Urteil vom 28. November 2019, IV R 28/19

Auflösung von Unterschiedsbeträgen bei Ausscheiden eines Gesellschafters

ECLI:DE:BFH:2019:U.281119.IVR28.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 4 S 1, EStG § 5a Abs 4 S 2, EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 3, EStG § 6 Abs 3, UmwStG 2006 § 24

vorgehend FG Hamburg, 18. Dezember 2017, Az: 2 K 277/16

Leitsätze

Der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG umfasst jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19.12.2017 - 2 K 277/16 aufgehoben, soweit es die Klage der Kläger abgewiesen hat.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

1 Die Beteiligten streiten über die Zurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2013 geltenden Fassung (EStG).

2 Geschäftsgegenstand der im Jahr 2003 gegründeten und während des Revisionsverfahrens vollbeendeten X-GmbH & Co. KG (KG) war u.a. der Erwerb und Betrieb des Seeschiffs MS "X". Zum 01.01.2007 optierte die KG zur Gewinnermittlung nach der im Betrieb geführten Tonnage gemäß § 5a EStG. Im August 2013 (Streitjahr) veräußerte sie das Schiff. Die Übergabe fand im Oktober 2013 statt.

3 Herr A (Kläger zu 2. im Klageverfahren und Revisionskläger zu 1.; im Folgenden Kläger zu 1.) war zu Beginn des Streitjahres 2013 als Kommanditist mit einem Kapitalanteil von 46.238,70 € an der KG beteiligt, Herr B (Kläger zu 3. im Klageverfahren und Revisionskläger zu 2.; im Folgenden Kläger zu 2.) mit einem Kapitalanteil von 9.247,74 €. Beide Kläger waren als Kommanditisten im Handelsregister eingetragen.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit Änderungsbescheid vom 02.04.2015 die Unterschiedsbeträge zwischen Buchwerten und Teilwerten der Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, gemäß § 5a Abs. 4 EStG auf den 31.12.2006 gesondert und einheitlich fest. Der Unterschiedsbetrag für das Schiff wurde auf ... € und der Unterschiedsbetrag für die Fremdwährungsverbindlichkeit in US-$ (FWV) auf ./. ... € festgestellt. Die Zurechnung erfolgte nach dem Anteil am gezeichneten Kapital der Gesellschaft am 31.12.2006 und wurde für die Kläger wie folgt festgestellt:

Name	Kapital	Unterschiedsbetrag Seeschiff	Unterschiedsbetrag FWV
Kläger zu 1.	40.000 €	23.313 €	./. 196 €
Kläger zu 2.	8.000 €	4.656 €	./. 39 €

5 Diese Beträge wurden in dem von der KG fortentwickelten Verzeichnis auf den 31.12.2012 wie folgt ausgewiesen:

Name	Kapital	Unterschiedsbetrag Seeschiff	Unterschiedsbetrag FWV
Kläger zu 1.	46.238,70 €	23.313,08 €	./. 58,25 €
Kläger zu 2.	9.247,74 €	4.655,87 €	./. 11,65 €

6 Die Kläger gründeten mit Gesellschaftsvertrag vom ...02.2013 die C-GmbH & Co. KG (Beigeladene zu 2. im Klageverfahren; im Folgenden Beigeladene). Das gezeichnete Kapital an der Beigeladenen beträgt 25.000 €. An ihr sind die C-GmbH als Komplementärin mit einem festen Kapitalanteil in Höhe von 24.750 € (99 %) und die Kläger jeweils mit einem festen Kapitalanteil von 125 € (0,5 %) beteiligt. Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt nach dem Gesellschaftsvertrag im Verhältnis der Kapitalkonten I der Gesellschafter, auf denen deren Kapitaleinlagen verbucht werden.

7 Mit gleichlautenden Verträgen vom ...02.2013 brachten die Kläger u.a. ihre Anteile an der KG zum ...02.2013 in die Beigeladene ein. Die Einbringungen erfolgten gemäß § 1 Abs. 2 der Einbringungsverträge jeweils zum Verkehrswert. Soweit der Verkehrswert der Kommanditanteile die Haftsumme überschreitet, sollte der die Haftsumme übersteigende Betrag dem Kapitalkonto II der Kläger gutgeschrieben werden. Die Einbringungen sollten gemäß § 1 Abs. 3 der Einbringungsverträge nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) für ertrag- und gewerbesteuerliche Zwecke zu Buchwerten erfolgen; die Versteuerung eines Einbringungsgewinns sollte durch die Bildung von negativen Ergänzungsbilanzen vermieden werden.

