
Datum: 22.10.2009
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 855/06 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2009:1022.4K855.06E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Steuerbegünstigung nach § 34 c Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) für einen im Wirtschaftsjahr 1998/1999 erzielten Gewinn zu gewähren ist, soweit er auf Einkünfte des Kalenderjahres 1998 entfällt.

2

Der Kläger (Kl.) gründete mit Gesellschaftsvertrag vom 30.04.1995 (auf den im Übrigen verwiesen wird) die E. Kapitalanlagenvermittlungs-GmbH & Cie. KG (KG). Die Gesellschaft hatte ihren Sitz in O-Stadt. Gegenstand des Unternehmens war die Vermittlung von Kapitalanlagen und die Beratung von Kapitalanlegern. Zudem sei die KG - so der Gesellschaftsvertrag weiter - zu allen Geschäften berechtigt, die unmittelbar oder mittelbar dem vorstehenden Zweck dienen. Unter § 3 des Vertrags heißt es, das Geschäftsjahr weiche vom Kalenderjahr ab. Das 1. Geschäftsjahr beginne mit Abschluss des Vertrags und ende am 30.04. des folgenden Jahres. Komplementärin der KG war die E. Kapitalanlagenvermittlungs-Verwaltungs-GmbH (GmbH), alleiniger Kommanditist war der Kl. mit einer Hafteinlage von 100.000 DM. Der Kl. sollte seinen Kapitalanteil dadurch erbringen, dass er das von ihm bisher betriebene Einzelunternehmen mit allen Aktiva und Passiva auf die Gesellschaft übertrage. Nach § 6 des Gesellschaftsvertrags hatte die GmbH einen Anspruch auf Ersatz ihrer Aufwendungen; zudem stand ihr eine Vorabvergütung in Höhe von 10 % ihres

3

eingezahlten Stammkapitals zu. An dem Gewinn/Verlust der KG nahmen die Kommanditisten im Verhältnis ihrer Kapitalanteile teil. Der Kl. war Alleingesellschafter der GmbH und deren Geschäftsführer.

Die KG hielt Anteile an mehreren Schiffsbeteiligungsgesellschaften. Darüber hinaus vermittelte sie den An- und Verkauf von Schiffsbeteiligungen, wodurch sie in erheblichem Umfang Provisionen erzielte. Die Provisionen, die die KG dadurch erwirtschaftete, dass sie selbst Schiffsbeteiligungen erwarb, wurden als Sonderbetriebseinnahmen bei der Gewinnermittlung der betreffenden Schiffsbeteiligungsgesellschaft erfasst. Die aus den Anteilen an den Schiffsbeteiligungsgesellschaften resultierenden Einkünfte waren ganz überwiegend nach § 34 c Abs. 4 EStG steuerbegünstigt. Das Wirtschaftsjahr dieser Gesellschaften stimmte mit dem Kalenderjahr überein. 4

Die das Streitjahr betreffende Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die KG wies Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.347.230 DM aus. Begünstigte Einkünfte nach § 34 c Abs. 4 EStG waren zunächst nicht ausgewiesen. Der Feststellungsbescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Januar 2001 ging ein Schreiben der Kl. beim Beklagten (Bekl.) ein. Hierin heißt es, bei den Einkünften des Kl. aus Gewerbebetrieb handele es sich ganz überwiegend um ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 4 EStG. Die KG habe ein abweichendes Wirtschaftsjahr, nämlich den Zeitraum 01.05. bis 30.04. Für das Streitjahr 1999 ergebe sich folgende Problematik: Gemäß § 4 a Abs. 2 Nr. 2 EStG würden die Einkünfte für das Wirtschaftsjahr 01.05.1998 bis 30.04.1999 als im Jahr 1999 bezogen gelten. § 34 c Abs. 4 EStG sei letztmals für den Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden; Folge wäre, dass § 34 c Abs. 4 EStG auf sämtliche Einkünfte keine Anwendung finden würde. Sie beantragten daher, für die vom 01.05. bis 31.12.1998 erzielten Einkünfte die Steuerermäßigung nach § 34 c Abs. 4 EStG zu gewähren. 5

