

§ 5a

Gewinnermittlung bei Handelsschiffen
im internationalen Verkehr

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), geändert durch HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120)

(1) ¹An Stelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ist bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird. ²Der im Wirtschaftsjahr erzielte Gewinn beträgt pro Tag des Betriebs für jedes im internationalen Verkehr betriebene Handelsschiff für jeweils volle 100 Nettotonnen (Nettoraumzahl)

0,92 Euro bei einer Tonnage bis zu 1000 Nettotonnen,
0,69 Euro für die 1000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu
10 000 Nettotonnen,
0,46 Euro für die 10 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu
25 000 Nettotonnen,
0,23 Euro für die 25 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage.

(2) ¹Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See eingesetzt werden. ²Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören auch ihre Vercharterung, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, und die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfseschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter. ³Der Einsatz und die Vercharterung von gecharterten Handelsschiffen gilt nur dann als Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, wenn gleichzeitig eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden. ⁴Sind gecharterte Handelsschiffe nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen, gilt Satz 3 unter der weiteren Voraussetzung, dass im Wirtschaftsjahr die Nettotonnage der gecharterten Handelsschiffe das Dreifache der nach den Sätzen 1 und 2 im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffe nicht übersteigt; für die Berechnung der Nettotonnage sind jeweils die Nettotonnen pro Schiff mit der Anzahl der Betriebstage nach Absatz 1 zu vervielfältigen. ⁵Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist gleichgestellt, wenn Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zum Schleppen,

Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden eingesetzt werden; die Sätze 2 bis 4 sind sinngemäß anzuwenden.

(3) ¹Der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Absatz 1 ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) mit Wirkung ab Beginn dieses Wirtschaftsjahres zu stellen. ²Vor Indienststellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete Gewinne sind in diesem Fall nicht zu besteuern; Verluste sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar. ³Bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem der Gewinn erstmals nach Absatz 1 ermittelt wird. ⁵Wird der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Absatz 1 nicht nach Satz 1 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) gestellt, kann er erstmals in dem Wirtschaftsjahr gestellt werden, das jeweils nach Ablauf eines Zeitraumes von zehn Jahren, vom Beginn des Jahres der Indienststellung gerechnet, endet. ⁶Die Sätze 2 bis 4 sind insoweit nicht anwendbar. ⁷Der Steuerpflichtige ist an die Gewinnermittlung nach Absatz 1 vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, in dem er den Antrag stellt, zehn Jahre gebunden. ⁸Nach Ablauf dieses Zeitraumes kann er den Antrag mit Wirkung für den Beginn jedes folgenden Wirtschaftsjahres bis zum Ende des Jahres unwiderruflich zurücknehmen. ⁹An die Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften ist der Steuerpflichtige ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem er den Antrag zurücknimmt, zehn Jahre gebunden.

(4) ¹Zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Absatzes 1 vorangeht (Übergangsjahr), ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. ²Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einheitlich festzustellen. ³Der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 ist dem Gewinn hinzuzurechnen:

1. in den dem letzten Jahr der Anwendung des Absatzes 1 folgenden fünf Wirtschaftsjahren jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel,
2. in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder in dem es nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient,
3. in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils.

⁴Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zuführt.

(4a) ¹Bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 tritt für die Zwecke dieser Vorschrift an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft. ²Der nach Absatz 1 ermittelte Gewinn ist den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen. ³Ver-

gütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 sind hinzuzurechnen.

(5) ¹Gewinne nach Absatz 1 umfassen auch Einkünfte nach § 16. ²Die §§ 34, 34c Abs. 1 bis 3 und § 35 sind nicht anzuwenden. ³Rücklagen nach den §§ 6b, 6d und 7g sind beim Übergang zur Gewinnermittlung nach Absatz 1 dem Gewinn im Erstjahr hinzuzurechnen. ⁴Für die Anwendung des § 15a ist der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen.

(6) In der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem Absatz 1 letztmalig angewendet wird, ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen.

Autor: Klaus Voß, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht u. Verwaltungsrecht, Hamburg (Völker Rechtsanwälte)
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim Kanzler,
 Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 5a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 5a .	1	IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 5a	10
II. Rechtsentwicklung des § 5a	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 5a mit dem Grundgesetz und dem Gemeinschaftsrecht		1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG . .	11
1. Bedeutung der Tonnagegewinnermittlung	3	2. Verhältnis zum KStG, UmwStG und GewStG . .	12
2. Vereinbarkeit des § 5a mit dem Grundgesetz und dem Gemeinschaftsrecht	5	3. Verhältnis zum Außensteuergesetz	15
		VI. Verfahrensfragen	18

Erläuterungen zu Abs. 1: Gewinnermittlung nach Tonnage

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkungen zu Abs. 1	20	2. Bereederung im Inland . .	25
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1: Gewerbebetriebe mit Bereederung im Inland und Antragserfordernis		3. Unwiderruflicher Antrag des Steuerpflichtigen	29
1. Tonnagegewinnermittlung nur für Gewerbebetriebe im Inland	21	III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Tonnage-Gewinnermittlung anstelle des Betriebsvermögensvergleichs	
		1. Pauschalierung, soweit der Gewinn auf den Betrieb von Handelsschiffen	

	Anm.		Anm.
im internationalen Ver- kehr entfällt	30	IV. Bemessungsgrundlage als Rechtsfolge des Abs. 1 (Abs. 1 Satz 2)	32
2. Tonnage-Gewinnermitt- lung anstelle des Betriebs- vermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 oder § 5	31		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Betreiben von Handelsschiffen im internationalen
Verkehr**

	Anm.		Anm.
A. Vorbemerkungen zu Abs. 2	35		
B. Handelsschiffe im internati- onalen Verkehr			
I. Legaldefinition des Betrei- bens von Handelsschiffen im internationalen Verkehr		oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See	43
1. Einsatz eigener oder ge- charterter Seeschiffe	36	II. Vercharterung als Betrieb von Handelsschiffen im in- ternationalen Verkehr (Abs. 2 Sätze 2–4)	
2. Seeschiffe, die im Wirt- schaftsjahr überwiegend in einem deutschen See- schiffsregister eingetragen sind	37	1. Vercharterte Handels- schiffe (Abs. 2 Satz 2)	45
3. Einsatz im internatio- nalen Verkehr		2. Gecharterte Handels- schiffe, die in einem in- ländischen Seeschiffs- register eingetragen sind (Abs. 2 Satz 3)	47
a) Im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Be- förderung von Pers- onen oder Gütern eingesetzt	40	3. Gecharterte Handels- schiffe, die nicht in einem inländischen Seeschiffs- register eingetragen sind (Abs. 2 Satz 4)	48
b) Einsatz im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines aus- ländischen Hafens		III. Dem Betrieb von Handels- schiffen im internationalen Verkehr gleichgestellter Ein- satz zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energiela- gerstätten (Abs. 2 Satz 5)	49

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Antragstellung und Bindungswirkung**

	Anm.		Anm.
A. Fassung vor dem HBeglG 2004	50	II. Zeitpunkt	
B. Erläuterungen zu Abs. 3 aF im Einzelnen		1. Erstjahr und zweites Wirtschaftsjahr, das auf das Erstjahr folgt (Abs. 3 Satz 1)	52
I. Unwiderrufliche Antrag- stellung	51	2. Weitere Antragstellung nach versäumter Erst-	

	Anm.		Anm.
antragsstellung (Abs. 3 Satz 2)	53	Beginn des Wirtschaftsjahres der Antragstellung und Indienststellung	63
3. Bindungswirkung der Antragstellung durch den Gewerbebetrieb für 10 Jahre (Abs. 3 Satz 3)	54	2. Vor Indienststellung erwirtschaftete Gewinne im Fall der Antragstellung (Abs. 3 Satz 2)	64
4. Rückkehr zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	55	3. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 3 Sätze 3 und 4)	65
5. Sonderfragen	56	4. Weitere Antragstellung nach versäumter Erstantragstellung (Abs. 3 Sätze 5 und 6)	66
C. Fassung ab dem HBeglG 2004		5. Bindungswirkung der Antragstellung durch Gewerbebetrieb für 10 Jahre und Rückkehr zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften (Abs. 3 Sätze 7–9)	67
I. Rechtsentwicklung	60		
II. Grund und Bedeutung der Neufassung des Abs. 3	61		
III. Erläuterungen im Einzelnen			
1. Zeitpunkt (Abs. 3 Satz 1)			
a) Wirtschaftsjahr der Indienststellung	62		
b) Rückwirkung der Antragstellung auf den			

