung im August 2002 und Ablieferung Anfang 2004 stiegen --unstreitig-- die Preise für Containerschiffe gleicher Größenklasse.
- 6 Die Beigeladene übertrug 2006 49,8 % ihres Kommanditanteils auf die B Inc. Beide brachten 2007 ihre seinerzeitigen Kommanditanteile in die jetzige alleinige Kommanditistin, die X-GmbH & Co. KG ein.
- 7 Mit Schreiben vom 24. Februar 2004 beantragte die Klägerin beim seinerzeit für sie zuständigen Finanzamt, die Gewinnermittlung ab dem Jahr 2004 gemäß § 5a des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (Tonnagebesteuerung) vorzunehmen.
- 8 Mit Bescheid vom 17. März 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 EStG bei der Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung den Unterschiedsbetrag für die

Fremdwährungsverbindlichkeiten auf den 31. Dezember 2003 antragsgemäß in Höhe von 708.156 € fest und rechnete ihn allein der Beigeladenen zu.

- 9 Anlässlich einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass für das (immaterielle) Wirtschaftsgut "Schiffsbauvertrag" (im Weiteren Bauvertrag) aufgrund gestiegener Werftabgabepreise zum 31. Dezember 2003 ebenfalls ein Unterschiedsbetrag festzustellen sei. Dieser belaufe sich auf umgerechnet 1.512.338 €, denn der Kaufpreis für ein vergleichbares Schiff wäre am 31. Dezember 2003 um 1,91 Mio. USD höher gewesen. Da in der Bilanz kein Buchwert für den Bauvertrag erfasst worden sei, sei die Berechnung des Unterschiedsbetrags auf der Grundlage eines Buchwerts von 0 € durchzuführen. Der Unterschiedsbetrag für den Bauvertrag entspreche daher dem Teilwert.
- 10 Dem schloss sich das FA an und erließ am 6. Mai 2008 einen Änderungsbescheid. Darin stellte es einen geringfügig korrigierten Unterschiedsbetrag für Fremdwährungsverbindlichkeiten in Höhe von 707.933 € und erstmals damit korrespondierend einen negativen Unterschiedsbetrag für geleistete Anzahlungen in gleicher Höhe, beides zwischen den Beteiligten unstrittig, sowie des Weiteren einen Unterschiedsbetrag für das Wirtschaftsgut "Bauvertrag" in Höhe von 1.512.338 € fest. Alle Unterschiedsbeträge wurden der Beigeladenen zu 100 % zugerechnet.
- 11 Hiergegen erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage.
- 12 Das Finanzgericht (FG) hat Beweis erhoben über die Frage, ob die im Übertragungsvertrag vom 15. November 2002 genannte Zahlung von 1 USD erfolgt ist, durch Vernehmung des Zeugen G, des Prokuristen der Beigeladenen.
- 13 Die Klage hatte Erfolg. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, dass ein Unterschiedsbetrag für den Bauvertrag nicht festzustellen sei, da eine Feststellung gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG nur für solche Wirtschaftsgüter in Betracht komme, die in dem gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1, § 5 EStG i.V.m. §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs (HGB) erstellten Jahresabschluss zu bilanzieren seien. Dies folge aus dem Wortlaut, dem Sinn und Zweck und auch der Gesetzeshistorie der Regelung. Der Bauvertrag sei als schwebendes Geschäft jedoch nicht zu bilanzieren gewesen.
- 14 Etwas anderes ergebe sich im Streitfall auch nicht aus dem Übertragungsvertrag vom 15. November 2002. Ein Rechtserwerb sei durch diesen Vertrag nicht erfolgt.
- 15 Im Einzelnen wird auf die Gründe der Vorentscheidung verwiesen, die in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 404 veröffentlicht sind.
- 16 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 5a Abs. 4 EStG. Zur Begründung trägt es im Wesentlichen vor, alleinige tatbestandliche Voraussetzung des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG für die Feststellung des Unterschiedsbetrags sei ein Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr diene. Der Regelung lasse sich nicht entnehmen, dass der Tatbestand auf bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter zu beschränken sei.
- 17 Der Bauvertrag sei ein immaterielles Wirtschaftsgut, das insbesondere selbständig handelbar sei.
- 18 Gerade der vom FG hervorgehobene Zweck des § 5a Abs. 4 EStG, die vor dem Übergang zur Tonnagebesteuerung angesammelten stillen Reserven festzuhalten und später durch Gewinnhinzurechnung zu versteuern, spreche dafür, auch für die in dem Bauvertrag angesammelten stillen Reserven einen Unterschiedsbetrag festzustellen.
- 19 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 20 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 21 Bereits nach dem Wortlaut des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG sei ein Unterschiedsbetrag für den Bauvertrag nicht festzustellen. Der Wortlaut impliziere, dass ein Unterschiedsbetrag nur festzustellen sei, wenn ein Wirtschaftsgut mit einem Buchwert vorliege. Voraussetzung sei daher ein bilanziertes Wirtschaftsgut, was auf den Bauvertrag nicht zutreffe. Dieser sei als schwebendes Geschäft nach insoweit einhelliger Auffassung nicht als Wirtschaftsgut zu bilanzieren.
- 22 Dass ein Unterschiedsbetrag für den Bauvertrag nicht festzustellen sei, folge auch aus dem Telos der Norm. Die Regelung ermögliche als "Scharnier" den Wechsel von der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zur Gewinnermittlung durch ein pauschaliertes Gewinnermittlungssystem. Dadurch würden einerseits die in der

