

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 2 K 247/16

Urteil des Senats vom 26.04.2019

Rechtskraft: vorläufig rechtskräftig

Normen: EStG § 5a Abs. 4

Leitsatz: 1. Der Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG ist in jedem Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen (Bestätigung von FG Hamburg, Urteil vom 19. Dezember 2017, Az. 2 K 277/16).

2. Auch der Tod eines Gesellschafters stellt ein Ausscheiden im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG dar, mit der Folge, dass im Jahr des Todes des Gesellschafters der Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzuzurechnen ist.

3. Wird der Unterschiedsbetrag trotz Ausscheidens eines Gesellschafters gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG in einem besonderen Verzeichnis, welches den einheitlichen und gesonderten Feststellungen der Gesellschaft beigelegt wird, fortgeführt, führt dies nicht dazu, dass ein Unterschiedsbetrag bei Eintritt eines späteren Auflösungsfalls des § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG dem Gewinn hinzuzurechnen ist.

Überschrift: Einkommensteuer: Unterschiedsbetrag bei der Tonnagesteuer

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die Auflösung und Zurechnung eines Unterschiedsbetrags im Sinne von § 5a Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei den Beigeladenen zu 1) und 2) im Jahre 2012, dem Streitjahr.

Die Klägerin ist seit dem ... 1991 tätig und wurde am ... 2000 in das Handelsregister des Amtsgerichts Hamburg (HRA XXX-1) eingetragen. Die Auflösung der Gesellschaft wurde am ... 2016 ins Handelsregister eingetragen und die Verwaltung Schiffahrts-Gesellschaft A mbH (HRB XXX-2 des Handelsregisters des Amtsgerichtes Hamburg) zur Liquidatorin bestellt.

Die Klägerin optierte ab dem 1. Januar 1999 zu der Gewinnermittlung nach der im Betrieb geführten Tonnage nach § 5a EStG („Tonnagesteuer“). Mit (geändertem) Bescheid vom 19. Februar 2004 erfolgte daher auf den 31. Dezember 1998 eine gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrages bei der Gewinnermittlung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr.

Ursprünglich war B, der Vater der Beigeladenen zu 1) und 2), als Kommanditist an der Klägerin beteiligt.

B verstarb am ... 2004 und wurde von C zu ½ sowie den Beigeladenen zu 1) und 2) zu je ¼ beerbt. C übertrug ihren geerbten Kommanditanteil an der Klägerin zum 31. Dezember 2007 schenkweise jeweils hälftig auf die Beigeladenen zu 1) und 2). Die damalige Komplementärin der Klägerin, die Verwaltung Schiffahrts-Gesellschaft A mbH erklärte am ... Januar 2008 ihre Zustimmung.

Den Erbfall im Jahre 2004 berücksichtigte der Beklagte dergestalt, dass er in der ersten Veranlagung der Jahre 2004 und 2005 am 4. März 2008 die Erben im Rahmen des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen unter den laufenden Nummern ... (D, Beigeladener zu 1), ... (E, Beigeladener zu 2) und ... (C) erfasste, in dem fortentwickelten Verzeichnis im Sinne des § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2004 (Anlage 2 zum Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Absatz 4 EStG) die Erben jedoch noch nicht erfasste, sondern erst in dem fortentwickelten Verzeichnis im Sinne des § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2005 (Anlage 2 zum Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen).

Die Schenkung an die Beigeladenen zu 1) und 2) im Jahre 2007 durch C berücksichtigte der Beklagte dergestalt, dass er in dem fortentwickelten Verzeichnis im Sinne des § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2007 (Anlage 2) nur bei den Beigeladenen zu 1) und 2) einen Anteil am Unterschiedsbetrag festhielt.

Die auf den 31. Dezember 1998 festgestellten Unterschiedsbeträge wurden im fortentwickelten Verzeichnis gemäß § 5 Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 2011 für die Beigeladenen zu 1) und 2) jeweils mit ... € ausgewiesen.

Mit Schreiben vom 29. Dezember 2012 beantragte die Klägerin, den Gewinn ab dem 1. Januar 2012 wieder nach den allgemein Vorschriften der §§ 4, 5 EStG zu ermitteln.

