

# Urteil vom 17. August 2017, IV R 3/14

## Feststellung des Unterschiedsbetrags bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung; Teilwertermittlung

ECLI:DE:BFH:2017:U.170817.IVR3.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a, EStG § 6 Abs 1 Nr 1, EStG § 7, AO § 18 Abs 1 Nr 2, AO § 162, AO § 171 Abs 10, AO § 179, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1, FGO § 48 Abs 1, FGO § 57 Nr 2, FGO § 60 Abs 3, FGO § 63 Abs 1 Nr 1, FGO § 105 Abs 5, FGO § 118 Abs 2, EStG § 5 Abs 1 S 1, EStG VZ 2006, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 03. Dezember 2013, Az: 2 K 100/13

## Leitsätze

1. Ob die Voraussetzungen für die Wahl der Tonnagebesteuerung vorgelegen haben, ist für die Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG ohne Bedeutung, wenn für das Folgejahr erstmals ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte auf der Grundlage einer Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG ergangen ist.
2. Für die Ermittlung des Teilwerts zur Errechnung des Unterschiedsbetrags gelten die allgemeinen Grundsätze einschließlich der Vermutung, dass der Teilwert im Zeitpunkt der Anschaffung den Anschaffungskosten des Schiffs entspricht. Dem BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008 IV C 6-S 2133-a/07/10001 (BStBl I 2008, 956, Rz 21) kann keine Vermutung für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Schiffs entnommen werden.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 4. Dezember 2013 2 K 100/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war als Kommanditist mit einer im Handelsregister eingetragenen Haftenlage von 273.504 € an der Schifffahrtsgesellschaft ... mbH & Co. KG (Beigeladene) beteiligt. Dieser Anteil entsprach etwa 1,78 % der Gesellschaftsanteile. Seine Pflichteinlage in Höhe von 160.000 € hatte der Kläger erbracht.
- 2 Gegenstand des Unternehmens der Beigeladenen war der Erwerb und Betrieb des Rohöltankers MT ... Dieser war im Mai 1998 fertiggestellt worden. Eigentümerin war zunächst die N GmbH & Co. KG. Zum ... Oktober 2002 erwarb die Beigeladene das Schiff zum Preis von 42,5 Mio. US-\$.
- 3 Mit Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 24./26. Juli 2007 verkaufte der Kläger seinen Anteil an der Beigeladenen mit schuldrechtlicher Wirkung zum 15. Juli 2007 an die M GmbH & Co. KG. Der Kaufpreis in Höhe von ... € basierte nach dem Vertrag auf einer Bewertung per 23. Juli 2007.
- 4 Am 14. Dezember 2007 beantragte die Beigeladene bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Gewinnermittlung nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ab 1. Januar 2007. Dem folgte das FA in

seiner Gewinnfeststellung 2007. Seine hiergegen gerichtete Klage hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem Schleswig-Holsteinischen Finanzgericht (FG) zurückgenommen.

- 5** Den Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG in der im Streitjahr (2006) gültigen Fassung (EStG 2006) für das Schiff berechnete die Beigeladene anschließend zum 31. Dezember 2006 durch vereinfachte Teilwertermittlung:

Ursprüngliche Anschaffungskosten	43.495.769,47 €
./.. Absetzung für Abnutzung (AfA) auf Basis einer Nutzungsdauer von 25 Jahren ohne Ansatz eines Schrottwerts:	
2002: Halbjahres-AfA:	869.915,39 €
AfA 2003 bis 2006:	<u>+ 6.959.323,12 €</u>
Summe:	<u>./.. 7.829.238,51 €</u>
Teilwert:	35.666.530,96 €
./.. Buchwert	<u>./.. 17.350.230,00 €</u>
Unterschiedsbetrag	18.316.301,00 €.