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Feststellung von Unterschiedsbeträgen und deren
Hinzurechnung zur Tonnagegewinnermittlung**

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkung	70	3. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zum Tonnagegewinn bzw. zum nach allgemeinen Vorschriften ermittelten Gewinn in späteren Jahren (Abs. 4 Satz 3)	75
II. Erläuterungen zu Abs. 4 im Einzelnen		4. Späteres Hinzukommen von Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 4)	78
1. Feststellung des Unterschiedsbetrags bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4 Satz 1)	71		
2. Gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags (Abs. 4 Satz 2)	74		

**Erläuterungen zu Abs. 4a:
Der Gewerbebetrieb ist einer Mitunternehmerschaft
zuzurechnen**

	Anm.		Anm.
I. Vorbemerkungen zu Abs. 4a	80	1. Personengesellschaft als Steuerpflichtiger für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4a Satz 1)	81
II. Erläuterungen zu Abs. 4a im Einzelnen			

Anm.	Anm.
2. Maßgeblichkeit des Anteils am Gesellschaftsvermögens für Zwecke der Gewinnverteilung (Abs. 4a Satz 2) 82	3. Hinzurechnung der Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 (Abs. 4a Satz 3) 83

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Geregelte Zweifelsfragen**

Anm.	Anm.
I. Vorbemerkungen zu Abs. 5 90	2. Ausschluss von Doppelbegünstigungen (Abs. 5 Sätze 2 und 3) 92
II. Erläuterungen zu Abs. 5 im Einzelnen	3. Verrechenbare Verluste nach § 15a während der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 5 Satz 4) 93
1. Begünstigter Veräußerungsgewinn iSd. § 16 (Abs. 5 Satz 1) 91	

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Teilwertansatz beim Übergang von der Tonnagegewinnermittlung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5**

Anm.	Anm.
I. Vorbemerkungen zu Abs. 6 100	II. Erläuterungen zu Abs. 6 im Einzelnen 101

Allgemeine Erläuterungen zu § 5a

Schrifttum: KRÖGER, Praktische Erfahrungen mit Bareboat-Charter-Registern, 1988, 173; WERBKE, Neue Akzente im Seerecht: Flaggenrecht, Rechtsbereinigung, Rechtsüberleitung, TranspR 1990, 317; RAMMING, Die Employment-Klausel, TranspR 1993, 267; ZSCHOCHE, Die Rechtsnatur der Zeitcharter, VersR 1994, 389; KAGER/PRINSEN, Tax Incentives for Netherlands-based Maritime Shipping Enterprises Reviewed in an International Context, Intertax 1996, 118; STEVENS, Neuerungen in der Besteuerung von Seeschiffahrtsgewinnen in den Niederlanden, IStR 1996, 322; PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997; BARTHOLL, Offene Fragen zur Tonnagesteuer, Hansa 10/1998, 14; HELLER, Stl. Änderungen beim Betrieb von Handelsschiffen, NWB F. 2, 7059 (5.10.1998); KRUHL, Fließbandarbeit des Gesetzgebers, BB 1998, 1769/70; VOSS/STEINBORN, Besteuerung von Schiffahrtsgewinnen, Hansa 8/1998, 14; VOSS/UNBESCHIED, zu § 41a Abs. 4, DB 1998, 2341; HERBER, Seehandelsrecht, Systematische Darstellung, 1999; HILDESHEIM, Die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach der Tonnage, (§ 5a EStG), DStZ 1999, 283; KANZLER, Steuerreform: Von der synthetischen Einkommenssteuer zur Schedulensteuer?, FR 1999, 363; KOWALLIK, Die Besteuerung der GmbH & Co. KG in den Niederlanden, IStR 1999, 417; SCHULTZE, Zweifelsfragen zur Besteuerung von Seeschiffen im internationalen Verkehr („Tonnagesteuer“), FR 1999, 977; VOSS/UNBESCHIED, Anmerkungen zum BMF-Schreiben 24.6.1999, DB 1999, 1777; KOWALLIK, Die niederländische Einkommensteuerreform 2001 („Wet Inkomstenbelasting 2001“) und ihre Auswirkungen auf das „Holland-Fonds“-Modell, IStR 2000, 300; KRANZ, Die Gewinnermittlung nach § 5a EStG – Überlegungen zum sachl. Umfang des pauschal ermittelten Gewinns, DStZ 2000, 1215; RUBBENS/STEVENS, Einführung der deutschen Tonnagesteuer – Ein Vergleich mit der niederländischen Regelung, IStR 2000, 1; RILLAART ua., Niederlande: Steuerreform 2001 und weitere Reformvorhaben, IStR 2001, 171; FICK, Aktuelle Fragen aus der Praxis der Außenprüfung, StBp. 2002, 113; SCHMIDT ua., Sind Hollandfonds für deutsche Anleger noch attraktiv?, IStR 2002, 129; GLOCKAUER, Das Seeschiffahrtsanpassungsgesetz: Rettungsanker für die deutsche Handelsschiffahrt?, TranspR 2004, 45; KOLLRUSS, Die neuen Organisationsregeln in den Niederlanden und Double-Dip-Strukturen für deutsche Outbound-Investitionen, IStR 2004, 5; WALDENS/FODDANU, Steuerliche Organshaft in den Niederlanden: neue Chancen für internationale Konzerne, PISr 2004, 91; MÜSSENER, Das StSystem in den Niederlanden im Überblick, IWB Gr. 2, 331; VOSS/SWATERS, Tonnagesteuer in den Niederlanden, Hansa 10/2005, 10–18; GEIGER, Die Ertragsbesteuerung der Konzernunternehmung in den Niederlanden nach dem Konzept der fiskalen Einheit, IWB Gr. 5, 362; KANZLER, „Tarifbegrenzungsbeschluss“ des BVerfG und Zukunft der Einkommensteuer – BVerfG macht Weg für Schedulensteuerung frei, NWB F. 3, 3191 (18.9.2006).

I. Grundinformation zu § 5a

1

Die durch das Seeschiffahrtsanpassungsgesetz v. 9.9.1998 ab VZ 1999 in das EStG eingefügte Vorschrift eröffnet inländ. Reedereibetrieben ein Wahlrecht, anstelle des BV-Vergleichs nach § 4 Abs. 1 oder § 5 eine pauschale Gewinnermittlung durchzuführen (sog. Tonnagebesteuerung). Zugleich wurden mit § 41a Abs. 4 eine LStVergünstigung für Reeder und verschiedene Folgeänderungen im KStG, GewStG und in den EStDV geschaffen. Die bis dahin geltende Steuertarifvergünstigung für ausländ. Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 34c Abs. 4 aF) wurde mit Wirkung ab VZ 1999 gestrichen.

§ 5a regelt die Einzelheiten dieser pauschalen Gewinnermittlungsart in 6 Absätzen. Abs. 1 formuliert die generellen Voraussetzungen und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, Abs. 2 und 5 regeln im Detail Zurechnungsfragen dieser Gewinnermittlungsart und definieren maßgebliche Begriffe wie zB Betrieb von Handelsschiffen, Abs. 3 trifft Regelungen zur Ausübung des Wahlrechts und zur Bindungswirkung, Abs. 4 und Abs. 6 normieren Fragen des Übergangs von der

regulären Gewinnermittlung zur Tonnagegewinnermittlung und umgekehrt, während Abs. 4a zur Anwendung der Vorschrift auf Mitunternehmenschaften von einer gesellschaftsbezogenen Sicht ausgeht.

2

II. Rechtsentwicklung des § 5a

Seeschiffahrtsanpassungsgesetz v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2860; BStBl. I 1998, 1158): § 5a wird mit Wirkung für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, neu in das EStG eingefügt (§ 52 Abs. 15 Satz 1). Die erforderliche Genehmigung der EU-Kommission wurde am 21.12.1998 bekannt gemacht (BGBl. I 1998, 4023).