Der Beigeladene zu 1) war zu Beginn des Streitjahres 2012 als Kommanditist mit einem Kapital von ... € beteiligt, der Beigeladene zu 2) mit einem Kapital von ... €. Sie waren jeweils im Handelsregister als Kommanditisten eingetragen. Mit Einbringungsvertrag vom ... 2012 brachten die Beigeladenen zu 1) und 2) – neben Anteilen an weiteren Schiffsgesellschaften – ihre Anteile an der Klägerin in die F-GmbH i.G. – die Beigeladene zu 3) – ein, an der die Einbringenden laut Einbringungsvertrag als einzige Gesellschafter beteiligt sind. Die Einbringung sollte gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Erhöhung des Stammkapitals um jeweils ... € pro Person) und mit schuldrechtlicher und wirtschaftlicher Wirkung zum 1. Mai 2012 erfolgen. Die (damalige) Komplementärin der Klägerin – die Verwaltung Schiffahrts-Gesellschaft A mbH – stimmte den Einbringungen am ... Juli 2013 zu.

In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2012 löste die Klägerin den Unterschiedsbetrag für das Seeschiff aufgrund der (Rück-)Option zur regulären Ermittlung des Gewinns ab dem 1. Januar 2012 gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG zu einem Fünftel, d.h. in Höhe von ... € auf.

Mit Bescheid vom 7. Mai 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 stellte der Beklagte Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -... € für die Klägerin fest. Darin war ein Unterschiedsbetrag in Höhe von ... € enthalten. Die Differenz in Höhe von ... € gegenüber dem in der Erklärung enthaltenen Betrag in Höhe von ... € ergab sich daraus, dass der Beklagte für die Beigeladenen zu 1) und 2) den auf den 31. Dezember 2011 festge-

stellten Unterschiedsbetrag aufgrund der Einbringungen in die Beigeladene zu 3) als Veräußerung im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ansah und daher den Unterschiedsbetrag bei den Beigeladenen zu 1) und 2) nicht nur zu einem Fünftel, sondern in voller Höhe im Streitjahr auflöste.

Die Klägerin legte am 6. Juni 2014 Einspruch gegen diesen Bescheid ein. Der Einspruch richtete sich unter anderem gegen die Zurechnung der vollständig aufgelösten Unterschiedsbeträge bei den Beigeladenen zu 1) und 2). Den Einspruch begründete die Klägerin unter anderem damit, dass die Buchwerteinbringung in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 20 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) kein „Ausscheiden“ im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG sei. Sie, die Klägerin, habe für das Streitjahr den Antrag auf Besteuerung nach der Tonnage zurückgenommen, so dass der Unterschiedsbetrag gem. § 5a Abs. 4 EStG zu einem Fünftel im Streitjahr aufzulösen sei, und zwar zeitanteilig verteilt auf die Einbringenden – die Beigeladenen zu 1) und 2) – und die Zielgesellschaft – die Beigeladene zu 3).

Mit Entscheidung vom 15. August 2016 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei in Fällen der Buchwerteinbringung von Kommanditanteilen gem. § 20 UmwStG in eine GmbH der für den Gesellschafter festgestellte Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aufzulösen. Die von der Klägerin beantragte Begünstigung der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine unbeschränkt körperschaftsteuerliche Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG, für die der Einbringende neue Anteile an der Gesellschaft erhalte (Sacheinlage), sei in dem BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008 nicht genannt, so dass es sich um ein „Ausscheiden“ im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG handele.

Die Klägerin hat am 8. September 2016 Klage erhoben.

Sie wendet sich dagegen, dass der Beklagte den Unterschiedsbetrag in voller Höhe bei den Beigeladenen zu 1) und 2) im Streitjahr hinzugerechnet hat.

Zunächst hat sie ihre Klage damit begründet, dass die volle Auflösung des Unterschiedsbetrages einen Verstoß gegen § 5 Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG darstelle, da die Beteiligten nicht im Sinne der Norm „ausgeschieden“ seien. Da die Einbringung zu Buchwerten erfolgt sei, sei der Unterschiedsbetrag nach dem BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008 (BStBl I 2008, 956, Rz. 28) vielmehr auf die übernehmende Gesellschaft – die Beigeladene zu 3) – übergegangen.

