Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:27

By PwC Deutschland | 22 August 2023

Update: Auflösung von Unterschiedsbeträgen bei Ausscheiden eines Gesellschafters

Der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG umfasst jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung, unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:27

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 Einkommensteuergesetz (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 Streitfall 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 %). Zudem hatte eine weitere an der ursprünglichen Schiffs-GmbH & Co. KG beteiligte Kommanditistin ihren Anteil zuvor von dem ursprünglich Beteiligten, ihrem Ehemann, schenkweise erworben.

Die Beteiligten streiten über die Zurechnung von Unterschiedsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG in der im Streitjahr 2013 geltenden Fassung.

Die Klage vor dem Finanzgericht Hamburg blieb ohne Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Klage als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht hat zu Recht entschieden, dass die Kläger noch vor der Veräußerung des Schiffs und der vollständigen Rückführung der Fremdwährungsverbindlichkeit i.S. des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG aus der KG ausgeschieden sind mit der Folge, dass die für sie im Feststellungsbescheid nach § 5a Abs. 4 Satz 2 EStG anteilig festgestellten und in der Vergangenheit noch nicht hinzugerechneten Unterschiedsbeträge zu diesem Zeitpunkt ihrem Gewinn hinzuzurechnen waren.

Nach Auffassung des BFH kommt es nicht darauf an, ob die Einbringungen in die KG nach § 24 UmwStG zum Buchwert erfolgten. Denn der Begriff des Ausscheidens in § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG umfasst jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d.h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung,

Downloaded from Blogs on 03.11.2026 01:27

unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet.

Für diese Auslegung des Begriffs spricht zunächst der Wortlaut der Norm. Er stellt allein auf das Ausscheiden eines Gesellschafters ab, ohne dass an das Ausscheiden weitere Anforderungen gestellt werden. Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber, wie die Kläger geltend machen, den Wechsel eines unmittelbar beteiligten Gesellschafters in die Rolle eines mittelbar beteiligten Gesellschafters jedenfalls dann nicht erfassen wollte, wenn es sich bei diesem Gesellschafter, wie im Fall der Kläger, um eine natürliche Person handelt, lassen sich dem Wortlaut nicht entnehmen.

Auch aus der Gesetzgebungsgeschichte ergibt sich kein Anhaltspunkt für eine einschränkende Auslegung des Wortlauts. Vielmehr spricht der Zusammenhang mit anderen Regelungen des § 5a EStG für die hier vertretene Auslegung des Begriffs "Ausscheiden".

Aus Sinn und Zweck der Regelung des § 5a Abs. 4 EStG ergeben sich ebenfalls keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber für bestimmte Fallkonstellationen eine interpersonelle Übertragung von festgestellten Unterschiedsbeträgen zulassen wollte.

Update (21. August 2023)

Das Urteil IV R 28/19 wurde im BStBl. veröffentlicht, BStBl. II 2023, Seite 750.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 28. November 2019 (**IV R 28/19**), veröffentlicht am 13. Februar 2020.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Personengesellschaften, Tonnagebesteuerung, Unterschiedsbetrag