



BUNDESFINANZHOF Urteil vom 25.10.2018, IV R 35/16
ECLI:DE:BFH:2018:U.251018.IVR35.16.0

Teilwert gemäß § 5a Abs. 6 EStG als neue AfA-Bemessungsgrundlage; Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG erfasst auch Gewinn aus der Hinzurechnung eines Unterschiedsbetrags

Leitsätze

1. Nach dem Wechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zum Betriebsvermögensvergleich sind die Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, mit dem Teilwert anzusetzen und auf der Grundlage dieses Betrags für die Zeit deren betriebsgewöhnlicher Restnutzungsdauer abzuschreiben.
2. 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 3 GewStG gekürzt werden (Änderung der Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 10/11, BFHE 246, 76, BStBl II 2015, 300).

Tenor

Auf die Revisionen der Klägerin und des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 16. Juni 2016 6 K 78/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Schiffsfonds-Gesellschaft in der Rechtsform einer KG. Sie wurde während des Revisionsverfahrens aufgelöst und befindet sich seitdem in Liquidation. Als Liquidatoren sind ausweislich des in der mündlichen Verhandlung zu den Akten gereichten Handelsregisterauszugs die A-GmbH und die B-GmbH bestellt. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war der Bau und der Betrieb des Containerfrachtschiffs MS "... " (im Weiteren Handelsschiff). Das Handelsschiff wurde im März 1998 von der chinesischen Werft an eine sog. Bestellergesellschaft abgeliefert und erst nach einem ca. sechswöchigen Betrieb von der Klägerin erworben. Die Anschaffungskosten der Klägerin betragen ... EUR.
- 2 Die Klägerin ermittelte ihren steuerlichen Gewinn in den Jahren 1998 und 1999 durch Betriebsvermögensvergleich nach den §§ 4, 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Dabei schrieb sie das Handelsschiff ausgehend von einer elfjährigen Nutzungsdauer degressiv ab.
- 3 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der steuerlichen Gewinnermittlung der Klägerin. Die daraufhin erlassenen Gewinnfeststellungsbescheide und Gewerbesteuerermessbescheide 1998 und 1999 sind bestandskräftig.
- 4 In ihrer Handelsbilanz schrieb die Klägerin das Handelsschiff basierend auf einer Nutzungsdauer von elf Jahren bis zum Kalenderjahr 2008 vollständig bis auf einen Schrottwert in Höhe von ... EUR ab.
- 5 Ab dem Wirtschaftsjahr 2000 bis einschließlich 2011 optierte die Klägerin zur Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a EStG. Auch im Rahmen der Schattenberechnungen für Zwecke des § 15a EStG schrieb sie das Handelsschiff degressiv ab. Ein Bescheid über die Feststellung verrechenbarer Verluste nach § 15a EStG erging letztmalig zum 31. Dezember 2006.
- 6 Auf Grund der Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage stellte das FA gemäß § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 1999 u.a. einen Unterschiedsbetrag für das Handelsschiff in Höhe von ... DM (... EUR) fest.
- 7 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. In der Steuerbilanz auf den 31. Dezember 2011 setzte sie das Handelsschiff gemäß § 5a Abs. 6 EStG mit dem Teilwert in Höhe von ... EUR an, auf dessen Höhe sich die Beteiligten tatsächlich verständigt hatten.