Nunmehr trägt sie unter Bezugnahme auf die Entscheidung des erkennenden Senats vom 19. Dezember 2017 (Az. 2 K 277/16) vor, dass der Unterschiedsbetrag aufgrund des Erbanfalls im Jahre 2004 bzw. der schenkweisen Übertragung im Jahre 2007 aufzulösen gewesen wäre, jedenfalls im Streitjahr kein aufzulösender Unterschiedsbetrag mehr vorhanden gewesen sei.

Dem stehe auch nicht entgegen, dass der Beklagte den auf den 31. Dezember 1998 festgestellten Unterschiedsbetrag in den Folgejahren weiter fortentwickelt habe. Die Sichtweise des Beklagten, dass das Verzeichnis der Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 EStG im Sinne einer gesonderten Feststellung mit Bindungswirkung fortgeschrieben worden sei, sei unzutreffend. Ein solcher Bescheid

liege tatsächlich nicht vor und sei auch nicht in der gesonderten und einheitlichen Ergebnisfeststellung für die Jahre 2004 bzw. 2007 enthalten. Es sei seinerzeit die einhellige Auffassung in der Literatur und auch in der Praxis gewesen, dass der Unterschiedsbetrag nur im Übergangszeitpunkt zur Tonnagebesteuerung nach Zurechnung und Höhe bindend festgestellt werde, jedoch eine Fortschreibung des Verzeichnisses mit Bindungswirkung nicht vorgesehen sei. So habe sie, die Klägerin, die Bescheide auch verstehen müssen. Zudem habe dem Beklagten seinerzeit ein entsprechender Regelungswille gefehlt, der auch nicht nachträglich in die Feststellungsbescheide 2004 und 2007 hineininterpretiert werden könne.

Es bestehe auch nicht die vom Beklagten angeführte Gefahr einer Doppelbesteuerung bei fehlender (bindender) Fortschreibung des Verzeichnisses, da über die Auflösung des Unterschiedsbetrages unter Berücksichtigung zwischenzeitlicher Änderungen im einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid entschieden werde.

Auch aus der Gesetzgebungsgeschichte lasse sich nicht erkennen, dass der Gesetzgeber die Notwendigkeit einer Regelung zur Fortschreibung des Verzeichnisses übersehen habe bzw. davon ausgegangen sei, dass eine solche nach allgemeinen Regeln vorgenommen werden könne. Zum einen sei eine solche Regelung nicht notwendig und zum anderen stehe es dem Gesetzgeber frei zu entscheiden, welche Tatsachen mit Bindungswirkung gesondert festgestellt werden sollen und welche nicht. Da der Gesetzgeber Regelungen über die Fortschreibung des Verzeichnisses unterlassen habe, sei davon auszugehen, dass er solche auch nicht habe vorsehen wollen.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, den Feststellungsbescheid für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 7. Mai 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. August 2016 dahingehend zu ändern, dass für die Beigeladenen zu 1) und 2) kein Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzugerechnet wird.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Zur Begründung trägt er vor, dass durch die Übertragung von Todes wegen (Erb-schaft) im Jahr 2004 und die Schenkung im Jahr 2007 die Rechtsfolge des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG nicht eingetreten sei. In den Jahre 2004 und 2007 liege kein „Ausscheiden“ im Sinne der Vorschrift vor, dies sei vielmehr erst mit der Ein-bringung der Anteile durch die Beigeladenen zu 1) und 2) in die Beigeladene zu 3) im Streitjahr erfolgt.

Zudem ergebe sich aus den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 und 2007 jeweils i.V.m. dem besonderen Verzeichnis für den jeweiligen Veranlagungszeitraum aufgrund ihrer Bindungswirkung, dass der Unterschiedsbetrag noch im Streitjahr vorhanden und aufgrund des Ausscheidens der Beigeladenen zu 1) und 2) aufzulösen gewesen sei.

