



## Disquotale Verteilung des Unterschiedsbetrages und Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses des § 34c EStG a. F. ab 1999

Klaus Voß

### Die disquotale Verteilung des Unterschiedsbetrags

Zwischen den Beteiligten des Rechtsstreits vor dem Finanzgericht Hamburg<sup>1</sup> war streitig, ob der Unterschiedsbetrag abweichend von der Beteiligung der Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen entsprechend der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Regelungen auf die Gesellschafter zu verteilen ist.

Die Gesellschafter traten der Einschiffsgesellschaft in 2000 (1. Tranche) und in 2001 (2. Tranche) bei. Es wurde nunmehr beantragt, den zum 31.12.2001 beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung einheitlich und gesondert festgestellten Unterschiedsbetrag nicht entsprechend der vermögensmäßigen Beteiligung festzustellen, sondern so zu verteilen, dass »die Kapitalkonten relativ ausgeglichen würden«. Die Gesellschafter der ersten Tranche hat-

ten höhere Verluste zugewiesen bekommen, so dass ihr Kapitalkonto im Verhältnis der Gesellschafter der zweiten Tranche niedriger war. Die Gesellschafter der ersten Tranche hatten demzufolge einen größeren steuerrechtlichen Vorteil als die Gesellschafter der zweiten Tranche. Hier sollte nunmehr eine »Art Nachversteuerung« dieser Vorteile auf der Grundlage einer gesellschaftsrechtlich vereinbarten anderweitigen Zuteilung der Unterschiedsbeträge erfolgen. Dies konnte nur gelingen, wenn den Gesellschaftern der ersten Tranche ein höherer Anteil am Unterschiedsbetrag zugewiesen würde, als es ihre Beteiligung am eigentlichen Gesellschaftsvermögen vorsah. Das Finanzgericht stimmte dieser gesellschaftsrechtlich vereinbarten disquotalen – disquotale im Verhältnis zur vermögensmäßigen Beteiligung – Unterschiedsbetragszurechnung zu.

Während § 5a EStG in den Absätzen 1 bis 3 regelt, wie der Gewinn nach der Tonnage ermittelt wird, unter welchen Voraus-

setzungen von wem zur Besteuerung nach der Tonnage optiert werden kann, betrifft Abs. 4 eine Regelung für den Übergang von der regulären Gewinnermittlung auf die Sonderregeln der Tonnagebesteuerung. Auf den Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Besteuerung nach der Tonnage vorangeht, ist der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert für die einzelnen Wirtschaftsgüter in ein besonderes Verzeichnis einzutragen. Hierdurch wird zeitnah dokumentiert, in welcher Höhe sich bis zur Optionsausübung stille Reserven angesammelt haben, damit eine Auseinandersetzung über die Werte nach Beendigung der Tonnagebesteuerung vermieden wird. Absatz 4a regelt sodann, dass bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für die Zwecke dieser Vorschrift an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft tritt und ordnet an, dass der nach Absatz 1 ermittelte Gewinn den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen ist.

Die Feststellung des Unterschiedsbetrags ist nach Ansicht des Finanzgerichts im Ergebnis »als letzter Akt der regulären Gewinnermittlung« zu begreifen, weshalb auch für diesen die Gewinnverteilungsabreden nach allgemeinen Grundsätzen Gültigkeit beanspruchen.

### Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses des § 34c Abs. 4 EStG a. F. ab 1999

Bei Gewerbetreibenden ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln. Dies ist regelmäßig das Kalenderjahr, also der Zeitraum vom 01.01. bis zum 31.12. Auf Antrag kann aber im Einvernehmen mit dem Finanzamt auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr umgestellt werden, also z. B. auf den Zeitraum vom 01.05. bis zum 30.04. des Folgejahrs. Der in diesem Zeitraum ermittelte Gewinn wird dann dem Folgejahr zugeschrieben. In dem der Entscheidung des Finanzgerichts Münster<sup>2</sup> zugrunde liegenden Fall ermittelte eine Kapitalanlagevermittlung-KG ihren Gewinn im beschriebenen Umfang abweichend vom Wirtschaftsjahr. Die Einschiffs-KG, an der sie beteiligt war, ermittelte ihren Gewinn nach

