

By PwC Deutschland | 15. März 2021

Betrag aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG als Teil des laufenden Gesamthandsgewinns

Der Betrag aus der Auflösung eines Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 bis 3 Einkommensteuergesetz (EStG) ist Teil des laufenden Gesamthandsgewinns, der nicht nach Quote verteilt wird. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Grundzüge der Tonnagesteuer

Die sogenannte Tonnagesteuer ist eine als Subventionierung der Seeschifffahrt eingeführte Besonderheit im Bereich der Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Auf Antrag des Schiffbetreibers wird der Gewinn, der auf die Handelsschiffe entfällt, pauschal nach der Tonnage des Schiffs ermittelt, was regelmäßig zu erheblich geringeren Gewinnen führt als bei der regulären Gewinnermittlung.

Beim Übergang zur Besteuerung nach der Tonnage ist zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das vor der erstmaligen Anwendung der Tonnagesteuer liegt, für das jeweilige Schiff und alle anderen Wirtschaftsgüter, die dem Schiffsbetrieb unmittelbar dienen, nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in einem gesonderten Bescheid festzustellen. Damit sollen die in den Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven „eingefroren“ werden, um sie zu einem späteren Zeitpunkt bei der Rückkehr zur regulären Besteuerung zu erfassen.

Sachverhalt

Im Urteilsfall wurden Kommanditanteile der beiden Gesellschafter an einer Schiffs-GmbH & Co. KG steuerneutral zu Buchwerten in eine neu gegründete Kommanditgesellschaft eingebracht, an denen sich die einbringenden Gesellschafter nur in einem geringfügigen Umfang als Kommanditist beteiligten (jeweils zu 0,5%), während der einzige persönlich haftende Gesellschafter – eine GmbH – den überwiegenden Anteil am Gesellschaftsvermögen hielt (hier: 99 %). Im Streitfall hatte zudem eine weitere an der ursprünglichen Schiffs-GmbH & Co. KG beteiligte Kommanditistin ihren Anteil zuvor von dem ursprünglich Beteiligten, ihrem Ehemann, schenkweise erworben.

Die Klage vor dem Finanzgericht Hamburg hatte teilweise Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision des Finanzamtes stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben, soweit es der Klage der Klägerin stattgegeben hat.

Streitgegenstand ist die Auflösung und Hinzurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG als Teil des laufenden Gesamthandsgewinns. Bezogen auf diesen Streitgegenstand ist infolge der Vollbeendigung der KG nach Erhebung der Klage die X-GmbH Klägerin und Revisionsbeklagte geworden. Die Klage ist infolge der Vollbeendigung der KG während des Revisionsverfahrens unzulässig geworden, so dass das Finanzgerichts-Urteil im Umfang seiner Stattgabe aufzuheben und die Klage abzuweisen ist.

Nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG ist ein nach Maßgabe des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ermittelter und nach Satz 2 gesondert und einheitlich festgestellter Unterschiedsbetrag in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils aufzulösen und dem Gewinn hinzuzurechnen. Bei diesem Betrag handelt es sich - ebenso wie bei den Beträgen aus der Auflösung von

Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nrn. 1 und 2 EStG - um einen Teil des laufenden, nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelten Gesamthandsgewinns. Er wird allerdings nicht nach Quote verteilt, sondern dem Gewinnanteil desjenigen Mitunternehmers anlässlich seines Ausscheidens aus der Gesellschaft zugerechnet, für den im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechende Anteile an Unterschiedsbeträgen festgestellt wurden.

Ein prozessualer Rechtsnachfolger ist auch dann erforderlich, wenn die Personengesellschaft, deren Klagebefugnis gegen einen Feststellungsbescheid i.S. des § 48 Finanzgerichtsordnung (FGO) sich ausnahmsweise allein aus dem Schutz ihrer eigenen steuerrechtlichen Sphäre ergibt, während des finanzgerichtlichen Verfahrens vollbeendet wird.

Beruhet die Klagebefugnis einer Personengesellschaft ausnahmsweise allein auf dem Schutz ihrer eigenen steuerrechtlichen Sphäre, führt ihre Vollbeendigung während des Klageverfahrens zum Wegfall des Rechtsschutzbedürfnisses und zur Unzulässigkeit der Klage.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 01. Oktober 2020 ([IV R 4/18](#)), veröffentlicht am 11. März 2021.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Personengesellschaften, Tonnagebesteuerung