- 6** Für das Fremdwährungsdarlehen ermittelte die Beigeladene zum 31. Dezember 2006 einen Unterschiedsbetrag von 6.562.503 €.
- 7** Das FA stellte mit Bescheid vom 12. April 2011 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung den Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2006 für das Schiff mit 17.753.517 € und für das Fremdwährungsdarlehen mit 6.562.503 € fest. Auf den Kläger entfielen hierbei für das Schiff 325.763 € und für das Darlehen 116.717 €. Der Bescheid wurde dem Kläger einzeln bekanntgegeben.
- 8** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das FG mit Urteil vom 4. Dezember 2013 2 K 100/13 die nach Rücknahme seiner Klage wegen Gewinnfeststellung 2007 nur noch gegen die Feststellung des Unterschiedsbetrags auf den 31. Dezember 2006 gerichtete Klage des Klägers ab.
- 9** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 5a EStG 2006). Es müsse bei der Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG zur Wahrung der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung geprüft werden, ob die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach der Tonnage tatsächlich gegeben seien. Dies sei im Streitfall nicht der Fall, denn der Antrag der Beigeladenen zur Gewinnermittlung nach der Tonnage sei verfristet gewesen.
- 10** Der Kläger beantragt,  
das vorinstanzliche Urteil, die Einspruchsentscheidung sowie den Bescheid auf den 31. Dezember 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 EStG 2006 vom 12. April 2011 aufzuheben,  
hilfsweise, den Bescheid dahin zu ändern, dass der Unterschiedsbetrag für den Kläger auf ... € festgestellt wird.
- 11** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 12** Die Beigeladene hat sich nicht geäußert und keinen Antrag gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der

erkennende Senat hat nicht mehr darüber zu befinden, ob die Beigeladene wirksam zur Besteuerung nach der Tonnage optiert hat (II.1.). Über die Höhe des streitgegenständlichen Unterschiedsbetrags kann der Senat mangels Spruchreife nicht entscheiden (II.2.).

- 14** 1. Nachdem der Kläger die Klage wegen Gewinnfeststellung 2007 in der mündlichen Verhandlung vor dem FG zurückgenommen hat, ist --anders als der Kläger meint-- nicht mehr darüber zu befinden, ob die Beigeladene wirksam zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optiert hat. Insoweit kommt es im Streitfall auch nicht (mehr) darauf an, ob --entgegen der Ansicht des Klägers-- bei der Beigeladenen aufgrund der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 15 EStG i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076) noch § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG in der am 31. Dezember 2003 geltenden Fassung (EStG a.F.) anzuwenden ist. Dem steht nicht entgegen, dass das FG in seiner angefochtenen Entscheidung auch hierzu Ausführungen gemacht hat.
- 15** Gegenstand des Revisionsverfahrens ist nur noch die auf § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG 2006 gestützte gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, das der erstmaligen Anwendung des § 5a Abs. 1 EStG vorangeht (Übergangsjahr), hier zum 31. Dezember 2006. Der Wortlaut des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG 2006 stellt nicht darauf ab, dass die Vorschrift des § 5a Abs. 1 EStG im Folgejahr zu Recht angewendet worden ist, weil die Voraussetzungen für den Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage sämtlich vorgelegen haben. Allein entscheidend ist vielmehr, ob in dem auf das Übergangsjahr folgenden Wirtschaftsjahr die Gewinnermittlung tatsächlich nach § 5a Abs. 1 EStG vorgenommen worden ist. Für diese Auslegung spricht auch die Vermeidung widersprüchlicher Entscheidungen hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 EStG im Übergangsjahr und im Folgejahr.
- 16** Dass der Gewinn der Beigeladenen im Jahr 2007 nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt worden ist und so in die Gewinnfeststellung 2007 des FA Eingang gefunden hat, ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Es kommt nicht darauf an, dass die Gewinnfeststellung 2007 für die Beigeladene nach Rücknahme der hiergegen gerichteten Klage auch bestandskräftig geworden ist.
- 17** 2. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, weil der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht abschließend über die Höhe des streitbefangenen Unterschiedsbetrags entscheiden kann.
- 18** a) Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit darüber, dass unter der Voraussetzung einer wirksamen Ausübung des Wahlrechts zur Gewinnermittlung nach der Tonnage durch die Beigeladene nach § 5a Abs. 4 EStG 2006 sowohl für das Schiff als auch für das Fremdwährungsdarlehen als negatives Wirtschaftsgut der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert auf den 31. Dezember 2006 festzustellen ist. Der Senat sieht deshalb von weiteren Ausführungen ab.
- 19** b) Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, dass das FA den Unterschiedsbetrag für den Kläger in zutreffender Höhe festgestellt habe. Der Senat kann nicht beurteilen, ob der zum 31. Dezember 2006 festgestellte Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert für das Schiff zutrifft.
- 20** aa) Teilwert ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG der Betrag, den ein --den Betrieb fortführender-- Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Der Begriff des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ist auch maßgeblich für den Teilwert nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG 2006 (so auch z.B. Blümich/Hofmeister, EStG, § 5a Rz 80; Gosch in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 5a Rz 21; Schmidt/Seeger, EStG, 36. Aufl., § 5a Rz 23).
- 21** bb) Bei der Ermittlung des Teilwerts handelt es sich um eine Schätzung nach § 162 der Abgabenordnung (AO), die eine Tatsachenfeststellung i.S. von § 118 Abs. 2 FGO darstellt und revisionsrechtlich nur daraufhin überprüft werden kann, ob sie dem Grunde nach zulässig war, in verfahrenfehlerfreier Weise zustandegekommen ist und nicht gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verstößt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. August 2009 III R 79/07, BFH/NV 2010, 610, unter II.2., und vom 16. Dezember 2015 IV R 18/12, BFHE 252, 408, BStBl II 2016, 346, Rz 30).
- 22** cc) Um die Schätzung des Teilwerts zu vereinfachen, hat die Rechtsprechung Teilwertvermutungen aufgestellt. Danach decken sich im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines Wirtschaftsguts die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem Teilwert. Zu den auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Bilanzstichtagen entspricht der Teilwert bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens den um die AfA geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. In der Regel geben die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum

Zeitpunkt der Leistung die objektiven Wertverhältnisse wieder. Dies beruht auf der Annahme, dass die Wiederbeschaffung Aufwendungen in derselben Höhe erforderlich machen würde (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2001 IV R 40/97, BFHE 196, 77, BStBl II 2001, 717).

- 23** dd) Zu der auch im Streitjahr gültigen AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig "Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt" (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 16. September 1992 IV A 7-S 1551-103/92, BStBl I 1992, 570) hat der Senat in seinem Urteil vom 14. April 2011 IV R 8/10 (BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709, Rz 40 ff.) ausgeführt, dass die in dieser AfA-Tabelle aufgeführte, auf Erkenntnisse aus dem Jahr 1972 gestützte zwölfjährige Nutzungsdauer von "sonstigen Schiffen" bei den hierunter fallenden Tankschiffen im Regelfall zu einer unzutreffenden Besteuerung führt, weil die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Tankschiffe über die Jahre angestiegen sei und jedenfalls schon Mitte der 1990er Jahre erheblich über der den AfA-Tabellen zugrunde liegenden zwölfjährigen Nutzungsdauer gelegen habe.
- 24** ee) Dies vorausgesetzt, hält die Würdigung des FG revisionsrechtlicher Überprüfung nicht stand.
- 25** (1) Das angegriffene FG-Urteil selbst enthält keine Ausführungen zur Schätzung des Teilwerts des Schiffs zum 31. Dezember 2006. Solche erschließen sich erst durch den Bezug des FG auf die Einspruchsentscheidung des FA, die wiederum den Ausführungen des FG in dessen Beschluss vom 6. Dezember 2012 2 V 176/12 entspricht. In jener Entscheidung hat das FG hinsichtlich des Unterschiedsbetrags des Schiffs ausgeführt, dass sich die Teilwertermittlung von Handelsschiffen als außerordentlich schwierig gestalte, da es in der Regel an vergleichbaren Schiffen fehle, aus denen Ableitungen vorgenommen werden könnten. Auch die aus der Rechtsprechung des BFH entwickelten Teilwertvermutungen, die hier grundsätzlich ebenfalls anwendbar wären, führten in diesem Fall zu keinem Ergebnis. Letztendlich bliebe nur eine gutachterliche Stellungnahme. Das BMF habe es in seinem Erlass vom 31. Oktober 2008 IV C 6-S 2133-a/07/10001 (BStBl I 2008, 956, Rz 21) in diesem Zusammenhang nicht beanstandet, wenn der Teilwert in der Weise ermittelt werde, dass von den ursprünglichen Anschaffungskosten AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG unter Berücksichtigung einer Nutzungsdauer von 25 Jahren abgezogen werde und ein Schrottwert unberücksichtigt bleibe. Das FG halte diese pauschale Ermittlung, die so auch von der Beigeladenen selbst beantragt worden sei, für sachgerecht.
- 26** (2) Allein hieraus ergibt sich keine in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommene Schätzung des streitbefangenen Teilwerts durch das FG.
- 27** (a) Es fehlen bereits Feststellungen zum Typ des Schiffs. Zwar ergibt sich aus den Feststellungen des FG, dass ein Rohöltanker erworben worden war. Nicht festgestellt ist indes, ob es sich um einen Einhüllen- oder Doppelhüllentanker gehandelt hat. Für die jeweiligen Schiffstypen könnten sich unterschiedliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern ergeben (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709, Rz 42).
- 28** (b) Soweit sich das FG hinsichtlich der Bemessung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf 25 Jahre auf das BMF-Schreiben in BStBl I 2008, 956 berufen hat, hält dies revisionsrechtlicher Überprüfung gleichfalls nicht stand. Jenes BMF-Schreiben markiert im Ergebnis lediglich eine "Nichtaufgriffsgrenze", die als norminterpretierende Verwaltungsvorschrift keine Bindungswirkung gegenüber den Gerichten entfaltet (vgl. BFH-Urteil vom 30. September 1997 IX R 39/94, BFH/NV 1998, 446). Weder kommt dieser Verwaltungsanweisung --anders als einer AfA-Tabelle-- die Qualität eines Hilfsmittels bei der Schätzung zu, noch kann der bloße Hinweis auf sie eine eigene Schätzung des FG ersetzen. Zudem stellt eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Tankschiffs von 25 Jahren, wie sie in dem BMF-Schreiben genannt wird, auch unter Berücksichtigung der Ausführungen des Senats in seinem Urteil in BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709 (Rz 40 ff.) eine regelmäßig (wohl) nicht erreichte Obergrenze dar. Sie kann deshalb einer Schätzung des Teilwerts nicht allein mit der Begründung zugrunde gelegt werden, dass auch die Beigeladene eine derart pauschale Ermittlung beantragt habe. Revisionsrechtlich ist der BFH auch nicht durch die nicht mit Tatsachenfeststellungen untermauerte Aussage des FG gebunden, es halte die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer anhand des genannten BMF-Schreibens auch im Streitfall für "sachgerecht". Soweit das FG in seinem Beschluss vom 6. Dezember 2012 2 V 176/12 erkannt hat, dass wegen der Schwierigkeiten der Teilwertermittlung bei Handelsschiffen letztlich nur eine gutachterliche Stellungnahme bleibe, hat es hieraus keine weiter gehenden Schlüsse gezogen.
- 29** 3. Das FG wird im zweiten Rechtsgang Feststellungen zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des streitbefangenen Tankschiffs nachzuholen haben. Sollte sich das FG auf dieser Grundlage nicht zu einer eigenen Schätzung des Teilwerts in der Lage sehen, so wird es das von ihm bereits in seinem Beschluss vom 6. Dezember 2012 2 V 176/12 angesprochene Sachverständigengutachten einzuholen haben. Verfügt das FG nämlich nicht über eigene Sachkunde, um die Nutzungsdauer eines Seeschiffs (bzw. dessen Teilwert) bestimmen zu können, so hat es