- 8 In dem handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2012 setzte die Klägerin das Handelsschiff mit einem Buchwert in Höhe des Schrottwerts von ... EUR an. Bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns rechnete die Klägerin dem handelsbilanziellen Gewinn 1/5 des für das Handelsschiff festgestellten Unterschiedsbetrags in Höhe von ... EUR, begründet durch den Rückwechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG), sowie in Höhe von ... EUR, begründet durch das Ausscheiden von Gesellschaftern (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG), hinzu. Unter Minderung des handelsrechtlichen Gewinns berücksichtigte die Klägerin eine Absetzung für Abnutzung (AfA) für das Handelsschiff in Höhe von ... EUR. Die AfA ermittelte sie aus der Differenz des Teilwerts und des Schrottwerts des Handelsschiffs sowie einer Restnutzungsdauer von fünf Jahren.
- 9 Mit der Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr begehrte die Klägerin, als Gewerbeertrag den steuerlich ermittelten Gewinn zu berücksichtigen. Zudem begehrte sie, den so ermittelten Gewerbeertrag in Höhe von 80 % des hinzugerechneten Unterschiedsbetrags gemäß § 9 Nr. 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu kürzen.
- 10 Dem Gewerbesteuermessbescheid 2012 vom 7. August 2014 legte das FA bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags den Gewerbeertrag ohne Berücksichtigung der AfA für das Handelsschiff zugrunde. Auch nahm es die begehrte Kürzung des Unterschiedsbetrags gemäß § 9 Nr. 3 GewStG nicht vor.
- 11 Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17. Februar 2015 zurück.
- 12 Mit ihrer dagegen erhobenen Klage hielt die Klägerin an ihrem Begehren fest. Während des Klageverfahrens änderte das FA unter dem 23. Juli 2015 und nochmals unter dem 16. September 2015 aus hier nicht streitigen Gründen den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid 2012.
- 13 Im Erörterungstermin vor dem Finanzgericht (FG) am 3. Mai 2016 verständigten sich die Beteiligten darüber, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für das Handelsschiff 24 Jahre betrage und diese im Zeitpunkt des Rückwechsels zur Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nicht neu zu schätzen sei.
- 14 Ferner verständigten sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung am 16. Juni 2016 darüber, dass sich der Schrottwert für das Handelsschiff zum 31. Dezember 2011 auf 270 EUR/t belaufe.
- 15 Davon ausgehend begehrte die Klägerin, den Gewerbeertrag um AfA für das Handelsschiff in Höhe von ... EUR zu mindern. Dabei ging sie von einer Restnutzungsdauer des Handelsschiffs von zehn Jahren aus. Bemessungsgrundlage sei der zum 31. Dezember 2011 ermittelte Teilwert von ... EUR abzüglich des bisher angesetzten Schrottwerts von ... EUR. Letzterer sei betragsmäßig abweichend von der tatsächlichen Verständigung zugrunde zu legen, denn entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) könne das Schiff sogar bis auf einen Erinnerungswert von 1 EUR abgeschrieben werden.
- 16 Um eine doppelte Abschreibung in Gesamthandsbilanz und Ergänzungsbilanzen zu vermeiden, sei der Gewerbeertrag allerdings nicht wie bisher um negative Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... EUR zu mindern, sondern um positive Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... EUR zu erhöhen.
- 17 Im Übrigen hielt sie an ihrem Begehren fest, den Gewerbeertrag gemäß § 9 Nr. 3 GewStG in Höhe von 80 % des hinzugerechneten Unterschiedsbetrags zu kürzen.
- 18 Die Klage hatte insoweit Erfolg, als das FG den Gewerbesteuermessbescheid dahin änderte, dass der Gewerbeertrag um AfA für das Handelsschiff gekürzt wurde. Bei der Ermittlung der Höhe der Abschreibung ging es von einer zehnjährigen Restnutzungsdauer und einer AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der Differenz des gemäß § 5a Abs. 6 EStG anzusetzenden Teilwerts und des auf den 31. Dezember 2011 ermittelten Schrottwerts, auf dessen Höhe sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung tatsächlich verständigt hatten, aus. Zugleich rechnete es dem Gewerbeertrag positive Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... EUR statt der bisher berücksichtigten negativen Einkünfte aus den Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... EUR zu. Im Übrigen wies das FG die Klage, insbesondere im Hinblick auf die begehrte Kürzung des hinzugerechneten Unterschiedsbetrags gemäß § 9 Nr. 3 GewStG, als unbegründet ab.
- 19 Gegen die Vorentscheidung haben sowohl die Klägerin als auch das FA Revision eingelegt.
- 20 Die Klägerin rügt die Verletzung des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG.
- 21 Sie beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid vom 16. September 2015 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag ausgehend von einem Gewerbeertrag in Höhe von ... EUR festgesetzt wird,