8 Die Komplementärin der KG stimmte den Einbringungen jeweils am ...07.2013 zu.

9 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2013 löste die KG die Unterschiedsbeträge für das Schiff und die FWV aufgrund des Verkaufs des Schiffs und der Rückführung der Verbindlichkeit auf und rechnete sie --soweit hier streitgegenständlich-- nicht den Klägern zu, sondern der Beigeladenen.

10 Mit Bescheid vom 28.10.2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2013 (Gewinnfeststellungsbescheid) stellte das FA u.a. einen nach § 5a EStG ermittelten laufenden Gesamthandsgewinn der KG fest. Zudem weist der Bescheid einen als "nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnender Unterschiedsbetrag i.S.d. § 5a Abs. 4 Satz 1 bzw. nach § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG hinzuzurechnender Betrag (nicht nach Quote verteilt)" bezeichneten Betrag von ... € aus. Den Klägern wurden die anteilig auf sie entfallenden Unterschiedsbeträge jeweils in voller Höhe zugerechnet. In einer Anlage zu dem Bescheid wird dazu ausgeführt, dass die Kläger ihre Kommanditanteile in eine neu gegründete KG eingebracht hätten. Aufgrund des Schiffsverkaufs sei der gesondert und einheitlich festgestellte Unterschiedsbetrag aufzulösen und dem laufenden Gewinn zuzurechnen; Letzteres den jetzt mittelbar beteiligten Gesellschaftern, weil die seinerzeitige Feststellung des Unterschiedsbetrags personenbezogen erfolgt sei und diese Personenbindung bestehen bleibe. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

11 Mit dem hiergegen gerichteten Einspruch wurde u.a. geltend gemacht, dass die aufgelösten Unterschiedsbeträge nicht den Klägern, sondern der Beigeladenen zuzurechnen seien. Aufgrund der Einbringungen zu Buchwerten in die Beigeladene (§ 24 UmwStG) seien die Unterschiedsbeträge nicht gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aufzulösen, weil durch die Einbringungen kein Ausscheiden der Gesellschafter erfolgt sei.

12 Mit Änderungsbescheid vom 19.07.2016 stellte das FA aufgrund einer Anpassung an die Ergebnisse einer

Außenprüfung die Einkünfte der KG anderweitig fest. Der Bescheid weist nun den als "nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnender Unterschiedsbetrag i.S.d. § 5a Abs. 4 Satz 1 bzw. nach § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG hinzuzurechnender Betrag (nicht nach Quote verteilt)" bezeichneten Betrag mit ... € aus. Den Klägern wurden nunmehr die aufgelösten Unterschiedsbeträge jeweils nicht in voller Höhe, sondern nur insoweit gewinnerhöhend zugerechnet, als ihnen als Gesellschafter der Beigeladenen keine Gesellschaftsrechte gegenüberstehen. Die restlichen Anteile an den Unterschiedsbeträgen wurden der Beigeladenen zugerechnet. Die Zurechnungen erfolgten danach in folgender Höhe:

Name	**Kapital**	**Unterschiedsbetrag gesamt**
Kläger zu 1.	46.238,70 € (bis ...02.2013)	23.138,55 €
Kläger zu 2.	9.247,74 € (bis ...02.2013)	4.621,00 €
Beigeladene	55.486,44 € (ab ...02.2013)	139,50 €

13 Mit Einspruchsentscheidung vom 06.09.2016 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

14 Das Finanzgericht (FG) verband die hiergegen gerichteten Klagen der Kläger mit einem weiteren Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung und lud u.a. die Beigeladene bei. Mit Urteil vom 19.12.2017 - 2 K 277/16 wies es die Klagen der Kläger als unbegründet ab.

15 Zur Begründung der Klageabweisung führte das FG im Wesentlichen aus:

Das FA habe den Klägern zu Recht die streitigen Unterschiedsbeträge i.S. von § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG bei ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb gewinnerhöhend zugerechnet. Streitig sei zwischen den Beteiligten insoweit allein, ob die Kläger bereits vor dem Verkauf des Schiffs und der Rückführung der FWV aus der KG i.S. von § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ausgeschieden seien und deshalb die auf sie entfallenden Anteile an den Unterschiedsbeträgen ihnen ganz oder jedenfalls teilweise gewinnerhöhend zuzurechnen oder auf die Beigeladene als ihre Rechtsnachfolgerin übergegangen seien. Zu Recht gingen die Beteiligten dabei davon aus, dass die Kläger jeweils mit Ablauf des ...02.2013 aus der KG als Kommanditisten ausgeschieden seien. Damit seien sie zu diesem Zeitpunkt auch i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ausgeschieden. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut, der Gesetzeshistorie und dem Sinn und Zweck des § 5a Abs. 4 EStG. Die den Klägern im Zeitpunkt ihres Ausscheidens zuzurechnenden Unterschiedsbeträge seien daher bei ihnen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG in voller Höhe aufzulösen gewesen. Die Kläger seien folglich durch die entsprechende, sie betreffende Feststellung nicht in ihren Rechten verletzt. Soweit die Unterschiedsbeträge nicht den Klägern, sondern der Beigeladenen zugerechnet worden seien, sei die Feststellung zwar rechtswidrig, verletze die Kläger aber nicht in ihren Rechten.