Regelbesteuerungsphase nach den dortigen Regeln entstandenen und zu erfassenden stillen Reserven bzw. Lasten konserviert und andererseits, wie § 5a Abs. 3 EStG zeige, die Rückkehr zum Bestandsvergleich ermöglicht. Die Grundsätze der Ausgangsgewinnermittlungsart, hier des Bestandsvergleichs, müssten daher auch bei der Feststellung des Unterschiedsbetrags berücksichtigt werden. Danach sei ein schwebendes Geschäft aber nicht zu bilanzieren.

## Entscheidungsgründe

II.

- 23** Die Revision des FA ist unbegründet und war deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass ein Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 EStG für ein immaterielles Wirtschaftsgut "Bauvertrag" nicht festzustellen ist.
- 24** 1. Gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ist zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Abs. 1 vorangeht (Übergangsjahr), für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen.
- 25** a) Die Feststellung des Unterschiedsbetrags setzt damit zunächst das Vorliegen eines Wirtschaftsguts voraus. Der Begriff des Wirtschaftsguts gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG knüpft dabei an den Begriff des Wirtschaftsguts an, der der steuerlichen Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG zu Grunde liegt. Danach unterfallen dem Regelungsbereich des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG nur diejenigen Wirtschaftsgüter, die auch in der Steuerbilanz auszuweisen sind. Soweit, wie auch im Streitfall, eine Handelsbilanz aufzustellen ist, kommen nach dem in § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG normierten Maßgeblichkeitsgrundsatz nur solche Wirtschaftsgüter in Betracht, die nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in dem nach §§ 238 ff. HGB zu erstellenden Jahresabschluss zu bilanzieren sind.
- 26** b) Soweit das FA demgegenüber den Wirtschaftsgutbegriff gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG auch auf Wirtschaftsgüter erstrecken will, die in der Steuerbilanz bzw. in der Handelsbilanz nicht bilanzierungsfähig sind (ebenso Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 5a Rz 21; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 5a Rz 140; Hennrichs/ Kuntschik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5a Rz E 7), vermag der Senat dem nicht zu folgen.
- 27** aa) Gegen diese Auffassung spricht bereits der Wortlaut der Regelung. Nach § 5a Abs. 4 Satz 1 letzter Halbsatz EStG ist für jedes Wirtschaftsgut der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. Das Vorliegen eines Buchwerts ist mithin Tatbestandsvoraussetzung für die Feststellung des Unterschiedsbetrags. Ein Buchwert kann indes nur vorliegen, wenn ein Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz bzw. der maßgeblichen Handelsbilanz auszuweisen ist (ebenso Tonner in Bordewin/Brandt, § 5a EStG Rz 42; Dahm in Lademann, EStG, § 5a EStG Rz 99; Voß in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 5a EStG Rz 71; Schmidt/Seeger, EStG, 31. Aufl., § 5a Rz 17). Setzt die Bestimmung des Buchwerts aber den Ausweis in der Steuerbilanz voraus, bleibt kein Raum für den Ansatz eines fiktiven Buchwerts von 0 €.
- 28** bb) Die so gewonnene Wortlautauslegung entspricht auch dem Telos der Regelung in § 5a Abs. 4 EStG. Die Feststellung des Unterschiedsbetrags steht in sachlichem Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG. Der Wechsel der Gewinnermittlungsart ist der Grund für die Aufdeckung der stillen Reserven; entsprechend wird der Unterschiedsbetrag für diesen Zeitpunkt ermittelt und festgestellt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Dezember 2007 IV R 92/05, BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583). Mit der Feststellung des Unterschiedsbetrags wird die Phase der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG (Regelbesteuerung) von der Phase der Gewinnermittlung nach der Tonnage abgegrenzt. In dem Unterschiedsbetrag werden ausschließlich stille Reserven erfasst, die in der Zeit der Regelbesteuerung entstanden sind. Die Grundsätze der Ausgangsgewinnermittlungsart, hier des Bestandsvergleichs, müssen deshalb auch bei der Feststellung des Unterschiedsbetrags berücksichtigt werden. Es ist daher konsequent, einen Unterschiedsbetrag nur für solche Wirtschaftsgüter festzustellen, die bei der Regelbesteuerung bis zum Übergang in die Phase der Tonnagebesteuerung in der Steuerbilanz zu erfassen und dadurch für die Besteuerung relevant waren.
- 29** cc) Dieses Auslegungsergebnis wird auch durch die Gesetzesmaterialien gestützt. Die Regelungen zur