und

die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

22 Das FA rügt die Verletzung des § 5a Abs. 6 EStG.

23 Es beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen,

und

die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 24 Sowohl die Revision des FA als auch die Revision der Klägerin sind begründet. Sie führen 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--).
- 25 Zu Recht hat das FG entschieden, dass der Gewerbeertrag um AfA für das Handelsschiff zu kürzen ist, die ausgehend von einer AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe der Differenz des gemäß § 5a Abs. 6 EStG anzusetzenden Teilwerts für das Handelsschiff und des auf den 31. Dezember 2011 ermittelten Schrottwerts, auf dessen Höhe sich die Beteiligten tatsächlich verständigt hatten, sowie ausgehend von einer zehnjährigen Restnutzungsdauer des Handelsschiffs (dazu unter 1.) zu ermitteln ist. Zutreffend ist das FG zudem davon ausgegangen, dass die in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Verluste, soweit diese auf der Abschreibung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für das Handelsschiff beruhen, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht zu berücksichtigen sind. Es fehlt aber an Feststellungen des FG, auf Grund derer die von der Klägerin ermittelten positiven Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen nachvollzogen werden können (dazu unter 2.).
- 26 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. 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 3.).
- 27 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Rahmen der Gewinnermittlung der Klägerin durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG AfA auf das Handelsschiff in Höhe von 10 % des Betrags zu berücksichtigen ist, der sich aus dem Teilwert auf den 31. Dezember 2011 abzüglich des Schrottwerts zum Ende der Nutzungsdauer ergibt.
- 28 a) Die Klägerin ermittelt ihren Gewinn nach Auslaufen der Option zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG für das Streitjahr erstmals wieder nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG.
- 29 aa) Für die Frage, mit welchen Werten die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zu Beginn des ersten Wirtschaftsjahrs nach Ende der Tonnagebesteuerung im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs zu berücksichtigen sind, ist zwischen den Wirtschaftsgütern, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, und den übrigen Wirtschaftsgütern zu unterscheiden. Die erstgenannten Wirtschaftsgüter, zu denen insbesondere das im internationalen Verkehr eingesetzte Schiff gehört, sind nach § 5a Abs. 6 EStG mit dem Teilwert anzusetzen, für die übrigen Wirtschaftsgüter sind die während der pauschalen Gewinnermittlung im Rahmen von Schattenbilanzen fortgeführten Werte zu übernehmen. Der Teilwert nach § 5a Abs. 6 EStG ist identisch mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG (so bereits für den Teilwert nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG BFH-Urteil vom 17. August 2017 IV R 3/14, BFHE 259, 111, Rz 20).
- 30 Die mit dem Teilwert anzusetzenden Wirtschaftsgüter werden wie Wirtschaftsgüter im Fall einer Betriebseröffnung behandelt, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten sind. Der Senat versteht die Regelungen des § 5a EStG dahin, dass die Wirtschaftsgüter, die unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, im Zeitpunkt des Übergangs von der Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen zur Tonnagebesteuerung, wie sie bis zur Änderung des § 5a Abs. 3 EStG durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076) möglich war, steuerlich so zu behandeln sind, als wären sie Gegenstand einer Betriebseinstellung, und beim Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung zur allgemeinen Gewinnermittlung, als wären sie Gegenstand einer Betriebseröffnung. Deshalb werden die betreffenden Wirtschaftsgüter beim Übergang zur pauschalen Gewinnermittlung wie entnommen behandelt mit der Folge, dass die stillen Reserven in Gestalt des

Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG aufgedeckt und (später) der Besteuerung unterworfen werden. Im Zeitpunkt des Wechsels zur allgemeinen Gewinnermittlung werden die Wirtschaftsgüter als eingelegt behandelt. Dass Wertveränderungen in der Zeit zwischen einer Entnahme und einer späteren Einlage stattfinden können, ändert nichts daran, dass auch bei Rückkehr zur allgemeinen Gewinnermittlung als Einlagewert der in diesem Zeitpunkt geltende Teilwert anzusetzen ist.

