

## Urteil vom 15. Mai 2014, IV R 60/10

### Keine Berücksichtigung des in eine Wertaufholungsrücklage eingestellten Betrags bei der Feststellung des Unterschiedsbetrags beim Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 1, EStG § 5a Abs 4, EStG § 5a Abs 5 S 3, EStG § 52 Abs 16 S 7, EStG § 6d Abs 1 S 2

vorgehend FG Hamburg, 14. November 2010, Az: 2 K 155/09

### Leitsätze

Bei der Ermittlung des nach § 5a Abs. 4 EStG festzustellenden Unterschiedsbetrags beim Übergang zur Besteuerung nach der Tonnage ist der in eine Wertaufholungsrücklage eingestellte Betrag nicht zu berücksichtigen .

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Einschiffsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Zur Finanzierung ihres Schiffes hatte sie im Jahr 1996 u.a. ein Fremdwährungsdarlehen in US-\$ aufgenommen, das sie in den Folgejahren zunächst entsprechend veränderter Währungsverhältnisse mit dem gestiegenen Teilwert bewertete. Die Einführung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. von Art. 1 Nr. 8 des Steuerentlastungsgesetzes (StEntlG) 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) hatte zur Folge, dass die Verbindlichkeit ab 1999 mit den Anschaffungskosten zu bewerten war. Diese beliefen sich am 31. Dezember 2000 unter Berücksichtigung von Tilgungen auf 17.456.841,32 DM. Für den sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/ 2002 ergebenden Gewinn hatte die Klägerin eine Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG in der auch im Streitjahr 2000 geltenden Fassung (EStG a.F.) gebildet, die am 31. Dezember 2000 noch in Höhe von 2.833.111,25 DM bestand.
- 2** Mit Wirkung zum 1. Januar 2001 optierte die Klägerin zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG. Wegen dieses Wechsels zur Gewinnermittlung nach § 5a EStG stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2000 vom 14. Juni 2007 für die Fremdwährungsverbindlichkeit einen Unterschiedsbetrag fest. Dabei stellte das FA dem Teilwert in Höhe von 24.609.678 DM einen "Buchwert" von 20.289.952 DM gegenüber, so dass sich ein negativer Unterschiedsbetrag von 4.319.726 DM ergab. Den "Buchwert" hatte das FA aus der Summe des bilanzierten Betrags für das US-Darlehen (17.456.841,32 DM) und der Wertaufholungsrücklage von 2.833.111,25 DM errechnet.
- 3** Die Klägerin war der Ansicht, dass die Wertaufholungsrücklage bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags nicht zu berücksichtigen und daher ein negativer Unterschiedsbetrag von 7.152.837 DM festzustellen sei. Das FA wies den gegen die Feststellung des Unterschiedsbetrags gerichteten Einspruch jedoch mit Einspruchsentscheidung vom 22. April 2009 als unbegründet zurück.
- 4** Die anschließend erhobene Klage hatte Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 781 abgedruckt.
- 5** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 6** Der Sinn und Zweck des § 5a Abs. 4 EStG bestehe darin, die stillen Reserven, die sich während der Zeit der Regelbesteuerung angesammelt haben, ausnahmslos festzuhalten, um sie später durch Gewinnhinzurechnung zu versteuern. Von der Abgeltungswirkung der pauschal errechneten Tonnagesteuer sollten also die bis zum Umstellungszeitpunkt entstandenen stillen Reserven ausgenommen werden. Die Feststellung der stillen Reserven

und die anschließende Gewinnhinzurechnung nach § 5a Abs. 4 EStG seien somit integraler Bestandteil des besonderen Systems der Tonnagebesteuerung und damit Teil des geschlossenen Begünstigungstatbestands. Das passive Wirtschaftsgut Fremdwährungsverbindlichkeit sei demgemäß nicht nur mit dem Buchwert anzusetzen, da die Korrektur der Teilwertabschreibung durch § 52 Abs. 16 Sätze 6, 7 EStG a.F. noch nicht vollumfänglich steuerwirksam abgeschlossen sei und insofern die stillen Reserven nicht vollumfänglich durch die Berücksichtigung des Buchwerts abgebildet werden könnten. Insofern stelle die Rücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. einen Korrekturposten im Rahmen der Ermittlung des Unterschiedsbetrags für Zwecke der Tonnagebesteuerung i.S. des § 5a Abs. 4 EStG dar und sei als solcher in dem zu ermittelnden Unterschiedsbetrag bei Übergang zur Tonnagebesteuerung zu berücksichtigen.