16 Gegen das FG-Urteil haben sowohl das FA, soweit das FG der weiteren Klage stattgegeben hat, als auch die Kläger, soweit ihre Klagen abgewiesen wurden, Revision eingelegt. Der Senat hat das vorliegende Revisionsverfahren der Kläger von dem des FA (IV R 4/18) mit Beschluss vom 24.10.2019 abgetrennt. Das vorliegende Revisionsverfahren betrifft nach der Abtrennung nur noch das Verfahren der Kläger gegen das FA.

17 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung des § 5a Abs. 4 EStG. Zudem beruft sich der Kläger zu 1. im Hinblick auf Tz. 28 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12.06.2002 - IV A 6-S 2133a - 11/02 (BStBl I 2002, 614) i.d.F. des Schreibens vom 31.08.2008 - IV C 6-S 2133-a/07/10001 (BStBl I 2008, 956) auf Vertrauensschutz.

18 Unter dem 18.03.2019 hat das FA einen weiteren Änderungsbescheid erlassen, der allerdings die hier streitige Frage nicht betrifft.

19 Der Kläger zu 1. beantragt,
das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als es seine Klage abgewiesen hat, und den Bescheid für 2013 über die

gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18.03.2019 dahingehend zu ändern, dass die bisher seinem Gewinnanteil nach § 5a Abs. 4 EStG hinzugerechneten Unterschiedsbeträge dem Gewinnanteil der Beigeladenen hinzugerechnet werden.

20 Der Kläger zu 2. beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als es seine Klage abgewiesen hat, und den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18.03.2019 dahingehend zu ändern, dass der ihm zugerechnete Anteil am Gesamthandsgewinn um 4.621 € gemindert wird.

21 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

22 I. Das angegriffene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da während des Revisionsverfahrens ein geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für 2013 an die Stelle des angegriffenen Bescheids getreten und nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. 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. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614, m.w.N.). Dem steht nicht entgegen, dass hinsichtlich der angefochtenen Feststellung in dem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid lediglich eine wiederholende Verfügung vorliegt, da sich die Änderung auf eine andere Feststellung bezog. Denn § 68 FGO ist mit Rücksicht auf den Zweck der Vorschrift 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.).

23 II. Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache, da der Änderungsbescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (z.B. BFH-Urteil in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, m.w.N.).

24 In der Sache hat die Revision der Kläger keinen Erfolg. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der angegriffene Bescheid überwiegend rechtmäßig ist und, soweit er rechtswidrig ist, die Kläger jedenfalls nicht in ihren Rechten verletzt.

25 1. Nach § 5a Abs. 4 EStG ist zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, das der erstmaligen Anwendung des § 5a Abs. 1 EStG 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 (Satz 1). Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einheitlich festzustellen (Satz 2). Satz 3 der Vorschrift bestimmt, wann und in welchem Umfang der Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen ist.

26 a) Danach ergeht zunächst zum Schluss des Übergangsjahrs ein Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG, in dem für jedes einzelne Wirtschaftsgut nach Maßgabe des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ein Unterschiedsbetrag festgestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2012 - IV R 47/09, BFHE 239, 428, BStBl II 2013, 324, Rz 45). Die entsprechende Feststellung dieser Unterschiedsbeträge erfolgt nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG gesondert und bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einheitlich. Dabei wird der Unterschiedsbetrag für das jeweilige Wirtschaftsgut nicht nur festgestellt, sondern auch anteilig den zu diesem Zeitpunkt an der Gesellschaft als Mitunternehmer beteiligten Gesellschaftern zugerechnet. Der Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG beinhaltet nicht nur die Feststellung, dass für ein bestimmtes Wirtschaftsgut ein Unterschiedsbetrag festzustellen ist, sondern auch die Feststellung von dessen Höhe sowie die Feststellung, welchem Mitunternehmer welcher Anteil an dem jeweiligen Unterschiedsbetrag zuzurechnen ist. Es erfolgt also eine mitunternehmerbezogene Feststellung der jeweiligen Unterschiedsbeträge. Insoweit entfaltet dieser Bescheid als Grundlagenbescheid Bindungswirkung für spätere Gewinnfeststellungsbescheide, in denen (ggf. anteilig) aufgelöste Unterschiedsbeträge dem Gewinn hinzugerechnet werden (ebenso Tz. 23 Ziff. 3 Buchst. c des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 614 i.d.F.

des Schreibens in BStBl I 2008, 956). Lediglich der Zeitpunkt und der Umfang, in dem die Auflösung und Hinzurechnung erfolgt, sind noch offen.