StEntG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Die Aufzählung in Abs. 5 Satz 3 wird um § 6d (Euroumrechnungsrücklage) ergänzt. Die Änderung ist erstmals in dem Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.1998 endet.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In Abs. 4 Satz 3 Halbs. 1 entfällt das Wort „spätestens“. An die Stelle der mit zwei Buchstaben unterteilten Aufzählung des Abs. 4 Satz 3 Halbs. 2 tritt eine in drei Nummern gegliederte Aufzählung der Varianten zur Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zwischen Buchwert und Teilwert. Abs. 5 wird um einen neuen Satz 4 ergänzt. Die Anwendungsvorschrift (§ 52 Abs. 15) wird im Hinblick auf die Gesetzesänderung ergänzt, außerdem auch inhaltlich in Bezug auf Abs. 3 geändert. Die Änderungen sind erstmals in dem Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.1999 endet.

StEugIG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Satz 2 werden die Pauschalsätze mit Wirkung ab VZ 2002 (§ 52 Abs. 1 Satz 1) je 100 Nettotonnen pro Tag von DM auf Euro umgestellt. Die Euro-Beträge entsprechen einer genauen Umrechnung mit jeweils kaufmännischer Abrundung auf einen vollen Cent.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 5 Satz 2 entfällt der Verweis auf § 32c; statt dessen wird rückwirkend ab VZ 2001 (§ 52 Abs. 1 idF des StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) ein Verweis auf § 35 eingeführt.

HBeglG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Abs. 3 wird neu gefasst; es erfolgt eine weitgehende Neuregelung des Antragstellungsverfahrens zur Tonnagegewinnermittlung.

Erstmalige Anwendung des § 5a: Die Vorschrift ist erstmalig für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.1998 enden (§ 52 Abs. 15 Satz 1).

Erstmalige Wirkung des Antrags nach Abs. 3 bei Altbetrieben: Für Altbetriebe konnte das Wahlrecht nach Abs. 3 nach § 52 Abs. 15 Satz 3 idF des StBereinG 1999 von Stpfl., die bereits vor 1999 Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielten, erstmalig für ein Wj. gestellt werden, das nach dem 31.12.1998 endete. Falls das Wj. mit dem Kj. übereinstimmte, konnte demnach bereits für das Jahr 1999 zur Tonnagegewinnermittlung optiert werden und bei abweichenden Wj. 1998/99 für das Wj., welches in 1999 endet.

Nach der ursprünglichen Fassung sollte der Antrag erstmals für Wj. gestellt werden können, die nach dem In-Kraft-Treten des Art. 6 Seeschiffahrtsanpassungsgesetz (1.1.1999) beginnen (§ 52 Abs. 15 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002), mithin bei Wj.

= Kj. erst für 2000 bei Antragstellung in 2000. Abweichende Wj., die in 1999 endeten, wären nicht mehr einbezogen gewesen.

Die FinVerw. (BMF v. 24.6.1999, BStBl. I 1999, 669 Rn. 15) vertrat jedoch uE zutreffend die Ansicht, dass eine Antragstellung bereits für 1999 möglich sei. Nur diese Ansicht verträgt sich uE mit dem grundsätzlichen Anwendungsbereich der Vorschrift für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden (§ 52 Abs. 15 Satz 1) Die FinVerw. ging von einer Billigkeitsregelung im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung (StBereinG 1999) aus (nunmehr BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 641 Rn. 15).

Zum zeitlichen Anwendungsbereich der Änderungen durch das HBeglG s. Anm. 60.

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 5a mit dem Grundgesetz und dem Gemeinschaftsrecht

1. Bedeutung der Tonnagegewinnermittlung

3

Die sog. Tonnagesteuer wurde nach niederländischem Vorbild und im Anschluss an entsprechende Maßnahmen in anderen europäischen Ländern (Einführung 1975 in Griechenland, 1996 in Norwegen) zur Stärkung und Sicherung des Seeschiffverkehrsstandorts Deutschland eingeführt (Wettbewerb zwischen EU-Registern und EU-fremden Registern). Auch sollte eine Vereinfachung der Besteuerung dieses Wirtschaftssektors erfolgen. Mit den gewählten Formulierungen sollten die üblichen Formen der Handelsschiffahrt erfasst werden, insbes. Ausrüster nach § 510 HGB, Zeit-, Reise- oder Slotvercharterung eigener oder bareboat-gecharteter Schiffe, vgl. BTDrucks. 13/10271, 7 u. 8. Inzwischen haben weitere Länder diese Besteuerungsart eingeführt (Großbritannien, Finnland, Belgien, Dänemark, Irland, Frankreich und Spanien). Auch wenn die detaillierten Umsetzungen voneinander abweichen, ist eine sektorale Harmonisierung der direkten Steuern auszumachen.

Vorschrift zur Tonnagegewinnermittlung als Lenkungsnorm mit Subventionscharakter: Die Tonnagegewinnermittlung ist materiell dem Wirtschaftsverwaltungsrecht zuzuordnen. Der Staat bezweckt mit ihr ausschließlich, den Schiffverkehrsstandort Deutschland zu sichern, insbes. die Rückführung in fremden Schiffverkehrsregistern sich befindender Tonnage. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird nach gerichtlich bestätigten Schätzungen lediglich zu 5 vH erfasst, weshalb auch die Anknüpfung an die Nettoraumzahl als möglicher Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit uE völlig in den Hintergrund tritt; allg. zur Abgrenzung von Lenkungsnormen und Fiskalzwecknormen s. Einf. ESt. Anm. 52 ff.

Verzicht auf das Führen deutscher Flagge: Der Wegfall des Erfordernisses des Führen der deutschen Flagge sollte uE auch noch in einem anderen Kontext betrachtet werden. Das Seeschiffvertragsanpassungsgesetz wurde als Gesamtpaket mit der Änderung des Schiffssicherheitsgesetzes (SchSG) verabschiedet. Nach § 2 Abs. 1 SchSG nF gilt das deutsche Schiffssicherheitsrecht – abgesehen von Schiffen in der deutschen Kabotage und Hafenstaatskontrolle – nur für Schiffe, die die Bundesflagge „führen“. Nur in diesem Rahmen besteht die Zuständigkeit der deutschen Schiffssicherheitsbehörden als Flaggenstaat. Mit dem Wegfall des § 5 Abs. 5 SchSV aF besteht daher auch für Schiffe, die in ein inländ. Seeschiffsregister eingetragen und nach § 7 FlRG (s. hierzu Anm. 37) ausgeflaggt werden, keine zwingende Zuständigkeit der deutschen Schiffssicherheitsbehörden mehr. Die neue Rechtslage ermöglicht es vor allem, diejenigen neuen oder

gebrauchten Schiffe problemlos in inländ. Seeschiffsregistern registrieren zu lassen und unter fremder Flagge zu betreiben, die früher einer Prüfung durch die Schiffssicherheit nicht stand gehalten hätten. Damit wird es ermöglicht, das weltweite Angebot an Neubauten und Gebrauchtsschiffen für die Tonnagegewinnermittlung zu erschließen und die dafür erforderlichen inländ. Bereederungsleistungen auszubauen. Nach früherer Rechtslage kam es insbes. bei ausländ. Bauten zu Problemen, da die deutschen Schiffssicherheitsbehörden hinsichtlich Bauweise, bauliche Beschaffenheit, Ausrüstung etc. strengere Maßstäbe anlegten als zB ausländ. Werften; vgl. auch BTDrucks. 13/9722, 17, und GLOCKAUER, TranspR 2004, 54, 49.

4 Einstweilen frei.

5 2. Vereinbarkeit des § 5a mit dem Grundgesetz und dem Gemeinschaftsrecht

Die Tonnagegewinnermittlung ist verfassungsrechtl. am Gleichheitssatz und gemeinschaftsrechtl. an den Grundfreiheiten (Diskriminierungsverbot, Niederlassungsfreiheit usw.) zu messen und bedarf der Rechtfertigung durch das EG-Beihilferecht.