- 31 Der Senat geht danach 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, Letztere also nicht, wie das FA meint, nur überlagert. Der Wechsel des Besteuerungsregimes stellt eine Zäsur dar, die wie eine fiktive Entnahme der von dem Wechsel betroffenen Wirtschaftsgüter, hier u.a. des Handelsschiffs, wirkt. Die dadurch grundsätzlich bedingte sofortige Gewinnrealisierung wird durch die in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 EStG normierte Gewinnhinzurechnung vergleichbar einer Stundung auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Eine weitere Zäsur bildet der Rückwechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, wodurch das Besteuerungsregime des § 5a EStG verlassen wird. Soweit der Senat bisher dem Bild von "eingefrorenen" stillen Reserven für die Dauer der Tonnagebesteuerung gefolgt ist, hält er daran nicht mehr fest. Die stillen Reserven werden vielmehr bei Übergang zur pauschalen Gewinnermittlung endgültig aufgedeckt und lediglich zeitversetzt besteuert.
- 32 bb) Dieses Auslegungsergebnis wird durch die Gesetzgebungshistorie belegt.
- 33 Nach dem ursprünglichen Entwurf des § 5a Abs. 6 EStG sollte zu Beginn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Gewinnermittlung nach der Tonnage nicht mehr angewendet wird, § 13 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) entsprechend anzuwenden sein (Gesetzesentwurf in der Fassung der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Verkehr, BTDrucks 13/10271, S. 5). Danach wäre eine Anfangsbilanz zu erstellen gewesen, in der die Wirtschaftsgüter gemäß § 13 Abs. 3 KStG mit dem Teilwert hätten erfasst werden müssen. Die jetzige Gesetzesfassung beruht auf einer Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats, die keine materiell-rechtliche Änderung bedeuten, sondern nur der Anpassung an die Systematik der während der Anwendung der Tonnagebesteuerung grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften fortzuführenden, aber für die Gewinnermittlung nicht maßgeblichen Steuerbilanzen dienen sollte (BRDrucks 342/1/98, S. 7 und 8). Es ist mithin davon auszugehen, dass der Gesetzgeber dem Teilwertansatz in der später Gesetz gewordenen Fassung des § 5a Abs. 6 EStG dieselbe Rechtsfolge beimessen wollte, wie sie sich aus der ursprünglich vorgeschlagenen Gesetzesfassung ergeben hätte. Insoweit ist dem FA, wie bereits dargelegt, nicht darin zu folgen, dass die Gewinnermittlung nach der Tonnage die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich lediglich überlagern sollte. Auch daraus folgt, dass der Teilwertansatz nach § 5a Abs. 6 EStG im Zeitpunkt des Wechsels des Besteuerungsregimes als eine fiktive Einlage zu verstehen ist.
- 34 cc) Der Teilwertansatz ermöglicht zudem eine sachgerechte Ermittlung der verrechenbaren Verluste gemäß § 15a EStG. Diese sind gemäß § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG auch während der Zeit der Gewinnermittlung nach der Tonnage unverändert auf Grund einer fiktiven Schattengewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG festzustellen. Durch den Ansatz der Wirtschaftsgüter, hier des Handelsschiffs, mit dem Teilwert in der Schattenbilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem die Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG letztmalig angewendet wird, hat die dadurch bedingte Gewinnerhöhung bzw. die Gewinnherabsetzung ungeachtet der Abgeltung durch den nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Tonnagegewinn Auswirkungen auf den verrechenbaren Verlust beschränkt haftender Gesellschafter. Denn ein durch den Teilwertansatz entstehender Gewinn ist mit einem festgestellten verrechenbaren Verlust gemäß § 15a Abs. 2 EStG zu verrechnen. Insoweit unterscheidet sich der Gewinn, der aus dem Teilwertansatz gemäß § 5a Abs. 6 EStG folgt, von dem Hinzurechnungsgewinn eines Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG, der gemäß § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG nicht mit einem verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 2 EStG verrechnet werden kann (BFH-Urteil vom 31. Mai 2012 IV R 14/09, BFHE 238, 38, BStBl II 2013, 673, Rz 27 ff.). Durch den Teilwertansatz wird sichergestellt, dass verrechenbare Verluste, die auf Grund überhöhter AfA des Wirtschaftsguts in der Schattengewinnermittlung bis zum Zeitpunkt des Rückwechsels gemäß § 15a Abs. 2 EStG festzustellen waren, nicht mit späteren Gewinnen verrechnet werden können, die nach der Rückkehr zum Betriebsvermögensvergleich erzielt werden. Im Ergebnis ist demnach auch, anders als das FA meint, unerheblich, ob im Zeitpunkt des Rückwechsels ein verrechenbarer Verlust gemäß § 15a Abs. 4 EStG festgestellt worden ist. Entscheidend ist allein, dass durch die Bewertung des Wirtschaftsguts, hier das Handelsschiff, mit dem Teilwert in der letzten Bilanz, die der weiteren Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG nach dem Rückwechsel zugrunde zu legen ist, die während der Schattengewinnermittlung gebildeten stillen Reserven bzw. die stillen Lasten neutralisiert worden sind.
- 35 b) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert abzüglich der AfA sowie weiterer Abschreibungen und Abzüge anzusetzen.
- 36 aa) Im Fall der Einlage tritt der Einlagewert an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten. Ist die Einlage mit dem Teilwert zu bewerten, ergibt sich aus diesem der an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten tretende Betrag.