27 b) Diese Feststellungen zum Zeitpunkt und zum Umfang der Auflösung der im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG festgestellten Unterschiedsbeträge werden im Bescheid über die gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen getroffen, im Fall einer Personengesellschaft wie der KG also in dem sie betreffenden Gewinnfeststellungsbescheid. Insoweit wird mit diesem Bescheid entschieden, ob und ggf. in welchem Umfang welcher Unterschiedsbetrag aufzulösen und wem der aufgelöste Unterschiedsbetrag (ggf. anteilig) zuzurechnen ist, wobei insoweit die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG zu berücksichtigen ist.

28 c) Handelt es sich bei dem Wirtschaftsgut, für das der festgestellte Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG (ggf. anteilig) aufgelöst wurde --wie im Regelfall, und so auch im Streitfall-- um ein Wirtschaftsgut der Gesamthand, so handelt es sich bei dem nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG "dem Gewinn" hinzuzurechnenden Betrag dem Grunde nach um laufenden Gesamthandsgewinn, und zwar um solchen, der (noch) der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zuzurechnen ist. Es handelt sich selbst im Fall der Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG infolge Veräußerung des Kommanditanteils nicht um einen Veräußerungsgewinn. Denn durch die Feststellung des Unterschiedsbetrags werden die stillen Reserven aufgedeckt, die sich während der Zeit der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bis zum Zeitpunkt des Wechsels in die Gewinnermittlung nach der Tonnage in den Wirtschaftsgütern der Gesamthand gebildet haben; die Gewinnrealisierung wird lediglich auf die in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG geregelten Zeitpunkte verschoben (BFH-Urteil vom 25.10.2018 - IV R 35/16, BFHE 263, 22, Rz 53). Liegt in der Folgezeit ein Auflösungsgrund vor, werden also im Umfang der Auflösung die bereits zum Schluss des Übergangsjahrs aufgedeckten stillen Reserven der Besteuerung zugeführt.

29 2. Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Kläger noch vor der Veräußerung des Schiffs und der vollständigen Rückführung der FWV i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aus der KG ausgeschieden sind mit der Folge, dass die für sie im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG anteilig festgestellten und in der Vergangenheit noch nicht hinzugerechneten Unterschiedsbeträge zu diesem Zeitpunkt ihrem Gewinn hinzuzurechnen waren.

30 a) Die Kläger sind durch die Einbringung ihrer Anteile an der KG in die Beigeladene mit Ablauf des ...02.2013, und damit vor der Veräußerung des Schiffs und der vollständigen Rückführung der FWV, mit steuerlicher Wirkung als Kommanditisten aus der KG ausgeschieden. Da dies auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

31 b) Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Kläger damit auch i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aus der KG ausgeschieden sind, ohne dass es darauf ankommt, ob die Einbringungen in die Beigeladene nach § 24 UmwStG zum Buchwert erfolgten. Denn der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG umfasst jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet (wie hier z.B. Barche in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 5a EStG Rz 73; Gosch/Schindler in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 5a Rz 21b; anderer Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 614 i.d.F. des Schreibens in BStBl I 2008, 956, Tz. 28; Kahl-Hinsch in Lademann, EStG, § 5a EStG Rz 116; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 5a Rz 148; Tonner in Bordewin/Brandt, § 5a EStG Rz 49; Blümich/Hofmeister, § 5a EStG Rz 88; Dißars, in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 5a Rz 75 f.; Schmidt/Seeger, EStG, 38. Aufl., § 5a Rz 27).

32 aa) Für diese Auslegung des Begriffs spricht zunächst der Wortlaut der Norm. Er stellt allein auf das Ausscheiden eines Gesellschafters ab, ohne dass an das Ausscheiden weitere Anforderungen gestellt werden. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber, wie die Kläger geltend machen, den Wechsel eines unmittelbar beteiligten Gesellschafters in die Rolle eines mittelbar beteiligten Gesellschafters jedenfalls dann nicht erfassen wollte, wenn es sich bei diesem Gesellschafter, wie im Fall der Kläger, um eine natürliche Person handelt, lassen sich dem Wortlaut nicht entnehmen.

33 bb) Auch aus der Gesetzgebungsgeschichte ergibt sich kein Anhaltspunkt für eine einschränkende Auslegung des Wortlauts. Vielmehr spricht der Zusammenhang mit anderen Regelungen des § 5a EStG für die hier vertretene Auslegung des Begriffs "Ausscheiden".