Der Bekl. lehnte diesen Antrag ab. Nach Eingang der Einkommensteuererklärung der Kl. erließ er am 19.03.2001 einen - unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - stehenden Einkommensteuerbescheid, in dem er die Einkünfte des Kl. aus der KG entsprechend der Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung berücksichtigte. In der Folgezeit ergingen (aus hier nicht streitigen Gründen) verschiedene Änderungsbescheide, die alle unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. 6

In den Jahren 2002 bis 2004 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I-Stadt eine Betriebsprüfung bei der KG durch, die sich auf die Jahre 1997 bis 2000 bezog. Unter Tz. 2.8 des Betriebsprüfungsberichts vom 22.12.2004 heißt es, § 34 c Abs. 4 EStG sei ab 01.01.1999 ersatzlos aufgehoben worden. Da die Einkünfte 1998 erst in der Gewinnfeststellung zum 30.04.1999 angesetzt würden, gehe der halbe Steuersatz für die Einkünfte 1998 aus den Schiffsbeteiligungen verloren. Der Kl. habe im Rahmen der Betriebsprüfung beantragt, den Teil der Beteiligungseinkünfte, der auf die Zeit bis zum 31.12.1998 entfielen, von 1999 nach 1998 zu verschieben. Dem Antrag könne nicht entsprochen werden, weil die Beteiligungseinkünfte eindeutig dem Wirtschaftsjahr 1998/1999 zuzuordnen seien und im Jahr 1999 mit dem vollen Steuersatz zu versteuern seien. Eine Versteuerung im Jahr 1998 (mit dem halben Steuersatz) hätte nur durch Änderung des Wirtschaftsjahres (Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres 01.05.1998 bis 31.12.1998) erreicht werden können. Eine derartige Änderung sei nachträglich nicht möglich. 7

Der Bekl. erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid, in dem er Einkünfte i.S.d. § 34 c Abs. 4 EStG in Höhe von 558.561 DM auswies. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf. Auf die Mitteilung über die gesonderte und einheitliche Feststellung wird Bezug genommen. 8

Der Bekl. erließ zudem einen Einkommensteueränderungsbescheid für das Streitjahr. Bei der Berechnung der Einkommensteuer brachte der Bekl. den Entlastungsbetrag für gewerbliche Einkünfte in Ansatz, jedoch keine Begünstigung nach § 34 c Abs. 4 EStG.

Die Kl. legten Einspruch ein und machten geltend, dass für die vom 01.05. bis 31.12.1998 aus der KG erzielten Einkünfte die Steuerermäßigung nach § 34 c Abs. 4 EStG zu gewähren sei. Der Bekl. erließ im Verlauf des Einspruchsverfahrens - wegen eines anderen Streitpunkts - einen Teilabhilfebescheid. Änderungen im Hinblick auf die Behandlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ergaben sich nicht. 9

Der Bekl. wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 02.02.2006 als unbegründet zurück. Er führte aus, § 34 c Abs. 4 EStG sei durch das Schifffahrtsanpassungsgesetz vom 09.09.1998 aufgehoben worden. Gemäß § 52 Abs. 48 EStG 1999 sei die Vorschrift im Veranlagungszeitraum 1998 letztmals anzuwenden. Als Ersatz sei § 5 a EStG ("Tonnagebesteuerung") als Subventionsvorschrift für Handelsschiffe im internationalen Verkehr eingeführt worden. § 5 a EStG sei nach § 52 Abs. 15 EStG 1999 für alle Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.1998 endeten. Eine Regelungslücke bei abweichendem Wirtschaftsjahr bestehe nicht. Die KG habe daher bereits für das Wirtschaftsjahr 1998/1999 einen Antrag nach § 5 a Abs. 3 Satz 1 EStG stellen können. Unabhängig hiervon hätte sie ein Rumpfwirtschaftsjahr für den Zeitraum 01.05. bis 31.12.1998 bilden können. 10

