

## Urteil vom 25. Oktober 2018, IV R 40/16

**Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 25.10.2018 IV R 35/16 - Gewinn aus der Auflösung des bei Übergang zur Tonnagebesteuerung gebildeten Unterschiedsbetrags unterliegt auch bei Betriebsaufgabe der Gewerbesteuer; Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG erfasst auch Gewinn aus der Hinzurechnung eines Unterschiedsbetrags**

[ECLI:DE:BFH:2018:U.251018.IVR40.16.0](#)

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2, GewStG § 7 S 3, GewStG § 9 Nr 3 S 2, EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 1, EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 3, GewStG VZ 2012, EStG VZ 2012

vorgehend FG Hamburg, 15. Juni 2016, Az: 6 K 215/14

### Leitsätze

1. NV: Veräußert eine Einschiffs-Personengesellschaft ihr Handelsschiff, unterliegt der sich aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG ergebende Gewinn auch dann der Gewerbesteuer, wenn die Personengesellschaft im Zusammenhang mit der Veräußerung ihren Betrieb aufgibt (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG unterfällt nicht der Fiktion des Gewerbeertrags gemäß § 7 Satz 3 GewStG. Er kann daher bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen um 80 % nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG gekürzt werden (Parallelentscheidung zu BFH-Urteil vom 25. Oktober 2018 IV R 35/16).

### Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 16. Juni 2016 6 K 215/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

### Tatbestand

- I.
  - 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Einschiffsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Sie erwarb und vercharterte seit dem Jahr 1995 das Handelsschiff MS "... " (im Weiteren Handelsschiff). Den steuerlichen Gewinn ermittelte sie in den Jahren 1995 bis 1998 durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4, § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
  - 2 Mit Wirkung zum 1. Januar 1999 optierte die Klägerin zur Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 1 EStG.
  - 3 Auf Grund der Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gemäß § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 1998 den Unterschiedsbetrag für das Handelsschiff auf ... DM fest.
  - 4 Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2012 (Streitjahr) nahm die Klägerin den Antrag zur Gewinnermittlung nach der Tonnage zurück und ermittelte den Gewinn wieder durch Betriebsvermögensvergleich. Bis zu diesem Zeitpunkt hatte sich der Unterschiedsbetrag aufgrund von Anteilsveräußerungen auf ... € reduziert.
  - 5 Im Dezember 2012 veräußerte die Klägerin das Handelsschiff und befindet sich seitdem in Liquidation. Zur

Liquidatorin wurde die Komplementärin, die A-GmbH bestellt. Die Liquidatorin wurde anschließend ebenfalls aufgelöst. Zu deren Liquidatorinnen wurden die B-GmbH & Cie. KG und die C-GmbH bestellt.

- 6** Mit Gewerbesteuermessbescheid für 2012 vom 7. April 2014 berücksichtigte das FA bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags den hinzugerechneten Unterschiedsbetrag erklärungsgemäß in vollem Umfang beim Gewerbeertrag.
- 7** Mit ihrem Einspruch vom 7. Mai 2014, der auch andere Streitpunkte umfasste, begehrte die Klägerin, den hinzugerechneten Unterschiedsbetrag, soweit er anteilig auf eine natürliche Person entfällt, nicht zu berücksichtigen, jedenfalls aber gemäß § 9 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) bzw. nach § 2 Abs. 1 GewStG um 80 % zu kürzen.
- 8** Während des Einspruchsverfahrens erging unter dem 7. August 2014 ein wegen hier nicht streitiger Sachverhalte geänderter Gewerbesteuermessbescheid für 2012.
- 9** Mit Teileinspruchsentscheidung vom 11. September 2014 wies das FA den Einspruch, soweit er sich gegen die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zum Gewerbeertrag und dessen Kürzung richtete, zurück.
- 10** Mit ihrer dagegen erhobenen Klage hielt die Klägerin an ihrem Begehren fest. Nach der Rückoption zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich müsse die Zurechnung des Unterschiedsbetrags gemäß § 7 Satz 2 GewStG gewerbesteuerfrei gestellt werden, weil die Auflösung des Unterschiedsbetrags in engem Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe stehe. Die bisher ergangene anderslautende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) beziehe sich ausschließlich auf Fälle, in denen der Gewinn noch nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelt worden sei. Jedenfalls sei der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags gemäß § 9 Nr. 3 GewStG bzw. nach § 2 Abs. 1 GewStG um 80 % zu kürzen.
- 11** Während des Klageverfahrens erging unter dem 23. Dezember 2015 ein weiterer Änderungsbescheid, der die vorliegende Streitfrage nicht berührte.
- 12** Die Klage hatte keinen Erfolg.
- 13** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung des materiellen Rechts, insbesondere des § 7 Sätze 2 und 3 und des § 9 Nr. 3 GewStG.
- 14** Sie beantragt, die Vorentscheidung und die Teileinspruchsentscheidung vom 11. September 2014 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid in der zuletzt geänderten Fassung vom 23. Dezember 2015 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbeertrag um den hinzugerechneten Unterschiedsbetrag für das Handelsschiff gekürzt wird, soweit dieser auf eine natürliche Person entfällt, und der hinzugerechnete Unterschiedsbetrag, soweit er nicht auf natürliche Personen entfällt, nach § 9 Nr. 3 GewStG um 80 % gekürzt wird.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Zu Recht hat das Finanzgericht (FG) entschieden, dass der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags, soweit er anteilig auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 GewStG), nicht Teil eines nicht der Gewerbesteuer unterfallenden Betriebsaufgabegewinns ist (dazu unter 1.). Zu Unrecht hat das FG aber entschieden, dass § 7 Satz 3 GewStG einer Kürzung des Gewinns aus der Auflösung des streitigen Unterschiedsbetrags nach § 9 Nr. 3 GewStG entgegensteht. Das FG hat daher, aus seiner Sicht zu Recht, noch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 3 GewStG im Jahr der Bildung des Unterschiedsbetrags erfüllt hat (dazu unter 2.).