- 7** Dies entspreche auch dem grundsätzlichen Steuerrechtsprinzip der Gewinn- und Verlustrealisierung, das eine Besteuerung stiller Reserven spätestens für den Fall der endgültigen Steuerentstrickung als ultima ratio vorsehe. In der Regel --so auch nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F.-- erfolge eine Besteuerung beim Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen. Der Wechsel in die Tonnagebesteuerung sei entsprechend zu würdigen, da auch durch den Wechsel in die Pauschalbesteuerung Steuersubstrat der Regelbesteuerung entzogen werde. Aus diesem Grund habe der Gesetzgeber in § 5a Abs. 4 EStG eine Regelung geschaffen, die sicherstelle, dass stille Reserven, die vor der Zeit der Pauschalversteuerung entstanden seien, auch weiterhin einer, wenn auch zeitversetzten, Besteuerung zugeführt würden.
- 8** Dem stehe § 5a Abs. 5 EStG nicht entgegen. Zwar sei durch das StEntlG 1999/2000/2002 die Rücklage nach § 6d EStG, nicht aber auch die Wertaufholungsrücklage in diese Bestimmung aufgenommen worden, was dafür sprechen könne, dass der Gesetzgeber Letztere in diese Bestimmung nicht habe aufnehmen wollen. Dies bedeute jedoch nicht, dass die in anderen Rücklagen enthaltenen stillen Reserven in der steuerlichen Systematik des § 5a EStG unberücksichtigt bleiben müssten. Lediglich die sofortige Gewinnerhöhung nach § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG sei ausgeschlossen. Die Regelung in § 52 Abs. 16 Sätze 6, 7 EStG a.F. sei zur übergangsweisen Milderung einer Zwangslage des Steuerpflichtigen eingeführt worden, die durch die gesetzliche Neukonzeption des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 entstanden sei. Die Regelung habe insofern eine von den in § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG erwähnten Rücklagen abweichende Zielrichtung, indem sie dem Steuerpflichtigen die zeitlich gestreckte Korrektur der zwangsläufig durch Gesetzesänderung verursachten Gewinnrealisation gestatte und so eine sofortige Besteuerung im laufenden Gewinn aufschiebe. Dieser Aufschub der Besteuerung werde durch die Einbeziehung in den Unterschiedsbetrag aufrechterhalten.
- 9** Das hier vertretene Ergebnis ergebe sich nach allem bereits aus der Teleologie des Gesetzes.
- 10** Andernfalls sei von einer planwidrigen Lücke auszugehen, die entsprechend zu füllen sei. Das Seeschiffsanpassungsgesetz vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2860) habe mit § 5a EStG eine pauschale Gewinnermittlung für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr eingeführt, die in Abs. 4 die Feststellung eines Unterschiedsbetrags zur Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven normiere. Diese Sicherstellung der stillen Reserven sei Kern der Rechtsnorm.
- 11** Bei der zu schließenden Lücke handele es sich um das Fehlen einer an sich erforderlichen gesetzlichen Anordnung, d.h. um eine planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts. Der Gesetzgeber habe die Regelung des § 52 Abs. 16 Sätze 6, 7 EStG a.F. nicht ausdrücklich in den Wortlaut des § 5a EStG aufgenommen. Eine Regelung wäre zur Sicherstellung der Besteuerung von stillen Reserven nach dem Sinn und Zweck des § 5a EStG aber geboten gewesen. Hierfür hätte sich sowohl die sofortige Hinzurechnung zum Gewinn im Erstjahr nach Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 5 EStG angeboten als auch die vom FA vorgenommene Berücksichtigung bei der Bestimmung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 EStG. Eine Aufnahme in den Wortlaut des § 5a Abs. 5 EStG sei nicht erfolgt, obwohl diese Norm durch das StEntlG 1999/2000/2002 eine Anpassung erfahren habe. Dies lasse den Schluss zu, dass in § 5a Abs. 5 EStG eine Berücksichtigung der Wertaufholungsrücklage nicht gewollt sei.
- 12** Die Berücksichtigung bei der Feststellung des Unterschiedsbetrags sei nach dem dargestellten Zweck des § 5a EStG jedoch erforderlich. Insofern handele es sich nicht nur um einen rechtspolitischen Fehler, sondern um einen Widerspruch zum Gesetzesplan. Durch die Einbeziehung der Wertaufholungsrücklage werde in begrenztem Umfang auch die aufschiebende Wirkung des § 52 Abs. 16 Sätze 6, 7 EStG a.F. aufrechterhalten, da eine Besteuerung des festgestellten Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG nicht sofort erfolge.
- 13** Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 14 Die Klägerin beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass bei der Ermittlung des nach § 5a Abs. 4 EStG festzustellenden Unterschiedsbetrags beim Übergang zur sog. Tonnagebesteuerung eine Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. nicht zu berücksichtigen ist.