- 37 bb) Von diesem Betrag ist die AfA nach § 7 Abs. 1 EStG abzuziehen. Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). Bemessungsgrundlage für die AfA sind danach grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts. Im Fall der Einlage tritt deren Wert auch für die Bestimmung der AfA-Bemessungsgrundlage an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten (BFH-Urteile vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617; vom 24. Januar 2008 IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; vom 18. August 2009 X R 40/06, BFHE 226, 504, BStBl II 2010, 961). Das gilt selbst dann, wenn die der Einlage vorhergehende Entnahme aus einem anderen Betriebsvermögen kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht der Besteuerung unterworfen wird (BFH-Urteil vom 20. April 2005 X R 53/04, BFHE 210, 100, BStBl II 2005, 698, unter II.3.b). Lediglich bei Wirtschaftsgütern, die --woran es im Streitfall fehlt-- nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 4 bis 7 EStG in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, kommt es unter den Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG zu einer Verminderung der AfA-Bemessungsgrundlage.
- 38 cc) Ausgehend von diesen Grundsätzen ergibt sich auch im Fall des Übergangs von der pauschalen Gewinnermittlung zur Gewinnermittlung nach allgemeinen Grundsätzen die AfA-Bemessungsgrundlage aus dem gemäß § 5a Abs. 6 EStG anzusetzenden Teilwert für das Handelsschiff.
- 39 Bereits der Wortlaut des § 5a Abs. 6 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG spricht dafür, dass der in der Steuerbilanz anzusetzende Teilwert nunmehr die Bemessungsgrundlage für die AfA bildet. Dem Gesetzgeber war, wie sich insbesondere der Regelung in § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG entnehmen lässt, bewusst, dass der auf Grund gesetzlicher Regelung in der Steuerbilanz anzusetzende Teilwert regelmäßig die Bemessungsgrundlage für die AfA bildet. Ausgehend von diesem Gesetzesverständnis bedurfte es mithin, anders als das FA meint, in § 5a Abs. 6 EStG keiner Regelung dahin, dass der Teilwert nunmehr die Bemessungsgrundlage für die AfA bildet. Im Gegenteil hätte es nahegelegen, eine dem § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG vergleichbare Regelung zu treffen, wenn es Wille des Gesetzgebers gewesen wäre, wie das FA meint, dass die AfA abweichend von dem Teilwertansatz in der Steuerbilanz nach den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bemessen werden sollte. Im Übrigen wäre auch nach dem ursprünglichen Gesetzesvorschlag bei auf § 13 Abs. 3 KStG gestütztem Teilwertansatz davon auszugehen gewesen, dass dieser Wert zugleich die Bemessungsgrundlage der AfA ist. Denn die nach § 13 Abs. 3 KStG in der Anfangsbilanz anzusetzenden Teilwerte bilden nach einhelliger Auffassung die Bemessungsgrundlage für die AfA (u.a. Blümich/Pfirrmann, § 13 KStG, Rz 38; Kruschke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 13 KStG Rz 32; Lenz in Erle/Sauter, Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl., § 13 Rz 29).
- 40 Die Verwendung des Teilwerts als AfA-Bemessungsgrundlage führt auch entgegen der Meinung des FA nicht zu einer Doppelbegünstigung in Höhe des den Buchwert in der Schattenbilanz übersteigenden Betrags, indem dieser im Ergebnis doppelt abgeschrieben werden kann. Denn die AfA in der Schattenbilanz während der Zeit der Tonnagegewinnermittlung hat sich nicht auf den der Besteuerung unterliegenden Gewinn auswirkt. Soweit in dem Aufstockungsbetrag stille Reserven abgebildet werden, die sich auf Grund überhöhter AfA in den Jahren vor dem Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage gebildet haben, ist dieser Aufwand durch den Ansatz des Unterschiedsbetrags bereits neutralisiert worden.
- 41 c) Zutreffend hat das FG den Teilwert um den auf den 31. Dezember 2011 ermittelten Schrottwert gekürzt. Diese Kürzung der Bemessungsgrundlage steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit, so dass der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. Dezember 1967 GrS 1/67 (BFHE 91, 93, BStBl II 1968, 268) verweist.
- 42 d) Der Senat hat auch keine Bedenken, die zwischen den Beteiligten im Rahmen der tatsächlichen Verständigung vereinbarte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Handelsschiffs von 24 Jahren für die Bestimmung der Restnutzungsdauer nach dem Rückwechsel zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zugrunde zu legen (dazu grundlegend BFH-Urteil vom 14. April 2011 IV R 8/10, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709, Rz 33 ff.). Davon ausgehend ist es nicht zu beanstanden, wenn das FG im Zeitpunkt des Rückwechsels von einer betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer von zehn Jahren ausgegangen ist. Den dagegen vorgebrachten Argumenten des FA, die sich nicht auf die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer, sondern auf die AfA-Befugnis dem Grunde nach beziehen, folgt der Senat nicht.
- 43 aa) Die AfA ist nicht auf Grund eingetretener Festsetzungsverjährung verbraucht. Dem steht bereits entgegen, dass die AfA, soweit sie während der Gewinnermittlung nach der Tonnage in der fortgeführten Schattenbilanz von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgezogen worden ist, wie bereits dargelegt, nicht in den der Besteuerung unterliegenden Gewinn eingeflossen und daher nicht Gegenstand einer Steuerfestsetzung gewesen ist. Nichts anderes gilt, soweit die AfA bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a Abs. 2 EStG berücksichtigt worden ist, denn die Feststellung nach § 15a Abs. 2 EStG hat keinerlei Auswirkung auf den der Besteuerung unterliegenden Gewinn gehabt. Zudem ist, wie oben dargelegt, die überhöhte AfA durch den gewinnerhöhenden Teilwertansatz in der letzten

