

Urteil vom 26. June 2014, IV R 10/11

Keine gewerbsteuerliche Kürzung des Gewinns aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen während der Gewinnermittlung nach der Tonnage

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 3, GewStG § 9 Nr 3, EStG § 5a Abs 4 S 3, GewStG VZ 2008 , EStG VZ 2008

vorgehend FG Hamburg, 26. January 2011, Az: 2 K 183/10

Leitsätze

§ 7 Satz 3 GewStG schließt während der Gewinnermittlung nach der Tonnage die Kürzung des Gewinns aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 9 Nr. 3 GewStG aus .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Einschiffsgesellschaft in der Form einer GmbH & Co. KG. Gegenstand ihres Unternehmens ist nach dem Gesellschaftsvertrag der Erwerb und Betrieb des Containerschiffs MS "X". Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin obliegen der persönlich haftenden Gesellschafterin, der X-GmbH, die nicht am Gewinn und Verlust der Klägerin teilnimmt.
- 2** Zum 1. Januar 2004 optierte die Klägerin zur Tonnagebesteuerung gemäß § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Im Streitjahr (2008) wurde ein Fremdwährungsdarlehen getilgt, für das ein Unterschiedsbetrag gebildet worden war.
- 3** Mit Bescheiden vom 25. Januar 2010 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 auf ... € fest und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlust i.S. des § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auf den 31. Dezember 2008 auf ... € fest. Dabei berücksichtigte das FA u.a. Gewinne gemäß § 5a Abs. 4 EStG aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags für das Fremdwährungsdarlehen in Höhe von 165.377 €. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 4** Einspruch und Klage, mit denen die Klägerin beantragt hatte, den Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 9 Nr. 3 GewStG um 80 % gekürzt in den angegriffenen Bescheiden zu berücksichtigen, hatten keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1447 veröffentlicht.
- 5** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 6** Entgegen der Auffassung des FG sei der Wortlaut des § 7 Satz 3 GewStG nicht eindeutig. Die darin enthaltene Verweisung auf den "nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte(n) Gewinn" besage lediglich, dass alle in § 5a EStG enthaltenen Gewinnkomponenten in die Berechnung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer als Ausgangsgröße eingingen. Damit sei aber noch nichts darüber ausgesagt, ob sie auch darin verblieben, oder ob Teile der Gewinnkomponenten über Kürzungsvorschriften wieder auszusondern seien. Zwar ordne § 7 Satz 3 GewStG an, dass der Tonnagegewinn als Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 1 GewStG gelte. Dies schließe Kürzungen jedoch nicht aus. Denn das GewStG verwende den Begriff "Gewerbeertrag" nicht durchgehend als diejenige Größe, die sich *nach* Berücksichtigung von Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8, 9 GewStG ergebe. Vielmehr verwende es den Begriff "Gewerbeertrag" an etlichen Stellen im Sinne einer Rechengröße, die sich *vor* der Berücksichtigung insbesondere von Kürzungen ergebe. Es sei daher nicht ausgeschlossen, dass auch in § 7 Satz 3 GewStG mit "Gewerbeertrag" diejenige Größe gemeint sei, die erst noch um die Kürzungen zu bereinigen sei. Auch die Finanzverwaltung habe zunächst die Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG bei aufgelösten Unterschiedsbeträgen

gewährt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12. Juni 2002 IV A 6 -S 2133a- 11/02, BStBl I 2002, 614, Rz 38) und ihre Praxis erst ab dem Veranlagungszeitraum 2008 geändert (BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008 IV C 6 -S 2133- a/07/10001, 2008/0103644, BStBl I 2008, 956). Dem Gesetzgeber sei die langjährige Verwaltungspraxis bekannt gewesen, ohne dass er ein Eingreifen für erforderlich gehalten habe, obwohl er § 5a EStG durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076) in vielfacher Hinsicht geändert habe. Es könne daher nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, dass im Rahmen des § 7 Satz 3 GewStG eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG nicht in Betracht komme.