Zwar sei der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Un-terschiedsbetrages auf den 31. Dezember 1998 bei der Gewinnfeststellung grund-

sätzlich als Grundlagenbescheid im Sinne von § 171 Abs. 10, § 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) zu berücksichtigen. Dies gelte jedoch nicht, soweit es in der Folgezeit zu Änderungen in Bezug auf das Zurechnungssubjekt (den Mitunternehmer) und das Zurechnungsobjekt (den zuzurechnenden Betrag) gekommen sei. Zwar habe der Gesetzgeber eine „Fortschreibung“ des Unterschiedsbetrags nicht explizit geregelt, diese ergebe sich jedoch aus den allgemeinen Vorschriften hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 179 Abs. 1 AO i.V.m. § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG. Schließlich sehe § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG nur vor, dass der Unterschiedsbetrag gesondert und bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einheitlich festzustellen sei. Folgerichtig ermögliche es diese Norm aufgrund ihres offenen Wortlautes in Bezug auf den Unterschiedsbetrag auch in Folgejahren entsprechende Feststellungen zu treffen.

In einer Zusammenschau aus dem fortentwickelten Verzeichnis des Unterschiedsbetrages und den jeweiligen einheitlichen und gesonderten Feststellungen sei, ähnlich einem negativen Feststellungsbescheid, festgestellt worden, dass der Unterschiedsbetrag nicht aufzulösen sei und wem (Zurechnungsobjekt/Mitunternehmer) was (Zurechnungsobjekt/Höhe der Zurechnung) zuzurechnen sei. Diesem Ergebnis stehe auch nicht entgegen, dass die Beigeladenen zu 1) und 2) erst in das besondere Verzeichnis für das Jahr 2005 aufgenommen worden seien, da die Änderung der Bescheide für die Jahre 2004 und 2005 am gleichen Tag, dem 22. August 2011, erfolgt und die Anpassung für das Jahr 2004 allein aus verwaltungsökonomischen Gründen unterblieben sei.

Zudem entspreche dieses Ergebnis auch dem Sinn und Zweck des Gesetzes und beuge der Gefahr einer Doppelbesteuerung vor, die bestünde, falls man die (ursprüngliche) Feststellung des Unterschiedsbetrages „streng“ als Grundlagenbescheid auffasse.

Sofern man danach die Nichtauflösung des Unterschiedsbetrags (negative Feststellung) und die mit dem Mitunternehmerwechsel verbundene Übertragung des Unterschiedsbetrags (positive Feststellung) als eigenständige Feststellungen betrachte, seien diese mittlerweile in Bestandskraft erwachsen und ihrerseits Grundlagenbescheide für die Auflösung des Unterschiedsbetrags im Streitjahr.

Mit Beschlüssen vom 19. Oktober 2016 und vom 21. September 2018 sind die Beiladungen erfolgt.

Die Beigeladene zu 3) hat keinen Antrag gestellt.

Die Beigeladenen zu 1) und 2) beantragen bei verständiger Würdigung ihres Begehrens, den Feststellungsbescheid für 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 7. Mai 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. August 2016 dahingehend zu ändern, dass für die Beigeladenen zu 1) und 2) kein Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzugerechnet wird.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und den beigezogenen Akten des Beklagten zur Steuernummer

... (Gewinnfeststellungsakten Bände 14, 15, 17 und 20a FG, Bilanz- und Bilanzberichtsakte sowie Rechtsbehelfsakte) Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

I.

Im Einverständnis der Beteiligten ergeht die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO)).

II.

Die zulässige Klage ist begründet.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2012 vom 7. Mai 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. August 2016 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin bzw. die Beigeladenen zu 1) und 2) in ihren Rechten, soweit im Rahmen der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Auflösung eines Unterschiedsbetrages im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz in Höhe von ... € gewinnerhöhend hinzugerechnet worden ist. Die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrages ist deshalb bei den Beigeladenen zu 1) und 2) rückgängig zu machen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Beigeladenen zu 1) in Höhe von ... € und des Beigeladenen zu 2) in Höhe von ... € festzustellen (§ 100 Abs. 2 Satz 1 FGO).

Bei den Beigeladenen zu 1) und 2) lag im Streitjahr ein auf sie entfallender Anteil an einem Unterschiedsbetrag, der aufgrund der Einbringung der Beteiligungen an der Klägerin in die Beigeladene zu 3), aufzulösen ist, nicht mehr vor. Der Unterschiedsbetrag wäre bereits im Jahre 2004 infolge des Todes des Vaters der Beigeladenen zu 1) und 2) aufzulösen gewesen, was jedoch nicht geschehen ist (1.). Die (zu Unrecht erfolgte) Fortschreibung des Unterschiedsbetrages in einem besonderen Verzeichnis, welches den gesondert und einheitlichen Feststellungen der Folgejahre beigefügt worden ist, führt nicht dazu, dass im Jahre 2012 ein Unterschiedsbetrag vorhanden war, der aufgrund der Einbringung der Anteile der Beigeladenen zu 1) und 2) an der Klägerin in die Beigeladene zu 3) aufzulösen gewesen wäre (2.).