Tonnagebesteuerung in § 5a EStG wurden durch Art. 6 des Gesetzes zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard (Seeschifffahrtsanpassungsgesetz) vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860) in das EStG eingefügt. Die Entwurfsfassung des § 5a Abs. 4 EStG sah u.a. vor, in der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Abs. 1 vorangeht (Übergangsjahr), die Wirtschaftsgüter des Steuerpflichtigen, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, mit dem Teilwert anzusetzen (Satz 1). Bis zur Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Buchwert und dem Teilwert sollte eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden können (Satz 3; vgl. BTDrucks 13/10271, S. 4).

- 30** Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers sollte demnach der Übergang zur Tonnagebesteuerung durch die Aufstellung einer steuerlichen Schlussbilanz flankiert werden. Die Schlussbilanz kann indes nur an die Steuerbilanz zum vorherigen Bilanzstichtag anknüpfen und muss mithin denselben Ansatz- und Bewertungsvorschriften unterliegen. Der bilanzielle Ausweis eines Teilwertes setzt daher als bloße Bewertungsregelung das Vorliegen eines bewertungsfähigen Wirtschaftsguts in der Steuerbilanz voraus.
- 31** Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens (näher dazu auch BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277) hatte der Bundesrat den Vermittlungsausschuss angerufen; der dabei vorgeschlagenen Fassung des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG (vgl. BTDrucks 13/10710, S. 2 und 4, die den Empfehlungen der Ausschüsse in BRDrucks 342/1/98, S. 3 und 8, entspricht) ist der Vermittlungsausschuss in seiner Beschlussempfehlung (BTDrucks 13/10875, S. 2 - dort ohne Begründung) gefolgt. Zugleich hat der Bundesrat zu der von ihm vorgeschlagenen Fassung des § 5a Abs. 4 EStG ausgeführt (BTDrucks 13/10710, S. 4, wortgleich mit den Empfehlungen der Ausschüsse, BRDrucks 342/1/98, S. 7), dass anders als im Gesetzentwurf die stillen Reserven (Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert), die sich vor dem Übergang zur Gewinnermittlung nach der Handelsschiffstonnage angesammelt haben und "zu gegebener Zeit zu versteuern" seien, nicht in der Bilanz, sondern außerhalb der Bilanz in einem besonderen Verzeichnis festzuhalten seien. Diese Änderung sei erforderlich, weil die Steuerbilanzen während der Anwendung der Tonnagesteuerregelungen grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften fortzuführen, sie aber nicht für die Gewinnermittlung maßgeblich seien.