im Rahmen der Erforschung des Sachverhalts nach pflichtgemäßem Ermessen gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO zu entscheiden, ob ein Sachverständigengutachten einzuholen ist. Das Ermessen findet allerdings dort seine Grenze, wo sich dem Gericht mangels eigener Sachkunde die Notwendigkeit der Hinzuziehung eines Sachverständigen aufdrängen muss. Von der Einholung eines Sachverständigengutachtens kann das FG nur dann absehen, wenn es ausnahmsweise selbst über die nötige Sachkunde verfügt und diese in den Entscheidungsgründen darlegt (BFH-Urteil in BFHE 252, 408, BStBl II 2016, 346, Rz 31 – zur Ermittlung des Teilwerts einer Beteiligung).

- 30** 4. Ohne Bindungswirkung weist der Senat für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:
- 31** a) Rechtlich unbedenklich ist die dem angegriffenen Bescheid zugrunde liegende Wertermittlung des Fremdwährungsdarlehens, die von einer im Erwerbszeitpunkt umgerechneten Euro-Summe als Anschaffungskosten ausgeht.
- 32** Die Anschaffungskosten bestimmen sich bei einer in fremder Währung aufgenommenen Darlehensverbindlichkeit nach dem im Zeitpunkt der Aufnahme des Darlehens bestehenden Wechselkurs in Euro. Kommt es später zu einem Absinken des Werts der ausländischen Valuta gegenüber der inländischen Währung, in der die Bilanz aufzustellen ist, so führt dies entgegen der Ansicht des Klägers nicht zu einer Minderung der Anschaffungskosten, da die Verpflichtung in ausländischer Währung für den Steuerpflichtigen bestehen bleibt. Ein Kursanstieg der inländischen Währung kann indes --bei unveränderten Anschaffungskosten für die Fremdwährungsverbindlichkeit-- zu einem Ertrag (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1977 III R 92/75, BFHE 124, 296, BStBl II 1978, 233), ein Kursverlust zu einem Aufwand führen (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Februar 1997 IV B 31/96, BFH/NV 1997, 478, und BFH-Urteil vom 23. April 2009 IV R 62/06, BFHE 224, 564, BStBl II 2009, 778).
- 33** Dies ergibt sich im Übrigen auch aus den allgemeinen handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung i.S. von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. So verlangt § 244 des Handelsgesetzbuchs (HGB), dass der Jahresabschluss in der Währung Euro aufzustellen ist. Der Grundsatz der Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) verpflichtet dann dazu, diesen Wert in den Bilanzen zu den folgenden Stichtagen fortzuführen. Deshalb ist das Fremdwährungsdarlehen bereits im Zeitpunkt der erstmaligen Passivierung bei dem Schuldner in Euro umzurechnen; dieser Wert ist in der Folgezeit grundsätzlich beizubehalten.
- 34** b) Die Entscheidung des FG, dem Verkauf des klägerischen Kommanditanteils im Juli 2007 keine hinreichende Aussagekraft für die Bestimmung des Teilwerts des Schiffs zum 31. Dezember 2006 zuzugestehen, begegnet keinen rechtlichen Bedenken.