Schattenbilanz wieder neutralisiert worden und hat sich daher im Ergebnis im Bescheid gemäß § 15a Abs. 2 EStG nicht ausgewirkt.

- 44 bb) Der Klägerin kann auch kein treuwidriges Verhalten unterstellt werden, wenn sie die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für das Handelsschiff nach der damals einschlägigen AfA-Tabelle ermittelt hat, die erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Rechtsprechung als unanwendbar für die Bestimmung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eingestuft worden ist, weil deren Anwendung bei den hier streitigen Handelsschiffen im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709, Rz 38 ff.).
- 45 2. Zutreffend hat das FG die in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Verluste, soweit diese auf der Abschreibung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für das Handelsschiff beruhten, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht berücksichtigt. Die Mehrwerte für das Handelsschiff waren nämlich auf Grund des Rückwechsels zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und des damit verbundenen Ansatzes des Handelsschiffs mit dem Teilwert in der Gesamthandsbilanz gewinnwirksam aufzulösen. Die Ergänzungsbilanzen waren insoweit in dem Zeitpunkt aufzulösen, zu dem die letzte Schattenbilanz unter Ansatz des mit dem Teilwert nach § 5a Abs. 6 EStG zu bewertenden Schiffs aufzustellen war.
- 46 a) Nach § 5a Abs. 6 EStG ist in der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, in dem Absatz 1 letztmalig angewendet wird, für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen. Bestandteil der Bilanz i.S. des § 5a Abs. 6 EStG sind bei Personengesellschaften neben der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft auch die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter.
- 47 Der Teilwertansatz gemäß § 5a Abs. 6 EStG beruht, wie oben dargelegt, auf einer Einlagefiktion. Er spiegelt mithin für alle Gesellschafter den steuerbilanziell maßgeblichen Wert des Schiffs wider. Dies führt dazu, dass durch den Teilwertansatz nicht nur der bisherige Buchwert des Schiffs in der letzten (Schatten-) Gesamthandsbilanz, sondern auch die in den (Schatten-)Ergänzungsbilanzen für das Handelsschiff (noch) ausgewiesenen Mehrwerte --hier die zum 31. Dezember 2011-- ersetzt werden. Mit dem Ansatz des Teilwerts für das Handelsschiff in der Gesamthandsbilanz entfällt die Rechtfertigung für die Fortführung der in den positiven Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für das Handelsschiff. Denn die Mehrwerte bilden anteilige Anschaffungskosten der Gesellschafter ab, die den ihnen anteilig zuzurechnenden Anteil am in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Buchwert übersteigen. Ersetzt der Ansatz des Teilwerts in der Gesamthandsbilanz die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gesellschaft, entfällt auch die Grundlage für die Bilanzierung von Mehr- oder Minderanschaffungskosten einzelner Gesellschafter. Die Ergänzungsbilanzen, die Teil der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft sind, sind daher im Rahmen der letzten (Schatten-)Bilanzierung insoweit aufzulösen.