1. Der Vater der Beigeladenen zu 1) und 2) ist mit seinem Tod im Jahre 2004 aus der Klägerin ausgeschieden im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG, so dass in diesem Jahr der Unterschiedsbetrag aufzulösen gewesen wäre.

Die Klägerin ist zum Beginn des Jahres 1999 zur Gewinnermittlung nach der im Betrieb geführten Tonnage (sog. Tonnagesteuer) gemäß § 5a EStG gewechselt. Nach § 5a EStG ist der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallende Gewinn auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen unter im Einzelnen näher geregelten Voraussetzungen nach der Tonnage zu ermitteln. Zum Schluss des letzten, der Tonnagebesteuerung vorausgehenden Wirtschaftsjahres ist für jedes unmittelbar dem Betrieb der Handelsschiffe dienende Wirtschaftsgut der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert gesondert

und - bei Mitunternehmerschaften - einheitlich festzustellen (§ 5a Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG).

Der Unterschiedsbetrag ist dem Gewinn später hinzuzurechnen (§ 5a Abs. 4 Satz 3 EStG); unter anderem in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG).

a. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist die Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a Abs. 1 EStG als eigenständige Gewinnermittlung ausgestaltet, die in der Zeit ihrer Anwendung die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ersetzt und nicht nur überlagert. Der Wechsel des Besteuerungsregimes stellt danach eine Zäsur dar, die wie eine fiktive Entnahme der von dem Wechsel betroffenen Wirtschaftsgüter 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, d.h., die stillen Reserven werden bereits bei Übergang zur pauschalen Gewinnermittlung endgültig aufgedeckt und lediglich zeitversetzt besteuert (vgl. BFH, Urteil vom 25. Oktober 2018, IV R 35/16, Rz. 31, wonach an dem Bild der „eingefrorenen“ stillen Reserven für die Dauer der Tonnagebesteuerung nicht mehr festgehalten wird).

Zweck der Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG ist es, diejenigen stillen Reserven, die sich vor dem Übergang zur Tonnagebesteuerung angesammelt haben, festzuhalten, um deren spätere Besteuerung sicherzustellen. Hintergrund ist dabei, dass die Gewinnermittlung nach § 5a EStG pauschal erfolgt und die Aufdeckung von stillen Reserven keine Auswirkung auf die Besteuerung haben würde. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen jedoch stille Reserven, die außerhalb des Zeitraums der Tonnagebesteuerung und damit vor der begünstigten Besteuerung angesammelt worden sind, weiterhin der Besteuerung unterliegen, zumal sie regelmäßig mit im selben Zeitraum entstandenen und festgestellten Verlusten korrelieren. Die gesonderte Feststellung des Unterschiedsbetrages stellt die verfahrensmäßige Erfassung des Wertzuwachses dar, weil sich die Höhe der vor dem Wechsel der Gewinnermittlungsart vorhandenen stillen Reserven nachträglich nur noch schwer ermitteln lässt. § 5a Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG dient damit der Sicherung des zukünftigen Besteuerungsverfahrens.

b. Der Vater der Beigeladenen zu 1) und 2) ist mit seinem Tod im Jahre 2004 aus der Klägerin im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ausgeschieden.

aa) Der Begriff des Ausscheidens eines Gesellschafters wird in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG nicht eingeschränkt. Er bezieht sich semantisch auf den Gesellschafter und den auf ihn entfallenden Anteil. Vom weiten Wortlaut der Vorschrift wird dementsprechend jedes Ausscheiden eines Gesellschafters – ob unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge – erfasst (vgl. Kahl-Hinsch in Lademann, EStG, § 5a Rn. 116 (April 2018); Henrichs/Kuntschik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 5a EStG, Anm. E 27 (Oktober 2007)).