Mit ihrer Klage wenden sich die Kl. dagegen, dass die Tarifvorschrift des § 34 c Abs. 4 EStG allein wegen der Zwischenschaltung der KG, die ein abweichendes Wirtschaftsjahr aufweise, keine Anwendung finde. Sie tragen vor: Aus der Abschaffung des § 34 c Abs. 4 EStG, der Einführung des § 5 a EStG sowie der Übergangsvorschrift des § 52 Abs. 15 EStG in der Fassung des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (zuvor bereits geregelt in Tz. 15 und 16 des BMF-Schreibens vom 24.06.1999) ergebe sich, dass der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr durch Gesetzgeber und Finanzverwaltung in zeitlicher Hinsicht lückenlos habe gefördert werden sollen. So sei (durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999) nachträglich die Möglichkeit geschaffen worden, die Tonnagebesteuerung bereits für das Wirtschaftsjahr zu wählen, das nach dem 31.12.1998 ende. Auf der Ebene der Schiffsgesellschaften ("Untergesellschaften") ergäben sich keine Benachteiligungen. Ihre Einkünfte seien nach § 34 c Abs. 4 EStG oder - auf Antrag - nach § 5 a EStG begünstigt. Bei der KG ("Obergesellschaft") verhalte es sich anders. Die Begünstigung des § 34 c Abs. 4 EStG gehe hier - entgegen der Intention des Gesetzgebers - verloren. Die Annahme des Bekl., die KG hätte einen Antrag auf Anwendung des § 5 a EStG stellen können, sei unzutreffend. Die KG selbst betreibe kein Handelsschiff im internationalen Verkehr; daher könne sie ihren Gewinn nicht nach § 5 a EStG ermitteln. Wenn der Bekl. meine, die Kl. hätten die Anwendung des § 34 c Abs. 4 EStG erreichen können, indem die KG ein Rumpfwirtschaftsjahr (01.05. - 31.12.1998) gebildet hätte, mit der Folge, dass die Einkünfte aus den Schiffsbeteiligungen 1998 erfasst worden wären, übersehe er, dass es nicht Sache des Steuerpflichtigen sei, den gesetzgeberischen Willen (hier: Begünstigung von Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr) durch gestalterische Maßnahmen selbst sicherzustellen. Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 42 AO folge, dass der Steuerpflichtige in der Gestaltung seiner wirtschaftlichen Tätigkeit frei sei. Zudem wäre es (bei Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres) zu einer Kumulation von Einkünften gekommen. 11

Darüber hinaus liege ein Verstoß gegen das aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) folgende Gebot der Gleichheit der Besteuerung vor. Wesentlich Gleiches werde ungleich behandelt. 12

Darin, das die steuerliche Privilegierung allein in Fällen wie dem vorliegenden (Obergesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr) versagt werde, liege ein Verstoß gegen das Willkürverbot vor.

Unabhängig hiervon sei der die KG betreffende Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung 1999 für den Folgebescheid (Einkommensteuerbescheid 1999) bindend. Dies gelte für alle in diesem Bescheid getroffenen Feststellungen, so auch für die Feststellung der nach § 34 c Abs. 4 EStG begünstigten Einkünfte. Der Feststellungsbescheid enthalte die bindende Feststellung, dass ausländische Einkünfte nach § 34 c Abs. 4 EStG begünstigt seien. 13

Der gegenüber der KG ergangene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1999 ist inzwischen mehrfach geändert worden. In dem aktuellen Bescheid sind Anteile an ausländischen Einkünften i.S.d. § 34 c Abs. 4 EStG in Höhe von 559.539 DM ausgewiesen. Der Einkommensteuerbescheid 1999 ist im Verlauf des Klageverfahrens - gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Abgabenordnung (AO) - ebenfalls mehrmals geändert worden, zuletzt durch Bescheid vom 03.04.2009. 14

Die Kl. beantragen, 15

den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 03.04.2009 dahingehend zu ändern, dass (unter 16 entsprechender Anpassung des Entlastungsbetrags für gewerbliche Einkünfte) Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb in Höhe von 559.539 DM als ausländische Einkünfte im Sinne des § 34 c Abs. 4 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes vom 18.07.1958 behandelt werden;