- 48 b) Dem steht nicht entgegen, dass sich die Ergebnisse aus der Auflösung der Ergänzungsbilanzen nicht auf die Höhe des festzustellenden Gesamthandsgewinns auswirken, weil sie noch im letzten Jahr der Tonnagebesteuerung "realisiert" werden. Hierin liegt insbesondere keine Benachteiligung jener Gesellschafter, die höhere Anschaffungskosten getragen haben, als ihnen nunmehr über den Teilwertansatz in der Gesamthandsbilanz als Abschreibungspotenzial zusteht.
- 49 Denn zum einen ist zu berücksichtigen, dass sich Verluste aus der Auflösung positiver Ergänzungsbilanzen im Rahmen der Verlustfeststellung nach § 15a EStG auswirken (vgl. § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG); die aus der Auflösung resultierenden Verluste sind daher nicht dauerhaft verloren. Abgesehen davon werden die Ergänzungsbilanzen auch sonst während der Tonnagebesteuerung fortgeführt, so dass Verluste aus der ratierlichen Auflösung nur im Rahmen des § 15a EStG zum Tragen kommen und sich nicht auf die Feststellung des laufenden Gesamthandsgewinns auswirken. Zum anderen spiegelt die Gesamthandsbilanz nach Ansatz des Teilwerts den gesamten als Anschaffungs- und Herstellungskosten geltenden Betrag wider, an dessen Abschreibung alle Gesellschafter (nur) entsprechend ihrem Anteil am Gewinn teilhaben.
- 50 c) Die Feststellungen des FG lassen aber eine Beurteilung nicht zu, ob der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen zutreffend ermittelt worden ist. Das FG hat bei der Ermittlung des Gewerbeertrags den laufenden Gesamthandsgewinn nicht um Verluste aus Ergänzungsbilanzen in Höhe von ... EUR gekürzt, sondern diesen um positive Einkünfte in Höhe von ... EUR erhöht. Dabei ist das FG zwar offensichtlich davon ausgegangen, dass die bisher in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Verluste ausschließlich auf der Abschreibung der in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Mehrwerte für das Handelsschiff beruhten. Feststellungen dazu hat es aber nicht getroffen. Der Ansatz der Einkünfte aus Ergänzungsbilanzen beruhte auf der Berechnung der Klägerin, die dem Schriftsatz vom 14. Juni 2016 beigefügt war (siehe Anlagenband in FG-Akte 6 K 78/15). Diese Berechnung ist für den Senat aber nicht nachvollziehbar und konnte von der Klägerin auch in der mündlichen Verhandlung nicht näher erläutert werden. Das FG erhält mit der Zurückverweisung daher Gelegenheit, die Einkünfte aus den Ergänzungsbilanzen unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Senats erneut zu ermitteln.

3. 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.

- 52 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. 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.
- 53 b) Wie oben dargelegt, geht der Senat 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.
- 54 Dieses Verständnis muss auch für die Auslegung des § 7 Satz 3 GewStG maßgeblich sein. "Nach § 5a EStG ermittelter 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 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.
- 55 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.
- 56 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.
- 57 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 auch aufzuheben, um dem FG Gelegenheit zu geben, die diesbezüglich erforderlichen Feststellungen noch zu treffen.
- 58 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.
- 59 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.