Urteil vom 19. Juli 2011, IV R 40/08

Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG nicht als Veräußerungs- oder Aufgabegewinn steuerbegünstigt

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 4 S 3 Nr 2, EStG § 16, EStG § 34, EStG § 5a Abs 4 S 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 24. Juni 2008, Az: 1 K 50018/05

Leitsätze

1. NV: Der in dem Jahr des Ausscheidens eines Wirtschaftsguts (hier Seeschiff) aus dem Betriebsvermögen gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG dem Gewinn hinzuzurechnende Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG führt nicht zu einem nach den §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn .

2. NV: Dies gilt auch dann, wenn das betreffende Wirtschaftsgut im Hinblick auf eine beabsichtigte Betriebsaufgabe (Liquidation der Gesellschaft) veräußert worden und deshalb aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist .

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) gründete zusammen mit den Beigeladenen --seiner Ehefrau A und seinem Sohn B-- zum 1. Januar 1994 die ... KG (KG) mit Sitz in X. Unternehmensgegenstand war der Betrieb eines im Jahr 1994 erworbenen Seeschiffs. Der Kläger war persönlich haftender und alleinvertretungsberechtigter Gesellschafter der KG mit einer Festeinlage in Höhe von 2.180.000 DM. A und B beteiligten sich als Kommanditisten mit einer Einlage von jeweils 10.000 DM.

2 Im ersten Betriebsjahr erzielte die KG einen Verlust von rund 1.400.000 DM, der sich u.a. durch Auflösung einer Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf rund 900.000 DM minderte. In den Folgejahren erzielte die KG steigende Gewinne. Im Jahr 2000 belief sich der Gewinn laut Steuerbilanz auf rund 1.270.000 DM zuzüglich Sonderbetriebseinnahmen und abzüglich Sonderbetriebsausgaben.

3 Mit Wirkung zum 1. Januar 1999 optierte die KG zur Tonnagebesteuerung gemäß § 5a EStG. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gab dem Antrag statt. Mit bestandskräftigem Feststellungsbescheid 1999 vom 9. Mai 2001 stellte das FA den Unterschiedsbetrag zwischen dem Buch- und dem Teilwert des Seeschiffs gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG zum 31. Dezember 1998 antragsgemäß auf insgesamt 1.477.540 DM fest. Der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn des Jahres 2000 belief sich auf rund 11.000 DM.

4 Im Streitjahr (2001) veräußerte die KG das Seeschiff mit dem Ziel ihrer Liquidation, die am 31. Dezember 2001 abgeschlossen wurde.

5 In der für die KG eingereichten Feststellungserklärung 2001 wurde unter Einbeziehung des aufgelösten Unterschiedsbetrags (1.477.540 DM), der den laufenden gewerblichen Einkünften zugerechnet wurde, ein Gesamtgewinn in Höhe von 1.534.414 DM erklärt. Dem folgte das FA in seinem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungsbescheid 2001 vom 25. April 2003.

6 Die im Mai 2003 nach § 164 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung beantragte Feststellung, dass der aufgelöste Unterschiedsbetrag gemäß den §§ 16, 34 EStG steuerbegünstigt ist, lehnte das FA mit Verfügung vom 18. November 2003 ab, weil dem die Regelung in § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG entgegenstehe.

7 Der hiergegen erhobene Einspruch, den das FA nach Liquidation der KG als Einspruch des Klägers und der Beigeladenen auslegte, hatte keinen Erfolg. Das FA führte u.a. aus, gemäß § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG umfassten die Gewinne nach Abs. 1 der Vorschrift auch die Einkünfte nach § 16 EStG. Nach Abs. 5 Satz 2 der Vorschrift sei § 34 EStG nicht anzuwenden. Deshalb führe der Unterschiedsbetrag zu keinem begünstigten Veräußerungsgewinn.

8 Die vom Kläger erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1868 veröffentlichten Gründen ab.

9 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung der §§ 16, 34 EStG. Außerordentliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschriften könnten Teil des pauschal ermittelten Gewinns nach § 5a Abs. 1 EStG sein. § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG solle die Anwendung der dort genannten Steuervergünstigungen, u.a. des § 34 EStG, auf den nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn verhindern. Die Norm habe einen eigenen Anwendungsbereich, ohne dass die Regelung (auch) auf § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG und den danach dem Gewinn hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag bezogen werden müsse. Die vor Anwendung des § 5a EStG entstandenen stillen Reserven, die nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG zu ermitteln und nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG gesondert festzustellen seien, könnten in § 5a Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG nicht gemeint sein; letztgenannte Regelung beziehe sich ausschließlich auf Abs. 1 der Vorschrift. Auch sei --so der Kläger unter Bezug auf BRDrucks 342/1/98, S. 7-- die Regelung zum Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG nicht mit möglichen steuerlichen Mitnahmeeffekten begründet worden. Auch deshalb könne auch § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG nicht auf den Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG bezogen werden. Zudem sei nicht lediglich ein sachlicher Zusammenhang der Aufdeckung der stillen Reserven mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart gegeben. Vielmehr stehe die Zurechnung des Unterschiedsbetrags (auch) in einem sachlichen Zusammenhang zur Betriebsaufgabe, denn der steuerpflichtige Gewinn auf den Unterschiedsbetrag entstehe erst mit dessen Hinzurechnung. Schließlich zeige der Vergleich mit dem Wechsel von einer steuerlich relevanten Betätigung mit Einkünfteerzielungsabsicht zur Liebhaberei, dass die Option zur Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG nicht den sachlichen Zusammenhang zwischen den nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG festgestellten stillen Reserven und der späteren Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG unterbreche. Denn auch die im Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei erfolgte Feststellung der stillen Reserven sei bei der später erklärten Betriebsaufgabe für die Ermittlung des Aufgabegewinns maßgeblich.