Verfassungsmäßigkeit des § 5a: Die Vorschrift wird im Schrifttum als gleichheitswidrig beurteilt (KANZLER, FR 1999, 363 [365]; GOSCH, DStR 1999, 752 [754], aA FG Hamb. v. 27.10.2004, EFG 2005, 466, nrkr. [Rev. Az. BFH VIII R 83/04]). Eine Ungleichbehandlung ist gegenüber anderen Gewerbetreibenden, insbes. solchen des Transportgewerbes, aber auch gegenüber unbeschränkt stpfl. Reedern anzunehmen, die nicht die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechtes nach § 5a erfüllen. Nach dem „Tarifbegrenzungsbeschluss“ des BVerfG muss diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforderungen genügen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766). Eine Schemulenbesteuerung ist danach zulässig, wenn nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls verfolgt werden und sich dies zumindest aus der Gesetzesbegründung ergibt (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99 aaO, Rn. 71 ff.). Nach den im Tarifbegrenzungsbeschluss des BVerfG aufgeführten lenkungspolitischen Maßstäben dürfte auch die Ungleichbehandlung unterschiedlicher Stpfl. durch die Tonnagesteuer hinreichend sachlich gerechtfertigt sein (KANZLER, NWB F. 3, 3191, 14189 [14197]).

Der Lenkungszweck der pauschalierten Gewinnermittlung kommt in der Gesetzesbegründung hinreichend deutlich zum Ausdruck, soweit dort ausgeführt wird, die Abgabenbelastung der Reeder im internationalen Verkehr sei „auf ein wettbewerbsverträgliches Niveau zu verringern. Die Tonnagesteuer gebe den Unternehmen eine Steuerentlastung, verlange dafür aber eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtbetriebes an den Standort Deutschland. Damit werde nicht nur der Reedestandort Deutschland gesichert, sondern es würden auch Investitionen in vorhandene und neue Arbeitsplätze ermöglicht.“ Flankiert wird diese Maßnahme durch „eine arbeitsplatzbezogene Ermäßigung der Lohnsteuer für Seeleute ... die die Schifffahrtbetriebskosten erheblich absenke“ und damit die Chance verbessere, den Betrieb einer nationalen Handelsflotte unter deutscher Flagge auch mit deutschen Seeleuten fortzuführen.

Ist danach die Schaffung des § 5a als Lenkungsnorm hinreichend sachlich gerechtfertigt, so könnte die Norm verfassungswidrig geworden sein, wenn sie ihre Lenkungsziele verfehlt hat. Dies aber hat der Bundesrechnungshof in seinen „Bemerkungen 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes“ eindringlich dargelegt und festgestellt, dass die stl. Begünstigung die Ausflaggenungen weder verhindert hat noch diese Entwicklung umkehren konnte; auch die An-

zahl EU-angehöriger Seeleute auf deutschen Schiffen nahm seit dem Jahr 1999 kontinuierlich ab (Bemerkungen des BRH 2006, 127).

Gemeinschaftsrechtlich ist die Tonnagegewinnbesteuerung ungeachtet der Genehmigung der Kommission an den Grundfreiheiten zu messen.

► *Die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV)* (anwendbar trotz der Art. 70–80 EGV, umstritten, jedoch hM; FRENZ, Handbuch Europarecht, Band 1, 2004, Kap. 8, § 3, C III, Rn. 2009; JUNG, TranspR 1998, 137; STREINZ, EUV/EGV, Art. 70 Rn. 9 mwN) ist in den Fällen verletzt (vorbehaltlich einer Rechtfertigung), in denen zB die Befrachtung/das Crewing durch eine im BV gehaltene Tochtergesellschaftsbeteiligung mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt (keine Bereederung im Inland, so BMF, s. Anm. 25), sog. Outbound-Fall, wobei gleichzeitig Art. 49 EGV einschlägig ist (die Frage des Vorrangs einer der Grundfreiheiten ist in der Rspr. des EuGH offen, vgl. STREINZ, EUV/EGV, Art. 56 Rn. 16 mwN).

Problematische sog. Inbound-Situationen sind Fälle, bei denen eine ausländ. Muttergesellschaft sich durch § 5a aufgrund des Erfordernisses einer inländ. Geschäftsleitung gezwungen sieht, eine inländ. Tochtergesellschaft zu gründen (vgl. zum Problem der Beeinträchtigung der „Wahlfreiheit“ der [Sekundär-] Niederlassungsform CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 400 ff. und 831 ff. mwN).

Die jeweilige Vergleichsgruppe wäre in jedem Fall ein inländ. Unternehmen, das die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5a erfüllt und insbes. lediglich auf andere inländ. Unternehmen zugreift bzw. solche gründet.

► *Die Dienstleistungsfreiheit (Art 49 EGV)* ist insbes. in den Fällen verletzt (vorbehaltlich einer Rechtfertigung), in denen Teilaspekte der Bereederung (zB die Befrachtung durch ein niederländisches Befrachtungskontor) ins EG-Ausland verlagert werden, sog. Outbound-Fall (keine Bereederung im Inland, so BMF, s. Anm. 25). § 5a könnte inländ. Unternehmen einen Anreiz bieten, Verträge mit im Inland tätigen Unternehmen zu schließen und vom Abschluss entsprechender Verträge mit Unternehmen in den anderen Mitgliedstaaten Abstand zu nehmen (vgl. zB EuGH v. 7.5.1985, Rs. C-18/84 [Kommission/Frankreich], EUGHE 1985, 1339).

► *Die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV)* ist in den Fällen verletzt, in denen sich zB 4 Einschiffgesellschaften zusammenfinden, um im EG-Ausland bei gleicher Beteiligungsquote eine KapGes. zum Zweck der Befrachtung oder des Crewing zu gründen, wobei es EG-rechtl. nicht geklärt ist, wenn es sich um einen Staat außerhalb der EG handelt, Art. 56 EGV: „... und dritten Ländern ...“ (zu letzterem SCHÖN in Festschr. Wassermeyer, 2005, 489). Darüber hinaus ist auch hier wieder Art. 49 EGV einschlägig.

▷ *Anknüpfungspunkt inländische Geschäftsleitung als solche:* Bei der Lösung der Konfliktlagen ist uE insbes. Folgendes hervorzuheben. Die Anknüpfung an die inländ. Geschäftsleitung als solche ist vor dem Hintergrund des Art. 8 OECD-MA und der Implementierung einer entsprechenden Bestimmung in den von Deutschland abgeschlossenen DBA-Abkommen mit sämtlichen anderen EG-Mitgliedstaaten zu sehen.

Der EuGH hat in der Rechtssache Gilly (EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96, EuGHE 1998, I-2793 [2829]; hierzu und zu den nachfolgenden Ausführungen CORDEWENER aaO, 590) ausgeführt, dass es nicht erwiesen sei, dass die Festlegung des Kassenstaates (Anm.: vermittelt des Kriteriums der Staatsangehörigkeit) *als solches* nachteilige Auswirkungen auf die betroffenen Stpfl. haben könnte. Aus diesen Ausführungen im Zusam-

menhang mit den Ausführungen des Generalanwalts RUIZ-JARABO COLOMER wird gefolgert, dass eine Beeinträchtigung der konkret im Streit befindlichen Arbeitnehmerfreizügigkeit sich – ganz unabhängig vom verwandten Anknüpfungskriterium – nicht schon aus der Zuteilungsnorm des DBA als solches (diese seien als neutral anzusehen), sondern erst aus dem innerstaatlichen materiellen Recht ergibt. Vorstehend nunmehr wurde das Anknüpfungskriterium der Zuteilungsnorm des DBA unilateral übernommen und zum Tatbestandskriterium einer innerstaatlichen Subventionsbestimmung gemacht. Wäre dieses Kriterium nicht übernommen worden, so wären Unternehmen anderer Mitgliedstaaten auch nur dann in den Genuss der Vergünstigung gekommen, wenn Sie die Geschäftsführung ins Inland verlegt hätten. Die ledigliche Gründung von Zweigniederlassungen, Agenturen etc. iSd. Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EGV wäre unzureichend gewesen, da nach Art. 8 OECD-MA das Besteuerungsrecht beim Staat der Geschäftsführung liegt. Man kann also sagen, dass die Übernahme des Geschäftsführungskriteriums in das innerstaatliche Recht *nicht kausal* für die Gewährung der Vergünstigung ist und lediglich bezogen auf das innerstaatliche Recht „deklaratorische“ Wirkung zeitigt (sieht man von Staaten ab, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde).