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen; 17

die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 18

Der Bekl. beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Er macht geltend, ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz liege nicht vor. Darüber hinaus entfalte der Feststellungsbescheid 1999 die von den Kl. behauptete Bindungswirkung für den Einkommensteuerbescheid nicht. Zu einem Wegfall der Steuerbegünstigung nach § 34 c Abs. 4 EStG wäre es nicht gekommen, wenn die KG für das Jahr 1998 ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet hätte. Eine Kumulation von Einkünften hätte nicht vorgelegen, weil auf die begünstigten Einkünfte (wie auf die im Einkommensteuerbescheid 1998 tatsächlich erfassten begünstigten Einkünfte) der Höchststeuersatz von 23,5 % angewendet worden wäre. 21

Die Kl. haben im Verlauf des Klageverfahrens beim Bekl. einen Antrag auf abweichende Festsetzung der Einkommensteuer aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO gestellt, der keinen Erfolg hatte; den daraufhin eingelegten Einspruch hat der Bekl. als unbegründet zurückgewiesen (EE vom 04.09.2006). Hiergegen haben die Kl. keine Klage erhoben. 22

Entscheidungsgründe: 23

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Kl. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). Der Bekl. hat zutreffend angenommen, dass § 34 c Abs. 4 EStG keine Anwendung findet. 24

Gemäß § 4 a Abs. 2 Nr. 2 EStG gilt bei Gewerbetreibenden mit abweichendem Wirtschaftsjahr der Gewinn des Wirtschaftsjahres als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Zwischen den Beteiligten ist dementsprechend zu Recht unstrittig, dass die für 1998 festgestellten Einkünfte aus den Schiffsbeteiligungen und die in der Gewinnermittlung der KG auf den 30.04.1999 ausgewiesenen sonstigen Einkünfte (insbesondere Vermittlungsprovisionen) in der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1999 zu erfassen waren; die für den Kl. festgestellten Einkünfte waren dementsprechend der Einkommensteuerveranlagung der Kl. für das Streitjahr 1999 zugrunde zu legen. 25

§ 34 c Abs. 4 EStG war nicht (mehr) anwendbar, nachdem er durch das Seeschiffahrtsanpassungsgesetz vom 09.09.1998 (BGBl. I 1998, 2860) aufgehoben worden war und § 52 Abs. 48 EStG in der Fassung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BGBl. I 1999, 402) bestimmte, dass er letztmals "im Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden" war. 26

Entgegen der Ansicht der Kl. bewirkt die in dem Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1999 enthaltene Feststellung hinsichtlich der begünstigten Anteile an ausländischen Einkünften nicht, dass bei der Einkommensteuerveranlagung 1999 nach § 34 c Abs. 4 EStG zu versteuernde Einkünfte zu berücksichtigen sind. Eine Bindungswirkung besteht insoweit nicht. § 34 c Abs. 4 EStG ist für das Streitjahr nicht (mehr) anwendbar. Im Einzelnen ergibt sich Folgendes: Nach der Rechtsprechung des BFH erfasst die gesonderte Feststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO auch die Feststellung der gemäß § 34 c Abs. 4 EStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (BFH Urteil vom 08.02.1995 I R 17/94, BStBl. II 1995, 692 mit weiteren Nachweisen; ausdrücklich offen gelassen in BFH Urteil vom 04.06.1991 X R 35/88, BStBl. II 1992, 187). Dementsprechend ist die Feststellung der begünstigten Einkünfte für den Folgebescheid (hier: Einkommensteuerbescheid) bindend, soweit sie für diesen Bescheid von Bedeutung ist (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Entscheidend ist die Abgrenzung der Regelungsbereiche von Grundlagen- und Folgebescheid. Den Kl. ist darin zuzustimmen, dass die Entscheidung darüber, ob die Tatbestandsmerkmale des § 34 c Abs. 4 EStG erfüllt sind und welche Höhe die betreffenden Einkünfte aufweisen, im Feststellungsbescheid getroffen wird. Die Ermäßigung der Steuer ist dann davon abhängig, dass der Steuerpflichtige im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung den nach § 34 c Abs. 4 EStG erforderlichen Antrag stellt. Weitere Voraussetzung für eine entsprechende Ermäßigung der Einkommensteuer ist, dass die steuerbegünstigende Norm in zeitlicher Hinsicht anwendbar ist. Die Frage der zeitlichen Anwendbarkeit des § 34 c Abs. 4 EStG im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ist nicht Regelungsinhalt des Feststellungsbescheids, sondern ergibt sich aus dem Gesetz. Eine Bindungswirkung des Feststellungsbescheids besteht insoweit nicht. § 52 Abs. 48 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt, dass § 34 c Abs. 4 EStG letztmals im Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden ist. Eine Anwendung dieser begünstigenden Norm bei der Einkommensteuerveranlagung 1999 wird hierdurch ausgeschlossen. 27

