Downloaded from Blogs on 23.11.2026 00:09

By PwC Deutschland | 07 March 2023

BVerfG-Vorlage zur Verfassungswidrigkeit der Rückwirkung von Neuregelungen zum Unterschiedsbetrag bei der Tonnagesteuer

Mit Beschluss vom 24. November 2022 (6 K 68/21) hat das Finanzgericht Hamburg das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Verfassungswidrigkeit der Rückwirkung von Neuregelungen zum Unterschiedsbetrag bei der Tonnagesteuer angerufen. Nun hat das Finanzgericht die Begründung der Entscheidung vorgelegt.

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 00:09

Hintergrund

Mit Beschluss vom 24. November 2022 (6 K 68/21) hat das Finanzgericht Hamburg das BVerfG zu der Frage angerufen, ob § 52 Abs. 10 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Abzugsteuerent-lastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) vom 2. Juni 2021 (BGBl. I. 2021, 1259) insoweit verfassungswidrig ist, als darin die rückwirkende Anwendung des § 5a Abs. 4 Sätze 5 bis 7 EStG in der Fassung des AbzStEntModG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1998 beginnen, angeordnet wird (siehe unseren **Blogbeitrag**). Inzwischen liegt die Begründung der Entscheidung vor.

Sachverhalt

Die Klägerin erhielt im Jahr 2005 einen Anteil an einer Schiffskommanditgesellschaft von ihrem Vater geschenkt. Diese Gesellschaft war Anfang 1999 zur Gewinnermittlung nach der Tonnage (§ 5a EStG) gewechselt, so dass für das Schiff ein sog. Unterschiedsbetrag (Differenz zwischen Buch- und Teilwert) gemäß § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG festgestellt worden war. Dieser Betrag war durch einen Feststellungsbescheid des Finanzamtes dem Vater als damaligen Kommanditisten anteilig zugewiesen worden.

Im Streitjahr 2012 fand ein Rückwechsel der Schiffsgesellschaft zur normalen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) statt und in 2013 übertrug die Klägerin ihre Anteile auf eine andere Gesellschaft. Deshalb soll der Unterschiedsbetrag nach Auffassung des Finanzamtes in diesen Jahren gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1, 3 EStG gewinnerhöhend für die Klägerin aufgelöst werden. Es ist der Ansicht, dass der Unterschiedsbetrag im Jahre 2005 im Wege der Schenkung auf die Klägerin übergegangen sei und daher seinerzeit nicht aufzulösen gewesen sei. Dazu beruft es sich auf eine rückwirkende Anwendung von § 5a Abs. 3 Sätze 5 und 6 EStG durch § 52 Abs. 10 Satz 4 EStG in der Fassung des AbzStEntModG.

Die Klägerin ist dagegen der Ansicht, dass diese Rückwirkung verfassungswidrig sei und das Finanzamt daher den Unterschiedsbetrag bereits im Jahre 2005 infolge der Schenkung bei ihrem Vater hätte auflösen müssen.

Richterliche Entscheidung

Das Finanzgericht Hamburg ist davon überzeugt, dass § 52 Abs. 10 Satz 4 EStG verfassungswidrig ist, weil diese Regelung eine unzulässige echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) von § 5a Abs. 4 Sätze 5, 6 und 7 EStG zu Lasten der Steuerpflichtigen bewirke und keine Rechtfertigung für die rückwirkende Anwendung vorliege.

Es handelt sich nach Ansicht des vorlegenden Gerichts um eine **echte Rückwirkung**, denn die gesetzliche Regelung sei konstitutiv. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe ab 2019 in ständiger Rechtsprechung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden, dass der Besteuerungstatbestand des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Schiffsgesellschaft (§ 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG) weit zu verstehen sei und auch unentgeltliche Übertragungen im Wege der Schenkung oder eines Erbfalls umfasse (BFH, Urteil

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 00:09

vom 28. November 2019, IV R 28/19, BFHE 266, 305). Diese Rechtslage habe der Gesetzgeber rückwirkend zu Lasten der Klägerin geändert.

Damit ordnet das vorlegende Gericht die Rückwirkung anders ein, als das Finanzgericht Schleswig-Holstein in drei Entscheidungen vom 27. April 2022 (5 K 46/21, 5 K 47/21, 5 K 48/21, Revisionen anhängig unter IV R 12, 13, 14/22). Dieses geht, ebenso wie der Beklagte, lediglich von einer unechten Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) aus und verneint die Verfassungswidrigkeit der Vorschrift (siehe unseren **Blogbeitrag**).

Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts liegt **keine** der vom BVerfG anerkannten Fallgruppen zur verfassungsrechtlichen **Rechtfertigung** der (echten) Rückwirkung vor. Die ursprüngliche Gesetzeslage sei weder unklar noch verworren gewesen. Es lägen auch keine überragenden Belange des Gemeinwohls oder sonstige Gründe für eine Rechtfertigung der echten Rückwirkung vor.

Es komme vorliegend nicht auf das Vertrauen der Klägerin in eine konkrete Rechtslage an, sondern vornehmlich auf die Verlässlichkeit und Berechenbarkeit der unter der Geltung des Grundgesetzes geschaffenen Rechtsordnung und der auf ihrer Grundlage erworbenen Rechte. Es sei Aufgabe der Gerichte, das Recht auszulegen. Vom Vertrauensschutz sei es grundsätzlich auch umfasst, in den Genuss einer günstigeren Rechtsposition aufgrund einer höchstrichterlichen Auslegung einer Rechtsnorm zu kommen, wenn dies verfahrensrechtlich möglich sei.

Fundstelle

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 24. November 2022 (**6 K 68/21**), vgl. die **Pressemitteilung 1/2023 vom 3. März 2023**.

Keywords

Bundesverfassungsgericht, Einkommensteuerrecht, Tonnagebesteuerung, Verfassungsmäßigkeit