- ▷ *Anknüpfungspunkt inländische Bereederung als solches*: Man geht davon aus, dass je höher die Hürde des Erfordernisses der inländ. Bereederung gesetzt wird bzw. je weiter dessen Begriffsverständnis ist, desto anfälliger dieses Erfordernis für eine EG-Rechtswidrigkeit ist. Verviesen wird in den Fällen der Auslagerung von Teilelementen der Bereederung auf Unternehmen in einen anderen Mitgliedstaat auf EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 (Eurowings), EuGHE 1999, I-7447 (hierzu CORDEWENER aaO, 692).

UE beziehen sich diese Ausführungen auf die Rechtfertigungsebene einer unterstellten Grundfreiheitsbeeinträchtigung und dort auf die Prüfungsstufe der Verhältnismäßigkeit. Da der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten nach uE zutreffender Ansicht scharf zu trennen ist von dem funktionalen Schutzzinhalte der Grundfreiheiten (vorstehend Beschränkungsverbot in seiner gleichheitsrechtl. Komponente, da vergleichbare Inlandssachverhalte). Ersterer ist bereits eröffnet, wenn der grenzüberschreitende Charakter einer bestimmten Wirtschaftstätigkeit in Frage steht. Dies steht in den dargestellten Fällen außer Frage. Auch berührt *jeder* grenzüberschreitende Bezug bereits den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten. Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten ist also nicht vom qualitativen/quantitativen Begriffsverständnis des Merkmals der inländ. Bereederung abhängig.

In der Entscheidung des EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89 (Factortame Ltd. ua.), EuGHE 1991, I-3905, beanstandete der EuGH nicht das britische Erfordernis, dass die Fischereifahrzeuge vom Vereinten Königreich aus operieren und ihr Einsatz von dort aus geleitet und überwacht werden müssten. Generalanwalt MISCHO nimmt in seinen Schlussanträgen auf die Mitteilung der Kommission für die Rahmenbedingungen für den Zugang zu den Fangquoten Bezug, in der zu diesem Erfordernis ausgeführt wird, dass die Verantwortlichkeit des Halters eines Fischereifahrzeugs, der eine Gesellschaft oder eine natürliche Person sein könne, ihren konkreten Ausdruck in einer echten und ständigen Vertretung des betreffenden Unternehmens an seinem Hauptstandort finden müsse. Dem sei durch Einrichtung eines Verwaltungsbüros nachzukommen, dessen Größe auf den Umfang der Unternehmenstätigkeit abgestimmt sei und das die technisch-kaufmännische Leitung für die betreffenden Fischereifahrzeuge übernehme („Anheuerung, Löhne, Sozialleistungen, Urlaub, Steuerfragen, Reparaturen, Ausrüstung, Versorgung usw.“). In diesem Zusammenhang könne auch der Aufenthalt einer verantwortlichen Person im Registrierungsstaat gefordert werden. Diese Tätigkeiten seien mit der Ausübung der Niederlassungsfreiheit untrennbar verbunden, weshalb in diesen abstrakt formulierten Vorgaben *als solches* keine Diskriminierung liegen könne: „Es kann keine ‘Niederlassung ohne Niederlassung’ geben.“ Diesen Ausführungen schließt sich der EuGH an.

- ▷ *Anknüpfungspunkt inländisches Seeschiffsregister und Flaggenwechsel*: Aufgrund der Entscheidung des EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89 (Factortame Ltd. ua.) aaO wurde das deutsche Flaggenrecht, woran das Seeschiffsregisterrecht anknüpft, europarechtskonform geändert (HERBER, Seehandelsrecht 1999, 91 [92]). Diese Änderungen betrafen jedoch lediglich den Zugang hierzu, nicht den Flaggenwechsel („Wegzugsfall“). Will ein Seeschiff unter deutscher Flagge einen Flaggenwechsel unter Beibehaltung der Eintragung im inländ. Seeschiffsregister zu einem anderen Mitgliedstaat vornehmen, besteht lediglich die im Ermessen der Behörde stehende Ausflaggungsmöglichkeit nach § 7 FIRG (s. hierzu Anm. 37).

Diese Problemlage ist nicht zu verwechseln mit dem sog. Wegzug inländ. KapGes. Zur Frage, ob in derartigen Fällen Art. 49 EGV tatbestandlich Anwendung findet, vgl. zB bejahend CORDEWENER aaO, 410 ff.; STREINZ, EUV/EGV, Art. 48 Rn. 14; aA EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/97 (Daily Mail), EuGHE 1988, 5483. Die „Staatszugehörigkeit“ von Schiffen, die keine Rechtssubjekte sind, ist von der „Staatsangehörigkeit“ natürlicher Personen und denen nach Art. 48 EGV gleichgestellter Gesellschaften zu unterscheiden. Demnach müssen die EG-Grundfreiheiten beachtet werden bei der Aufstellung der Voraussetzungen, unter denen ein Schiff einer „Staatszugehörigkeit“ unterworfen wird, EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89 aaO, Rn. 27–29. Tatbestandlich ist die Dienstleistungsfreiheit (Bareboat-Vercharterung – Art. 43 EGV) in ihrer Funktion als Beschränkungsverbot einschlägig, da ein vergleichbarer Inlandsverkehr nicht vorstellbar ist. Die Niederlande beabsichtigen das Führen einer Flagge eines Mitgliedstaats als ausreichend anzusehen.

- ▷ *Geschäftsleitungssitzverlegung ins Ausland*: Seeschiffe werden idR in der Rechtsform eine KG betrieben (zur uE zu bejahenden str. Frage, ob PersGes. von Art. 48 EGV erfasst werden, vgl. PALANDT/HELDRIICH, 64. Aufl. 2005, Anh. zu EGBGB 12 [IPR] Rn. 7 mwN). Verlegt diese nunmehr ihren Geschäftsleitungssitz ins EG-Ausland unter Beibehaltung einer Betriebsstätte im Inland (Verlust des Besteuerungsrechts, Art. 8 OECD-MA, ggf. Verlust des Rechts zur Führung der deutschen Flagge), so stellt sich die Frage, ob ggf. festgestellte Unterschiedsbeträge direkt zu versteuern sind oder – falls keine Unterschiedsbeträge festgestellt wurden – die weitere Vergünstigung der Tonnagegewinnbesteuerung versagt werden muss. Dieser transnationale Sachverhalt wäre uE zu vergleichen mit der Situation einer lediglich Geschäftsleitungssitzverlegung innerhalb des Inlands; vgl. zu EG-rechtl. Fragen des Wegzugs von Unternehmen SCHAUMBURG in Festschr. Wassermeyer, 2005, 411 mwN; 14. Berliner Steuergespräch: „Wegzug in Europa“, FR 2005, 452 mwN unter den zum „Flaggenwechsel“ benannten Nachweisen.

- ▷ *Rechtfertigung: Kompensationsverbot, wirksame Steueraufsicht, Verhältnismäßigkeit*: Einer möglichen Diskriminierung kann uE nicht entgegengehalten werden, dass bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 insbes. alle Aufwendungen strechtl. in die Bemessungsgrundlage einfließen, was bei der Tonnagegewinnermittlung eben nicht der Fall sei.