34 (1) Der Gesetzgeber hat den Tatbestand des Ausscheidens eines Gesellschafters im Rahmen der Neufassung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG durch Art. 1 Nr. 5 des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (StBereinG 1999) vom 22.12.1999

(BGBl I 1999, 2601) mit Wirkung zum 01.01.2000 eingefügt. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs stellt die neue Nr. 3 klar, dass der Unterschiedsbetrag bei Ausscheiden eines Gesellschafters in Höhe des auf ihn entfallenden Anteils aufzulösen ist (BTDrucks 14/1514, S. 29). Anhaltspunkte dafür, dass in bestimmten Fallkonstellationen des Ausscheidens eines Gesellschafters die Auflösung der auf ihn entfallenden Anteile an festgestellten Unterschiedsbeträgen unterbleiben und diese auf einen Rechtsnachfolger übergehen sollten, lassen sich dieser Begründung des Gesetzentwurfs nicht entnehmen.

35 (2) Vielmehr spricht der Vergleich der Regelung für das Ausscheiden eines Gesellschafters mit der Regelung für ein Wirtschaftsgut, das nicht mehr dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient --weil es aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist oder jedenfalls dem Betrieb von Handelsschiffen nicht mehr unmittelbar dient--, für die hier vertretene Auslegung des Begriffs "Ausscheiden eines Gesellschafters". So knüpfte für die Auflösung und Hinzurechnung des für ein Wirtschaftsgut festgestellten Unterschiedsbetrags bereits § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. b 1. Halbsatz des Einkommensteuergesetzes in der bis Ende 1999 gültigen Fassung (EStG a.F.) --ebenso wie seither § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG-- an das Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen bzw. alternativ daran an, dass das Wirtschaftsgut nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient. Der Gesetzgeber stellt insoweit also allein darauf ab, ob das Wirtschaftsgut weiterhin dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr des Steuerpflichtigen dient. Ist das nicht der Fall, ist der für dieses Wirtschaftsgut festgestellte Unterschiedsbetrag aufzulösen und dem Gewinn hinzuzurechnen, ohne dass es darauf ankommt, aus welchem Grund die Nutzung des Wirtschaftsguts beendet wird. Wenn der Gesetzgeber im Rahmen der Neufassung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG durch das StBereinG 1999 für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters die Auflösung und Hinzurechnung der für ihn anteilig festgestellten Unterschiedsbeträge ebenfalls allein an das Ausscheiden knüpft, spricht diese identische Wortwahl ("ausscheiden") dafür, dass er --ebenso wie im Fall des Wirtschaftsguts-- mit § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG jegliches Ausscheiden eines Gesellschafters erfassen will.

36 Für diese Auslegung des Begriffs "Ausscheiden" in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG spricht zudem § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. b 2. Halbsatz EStG a.F. Dieser sah vor, dass eine Auflösung und Hinzurechnung des für ein Schiff festgestellten Unterschiedsbetrags unterblieb, wenn ein ausgeschiedenes bzw. nicht mehr dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienendes Schiff unter bestimmten Voraussetzungen durch ein anderes Schiff ersetzt wurde. Der Gesetzgeber regelte also ausdrücklich den Fall, in dem die Übertragung eines festgestellten Unterschiedsbetrags zulässig sein sollte. Das spricht dafür, dass eine solche Übertragung von Unterschiedsbeträgen nicht zulässig ist, wenn sie gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen ist.

37 Zudem wurde diese in § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. b 2. Halbsatz EStG a.F. enthaltene Regelung im Zuge der Neuregelung des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG durch das StBereinG 1999 ersatzlos gestrichen. Zur Begründung heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs insoweit u.a., dass dies sachlich geboten sei, da die Regelung zu einer erheblichen Komplizierung führe. Auch dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber mit dem Begriff "Ausscheiden" in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG jedes Ausscheiden eines Gesellschafters erfassen will.