- 7** In den Urteilen vom 6. Juli 2005 VIII R 72/02 (BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828) und VIII R 74/02 (BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180) habe der Bundesfinanzhof (BFH) zwar entschieden, dass Sondervergütungen i.S. des § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG gewerbsteuerlich nicht um 80 % gekürzt werden können. Diese Rechtsprechung könne jedoch nicht auf aufgelöste Unterschiedsbeträge i.S. des § 5a Abs. 4 EStG übertragen werden. Denn insoweit bestünden Besonderheiten, die eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG erforderten. Nur durch die gewerbsteuerliche Kürzung könne verhindert werden, dass stille Reserven, die nicht im Inland, sondern im Ausland entstanden seien, der Gewerbesteuer unterworfen würden. Bei den Hinzurechnungsbeträgen nach § 5a Abs. 4 EStG handele es sich um stille Reserven, die in der Zeit *vor* dem Wechsel der Gewinnermittlungsart entstanden seien; lediglich der Besteuerungszeitpunkt werde nach Maßgabe des § 5a Abs. 4 EStG zeitlich hinausgeschoben. Wie sich aus § 9 Nr. 3 Sätze 2 bis 5 GewStG ergebe, seien diese stillen Reserven zu 80 % im Ausland entstanden; auch die Klägerin habe bereits vor dem Wechsel zur Tonnagebesteuerung die Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 Sätze 2 bis 5 GewStG erfüllt. Im Ausland erzielte Gewinne unterlägen in Deutschland aber nicht der Gewerbesteuer. Dies ergebe sich bereits aus § 2 Abs. 1 GewStG; insoweit sei die Ausgestaltung als Kürzungsvorschrift in § 9 Nr. 3 GewStG dogmatisch falsch, da das Ergebnis ausländischer Betriebsstätten normalerweise über § 2 GewStG schon nicht in die Ausgangsgröße der Berechnung des Gewerbeertrags eingehe und es folglich auch keiner Kürzung bedürfe.
- 8** Anders als Unterschiedsbeträge würden hinzuzurechnende Sonderbetriebseinnahmen (§ 5a Abs. 4a Satz 3 EStG) immer während des § 5a-EStG-Zeitraums verdient und realisiert, so dass ein zeitlicher Zusammenhang stets zum Zeitraum der Besteuerung nach der Tonnage, aber nie zum vorhergehenden Zeitraum bestehe. Dies mache den entscheidenden Unterschied aus, weshalb die zu Sondervergütungen ergangene Rechtsprechung des BFH in seinen Urteilen in BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828 und in BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180 nicht auf den Unterschiedsbetrag des § 5a Abs. 4 EStG übertragen werden könne.
- 9** Hätte der Gesetzgeber angeordnet, dass der Unterschiedsbetrag im letzten Jahr vor dem Wechsel in die Tonnagebesteuerung voll zu versteuern wäre, wären die so aufgedeckten stillen Reserven zweifelsfrei nach § 9 Nr. 3 GewStG um 80 % für Zwecke der Gewerbesteuer zu kürzen. Die grundsätzliche Besteuerung im Übergangsjahr habe sogar der ursprünglichen Beschlussempfehlung des Verkehrsausschusses des Deutschen Bundestages im Gesetzgebungsverfahren entsprochen (vgl. BTDrucks 13/10271 vom 31. März 1998). Der Gesetzgeber habe in der Folge aus Billigkeitsgründen von einer solchen Sofortversteuerung abgesehen und die Steuer "gestundet". Dies könne aber nicht dazu führen, dass der Steuerpflichtige die 80%-Kürzung verliere, die er bei einer Sofortversteuerung eindeutig bekommen hätte.
- 10** Auch aus dem Subventionscharakter des § 5a EStG könne nicht abgeleitet werden, dass es keiner Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG mehr bedürfe. Die Subventionsvorschrift des § 5a EStG könne nicht mit § 9 Nr. 3 GewStG "verrechnet" werden. Letztere sei keine Subventionsnorm, sondern diene der allgemeinen Abgrenzung des Gegenstands der Gewerbesteuer für die Seeschifffahrt. An dem Erfordernis, das systemwidrige Auslandselement zu korrigieren, ändere auch die Existenz des § 5a EStG nichts, zumal dieser die Höhe des festzustellenden Unterschiedsbetrags überhaupt nicht beeinflusse.
- 11** Entgegen der Auffassung des FG gebe es auch für eine differenzierende Entscheidung des Gesetzgebers zwischen den verschiedenen Nummern des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG keine Anhaltspunkte. Schon der angebliche Wille des Gesetzgebers, Kürzungen während der Tonnagebesteuerung generell auszuschließen, lasse sich nicht feststellen. Vielmehr bleibe Raum für eine systematische Betrachtung. Danach ergebe sich folgendes Bild: Eine Kürzung wäre möglich gewesen, wenn der Gesetzgeber die Versteuerung der stillen Reserven bereits im Übergangsjahr zugelassen hätte. Eine Kürzung sei auch dann zulässig, wenn die Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG zeitlich dem Zeitraum nach Beendigung der Tonnagebesteuerung zugeordnet werde. Für die Zwischenzeit, also während der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage, lasse sich eine kohärente Besteuerung nur herstellen, indem auch hier eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG zulässig sei.
- 12** Zudem genieße sie, die Klägerin, Vertrauensschutz. Denn im Zeitpunkt ihrer Option zur Tonnagebesteuerung (zum

1. Januar 2004) habe das BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 614 die gewerbsteuerliche Kürzung des Unterschiedsbetrags zugesichert.