- 35** aa) Wird der zu bewertende Gegenstand oder ein mit ihm vergleichbarer Gegenstand verkauft, so kann dies zwar Rückschlüsse auf seinen Teilwert zu einem bestimmten Zeitpunkt erlauben, auch wenn dieser Verkauf zeitlich etwas vor oder nach dem Bewertungszeitpunkt liegt (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1983 IV R 138/80, BFHE 139, 361, BStBl II 1984, 233). Solche stichtagsnahen Verkäufe können indes nur dann die Wertverhältnisse am relevanten Stichtag erhellen, wenn sie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind und nicht auf persönlichen Verhältnissen beruhen (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 2002 II R 68/00, BFH/NV 2002, 1281).
- 36** Wird nicht der zu bewertende Gegenstand selbst stichtagsnah verkauft, sondern betrifft der Verkauf Anteile an der Gesellschaft, die Eigentümerin dieses Gegenstandes ist, so verliert der am Markt erzielte Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil in dem Maße an Aussagekraft für die Bestimmung des Teilwerts des Gegenstandes, als nicht erkennbar ist, welcher Teil des erzielten Kaufpreises auf welchen in dem Betriebsvermögen enthaltenen Gegenstand selbst entfällt (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 1993 II R 2/90, BFHE 171, 334, BStBl II 1993, 587). Ist jedoch sichergestellt, dass der am Markt für die Gesellschaftsanteile erzielte Kaufpreis allein dem zu bewertenden Gegenstand zuzuordnen ist, so kommt in Betracht, den Teilwert aus dem Gesellschaftsanteil abzuleiten (vgl. BFH-Urteil vom 12. August 1987 II R 225/84, BFHE 150, 291, BStBl II 1987, 703 – dort waren alle Gesellschaftsanteile einer ein Seeschiff betreibenden KG an eine GmbH und sodann 85 % der Anteile an dieser GmbH mit Gewinn veräußert worden).
- 37** bb) Nach diesen Maßstäben ist die Entscheidung des FG, dem Verkauf des klägerischen Kommanditanteils am 26. Juli 2007 keine maßgebliche Bedeutung für die Bestimmung des Teilwerts des Schiffs zum 31. Dezember 2006 einzuräumen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 38** Denn es erscheint --wie das FA in der Einspruchsentscheidung, die sich das FG nach § 105 Abs. 5 FGO zu eigen gemacht hat, ausführt-- möglich, dass die Kaufpreisfindung für den veräußerten Kommanditanteil von den persönlichen Verhältnissen des Klägers als veräußerndem Gesellschafter beeinflusst wurde und nicht (nur) den Wert

des Schiffs im Betriebsvermögen der Beigeladenen wiedergibt. Da die Kommanditeinlage die eingetragene Haftsumme nicht erreichte, musste der Erwerber nach § 171 Abs. 1 HGB mit seiner Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger rechnen. Eine Regressmöglichkeit im Verhältnis zu dem Kläger auf Grundlage des Kaufvertrags steht dem nicht entgegen und wäre schon wegen des Bonitätsrisikos kein vollständiger Ausgleich zur drohenden Inanspruchnahme im Außenverhältnis.

**39** 5. Die Kostenentscheidung wird gemäß § 143 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO dem FG übertragen.

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