38 (3) Hätte der Gesetzgeber im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters eine Übertragung der anteilig für diesen Gesellschafter festgestellten Unterschiedsbeträge für bestimmte Fallkonstellationen gewollt, so hätte er dies angesichts der dargestellten Gesetzgebungshistorie ausdrücklich zum Ausdruck gebracht. So hatte das BMF in seinem Schreiben vom 24.09.1999 - IV C 2-S 1900-65/99 (BStBl I 1999, 669, Tz. 24) noch ausgeführt, § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. b 1. Halbsatz EStG (a.F.) gelte entsprechend für den Fall, dass ein Gesellschafter i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG seinen Anteil an der Personengesellschaft veräußere. Wenn der Gesetzgeber gleichwohl die Auflösung und Hinzurechnung der anteilig für einen Gesellschafter festgestellten Unterschiedsbeträge in der Folgezeit im StBereinG 1999 für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters nicht auf die Fälle beschränkt, dass der Gesellschafter seinen Anteil *veräußert*, sondern --wie in § 5a Abs. 4 Satz 3 Buchst. b 1. Halbsatz EStG a.F. und § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG für den Fall des Wirtschaftsguts-- insoweit ausdrücklich an das *Ausscheiden* des Gesellschafters anknüpft und in der Begründung des Gesetzentwurfs diese Regelung als Klarstellung bezeichnet, so spricht nicht zuletzt auch dieser Umstand dafür, dass er die Auflösung und Hinzurechnung der anteiligen Unterschiedsbeträge im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters nicht, wie vom BMF vertreten, auf den Fall des Ausscheidens durch Veräußerung des Anteils beschränken wollte.

39 cc) Aus Sinn und Zweck der Regelung des § 5a Abs. 4 EStG ergeben sich ebenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber für bestimmte Fallkonstellationen eine interpersonelle Übertragung von festgestellten Unterschiedsbeträgen zulassen wollte.

40 Bei der Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a Abs. 1 EStG handelt es sich um eine eigenständige Gewinnermittlung, die in der Zeit ihrer Anwendung die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ersetzt. Der Wechsel des Besteuerungsregimes stellt eine Zäsur dar, die wie eine fiktive Entnahme der von dem Wechsel betroffenen Wirtschaftsgüter wirkt. Lediglich die dadurch grundsätzlich bedingte sofortige Gewinnrealisierung wird durch die in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG normierte Gewinnhinzurechnung vergleichbar einer Stundung auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Die stillen Reserven, die sich während der Zeit der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bis zum Zeitpunkt des Wechsels in die Gewinnermittlung nach der Tonnage gebildet haben, werden also bei Übergang zur pauschalen Gewinnermittlung bereits endgültig aufgedeckt und lediglich zeitversetzt besteuert (BFH-Urteil in BFHE 263, 22, Rz 31). Im Zeitpunkt des (Rück-)Wechsels zur allgemeinen Gewinnermittlung werden die vom (Rück-)Wechsel betroffenen Wirtschaftsgüter als eingelegt behandelt und dementsprechend, wie in § 5a Abs. 6 EStG ausdrücklich vorgesehen, mit dem Teilwert angesetzt. Auf diese Weise werden die bis zum Wechsel zur Gewinnermittlung nach der Tonnage angesammelten stillen Reserven in Gestalt der festgestellten Unterschiedsbeträge aufgedeckt und (später) besteuert, die im Zeitraum der Gewinnermittlung nach der Tonnage während der Schattengewinnermittlung gebildeten stillen Reserven bzw. stillen Lasten neutralisiert, und der in der Steuerbilanz beim (Rück-)Wechsel zur allgemeinen Gewinnermittlung anzusetzende Teilwert bildet nunmehr die Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung.

41 Zweck der Feststellung der Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG ist es danach, die stillen Reserven, die sich noch während der Zeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG gebildet haben und die nicht der nachfolgenden Abgeltungswirkung der Besteuerung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 1 EStG unterfallen sollen, festzuhalten, um ihre spätere Besteuerung sicherzustellen. Für den Zeitpunkt dieser Gewinnrealisierung enthält § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG eine detaillierte Regelung. Diese spricht, wie oben bereits dargelegt, dafür, dass der Gesetzgeber im Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters nicht weiter nach den Umständen des Ausscheidens differenzieren wollte, etwa danach, ob der Gesellschafter entgeltlich oder unentgeltlich, durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge ausgeschieden ist. Auch der dargestellte Gesetzeszweck fordert eine solche weiter gehende Differenzierung nicht.

42 dd) Für die hier vertretene Auffassung spricht schließlich auch das verfahrensrechtliche Verhältnis zwischen Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG und Gewinnfeststellungsbescheid.

43 Wie bereits oben (B.II.1.) ausgeführt, ist im Gewinnfeststellungsbescheid des Hinzurechnungsjahrs die Bindungswirkung des Feststellungsbescheids nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG zu beachten. Dementsprechend können im Gewinnfeststellungsbescheid nur solchen Mitunternehmern aufgelöste Unterschiedsbeträge zugerechnet werden, für die im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG auch entsprechende Unterschiedsbeträge festgestellt wurden. Zudem können einem Mitunternehmer insgesamt nicht höhere Unterschiedsbeträge zugerechnet werden, als für ihn im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG festgestellt sind. Ist für einen Mitunternehmer in diesem Bescheid kein Unterschiedsbetrag festgestellt, kann ihm dementsprechend in einem späteren Gewinnfeststellungsbescheid auch kein Betrag aus der Auflösung eines Unterschiedsbetrags zugerechnet werden.