- 13 Die Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG sei bei der Auflösung von Unterschiedsbeträgen somit stets geboten.
- 14 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 27. August 2010 aufzuheben und die Bescheide vom 25. Januar 2010 über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2008 dahingehend zu ändern, dass der aufgelöste Unterschiedsbetrag i.S. des § 5a Abs. 4 EStG in Höhe von 165.377 € nach § 9 Nr. 3 GewStG um 132.301 € (80 %) gekürzt und der Gewinn entsprechend herabgesetzt bzw. der festzustellende Verlust entsprechend erhöht wird.
- 15 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16 Der Gesetzeswortlaut sei jedenfalls in § 7 Satz 3 GewStG eindeutig. Eine Auslegung gegen den eindeutigen Wortlaut einer Vorschrift sei nur geboten, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde. Dies sei hier nicht ersichtlich.

Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass § 7 Satz 3 GewStG einer Kürzung des Gewinns aus der Auflösung des streitigen Unterschiedsbetrags nach § 9 Nr. 3 GewStG entgegensteht.
- 18 1. Gemäß § 7 Satz 3 GewStG gilt der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn als Gewerbeertrag nach Satz 1. Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge. Aus dem Wortlaut des § 7 Satz 3 GewStG ergibt sich damit eindeutig, dass der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn ohne Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen nach § 9 GewStG als Gewerbeertrag fingiert wird und als solcher der Gewerbesteuer zugrunde zu legen ist (ebenso für Sondervergütungen nach § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG bereits BFH-Urteile in BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828, und in BFHE 210, 323, BStBl II 2008, 180). Da § 7 Satz 3 GewStG auch nicht lediglich auf § 5a Abs. 1 EStG, sondern auf § 5a EStG insgesamt verweist, unterfällt auch der hier streitige Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG nicht der Kürzungsregelung des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG.
- 19 2. Auch aus Sinn und Zweck des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG ergibt sich nicht, dass diese Regelung trotz des insoweit eindeutigen Wortlauts des § 7 Satz 3 GewStG auf den Gewinn aus der Auflösung des streitigen Unterschiedsbetrags anzuwenden wäre.
- 20 a) Anders als bei § 5a EStG handelt es sich bei dieser durch Art. 13 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049) eingefügten Regelung zwar nicht um eine Subventionsnorm zur Sicherung und Stärkung des Schifffahrtsstandorts Deutschland. Die Regelung wurde vielmehr eingefügt, um die systemwidrige Belastung inländischer Schifffahrtsunternehmen mit Gewerbeertragsteuer auf den Teil des Gewerbeertrags zu beseitigen, der durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt wird. Die Vorschrift soll eine sachgerechte und einfache Ermittlung des nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Anteils des Gewerbeertrags am gesamten Gewerbeertrag des Schifffahrtsunternehmens gewährleisten (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 54). Das bedeutet aber nicht, dass trotz des insoweit eindeutigen Wortlauts des § 7 Satz 3 GewStG auch im Fall der Gewinnermittlung nach § 5a EStG zwingend eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG vorzunehmen wäre. Es steht dem Gesetzgeber vielmehr frei, die Reichweite der steuerlichen Entlastung im Rahmen der sog. Tonnagebesteuerung auch gewerbsteuerlich zu bestimmen. Insoweit ist es angesichts der erheblichen Steuerentlastung, die die Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG beinhaltet und die sich über § 7 Satz 3 GewStG auch auf die Bemessung der Gewerbesteuer auswirkt, nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber davon ausgeht, dass es bei der Gewinnermittlung nach § 5a EStG auch hinsichtlich der Gewinnbestandteile, die nicht nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt werden, keiner Kürzung mehr nach § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG bedarf, um eine systemwidrige

Belastung inländischer Schifffahrtsunternehmen mit Gewerbeertragsteuer auf den Teil des Gewerbeertrags zu beseitigen, der durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt wird.