- 16 1. Nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ist zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 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. Zu den Wirtschaftsgütern, für die nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ein Unterschiedsbetrag festzustellen ist, gehören auch negative (passive) Wirtschaftsgüter wie die hier im Streit befindliche Fremdwährungsverbindlichkeit (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16. Februar 2012 IV B 57/11, BFH/NV 2012, 1108). Der Unterschiedsbetrag ist nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG gesondert und bei Gesellschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG --wie bei der Klägerin-- einheitlich festzustellen.
- 17 2. a) Nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ergibt sich der Unterschiedsbetrag aus der Differenz zwischen Buchwert und Teilwert. Die Bildung einer Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. ist materiell ein Akt der Gewinnverwendung und hat daher keinen Einfluss auf die Höhe des Buch- und des Teilwerts eines Wirtschaftsguts. Der Wortlaut des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG spricht danach gegen eine Einbeziehung des in die Wertaufholungsrücklage des § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. eingestellten Betrags in den Unterschiedsbetrag.
- 18 b) Auch aus Sinn und Zweck des § 5a Abs. 4 EStG ergibt sich nicht, dass eine Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags zu berücksichtigen ist.
- 19 Ziel des § 5a Abs. 4 EStG ist es zwar, die stillen Reserven, die sich vor dem Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage angesammelt haben, zum Schluss des Übergangsjahrs festzuhalten, um sie zu einem späteren Zeitpunkt zu versteuern (vgl. z.B. BTD Drucks 13/10710, S. 4). Zu berücksichtigen ist jedoch, dass die stillen Reserven, um deren Versteuerung es im Streitfall geht, nicht mehr in dem Wirtschaftsgut "Fremdwährungsverbindlichkeit" enthalten sind, sondern in der Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. Für die Berücksichtigung von Rücklagen beim Übergang von der Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs. 1, 5 EStG zur Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 1 EStG enthält § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG jedoch eine eigenständige Regelung. In der im Streitjahr 2000 anzuwendenden Fassung dieser Norm sind Rücklagen nach §§ 6b, 6d und § 7g EStG beim Übergang zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 dem Gewinn im Erstjahr hinzuzurechnen. Der Gesetzgeber hat danach nicht nur in § 5a Abs. 4 EStG, sondern auch in § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG eine Regelung dazu getroffen, wie beim Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage stille Reserven und in Rücklagen eingestellte Beträge, deren Besteuerung während der Tonnagegewinnermittlung nicht sichergestellt wäre, zu behandeln sind.
- 20 3. Eine Berücksichtigung der Wertaufholungsrücklage bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG lässt sich auch dem Wortlaut des § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. nicht entnehmen. Nach dieser Vorschrift kann für den Gewinn, der sich aus der erstmaligen Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 bei einer Verbindlichkeit wie der streitigen Fremdwährungsverbindlichkeit der Klägerin ergibt, jeweils in Höhe von neun Zehnteln eine den Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden neun Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens einem Neuntel gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum); scheidet die Verbindlichkeit während des Auflösungszeitraums aus dem Betriebsvermögen aus, ist die Rücklage zum Ende des Wirtschaftsjahrs des Ausscheidens in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen. Der Wortlaut des § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. sieht danach keine Berücksichtigung des in die Wertaufholungsrücklage eingestellten Betrags bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG im Übergangsjahr zur Gewinnermittlung nach der Tonnage vor.
- 21 4. Die Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. ist allerdings auch in § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG nicht aufgeführt. Nach dem Wortlaut des § 5a EStG und des § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. ist eine Wertaufholungsrücklage beim Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zur Gewinnermittlung nach der Tonnage mithin