Entgegen der Ansicht der Kl. liegt darin, dass der Gesetzgeber § 34 c Abs. 4 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 1999 abgeschafft hat (ohne dabei Ausnahmeregelungen zu treffen), kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet es dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er verbietet ungleiche Belastungen und ungleiche Begünstigungen. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem einem Personenkreis eine Begünstigung gewährt wird, einem anderen Personenkreis die Begünstigung aber 28

vorenthalten bleibt, ohne dass sich ausreichende Gründe für eine gesetzliche Differenzierung finden lassen. Eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG liegt vor, wenn eine Gruppe von Normadressaten oder Normbetroffenen im Vergleich zu einer anderen Gruppe unterschiedlich behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die unterschiedliche Behandlung rechtfertigen können. Genauere Kriterien und Maßstäbe dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen (z.B. Bundesverfassungsgericht - BVerfG - Beschluss vom 22.09.2009 2 BvL 3/02, juris [auch abrufbar über den Internetauftritt des BVerfG] mit weiteren Nachweisen). Bei Steuergesetzen ist zu berücksichtigen, dass sie in der Regel Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerlichen Folgen knüpfen, typisieren und damit in weitem Umfang die Besonderheiten nicht nur des einzelnen Falles, sondern gegebenenfalls auch ganzer Gruppen vernachlässigen. Die wirtschaftlich ungleiche Wirkung auf die Steuerzahler darf allerdings ein gewisses Maß nicht übersteigen. Vielmehr müssen die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen (vgl. BVerfG Beschluss vom 20.04.2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274; Beschluss vom 03.09.2009 1 BvR 2539/07, juris [auch abrufbar über den Internetauftritt des BVerfG]). Außerdem darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Fall orientieren. Führt ein Steuergesetz, dass in seinen generalisierenden Wirkungen verfassungsgemäß ist, bei der Steuerfestsetzung im Einzelfall zu Grundrechtsverstößen, kann eine Billigkeitsmaßnahme geboten sein (BVerfG Beschluss vom 03.09.2009 1 BvR 2539/07, aaO).

Dass die im Jahr 1998 erwirtschafteten und der KG (Obergesellschaft) zugerechneten begünstigten Einkünfte aus den Schiffsbeteiligungsgesellschaften (Untergesellschaften) bei der Einkommensbesteuerung der Kl. nicht der Tarifiermäßigung des § 34 c Abs. 4 EStG unterfielen, ist auf das abweichende Wirtschaftsjahr der KG zurückzuführen. Stellt man als Vergleichsgruppe auf Steuerpflichtige ab, die - bei sonst gleicher rechtlicher Konstruktion und Vorgehensweise - an einer Obergesellschaft beteiligt sind, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, so ergibt sich, dass die im Jahr 1998 erzielten begünstigten Einkünfte der Untergesellschaften bei der Einkommensteuerveranlagung dieser Steuerpflichtigen (auf Antrag) nach § 34 c Abs. 4 EStG begünstigt worden wären und zwar bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1998. Insoweit ist den Kl. darin zuzustimmen, dass wesentlich Gleiches (nämlich Einkünfte des Jahres 1998, die die Voraussetzungen des § 34 c Abs. 4 EStG erfüllen) ungleich behandelt wird (keine Begünstigung bei der Veranlagung 1999 für die Kl. / Begünstigung bei der Veranlagung 1998 für die Steuerpflichtigen der Vergleichsgruppe). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass bei der Einkommensteuerfestsetzung der Kl. für 1998 - wegen des abweichenden Wirtschaftsjahres der KG - begünstigte Einkünfte (nämlich die aus dem Wirtschaftsjahr 1997/1998) erfasst wurden. Die Vergleichsgruppen unterscheiden sich - im Hinblick auf den Zeitraum vor 1999 - folglich insoweit, als die Begünstigung nicht im selben Veranlagungszeitraum erfolgt; darüber hinaus besteht im ersten relevanten Veranlagungszeitraum (Gründungsjahr der Obergesellschaft) ein gravierender Unterschied: Während bei der Einkommensteuerveranlagung der Kl. für das Jahr 1995 keine aus der KG resultierenden Einkünfte des Kl. aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen waren (Besteuerungsaufschub durch abweichendes Wirtschaftsjahr), war dies bei den Steuerpflichtigen der Vergleichsgruppe (infolge der Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres) der Fall.