44 Da ein Gewinnfeststellungsbescheid andererseits Feststellungen nur für solche Gesellschafter treffen kann, die in dem Zeitraum, für den der Bescheid ergeht, an der Gesellschaft beteiligt waren, können umgekehrt aufgelöste Unterschiedsbeträge nur solchen Gesellschaftern zugerechnet werden, die im Jahr der Hinzurechnung an der Gesellschaft als Mitunternehmer auch beteiligt waren. Ist danach ein Mitunternehmer aus der Gesellschaft ausgeschieden, ohne dass im Jahr seines Ausscheidens der für ihn im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG festgestellte Anteil am Unterschiedsbetrag für ein Wirtschaftsgut aufgelöst und seinem Gewinn hinzugerechnet wurde, kann die unterbliebene Auflösung und Zurechnung nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden.

45 Abweichendes ergibt sich nicht aus dem in § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG genannten "besonderen Verzeichnis". Diesem kommt, auch im Zusammenhang mit dem Gewinnfeststellungsbescheid des Hinzurechnungsjahrs, keine Bindungswirkung zu; es dient lediglich Dokumentationszwecken. Aus dem Umstand, dass das Verzeichnis nach § 60 Abs. 3 Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) der Steuererklärung beizufügen ist, ergibt sich zwar, dass es hinsichtlich der in ihm festgehaltenen Umstände vom Steuerpflichtigen fortzuführen ist. Der Steuerpflichtige hat darin festzuhalten, in welchem Umfang und aus welchem der in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG aufgeführten Gründe die in das Verzeichnis aufgenommenen Unterschiedsbeträge seiner Ansicht nach aufzulösen sind. Über diese Dokumentation hinausgehende Bedeutung kommt diesem Verzeichnis jedoch nicht zu.

46 ee) Die gegen die hier vertretene Auffassung gerichteten Einwände greifen nicht durch.

47 (1) Es gibt keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz etwa des Inhalts, dass eine Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven beim Rechtsvorgänger immer dann zu unterbleiben habe, wenn ihre Besteuerung beim Rechtsnachfolger sichergestellt ist. Zwar ermöglicht der Gesetzgeber im Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder in eine Personengesellschaft nach § 20 Abs. 2 Satz 2 bzw. nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Bewertung des eingebrachten Betriebsvermögens zu Buchwerten, wenn die Besteuerung der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger sichergestellt ist. Ebenso sieht das Gesetz in § 6 Abs. 3 EStG im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge die Bewertung des übertragenen Betriebsvermögens mit den Buchwerten vor, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Auch aus derartigen Rechtsvorschriften ergibt sich allerdings kein allgemeiner Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven beim Rechtsvorgänger immer dann zu unterbleiben habe, wenn ihre Besteuerung beim Rechtsnachfolger sichergestellt ist. Vielmehr steht es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen stille Reserven noch vom Rechtsvorgänger aufzudecken und zu versteuern sind, oder auf den Rechtsnachfolger übergehen und später von ihm aufzudecken und zu versteuern sind.

48 Abgesehen davon geht es im Streitfall nicht um die Frage, ob anlässlich der Übertragung oder Einbringung eines Mitunternehmeranteils die zu diesem Zeitpunkt im übertragenen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufzudecken und noch vom Rechtsvorgänger zu versteuern sind, oder ihre Aufdeckung und Versteuerung unterbleibt und erst später beim Rechtsnachfolger erfolgt. Denn bei den festgestellten Unterschiedsbeträgen handelt es sich um die bereits aufgedeckten und lediglich noch nicht besteuerten stillen Reserven, die sich am Ende des Übergangsjahrs im Betriebsvermögen befunden haben.

49 Für den Fall der späteren Versteuerung festgestellter nachversteuerungspflichtiger Beträge nach § 34a EStG enthält dessen Absatz 7 eine ausdrückliche Regelung, der zufolge in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen hat, und in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 UmwStG der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil übergeht. Statt einer solchen Regelung hat der Gesetzgeber in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG für später zu versteuernde festgestellte Unterschiedsbeträge jedoch eine andere Regelung getroffen, die für die Hinzurechnung der Unterschiedsbeträge in ihrer Nr. 3 ausdrücklich an das Ausscheiden eines Gesellschafters anknüpft, ohne insoweit eine besondere Regelung für Fälle des § 6 Abs. 3 EStG oder des § 24 UmwStG zu treffen.