10 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das vorinstanzliche Urteil und den Ablehnungsbescheid vom 18. November 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2005 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Feststellungsbescheid 2001 vom 25. April 2003 dahin zu ändern, dass aus dem auf den Kläger entfallenden Gewinn in Höhe von 1.467.484 DM ein Teilbetrag in Höhe von 1.465.620 DM (Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG) als nach §§ 16, 34 EStG begünstigter (Aufgabe-)Gewinn festgestellt wird.

11 Außerdem beantragt der Kläger,

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären.

12 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

13 Es trägt im Wesentlichen vor, wenn der Gesetzgeber es in § 5a Abs. 5 Sätze 1 und 3 EStG für erforderlich halte, sich ausdrücklich auf den Gewinn nach Abs. 1 der Vorschrift zu beziehen, so hätte er dies --wenn beabsichtigt-- auch in § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG getan. Ohne dies habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass Abs. 5 Satz 2 der Vorschrift auch für den Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG gilt. Aus den Gesetzesmaterialien lasse sich nichts Gegenteiliges entnehmen. Der Gesetzgeber habe ganz allgemein Mitnahmeeffekte verhindern wollen. Es sollten nur Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven begünstigt werden, die in sachlichem Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe oder -veräußerung entstehen (§ 16 EStG). Wie das FG zutreffend erkannt habe, stünde der streitbefangene Gewinn in Zusammenhang mit dem Übergang zur Tonnagebesteuerung; der zeitliche Zusammenfall der Versteuerung des Unterschiedsbetrags mit einer Betriebsaufgabe sei zufällig. Ein zeitlicher Zusammenhang reiche nach den Grundsätzen des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. Dezember 2007 IV R 92/05 (BFHE 220, 482, BStBl II 2008, 583) nicht aus. Im Übrigen könne es auch ohne Betriebsaufgabe zu einer Versteuerung der Unterschiedsbeträge kommen, z.B. bei Beendigung der Tonnagebesteuerung (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG). Auch verkenne der Kläger, dass die vor Übergang zur Tonnagebesteuerung entstandenen stillen Reserven mit dem Unterschiedsbetrag versteuert werden, während die während der Zeit der Tonnagebesteuerung anfallenden stillen Reserven mit dem Gewinn nach § 5a Abs. 1 EStG versteuert werden (§ 5a Abs. 5 Satz 1 EStG).

14 Mit Schriftsatz vom 10. November 2008 hat der Kläger im Hinblick auf einen beim FA gestellten Änderungsantrag das Ruhen des Verfahrens (§ 155 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung) beantragt. Der Kläger hat sein Änderungsbegehren darauf gestützt, dass das Bundesministerium der Finanzen (BMF)

in seinem Schreiben vom 31. Oktober 2008 IV C 6-S 2133-a/07/10001 (BStBl I 2008, 956) die Rz 35 seines Schreibens vom 12. Juni 2002 IV A 6-S 2133-11/02 (BStBl I 2002, 614) zu § 5a EStG dahin geändert habe, dass sich der in § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG festgelegte Ausschluss auf den nach § 5a EStG ermittelten Gewinn beziehe, wobei der frühere Zusatz "einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 und Abs. 4a EStG" entfallen sei. Hieraus ergebe sich, dass das BMF die Anwendung des § 34 EStG auf den nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag nicht mehr für nach § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG ausgeschlossen halte. Das FA hat eine Abhilfe abgelehnt, denn (auch) nach dem --lediglich redaktionell geänderten-- Wortlaut des BMF-Schreibens werde der Unterschiedsbetrag in den genannten Ausschluss einbezogen, weil dieser Betrag Teil des nach § 5a EStG ermittelten Gewinns sei.

Entscheidungsgründe

15 II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht nicht beanstandet, dass es das FA abgelehnt hat, die streitbefangene Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags als Aufgabegewinn i.S. von § 16 EStG festzustellen.