29

30

Der Senat muss nicht entscheiden, ob dieser Umstand die unterschiedliche Behandlung der nach § 34 c Abs. 4 EStG begünstigten Einkünfte des Jahres 1998 rechtfertigt, hierin also ein sachlicher Grund für eine Differenzierung zu sehen ist. Denn der Gesetzgeber war - nach den eingangs dargestellten Grundsätzen - bei der Umstellung der steuerlichen Begünstigung von Einkünften aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (von § 34 c Abs. 4 EStG auf § 5 a EStG) nicht verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass jede denkbare rechtliche Konstellation von der einen oder anderen begünstigenden Vorschrift erfasst wird. Der Gesetzgeber hat sich bei Einführung des § 5 a EStG dafür entschieden, eine steuerliche Vorschrift mit Lenkungswirkung durch eine andere (mit gleicher Lenkungswirkung) zu ersetzen. Die gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Übergangs von der einen Lenkungsnorm zur anderen erforderte eine Orientierung an den typischen im Wirtschaftsleben anzutreffenden Fällen. Dieser Anforderung ist der Gesetzgeber gerecht geworden, indem er anordnete, dass § 34 c Abs. 4 EStG letztmals im Veranlagungszeitraum 1998 Anwendung fand und "Altbetriebe" die Tonnagebesteuerung für das Wirtschaftsjahr beantragen konnten, das nach dem 31.12.1998 endete. Den Fall, dass der Steuerpflichtige nicht an der Schiffsbeteiligungsgesellschaft selbst, sondern durch Zwischenschaltung einer weiteren Personengesellschaft "mittelbar" beteiligt ist und diese Personengesellschaft darüber hinaus ein abweichendes Wirtschaftsjahr aufweist, musste der Gesetzgeber unter dem Aspekt einer gleichheitsgerechten Besteuerung nicht berücksichtigen.

Da die gesetzliche Regelung in ihrer generalisierenden Wirkung verfassungsgemäß ist, kommen nach den dargestellten Grundsätzen weder eine verfassungskonforme Auslegung noch eine Vorlage an das BVerfG, sondern allein eine Billigkeitsmaßnahme in Betracht. Eine Billigkeitsmaßnahme aus sachlichen Gründen setzt voraus, dass die Besteuerung - unabhängig von den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen - im Einzelfall mit Sinn und Zweck des Gesetzes nicht vereinbar ist; nach dem erklärten oder mutmaßlichen - objektivierten - Willen des Gesetzgebers muss angenommen werden können, dass der Gesetzgeber die Frage - hätte er sie geregelt - im Sinne der beantragten Billigkeitsentscheidung geregelt hätte (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. BFH Urteil vom 09.09.1993 V R 45/91, BStBl. II 1994, 131). Ob diese Voraussetzungen vorliegen und der Bekl. deshalb verpflichtet (gewesen) wäre, die für die Kl. aufgetretene "Begünstigungslücke" im Wege einer abweichenden Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO zu schließen, und ob und inwieweit die von den Kl. nicht angefochtene ablehnende Entscheidung des Bekl. einem erneuten Antrag entgegensteht, kann der Senat im vorliegenden Verfahren nicht entscheiden.

31

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

32

Der Senat lässt die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

33