50 Dahinstehen kann, ob die Einbringung der Anteile der Kläger an der KG in die Beigeladene die Voraussetzungen einer steuerneutralen Buchwertübertragung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt. Denn im Streitfall geht es nicht um die Frage, ob die Beigeladene das eingebrachte Betriebsvermögen nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG mit den Buchwerten ansetzen kann und diese Werte dementsprechend nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG als Veräußerungspreis der Kläger anzusetzen sind, also eine steuerneutrale Übertragung zu Buchwerten, ohne Aufdeckung stiller Reserven, erfolgen konnte. Im Streit ist vielmehr, ob die Kläger bereits aufgedeckte stille Reserven aus der Zeit vor Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG anlässlich der Einbringung ihrer KG-Anteile in die Beigeladene versteuern müssen, weil § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG die Versteuerung dieser stillen Reserven an das "Ausscheiden des Gesellschafters" knüpft.

51 (2) Ebenso wenig gibt es einen allgemeinen Rechtsgrundsatz, demzufolge der Rechtsnachfolger generell in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt. Vielmehr bedarf es auch insoweit jeweils einer gesetzlichen Regelung, die --wie etwa § 4 Abs. 2 und § 12 Abs. 3 UmwStG-- eine solche Wirkung ausdrücklich anordnet (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, Rz 59, zur Frage der Übertragbarkeit eines Verlustvortrags im Fall der Gesamtrechtsnachfolge).

52 (3) Aus § 82f EStDV ergibt sich ebenfalls keine einschränkende Auslegung des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG. Zwar werden die in den Unterschiedsbeträgen festgestellten stillen Reserven häufig maßgeblich auf der Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen nach § 82f Abs. 1 EStDV beruhen, so dass die Auflösung und Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG wirtschaftlich einer Rückabwicklung dieser Sonderabschreibungen gleichkommt, die § 82f Abs. 3 EStDV nur für den Fall vorsieht, dass das Schiff innerhalb von acht Jahren veräußert wird, nicht aber auch für Fälle der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge. Es gibt aber keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz, dass Subventionsnormen --zu solchen gehört auch § 5a EStG (z.B. BFH-Urteil vom

13.04.2017 - IV R 14/14, BFHE 257, 413)-- so aufeinander abzustimmen sind, dass eine möglichst weitgehende Begünstigung des Steuerpflichtigen erreicht wird.

53 (4) Ohne Erfolg beruft sich der Kläger zu 1. schließlich auf Tz. 28 des BMF-Schreibens in BStBl I 2002, 614 i.d.F. des Schreibens in BStBl I 2008, 956. Soweit es dort heißt, § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG finde "in den Fällen der Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten (z.B. § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG)" keine Anwendung, handelt es sich um eine norminterpretierende --das Merkmal des "Ausscheidens" konkretisierende-- Verwaltungsvorschrift, welche die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern soll. Norminterpretierende Verwaltungsvorschriften haben nach ständiger BFH-Rechtsprechung jedoch keine Bindungswirkung im gerichtlichen Verfahren. Sie stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung, der allein es obliegt zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat (z.B. BFH-Urteile vom 23.08.2017 - I R 52/14, BFHE 259, 20, BStBl II 2018, 232, Rz 16; vom 26.06.2014 - IV R 10/11, BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300, Rz 24; vom 24.08.2016 - X R 11/15, Rz 26). Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO sind, worauf bereits das FG zutreffend hingewiesen hat, nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

54 3. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass die im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG für die Kläger festgestellten anteiligen Unterschiedsbeträge im Zeitpunkt ihres Ausscheidens mit Ablauf des ...02.2013 in Höhe von (23.313,08 ./. 58,25 =) 23.254,83 € (Kläger zu 1.) bzw. (4.655,87 ./. 11,65 =) 4.644,22 € (Kläger zu 2.) noch nicht aufgelöst und ihrem Gewinn hinzugerechnet worden waren. Sie waren danach nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG mit dem Ausscheiden der Kläger in vollem Umfang aufzulösen und ihrem Gewinn hinzuzurechnen. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass der Gewinnfeststellungsbescheid daher jedenfalls insoweit rechtmäßig ist, als dem Kläger zu 1. darin ein Gewinn aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen in Höhe von 23.138,55 € und dem Kläger zu 2. ein solcher in Höhe von 4.621 € zugerechnet wird, und er insoweit, als darin ein Gewinn in Höhe von 139,50 € nicht den Klägern, sondern der Beigeladenen zugerechnet wird, zwar rechtswidrig ist, die Kläger aber insoweit nicht in ihren Rechten verletzt.

55 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, § 139 Abs. 4 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de