Der EuGH hat zB (Urt. v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83 [avoir fiscal], EuGHE 1986, 273) entschieden, dass Nachteile, die aus einer Vorschrift resultieren (kein Aufwandsabzug bei der Tonnagegewinnbesteuerung), nicht durch Vorteile aus einer anderen Vorschrift, mit der kein innerer Zusammenhang besteht, kompensiert/gerechtfertigt werden können. Ein Zusammenhang der zur Diskussion stehenden Gewinnermittlungsarten ist jedoch erkennbar nicht gegeben. Diese stehen gesetzlich gewollt in einem Exklusivitätsverhältnis („... anstelle der Gewinnermittlung ...“, § 5a Abs. 1 Satz 1). Auch wird das BA-Abzugsverbot bei der Tonnagegewinnbesteuerung, wie der SonderBV-Bereich zeigt, nicht konsequent zu Ende geführt, s. Anm. 81. Der Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht (Verhinderung von Missbräuchen) greift nicht. § 5a dient nicht der Missbrauchsabwehr, auch ließe der Tatbestand eine konkrete, am Ein-

zelfall orientierte Prüfung mit der Möglichkeit eines Gegenbeweises nicht zu, vgl. hierzu THÖMMES in Festschr. Wassermeyer, 2005, 207 ff. mwN. Bei Schwierigkeiten der Sachverhaltsaufklärung hat der EuGH wiederholt auf die Amtshilferichtlinie verwiesen, vgl. krit. CORDEWENER aaO, 939 ff. mwN.

Verhältnis der Grundfreiheiten zum EG-Beihilferecht: Als EG-rechtl. weitere Problematik kommt hinzu, dass das Verhältnis der Grundfreiheiten zum Beihilferecht (Art. 87 ff. EGV) noch nicht völlig geklärt erscheint (zum Streitstand CORDEWENER aaO, 381 Fn. 20. Fraglich ist, ob ein Exklusivitätsverhältnis (Normkonkurrenz) zwischen den EG-Grundfreiheiten und dem Beihilferecht besteht. Vorstehend handelt es sich um einen Fall einer formell zulässigen, dh. unter Beachtung der Verfahrensvorschriften gewährten Beihilfe; für Prüfung der Grundfreiheiten auch in diesen Fällen: KELLERMANN/TREISCH, Europäische Unternehmensbesteuerung, 2001, 306 unter Hinweis auf VANISTENDAEL, DStJG Bd. 23 (2000), 299–319; CORDEWENER aaO, 765 zur Prüfungspflicht der Kommission bei Bejahung des Vorliegens einer Beihilfe; EuGH v. 19.9.2000 – Rs. C-156/98 (Deutschland/Kommission), EuGHE 2000, I-6857 (6888 ff., Fall einer nicht formell zulässigen Beihilfe), und hierzu CORDEWENER aaO, 763. In dem eingestellten Verfahren „Juntas Generales de Guipuzcoa ua.“ ging der Generalanwalt SAGGIO nicht von einer Normkonkurrenz (Beihilferecht – EG Grundfreiheiten) aus, vgl. hierzu CORDEWENER aaO, 712.; auch eine Normkonkurrenz ablehnend STREINZ, EUV/EGV, Art. 87 EGV Rn. 18; für den Fall eine differenzierter vorgenommenen Prüfungskompetenz: FRENZ, Handbuch Europarecht, Bd. 1, 2004, Kap. 6 Rn. 901. Dies dürfte uE so zutreffend sein, da ansonsten unüberbrückbare Wertungswidersprüche innerhalb des EGV auftreten würden.

► *Verhältnis zu Nicht-Mitgliedstaaten der EG mit DBA:* In diesen Fällen ist eine Verletzung des Diskriminierungsverbots – Art. 24 OECD-MA – in Betracht zu ziehen; hierzu und zu dem Umstand, dass das EG-Recht aufgrund der Festschreibung von Grundfreiheitsstandards auf das DBA-Diskriminierungsverbot Einfluss nimmt, LÜDICKE in Festschr. Wassermeyer, 2005, 472 ff.

6–9 Einstweilen frei.

10 IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 5a

Sachlicher Geltungsbereich: § 5a betrifft die Gewinnermittlung der im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffe nach der im Betrieb geführten Nettotonnage.

Gewebesteuerrechtlich bildet § 5a als fingierter Gewerbeertrag die Ausgangsgröße für die Ermittlung der GewSt., § 7 Abs. 1 Satz 3 GewStG.

Körperschaftsteuerrechtlich ist § 5a gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG anzuwenden.

Persönlicher Geltungsbereich: Als Gewinnermittlungsvorschrift betrifft die Regelung verschiedene Rechtsformen sowie unbeschränkt und beschränkt Stpfl.

► *Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften:* Die Betätigung als Einzelunternehmer wird in Abs. 1, in Form einer PersGes. in Abs. 4a und in der Rechtsform der KapGes. in §§ 1 und 2 KStG geregelt.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen iSd. § 1 Abs. 1 findet § 5a bei § 1 Abs. 1 uneingeschränkt Anwendung. Dies gilt auch für Stpfl., die nach § 1 Abs. 3 wie unbeschränkt Stpfl. zu behandeln sind (s. zur Gleichstellung mit unbeschränkt Stpfl. § 1 Anm. 259). PersGes. sind nicht stpfl. Abs. 4a behandelt die PersGes. ledig-

lich für Zwecke des § 5a als Stpfl. Bei PersGes. spielt die Frage der Art der StPflcht keine Rolle.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen iSd. § 1 Abs. 4 ist anhand des § 5a zu prüfen, ob die Voraussetzungen gegeben sind. § 34c Abs. 4 aF sah eine Vergünstigung nur für unbeschränkt Stpfl. vor. Diese Einschränkung enthält § 5a nicht mehr.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

11

Wegen des Verhältnisses zu § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6b s. § 2a Anm. 93 aE. Die Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen findet nach FinVerw. auf die Durchschnittssatzgewinnermittlungen keine Anwendung (BMF v. 22.5.2000, BStBl. I 2000, 588; glA Kanzler, INF 2000, 513 [514] zu § 5a).

Verhältnis zu § 2 Abs. 1 (Gewinnerzielungsabsicht): Da die Tonnagesteuer stets zum Ansatz von Gewinnen führt, stellt sich die Frage der Gewinnerzielungsabsicht ebensowenig wie bei der landwirtschaftl. Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen. Bei Mischbetrieben ist die Totalgewinnprognose getrennt vorzunehmen (sog. Segmentierung). Dies gilt erst recht, wenn das tonnagebesteuerte Schiff ein Teilbetrieb ist (BFH v. 13.1.1966 – IV 76/63, BStBl. III 1966, 168).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11: Das seit 2004 geltende Abzugsverbot soll eine Anwendung des § 5a unter gleichzeitiger Nutzung der Rechtsinstitute der kapitalistischen Betriebsaufspaltung und der kstl. Organschaft sowie der Rspr. des BFH zur unentgeltlichen Nutzungseinlage unterbinden, da durch diese Gestaltung erhebliche Steuerersparnisse erzielt werden konnten. Bei diesem Modell erwirbt eine Besitz-KapGes. die für einen Reedereibetrieb notwendigen WG, insbes. Schiffe und Container. Die Besitz-KapGes. überlässt sämtliche WG einer Betriebs-KapGes., übt den Betrieb einer Reederei also nicht selbst aus. Zwischen beiden Unternehmen wird vereinbart, dass die Überlassung der WG unentgeltlich erfolgt. Ein Aufwandsabzug bei der Besitz-KapGes. wird versagt.

Verhältnis zu § 41a Abs. 4: Zugleich mit der Einführung des § 5a wurde nach § 41a Abs. 4 eine LStErmäßigung für Seeleute eingeführt. Hiernach ist es erlaubt, 40 vH der einbehaltenen LSt. unter den dort genannten Bedingungen einzubehalten, vgl. im Einzelnen o.V., DB 1998, 2341. Mit dieser Regelung und der zeitgleichen Einführung der Tonnagegewinnermittlung sollte insbes. eine Trendwende bezüglich der Ausflagungstendenz deutscher Schiffe bewirkt werden, s. Schreiben der Europäischen Kommission v. 11.12.1998 – SG (98) D/11575.

Verhältnis zu § 32c: Bei Ermittlung des Gewinns einer KG, die ein Handelsschiff im internationalen Verkehr betreibt, nach § 5a ist die Tarifiermäßigung nach § 32c aF auf eine an den Kommanditisten gezahlte Vergütung iSd. Abs. 4a Satz 3 zu gewähren (so FG Bremen v. 27.8.2002, EFG 2003, 541, bestätigt durch BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, FR 2005, 1246 mit krit. Anm. WENDT). § 32c idF des StÄndG 2007 findet auch auf die pauschalierten Gewinne nach § 5a Anwendung.

Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c: Hiernach werden Beförderungsleistungen aus dem Betrieb von Seeschiffen nichtansässiger Steuersubjekte aus bestimmten qualifizierten Beförderungsstrecken bzw. aus Ergebnisteilnahme im Rahmen eines qualifizierten Zusammenschlusses einer beschränkten StPflcht unterworfen, wenn keine Betriebsstätte oder kein ständiger Vertreter

existent ist. Der gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c die Beförderung durchführende Unternehmer mit Geschäftleitung im Inland kann dem Grunde nach zu § 5a optieren. Es erfolgt ggf. (nicht bei Buchst. c) pauschal ohne BA-Abzug eine Besteuerung zu 5 vH der zuzurechnenden Beförderungsentgelte. Dies entspricht ca. der Erfassung der tatsächlichen Gewinne bei der Anwendung des § 5a, vgl. FG Bremen v. 27.8.2002 aaO.

Verhältnis zu § 60 EStDV: Hieraus ergibt sich, dass auch während der Tonnagegewinnermittlung StBil. einzureichen sind, sog. Schattenbilanzierung. Die Pflicht zur handelsrechtl. Bilanzierung ergibt sich bereits aus dem HGB.

12 2. Verhältnis zum KStG, UmwStG und GewStG

Verhältnis zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG): Problemlagen können hier insbes. auftreten, wenn der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr vermittelt einer KapGes. oder unter Beteiligung derselben an PersGes. erfolgt. Der Schiffsstandort Deutschland kann in dieser fremdfinanzierungsträchtigen Branche mit erheblichen Problemen behaftet sein. Dies macht schon ein einfacher Grundfall deutlich.

Beispiel: Eine koreanische Schifffahrtsgesellschaft will aufgrund des angenehmen und berechenbaren Steuerklimas in Bezug auf die Seeschifffahrt in Deutschland Fuß fassen. Hierzu gründet sie in Deutschland eine TochterKapGes. Das Schiff soll 20 Mio. € kosten. Es ist eine Fremdfinanzierung von 70 vH angedacht. Demnach wird die TochterKapGes. mit 6 Mio. € Eigenkapital ausgestattet. Bei einer Finanzierung des Fremdkapitals mit 6 vH wird die Freigrenze des § 8a KStG bei weitem überschritten.

Verhältnis zur Organschaft (§§ 14 ff. KStG): Der BFH geht bei den allgemeinen Vorschriften von einer zweistufigen Gewinnermittlung aus, vgl. WASSERMEYER in HERZIG, Organschaft, 2003, 208 ff., u. Anm. 31.

► *Tonnagegewinn ist tauglicher Zurechnungsgegenstand nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG:* Die Tonnagegewinnermittlung tritt als gesetzlich beschriebene Gewinnermittlungsart selbständigen neben den strechtl. BV-Vergleich. OT und OG ermitteln ihren stl. Gewinn selbstständig nach den für sie jeweils geltenden stl. Bestimmungen. Das, was diese als besteuernswürdig erklären und somit als Gewinn bezeichnen, ist grundsätzlich nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zurechnungsfähig. Daran ändert sich uE auch nichts, wenn der OT nicht für die Tonnagegewinnermittlung qualifiziert ist. Hierin kommt die im Rahmen der Gewinnermittlung bestehen bleibende Steuersubjektivität zum Ausdruck, s. zB BFH v. 22.1.2004 – III R 19/02, FR 2004, 761, und § 19 KStG Anm. 11, auch zu § 34c Abs. 4 EStG aF. Für die Frage der Qualifizierung zur Tonnagegewinnermittlung ist demnach einzig auf die OG abzustellen. Dies schließt dann auch nicht aus, dass Bestandteile der Bereederung (zB OT als Vertragsreeder) auf den OT übertragen werden. Jedoch wäre das Bereederungsentgelt auf der Ebene des OT nicht von der Tonnagegewinnermittlung erfasst, während der entsprechende Aufwand auf der Ebene der OG vom Tonnagegewinn erfasst wäre.

► *Gewinnabführung und Tonnagegewinnzurechnung aus der Sicht der OG als zu § 5a optierendes Steuersubjekt:* Die Tonnagegewinnermittlung befreit nicht von der Verpflichtung, eine HBil. zu erstellen. Die Gewinnabführung mindert als Aufwand den handelsrechtl. Jahresüberschuss, wirkt sich demnach aufgrund der Maßgeblichkeit auf der ersten Stufe der strechtl. Gewinnermittlung aus. Zwecks Vermeidung von Doppelerfassungen erfolgt eine Hinzurechnung des Tonnagegewinns auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung („aus dem Wesen der Organschaft sich ergebender Korrekturbetrag“, so WASSERMEYER aaO). Eventuelle systematisch auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe zu erfassende offenen/verdeckten Aus-

schüttungen wären wie auch nichtabziehbare BA vom Tonnagegewinn erfasst, s. Anm. 31; zur Behandlung nach allgemeinen Grundsätzen WASSERMEYER aaO.

► *Gewinnabführung und Tonnagegewinnzurechnung aus der Sicht des OT:* Der OT erfasst die Gewinnabführung zunächst als handelsrechtl. Ertrag. Diese Behandlung ist auch für die bei der Tonnagegewinnermittlung zu erstellende StBil. maßgebend. Diese handelsrechtl. erfasste Gewinnabführung ist jedoch weder bei der Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften noch bei der Tonnagegewinnermittlung zu versteuern, weshalb sie auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung wieder zu neutralisieren, dh. in Abzug zu bringen ist. Demzufolge ist das stl. Einkommen, der Tonnagegewinn, der OG beim OT auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung dem Gewinn iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG hinzuzurechnen.

► *Steuerart des Organträgers maßgebend:* Das dem OT zugerechnete Organeinkommen, der Tonnagegewinn, ist als Einkommen einer KapGes. ermittelt worden, unterliegt aber unabhängig hiervon den Steuern vom Einkommen nach der Steuerart, die der Rechtsform des OT entspricht. Der Tonnagegewinn unterliegt beim OT mithin der KSt., wenn dieser eine Körperschaft, und der ESt., wenn dieser eine natürliche Person bzw. PersGes. ist. Ist der OT eine PersGes., an der sowohl kstpfl. als auch estpfl. Gesellschafter beteiligt sind, so unterliegt der zugerechnete Tonnagegewinn teils der KSt. und teils der ESt.

► *Durchbrechung des Maßstabs der Tonnagegewinnzurechnung durch Organschaft:* Für die Zurechnung des Tonnagegewinns auf der Ebene des OT in der Rechtsform einer PersGes. ist der Tonnagegewinnverteilungsschlüssel nicht die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen (Abs. 4a Satz 2) dieser PersGes., sondern der dort geltende handelsrechtl. Verteilungsschlüssel. § 5a Abs. 4a Satz 2 greift nur auf der Ebene des hierzu qualifizierenden Betriebs.

Verhältnis der Tonnagegewinnermittlung zu den Vorschriften des UmwStG: Das Grundproblem ist uE in den §§ 4 Abs. 2 Satz 1, 12 Abs. 3 Satz 1, 22 Abs. 1–3 und 24 Abs. 4 UmwStG (Eintritt in die Rechtsstellung der Übernehmerin, ggf. mit Übergang des Unterschiedsbetrags auf anderes Steuersubjekt) zu sehen.

Beispiel: Die Einschiffs-KG A (Gewinnermittlung § 5a, festgestellter Unterschiedsbetrag: 2 Mio €) wird im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, §§ 2 Nr. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG auf eine GmbH verschmolzen (Buchwert des Schiffs zum Stichtag: 1 Mio. €, Verkehrswert: 4 Mio €).

Abwandlung: Die Übertragung erfolgt durch Einzelrechtsnachfolge.