- 32** Die Erfassung des Unterschiedsbetrags für einzelne Wirtschaftsgüter in einem gesonderten Verzeichnis außerhalb der Steuerbilanz hatte mithin lediglich steuersystematische Gründe. Es ist nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber den Begriff "Wirtschaftsgut" i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG abweichend von dem der Steuerbilanz zu Grunde liegenden Begriff "Wirtschaftsgut" i.S. der §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG definieren oder dass er in das gesonderte Verzeichnis Wirtschaftsgüter aufnehmen wollte, die in der Steuerbilanz nicht auszuweisen sind.
- 33** c) Der steuerliche Begriff des Wirtschaftsguts, wie er u.a. auch der Bewertungsnorm des § 6 Abs. 1 EStG zu Grunde liegt, umfasst sowohl zu aktivierende als auch zu passivierende Posten einer Bilanz (Winkeljohann/Philipps in Beck Bil-Komm., 8. Aufl., § 240 Rz 3). Nach ständiger Rechtsprechung beinhaltet der Begriff des zu aktivierenden "Wirtschaftsguts" in Anlehnung an den Begriff "Vermögensgegenstand" im Handelsrecht nicht nur Sachen und Rechte im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), sondern auch tatsächliche Zustände und konkrete Möglichkeiten, d.h. sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt. Sie sind auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Deshalb ist nicht jeder Vermögenswert ein Wirtschaftsgut. Seine Greifbarkeit macht erst das Wirtschaftsgut aus. Er muss als Einzelheit ins Gewicht fallen. Es muss sich um eine objektiv werthaltige Position handeln. Das Vorsichtsprinzip verlangt die Berücksichtigung aller Risiken, die hinsichtlich der künftigen Erstarkung zu einer Zivilrechtsposition noch bestehen. Gleichzeitig folgt aus dem Grundsatz der selbständigen Bewertbarkeit, dass ein durch Abspaltung entstehendes Wirtschaftsgut erst dann als solches anzuerkennen ist, wenn es sich zumindest wirtschaftlich bereits verselbständigt (realisiert) hat. Die bloße Abspaltbarkeit reicht nicht aus (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632, unter C.II.2. und 3.). Auf der Passivseite der Bilanz werden als sog. negative Wirtschaftsgüter die Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) abgebildet (Ellrott/Krämer in Beck Bil-Komm., a.a.O., § 247 Rz 12).
- 34** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen war im Streitfall kein Unterschiedsbetrag für den Bauvertrag festzustellen.
- 35** aa) Unter Außerachtlassung der Bilanzierungsgrundsätze für ein schwebendes Geschäft (dazu unter dd) wären in der Steuerbilanz der Klägerin im Zeitpunkt des Eintritts in den gegenseitigen, auf Leistungsaustausch gerichteten Bauvertrag i.S. der §§ 320 ff. BGB zwei Wirtschaftsgüter abzubilden, da der Vertrag hinsichtlich der vereinbarten Sachleistungspflicht noch nicht erfüllt war (sog. schwebendes Geschäft). Auf der Aktivseite wäre dann der Anspruch auf Lieferung des Schiffes, auf der Passivseite die Zahlungsverpflichtung auszuweisen.