- 21** b) Auch der Umstand, dass mit dem Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nicht die stillen Reserven im Zeitpunkt der Auflösung, sondern die stillen Reserven im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart vom Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG der Besteuerung unterworfen werden, zwingt nicht dazu, dass dieser Gewinn entgegen dem eindeutigen Wortlaut des § 7 Satz 3 GewStG noch nach § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG zu kürzen ist.
- 22** aa) Es liegt innerhalb des dem Gesetzgeber zuzubilligenden Gestaltungsspielraums, die Reichweite einer Steuerbegünstigung wie der des § 5a EStG zu bestimmen. Der Gesetzgeber hat sich in § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG dazu entschieden, die im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart bestehenden stillen Reserven nicht bereits zu diesem Zeitpunkt, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt der Besteuerung zu unterwerfen. Es ist nicht ersichtlich, dass er sie zu diesem späteren Zeitpunkt gewerbesteuerrechtlich gleichwohl nach den Regeln besteuern wollte, die im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart anzuwenden gewesen wären. Soweit Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG daher während der Zeit der Tonnagebesteuerung aufgelöst werden, für die gewerbesteuerrechtlich § 7 Satz 3 GewStG und nicht § 7 Satz 1 GewStG gilt, ist der aus ihrer Auflösung resultierende Gewinn nicht nach § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG zu kürzen, da diese Regelung nach § 7 Satz 3 GewStG während der Gewinnermittlung nach der Tonnage nicht anwendbar ist. Dass dies dazu führen kann, dass die Vorteile der Gewinnermittlung nach der Tonnage im Allgemeinen oder im Einzelfall teilweise zurückgenommen werden, ist unschädlich. Insoweit ist auch zu berücksichtigen, dass § 7 Satz 3 GewStG nicht nur Kürzungen nach § 9 GewStG, sondern gleichermaßen Hinzurechnungen nach § 8 GewStG für die Dauer der sog. Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG ausschließt, sich also auch zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann.
- 23** bb) Abgesehen davon trifft es auch nicht zu, dass die stillen Reserven, die im Unterschiedsbetrag festgehalten sind, nach Maßgabe des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG zu 80 % durchgehend im Ausland entstanden sind. Diese stillen Reserven stammen zwar aus der Zeit vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart. Mit dem Unterschiedsbetrag wird aber keine Aussage darüber getroffen, ob und ggf. in welchem Umfang sie in einer Zeit entstanden sind, in der der Steuerpflichtige i.S. des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben hat. Nach § 5a Abs. 4 EStG wird der Unterschiedsbetrag für ein Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart nicht deshalb festgehalten, weil der Steuerpflichtige bis zum Wechsel die Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG erfüllt hat, sondern weil das Wirtschaftsgut zu einem Betrieb gehört, der ab dem Wechsel die Voraussetzungen des § 5a Abs. 2 EStG erfüllt. Optiert ein Schifffahrtsunternehmen z.B. mit Beginn seines Betriebs zur Gewinnermittlung nach § 5a EStG, so stammen die stillen Reserven, die im Unterschiedsbetrag für zur Schiffsbaufinanzierung aufgenommene Fremdwährungsverbindlichkeiten festgehalten sind, zwar aus der Zeit vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart, aber nicht aus einem Betrieb, der die Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG erfüllt, weil gewerbesteuerlich in der Zeit bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart noch kein Betrieb gegeben war. Ebenso sind Fälle denkbar, in denen zwar auch gewerbesteuerrechtlich bereits ein Betrieb gegeben war, dieser aber nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG erfüllte. Die Anwendung des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG auf den Gewinn aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen setzte danach im Einzelfall im Zeitpunkt der Auflösung die Prüfung voraus, ob das betreffende Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Wechsels zur Tonnagegewinnermittlung zu einem Betrieb gehörte, der die Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG erfüllte. Dass der Gesetzgeber eine entsprechende Einzelfallprüfung gewollt hat, ist nicht ersichtlich.
- 24** 3. Die Klägerin kann sich auch nicht erfolgreich mit der Begründung auf Vertrauensschutz berufen, dass das im Zeitpunkt ihrer Option zur Tonnagebesteuerung (1. Januar 2004) geltende BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 614 die gewerbesteuerliche Kürzung des Unterschiedsbetrags noch zugelassen habe. Dies folgt schon daraus, dass norminterpretierende Verwaltungsvorschriften, wie auch das BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 614, keinen Vertrauensschutz begründen (z.B. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007 IV R 92/05, BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583).
- 25** 4. Der vom FA ermittelte vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2008 und der Gewerbebesteuerungsbetrag für 2008 sind der Höhe nach unstrittig und auch nach Aktenlage nicht zu beanstanden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de