weder nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG im Übergangsjahr bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags noch nach § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG durch Hinzurechnung zum Gewinn im Erstjahr zu berücksichtigen.

- 22** a) Dahinstehen kann, ob insoweit eine planwidrige Lücke des Gesetzes gegeben ist und ob sie durch eine Analogie geschlossen werden könnte. Denn aus der Gesetzssystematik des § 5a EStG ergibt sich, dass eine etwaige Lücke jedenfalls nicht durch eine Berücksichtigung des in die Wertaufholungsrücklage eingestellten Betrags bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG im Übergangsjahr (Streitjahr) geschlossen werden könnte, sondern allenfalls durch eine Berücksichtigung im Erstjahr der Gewinnermittlung nach der Tonnage nach Maßgabe des § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG. Denn diese Norm enthält spezifische Regelungen für Rücklagen. Auch Letzteres bedarf jedoch im Streitfall, der allein die Feststellung des Unterschiedsbetrags des Übergangsjahrs betrifft, keiner Entscheidung.
- 23** b) Dem kann das FA nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass die Wertaufholungsrücklage nicht mit den in § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG aufgeführten Rücklagen (§§ 6b und 6d, § 7g EStG) verglichen werden könne, weil es sich um eine reine Billigkeitsregelung des Gesetzgebers im Rahmen der Umstellung der Bewertung nach dem StEntlG 1999/2000/2002 handele, die die steuerlichen Konsequenzen für einen im Rahmen der periodischen Gewinnermittlung einmalig kumulierten Gewinn- bzw. Verlusteffekt faktisch durch eine Stundung abfedern solle. Dies folgt schon daraus, dass sich die Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. insoweit gerade nicht wesentlich von der Euroumrechnungsrücklage nach § 6d Abs. 1 Satz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung unterscheidet, die der Gesetzgeber in § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG aber ausdrücklich aufgeführt hat.
- 24** aa) Nach § 6d Abs. 1 EStG sind Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten i.S. des Art. 43 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch, die auf Währungseinheiten der an der europäischen Währungsunion teilnehmenden anderen Mitgliedstaaten oder auf die ECU i.S. des Art. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1103/97 des Rates vom 17. Juni 1997 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. L 162, 1) lauten, am Schluss des ersten nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahres mit dem vom Rat der Europäischen Union gemäß Art. 109l Abs. 4 Satz 1 des EG-Vertrages unwiderruflich festgelegten Umrechnungskurs umzurechnen und mit dem sich danach ergebenden Wert anzusetzen (Satz 1). Der Gewinn, der sich aus diesem jeweiligen Ansatz für das einzelne Wirtschaftsgut ergibt, kann in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt werden (Satz 2). Die Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen, soweit das Wirtschaftsgut, aus dessen Bewertung sich der in die Rücklage eingestellte Gewinn ergeben hat, aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (Satz 3). Die Rücklage ist spätestens am Schluss des fünften nach dem 31. Dezember 1998 endenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen (Satz 4).
- 25** bb) Die Einführung der Euroumrechnungsrücklage in § 6d Abs. 1 Satz 2 EStG erfolgte, um Liquiditätsabflüsse in den Unternehmen zu vermeiden bzw. --im Hinblick auf die in § 6d Abs. 1 Satz 4 EStG enthaltene Auflösungsfrist-- abzufedern, indem eine Gewinnversteuerung, die allein auf die Einführung des Euro zurückzuführen ist, verhindert bzw. hinausgeschoben wird (vgl. BTDrucks 13/9347, S. 47, 60, und BTDrucks 13/10334, S. 39 f.). Es handelt sich also --insoweit vergleichbar mit der Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F.-- um eine Regelung, die die steuerlichen Konsequenzen für einen im Rahmen der periodischen Gewinnermittlung einmalig kumulierten Gewinn- bzw. Verlusteffekt faktisch durch eine Stundung abfedern sollte.
- 26** c) Entgegen der Auffassung des FA kommt eine Berücksichtigung der Wertaufholungsrücklage bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags auch nicht mit der Begründung in Betracht, dass der Wechsel der Gewinnermittlungsart mit dem in § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. ausdrücklich aufgeführten Fall des Ausscheidens der Verbindlichkeit aus dem Betriebsvermögen gleichzusetzen sei. Unabhängig davon, ob diese Fälle tatsächlich gleichgesetzt werden könnten, ergibt sich jedenfalls aus § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG, dass der Gesetzgeber Gewinnrücklagen nicht bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG berücksichtigen wollte. Denn wie die Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 7 EStG a.F. ist auch die infolge der Umrechnung einer Verbindlichkeit gebildete Euroumrechnungsrücklage nach § 6d Abs. 1 Satz 3 EStG gewinnerhöhend aufzulösen, soweit die Verbindlichkeit aus dem Betriebsvermögen ausscheidet. Gleichwohl sieht das Gesetz die Berücksichtigung der Euroumrechnungsrücklage nicht bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG im Übergangsjahr vor, sondern ordnet in § 5a Abs. 5 Satz 3 EStG ihre Hinzurechnung zum Gewinn im Erstjahr an.