bb) Die Finanzverwaltung vertrat ursprünglich die Auffassung, dass § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG für den Fall gelte, dass ein Gesellschafter im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG seinen Anteil an der Personengesellschaft veräußere (vgl. BMF-Schreiben vom 12. Juni 2002, BStBl I 2002, 614, Rz. 28). Diese Ansicht

wurde später dahingehend ergänzt, dass § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG in den Fällen der Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten (als Beispiele werden § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG angeführt) keine Anwendung finde (vgl. BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008, BStBl I 2008, 956). Neuerdings schränkt die Finanzverwaltung ihre Auffassung bei Buchwertübertragungen im Sinne von § 24 UmwStG als Reaktion auf in der Praxis bekanntgewordene Gestaltungsmodelle dergestalt ein, dass der Gesellschafter seinen gesamten Mitunternehmeranteil in die neue Gesellschaft einbringen müsse und sich der Umfang seiner Beteiligung weder im Zuge der Einbringung noch später verringern dürfe. Jede Änderung der Beteiligungsverhältnisse führe zu einer (anteiligen) Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG (vgl. OFD Niedersachsen vom 19. Mai 2016, juris).

cc) Der erkennende Senat hat mit Urteil vom 19. Dezember 2017 (Az. 2 K 277/16; Rev. beim BFH anhängig, Az. IV R 4/18) entschieden, dass sowohl bei der Übertragung des Kommanditanteils gemäß § 24 UmwStG als auch bei der schenkweisen Übertragung ein Fall des Ausscheidens im Sinne des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG vorliegt (zustimmend Gosch/Schindler, Kirchhof, 18. Auflage 2019, § 5a EStG Rn. 21b a.E.; Barche, in Hermann/Heuer/Raupach, § 5a EStG Anm. 73 (April 2018)). Nach Ansicht des Senats ergibt sich weder aus der Gesetzgebungsgeschichte ein Anhaltspunkt für eine den Wortlaut einschränkende Auslegung der Vorschrift noch führen Sinn und Zweck der Ermittlung und Festhaltung des Unterschiedsbetrags zu einer teleologischen Reduktion des Wortlauts von § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG (vgl. ausführlich FG Hamburg, Urteil vom 19. Dezember 2017, 2 K 277/16, Rz. 57 ff.).

dd) Die in dem Urteil des Senats vom 19. Dezember 2017 vertretene Auffassung, dass jedwede Art des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Personengesellschaft, mithin des Verlustes der unmittelbaren Mitunternehmerstellung, ein Ausscheiden im Sinne des § 5a Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStG darstellt, ist in der Literatur zum Teil auf Kritik gestoßen.

Teilweise wird, anknüpfend an die (frühere) Auffassung der Finanzverwaltung, weiterhin die Ansicht vertreten, dass bei Übertragungen und Einbringungen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG oder § 24 UmwStG kein Ausscheiden im Sinne von § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG anzunehmen sei (vgl. Seeger in Schmidt, EStG, 38. Aufl. 2019, § 5a Rn. 27; Weiland in Littmann/Bitz/Pust, § 5a EStG Rn. 148 (April 2018); Kahl-Hinsch in Lademann, § 5a EStG Rn. 116 (Juni 2018); Hofmeister in Blümich, § 5a EStG, Rn. 88 (Oktober 2018); Dißars in Frotscher, EStG, § 5a EStG Rn. 75, 75a (Oktober 2018)). Zur Begründung wird geltend gemacht, dass für eine Auflösung des Unterschiedsbetrags bei Übertragungen zu Buchwerten nach § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG kein Grund bestehe, weil in beiden Fällen die Besteuerung der stillen Reserven, die im Unterschiedsbetrags verkörpert seien, auf der nächsten Ebene gesichert sei (vgl. etwa von Glasenapp, DStR 2009, 1462, 1463). Weder aus dem Sinn und Zweck des § 5a EStG noch aus der Gesetzesbegründung zum Steuerbereinigungsgesetz vom 22. Dezember 1999, wodurch § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG eingeführt wurde, ergäben sich Anhaltspunkte dafür, dass - abweichend von allgemeinen Grundsätzen - steuerverstärkend auch Buchwertübertragungen einkommensteuerliche Folgen nach sich ziehen sollten (vgl. Kahl-Hinsch in Lademann, § 5a EStG Rn. 116 (Juni 2018)). Bei der Annahme eines Ausscheidens in Fällen der Buchwertfortführung läge ein Widerspruch bei früherer Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 82f

der Einkommensteuereinführungsverordnung (EStDV) vor (vgl. Weiland in Littmann/Bitz/Pust, § 5a EStG Rn. 148 (April 2018)).

ee) Dies gibt indes für den Senat keine Veranlassung, seine Auffassung zu ändern, da insoweit keine neuen Argumente vorgebracht worden sind.