dem Kalenderjahr. Dies wäre nicht weiter dramatisch, wenn es sich nicht um die Jahre 1998 und 1999 gehandelt hätte. Ab dem Jahr 1999 wurde die Altbegünstigung für Seeschiffahrtsgewinne nach § 34c EStG a. F. durch die Tonnagegewinnermittlung abgelöst. Die von ihren vereinnahmten Provisionen aus der Vermittlung von Kommanditkapital von Einschiffsgesellschaften waren nach § 34c Abs. 4 a. F. begünstigt. Da ab nunmehr die im Zeitraum vom 01.05.1998 bis zum 31.12.1998 erzielten Gewinne aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahrs dem Jahr 1999 zugeschlagen wurden, entfiel die Begünstigung nach § 34c Abs. 4 EStG a. F., da diese Regelung im Jahr 1999 nicht mehr galt. Hierin fühlte sich der Kläger benachteiligt und rügte, dass dies eine gleichheitswidrige Benachteiligung sei, die nicht hinnehmbar sei. Nach Ansicht des Gerichts kommt eine ungleiche Behandlung mit den Gewerbetreibenden in Betracht, die ihren Gewinn nach dem Kalenderjahr ermittelten. Bei diesen wären ja insbesondere die vom 01.05.1998 bis zum 31.12.1998 vereinnahmten Provisionseinnahmen noch in 1998 zu erfassen gewesen, weshalb diese dann in den Genuss der Altbegünstigung des § 34c Abs. 4 EStG a. F.

kommen würden. Nach Ansicht des Finanzgerichts brauchte der Gesetzgeber aber auf solche atypischen Konstellationen, wie sie beim Kläger vorlagen (mittelbare Beteiligung an einer Einschiffs-KG mit Gewinnermittlung für das Kalenderjahr über eine Kapitalanlagen-KG), nicht einzugehen. Es muss nicht jede denkbare Sachverhaltsalternative beim Übergang von einer Begünstigungsregelung auf eine andere berücksichtigt werden. Ausreichend sei eine Orientierung am typischen Fall. Nach Ansicht des Finanzgerichts kommt nur eine Billigkeitsregelung in Betracht. Voraussetzung hierfür sei jedoch, dass nach dem erklärten oder mutmaßlichen – objektivierten – Willen des Gesetzgebers angenommen werden muss, dass der Gesetzgeber die Frage – hätte er sie geregelt – im Sinne der beantragten Billigkeitsentscheidung geregelt hätte. Dies musste jedoch nicht entschieden werden.

Nun bleibt in beiden Fällen abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof dies sieht.

Verfasser:

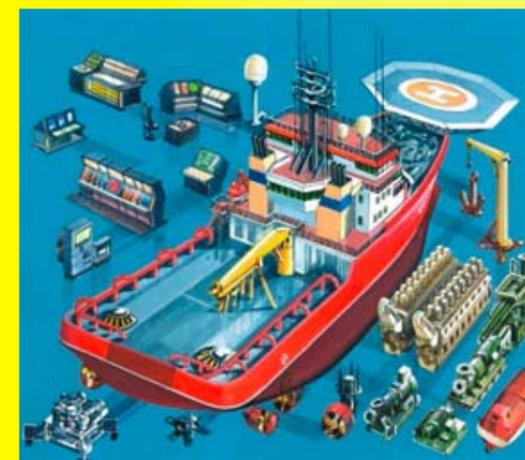
Klaus Voß, Fachanwalt für Steuerrecht  
www.kanzlei-voss.de

<sup>2</sup> FG Münster vom 22.10.2009 Aktenzeichen: 4 K 855/06

## Outfitting in Ship Production

29 – 30 April 2010 in Papenburg, Germany

### 4th European Conference on Production Technologies in Shipbuilding



#### Topics:

- Integration of outfitting and production processes
- Integration of equipment systems
- Optimisation of co-operation between supplier and shipyard (supply chain management)
- Modularisation of equipment systems

Further information: [www.ecpts.de](http://www.ecpts.de)

#### Organizers



#### Sponsors