- 36** bb) Nachdem der Anspruch auf Lieferung des Schiffes in Folge einer zwischenzeitlich eingetretenen Kostensteigerung eine Wertsteigerung erfahren hatte, konnte diese sich bei der Klägerin nur auf das gedanklich auf der Aktivseite bilanzierte Wirtschaftsgut "Forderung" auswirken. Ein weiteres (immaterielles) Wirtschaftsgut, welches von dem FA im vorliegenden Fall als Bauvertrag bezeichnet wurde, ist demgegenüber allein durch die Wertsteigerung eines bereits vorhandenen Wirtschaftsguts "Forderung" nicht entstanden.
- 37** cc) Gewinnaussichten aus einem schwebenden Geschäft können ausnahmsweise mit dem entgeltlichen Eintritt in bestehende schwebende Verträge als immaterielles Wirtschaftsgut in Erscheinung treten, gleichviel, ob sie Einzel- oder Dauerschuldverhältnisse betreffen und ob der Eintritt einzeln oder zusammen mit dem Erwerb eines Betriebs (Teilbetriebs) stattfindet. Denn wenn für die Erlangung einer Gewinnaussicht (Einzelschuldverhältnis) oder fortlaufender Gewinnaussichten (Dauerschuldverhältnis) Aufwendungen geleistet werden, hat sich am Markt die Werthaltigkeit der Gewinnaussicht bestätigt (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1993 X R 102/92, BFH/NV 1994, 543, m.w.N.).
- 38** Die Klägerin ist aber nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht entgeltlich in den schwebenden Vertrag eingetreten, so dass es ein immaterielles Wirtschaftsgut "Bauvertrag" nicht geben konnte.
- 39** dd) Die Feststellung eines Unterschiedsbetrags für das Wirtschaftsgut "Forderung" kam aber ebenfalls nicht in Betracht, da eine Forderung aus dem Bauvertrag weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Tonnagebesteuerung voranging, anzusetzen war.
- 40** Forderungen und Verbindlichkeiten aus einem schwebenden Geschäft dürfen in der Handels- und ebenso in der Steuerbilanz grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil während des Schwebezustands die (widerlegbare) Vermutung besteht, dass sich die wechselseitigen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag wertmäßig ausgleichen. Ein Bilanzausweis ist nur geboten, wenn und soweit das Gleichgewicht solcher Vertragsbeziehungen durch Vorleistungen oder Erfüllungsrückstände eines Vertragspartners gestört ist oder aus diesem Geschäft ein Verlust droht (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. Juni 1997 GrS 2/93, BFHE 183, 199, BStBl II 1997, 735, unter B.I.2. und 3.; vgl. aber § 5 Abs. 4a EStG: Verbot der Drohverlustrückstellung).
- 41** Nach den Feststellungen des FG endete der Schwebezustand erst mit der Ablieferung des Schiffes im Jahr 2004. Zum hier maßgeblichen Zeitpunkt, dem 31. Dezember 2003, waren daher weder das Schiff noch eine Forderung aus dem Bauvertrag in der Steuerbilanz zu aktivieren.
- 42** 2. Im Streitfall bedurfte es nicht der Entscheidung darüber, ob in dem angefochtenen Bescheid zu Recht der negative Unterschiedsbetrag "Anzahlung" festgestellt worden ist. Denn einer diesbezüglichen Änderung des Feststellungsbescheids, die hier ggf. im Wege der Saldierung in Betracht gekommen wäre, steht die Bestandskraft dieser Feststellung entgegen.
- 43** a) Gegenstand der vorliegenden Anfechtungsklage ist ausschließlich die Feststellung des Unterschiedsbetrags für den Bauvertrag.
- 44** Gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. Gemäß Satz 2 ist der Unterschiedsbetrag gesondert und bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einheitlich festzustellen.
- 45** Nach dem Wortlaut der Regelung, die auf jedes einzelne Wirtschaftsgut abstellt, ist ein Feststellungsbescheid, in dem Unterschiedsbeträge für mehrere Wirtschaftsgüter festgestellt werden, als eine Zusammenfassung einzelner selbständiger Feststellungen von Unterschiedsbeträgen anzusehen (vgl. insoweit auch die Rechtsprechung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung; u.a. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764). Dass der Unterschiedsbetrag für jedes Wirtschaftsgut eine selbständige Regelung darstellt, lässt sich im Übrigen auch aus § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG ableiten. Danach ist der Unterschiedsbetrag in dem Jahr dem Gewinn hinzuzurechnen, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betrieb ausscheidet oder in dem es nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient. Die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags folgt also in diesen Fällen dem rechtlichen Schicksal des einzelnen Wirtschaftsguts; jeder einzelne Unterschiedsbetrag ist mithin zu einem bestimmten Zeitpunkt dem Gewinn hinzuzurechnen. Aus dieser Selbständigkeit der einzelnen

Unterschiedsbeträge folgt zugleich, dass sie insoweit auch als selbständiger Gegenstand eines Klageverfahrens in Betracht kommen und demgemäß einem eigenständigen prozessualen Schicksal unterliegen.

- 46** b) Nach den zutreffenden Feststellungen des FG hat die Klägerin den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 EStG nur insoweit angefochten, als darin ein Unterschiedsbetrag für den Bauvertrag festgestellt worden ist. Die Feststellung des negativen Unterschiedsbetrags "Anzahlung" ist mithin in Bestandskraft erwachsen.
- 47** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 und § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht gemäß § 143 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, da sie keinen eigenen Sachantrag gestellt hat (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Januar 2006 IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418).

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