Zudem sieht sich der Senat durch die aktuelle Rechtsprechung des BFH, wonach die Gewinnermittlung nach der Tonnage als eigenständige Gewinnermittlung ausgestaltet ist, die in der Zeit ihrer Anwendung die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensgleich ersetzt (vgl. BFH-Urteil vom 25. Oktober 2018, IV R 35/16), bestätigt. Denn wenn es sich bei der Tonnagebesteuerung um eine eigenständige, die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ersetzende Gewinnermittlung handelt, spricht nichts dafür, die Grundsätze der Übertragung stiller Reserven, z.B. gemäß § 6 Abs. 3 EStG, § 24 UmwStG oder anderweitige Übertragungsmöglichkeiten stiller Reserven bei Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge, zu übernehmen, da es sich bei der Tonnagebesteuerung um ein insofern geschlossenes Gewinnermittlungssystem handelt.

2. Entgegen der Auffassung des Beklagten konnte der ursprünglich für den Vater der Beigeladenen zu 1) und 2) mit Bescheid vom 19. Februar 2004 festgestellte Unterschiedsbetrag auch nicht durch Fortführung in dem besonderen Verzeichnis „erhalten“ und auf die Beigeladenen zu 1) und 2) übertragen werden.

Durch die verfahrensrechtliche gesonderte und bei Mitunternehmerschaften zudem einheitliche Feststellung (§ 5a Abs. 4 Satz 2 EStG) wird jedem Mitunternehmer sein Anteil am Unterschiedsbetrag dem Grunde und der Höhe nach persönlich zugerechnet. Der Gesetzgeber wollte somit - entsprechend dem Transparenzgedanken, der auch in § 5a Abs. 4a Satz 1 EStG zum Ausdruck kommt - die Unterschiedsbeträge zum Übergangszeitpunkt mitunternehmerbezogen festhalten und damit korrespondierend beim Ausscheiden dem Mitunternehmer gewinnerhöhend zurechnen (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG).

Hinzu kommt, dass der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags bei der Gewinnfeststellung als Grundlagenbescheid im Sinne von § 171 Abs. 10, § 182 Abs. 1 Satz 1 AO zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BStBl II 2011, 878). Er entfaltet somit eine Bindungswirkung in Bezug auf das Zurechnungsobjekt (den Mitunternehmer) und das Zurechnungsobjekt (den zuzurechnenden Betrag). Dem Verzeichnis nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG kommt demgegenüber keine Bindungswirkung zu, sondern es hat nur eine Dokumentationsfunktion für spätere Änderungen der Höhe der Unterschiedsbeträge, die regelmäßig nur durch Rückführungen von Fremdwährungsverbindlichkeiten zur Finanzierung des Seeschiffes in Betracht kommen. Es ist auf der Grundlage der zum Übergangszeitraum nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG als Grundlagenbescheide festgestellten Unterschiedsbeträge zu entwickeln. Änderungen in der persönlichen Zurechnung des Unterschiedsbetrags durch Rechtsnachfolgetatbestände wären hingegen durch Änderungen des Feststellungsbescheides umzusetzen, um der Bindungswirkung als Grundlagenbescheid Rechnung zu tragen. Der Gesetzgeber hat im Zusammenhang mit der Einführung des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aber keine besonderen Vorschriften zur Anpassung des Feststellungsbescheids über den Unterschiedsbetrag vorgesehen (s. a.

Schindler, Anmerkung zu FG Hamburg, Urteil v. 19. Dezember 2017, 2 K 277/16, EFG 2018, 658).

III.

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 Abs. 1, 3 FGO in Verbindung mit § 708 Nr. 10, § 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).