- 18** 1. Zu Recht hat das FG im Ergebnis entschieden, dass der Gewinn, der sich aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG wegen der Veräußerung des Handelsschiffs ergibt, bei einer Personengesellschaft auch dann der Gewerbesteuer unterliegt, wenn die Veräußerung des Handelsschiffs im zeitlichen Zusammenhang mit der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs erfolgt ist.
- 19** a) Wie in der Senatsentscheidung vom heutigen Tag IV R 35/16 (BFHE 263, 22) dargelegt, geht der Senat (nunmehr) davon aus, dass die Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a Abs. 1 EStG als eigenständige Gewinnermittlung ausgestaltet ist, die in der Zeit ihrer Anwendung die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ersetzt. Der Wechsel des Besteuerungsregimes wirkt wie eine fiktive Entnahme der von dem Wechsel betroffenen Wirtschaftsgüter, hier des Handelsschiffs. 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 gebildet haben. Die Gewinnrealisierung wird lediglich auf die in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG geregelten Zeitpunkte verschoben. Rechtsfolge dieser Betrachtung ist zugleich, dass der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nicht (schon) der Gewinnermittlung nach der Tonnage, sondern (noch) der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zuzurechnen ist. Wegen der Begründung im Einzelnen nimmt der Senat auf die Gründe des Urteils IV R 35/16 (BFHE 263, 22) Bezug.
- 20** b) Ausgehend von diesem Verständnis steht der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nicht in sachlichem Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe. Er ist vielmehr als laufender Gewinn in den Gewerbeertrag gemäß § 7 Satz 1 GewStG einzubeziehen. Allein das zeitliche Zusammentreffen der Gewinnrealisierung aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags mit der Betriebsaufgabe rechtfertigt es nicht, diesen Gewinn, soweit er auf eine natürliche Person entfällt (§ 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG), als Teil des Aufgabegewinns zu verstehen, der auf Grund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer dieser nicht unterliegt (so bereits BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007 IV R 92/05, BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583, unter II.2.b bb und cc).
- 21** 2. Zu Unrecht 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.
- 22** a) 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.
- 23** 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. § 7 Satz 3 GewStG verweist aber lediglich auf den Gewinn, der gemäß § 5a Abs. 1 EStG nach der Tonnage ermittelt worden ist. Demgegenüber unterfallen die Gewinne aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG der Kürzungsregelung des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG.
- 24** b) Auch für die Auslegung des § 7 Satz 3 GewStG ist das oben dargelegte Verständnis des Senats, wonach die Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a Abs. 1 EStG als eigenständige Gewinnermittlung ausgestaltet ist, die in der Zeit ihrer Anwendung die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ersetzt, maßgeblich. "Nach § 5a EStG ermittelte Gewinn" i.S. des § 7 Satz 3 GewStG ist daher nur der Gewinn, der nach § 5a Abs. 1 EStG nach der Tonnage berechnet wird. Ungeachtet der Verortung der Hinzurechnungsregelung in § 5a Abs. 4 EStG wird dieser Gewinn, wie dargelegt, nicht der Gewinnermittlung nach der Tonnage, sondern der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zugeordnet. Dieser Gewinn unterfällt daher dem Anwendungsbereich des § 7 Satz 1 GewStG mit der weiteren Folge, dass die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG zu beachten ist (ebenso BFH-Urteile vom heutigen Tag IV R 35/16 (BFHE 263, 22) und IV R 41/16).
- 25** c) Allerdings hatte der Senat für den Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG entschieden, dass dieser nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG unterliege (BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 10/11, BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300). Dieser Entscheidung lag die Auffassung zugrunde, dass § 5a EStG als ein in sich geschlossenes System einer besonderen Gewinnermittlung zu betrachten sei und diesem System neben dem Gewinn, der gemäß § 5a Abs. 1 EStG ermittelt werde, auch alle Gewinnhinzurechnungen zuzuordnen seien, unabhängig von dem Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung. An dieser Rechtsauffassung hält der Senat aus den oben dargelegten Gründen nicht mehr fest.

- 26** Mit der Entscheidung weicht er nicht von dem BFH-Urteil vom 6. Juli 2005 VIII R 72/02 (BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828) ab. Denn dieses betraf die gemäß § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Sondervergütungen.
- 27** d) Das FG ist, der bisherigen Rechtsprechung des Senats folgend, von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen und hat dementsprechend keine Feststellungen zum Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 3 GewStG getroffen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben, um dem FG Gelegenheit zu geben, die erforderlichen Feststellungen noch zu treffen.
- 28** Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat --allerdings ohne Rechtsbindung-- darauf hin, dass für die Prüfung des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 3 GewStG auf den Zeitpunkt der Bildung des Unterschiedsbetrags und nicht auf den Zeitpunkt seiner Auflösung abzustellen ist.
- 29** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

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