16 1. Der Kläger ist neben den Beigeladenen klagebefugt. Nach den Feststellungen des FG ist die Liquidation der KG abgeschlossen. Mit Abschluss der Liquidation ist die KG im handelsrechtlichen Sinne vollbeendet. Einer handelsrechtlich vollbeendeten Personengesellschaft steht das Klagerecht als Prozessstandschafterin der Gesellschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht mehr zu; vielmehr geht die Klagebefugnis gegenüber Gewinnfeststellungsbescheiden uneingeschränkt auf die ehemaligen Gesellschafter --hier den Kläger und die Beigeladenen-- über (näher hierzu z.B. BFH-Urteile vom 26. Oktober 1989 IV R 23/89, BFHE 159, 15, BStBl II 1990, 333, und vom 1. Juli 2004 IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2009 IV B 103/07, BFH/NV 2010, 865).

17 2. Das FA hat zu Recht den im Jahr des Ausscheidens des Seeschiffs aus dem Betriebsvermögen dem Gewinn hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag nicht als Aufgabegewinn i.S. von § 16 EStG festgestellt.

18 a) Nach § 5a EStG ist der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallende Gewinn auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen (bzw. nach § 5a Abs. 4a Satz 1 EStG der Gesellschaft) unter im Einzelnen näher geregelten Voraussetzungen nach der Tonnage zu ermitteln. Zum Schluss des letzten der sog. Tonnagebesteuerung vorausgehenden Wirtschaftsjahres (Übergangsjahr) ist für jedes unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienende Wirtschaftsgut der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert gesondert und --bei Mitunternehmerschaften-- einheitlich festzustellen (§ 5a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG). In Gestalt des Unterschiedsbetrags werden die bei Übergang vom Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1, 5 EStG) zur Tonnagebesteuerung vorhandenen stillen Reserven eines Wirtschaftsguts offengelegt. Erst später ist der Unterschiedsbetrag in den vom Gesetz genannten Fällen dem Gewinn hinzuzurechnen (§ 5a Abs. 4 Satz 3 EStG); dies gilt auch in dem Jahr, in dem --wie hier-- ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG). In der Literatur ist deshalb zutreffend bildhaft davon die Rede, dass die stillen Reserven bei Einstieg in die Tonnagebesteuerung "eingefroren" werden und der entsprechende Übergangsgewinn erst bei Beendigung der Tonnagebesteuerung der Besteuerung zugeführt wird (vgl. z.B. Wendt, Finanz-Rundschau 2008, 683). Auch wenn Anlass für die Besteuerung eine Betriebsaufgabe oder -veräußerung oder eine Anteilsveräußerung ist, sind folglich Gegenstand der Besteuerung nicht die im Aufgabe- oder Veräußerungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven der entsprechenden Wirtschaftsgüter, sondern "historische", im Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagebesteuerung festgestellte stille Reserven.

19 Im Streitfall war der Unterschiedsbetrag zum 31. Dezember 1998 festgestellt worden. Wegen der Veräußerung des Seeschiffs und des hieraus folgenden Ausscheidens dieses Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen der KG war der Übergangsgewinn im Streitjahr (2001) dem Kläger anteilig hinzuzurechnen (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG).

20 b) Die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags führt nicht zu einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 16 EStG. Dies gilt auch dann, wenn --wie hier-- die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags auf § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG beruht und das betreffende Wirtschaftsgut (hier Seeschiff) im Hinblick auf eine beabsichtigte Betriebsaufgabe (Liquidation der Gesellschaft) veräußert worden und deshalb aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist.

21 Anknüpfend daran, dass --wie unter II.2.a ausgeführt-- die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags in sachlichem Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vom Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG

zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG steht, hat der erkennende Senat mit Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 42/10 den für die Annahme eines steuerbegünstigten Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 3 Satz 6 EStG in der auch im Streitjahr (2001) gültigen Fassung erforderlichen sachlichen Zusammenhang zwischen der Besteuerung des Unterschiedsbetrags und einer Betriebsveräußerung, einer Betriebsaufgabe oder einer Anteilsveräußerung verneint. Allein einen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Besteuerung des Unterschiedsbetrags und --wie im Streitfall-- einer Betriebsaufgabe hat der erkennende Senat nicht als ausreichend angesehen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen unter B.II.3.b der Gründe der genannten Entscheidung Bezug genommen.

22 Dem dort dargelegten Normenverständnis des Senats steht auch der Hinweis des Klägers auf den Fall des Übergangs zur Liebhaberei nicht entgegen, denn dort fehlt es an einem Übergang vom Betriebsvermögensvergleich zu einer anderen Gewinnermittlungsart.

23 c) Auch soweit sich der Kläger im Ausgangsverfahren auf divergierende Rechtsprechung des III. Senats des BFH berufen hat, rechtfertigt dies keine andere Entscheidung. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der erkennende Senat auf B.II.3.c der Gründe seines Urteils vom 19. Juli 2011 IV R 42/10 Bezug.

24 3. Der Antrag des Klägers, die Hinzuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505; vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900). Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist deshalb das FG als Gericht des ersten Rechtszugs (z.B. BFH-Urteil vom 2. Juni 1999 X R 16/96, BFHE 189, 67, BStBl II 1999, 596).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de