Nach allgemeinen Grundsätzen handelt es sich um eine rechtsgeschäftliche Veräußerung (Verschmelzung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, vgl. SCHMIDT/WACKER XXV. § 16 Rn. 22 mwN.), so dass die für jeden Gesellschafter der vormaligen KG festgestellten Unterschiedsbeträge gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 (Ausscheiden eines Gesellschafters) aufzulösen wären. Weiterhin liegen die Voraussetzungen des § 16 vor, wobei eine Besteuerung der Differenz Buchwert 1 Mio. €/Verkehrswert 4 Mio. € nach § 5a Abs. 5 Satz 1 unterbleibt.

Nach §§ 22 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 2. Alt., 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG tritt die übernehmende Körperschaft in die Rechtsstellung der Einschiffs-KG ein (generelles Einrücken in diese Rechtsstellung, SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 12 Rn. 55, 56). Dies umfasst uE auch die 10-jährige Bindungsfrist mit den entsprechenden Konsequenzen:

Im Fall einer Buchwertfortführung erfolgt eine Übernahme der Unterschiedsbeträge, bei Zwischenwertansatz eine teilweise Auflösung und entsprechender Erhöhung des Anteils an der GmbH, bei Teilwertansatz eine vollständige Auf-

lösung mit Erhöhung des Beteiligungsansatzes in Höhe des Unterschiedsbetrags, § 5a Abs. 5 Satz 1 iVm. § 16 gilt uE für einen Ansatz des übernommenen Schiffs oberhalb des Buchwerts.

Die Abwandlung ist bei Teilwertansatz wie ein normales Veräußerungsgeschäft nach allgemeinen Vorschriften zu behandeln. Auch hier gilt § 5a Abs. 5 Satz 1 iVm. § 16. Die Auflösung des Unterschiedsbetrags erhöht die AK der neuen Anteile. Mangels Verweis auf § 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG ist die Übernehmerin nicht an die 10-jährige Bindungsfrist des § 5a gebunden, ansonsten wie vorstehend. Der Zeitpunkt richtet sich nach dem UmwStG.

Beispiel (nach OFD Hannover v. 3.6.2004 – S 2133a – 1 StO 221, nv.): Keine Auflösung des Unterschiedsbetrags iSd § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 bei Einbringung zu Buchwerten gem. § 24 UmwStG (Vorrang des § 24 UmwStG, Zielsetzung des UmwStG, Umstrukturierungen nicht zu behindern). Beispiel: Eine Partenreederei wird im Wege der zivilrechtl. Einzelrechtsnachfolge in eine GmbH & Co. KG eingebracht (Partenreederei kann nicht beteiligter Rechtsträger nach dem UmwG sein, daher keine Gesamtrechtsnachfolge möglich, insoweit unklar SCHMIDT/SEEGER XXV. § 5a Rn. 17: „Umwandlung“). § 24 Abs. 4 UmwStG verweist auf § 22 Abs. 1–3 UmwStG, vgl. vorheriges Beispiel.

Verhältnis zum GewStG: Nach § 7 Abs. 1 Satz 3 GewStG *gilt* der nach § 5a ermittelte Gewinn *als Gewerbeertrag (und nicht nur als Gewinn)* nach § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Hiernach ist der Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG ermittelte Gewinn (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG), vermehrt und vermindert um die Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG). Im Einzelnen dazu SELDER in GLANEGGER/GÜROFF, GewStG, § 7 Rn. 2a).

13–14 Einstweilen frei.

15 3. Verhältnis zum Außensteuergesetz

Die Anwendung des § 1 AStG im Rahmen des § 5a ist nicht ausgeschlossen, da § 1 AStG an die Einkünfte iSd. § 2 Abs. 1 anknüpft. Die Gewinnermittlung ist unerheblich, s. FWB/WASSERMEYER, § 1 AStG Rn. 211.

Beispiel: Eine niederländische BV gründet in Deutschland eine Tochtergesellschaft, der ein dieser BV gehörendes Handelsschiff im Rahmen einer Bareboat-Vercharterung überlassen wird, das die deutsche Tochtergesellschaft ausrüstet und zum Betrieb im internationalen Verkehr einsetzt (§ 5a). Das Entgelt entspricht nicht den Anforderungen des § 1 AStG.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 EStG ist nicht einschlägig, da diese Bestimmung an die Gewinnermittlung eines inländ. Stpfl., der WG unentgeltlich/teilentgeltlich überlässt, anknüpft. Das ist bei der niederländischen Mutter-BV nicht der Fall. § 1 AStG ist nicht einschlägig (ggf. Art. 9 OECD-MA bei entsprechenden niederländischen Regelungen für eine Gewinnkorrektur). Die Nutzungsüberlassung der deutschen Tochtergesellschaft an die niederländische BV wäre eine vGA (BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1) bzw. Anwendungsfall des § 1 AStG; vgl. zum Problemkreis: FWB/WASSERMEYER, § 1 AStG Rn. 81 ff. Die Bareboat-Vercharterung von einer deutschen Muttergesellschaft an eine niederländische Tochter-BV wäre ein Anwendungsfall des § 1 AStG (Bareboat-Vercharterung nicht von § 5a erfasst). § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 greift nicht ein, da die Tochter-BV kein 5a-Betrieb ist.

Verhältnis zu § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG: Nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG gelten Dienstleistungen grundsätzlich als aktive Tätigkeiten, es sei denn

- ▷ die Zwischengesellschaft bedient sich für die Dienstleistung eines an ihr iSd. § 7 AStG beteiligten Steuerinländers oder einer iSd. § 1 Abs. 2 AStG nahestehenden Person.

henden Person, die mit den Einkünften aus der beigetragenen Leistung im Inland stpfl. ist, oder

- ▷ die Zwischengesellschaft erbringt Dienstleistungen gegenüber den vorbenannten Personen (zB inländ. Reederei bedient sich ausländ. Crewing-Tochter),

es sei denn, der Stpfl. (inländ. Mutterunternehmen) weist nach, dass die Zwischengesellschaft (ausländ. Tochterunternehmen) für die beigetragene Leistung über einen eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verfügt und die Tätigkeit *ohne Mitwirkung* des inländ. Beteiligten (inländ. Mutterunternehmen) oder einer solchen nahestehenden Person ausübt (Buchst. b).

Beispiel für Buchst. § 8 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b: Die inländ. Reeder-GmbH errichtet im Ausland ein Befrachtungskontor (Tochtergesellschaft), um ihre eigenen Schiffe „zu beschäftigen“. Hierfür zahlt sie 2,5 vH der Bruttofrachterlöse an ihre Tochtergesellschaft. Die inländ. Reederei müsste gegebenenfalls die Ausnahmetatbestände des Buchst. b) nachweisen. Vorstehend bedient sich die ausländ. Tochtergesellschaft nicht ihrer Muttergesellschaft.

Nach allgemeiner Meinung erfasst der Dienstleistungsbegriff entgegen der hM im Seehandelsrecht auch die Beförderungsleistung vermittelt Zeitchartervertrag.

Beispiel: Eine inländ. Reederei, die ihren Gewinn nach § 5a ermittelt, wird von ihrer ausländ. TochterKapGes. (Non-Vessel-Owning Common Carrier – NVOCC: Beförderer ohne Schiff) in einen von dieser abgeschlossenen Zeitchartervertrag als „Subunternehmer“ einbezogen. Die ausländ. Tochtergesellschaft bedient sich der inländ. Reederei zur Erfüllung eines von ihr abgeschlossenen Zeitchartervertrags, ohne dass die inländ. Reederei in direkte Rechtsbeziehung zum ursprünglichen Ladungsanbieter tritt.

Weitere Fälle vgl. FWB/WASSERMEYER, § 8 AStG Rn. 69a–69b: Ausländ. Tochtergesellschaft betreibt Schiff bei alternativ Crewing, Frachtaquisition und Frachteneinzug, Vorbereitung und Überwachung von Charterverträgen durch Muttergesellschaft, jeweils im Ergebnis § 8 AStG verneinend.

Verhältnis zu § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. c AStG: Nach § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. c AStG zählt die Vermietung und Verpachtung von beweglichen Sachen nicht zu den aktiven Einkünften, es sei denn, diese Tätigkeit erfolgt *gewerbsmäßig* und die Tätigkeit erfolgt *ohne Mitwirkung* des inländ. Beteiligten oder einer diesem nahe stehenden Person.

Bewegliche Sachen iS dieser Bestimmung sind auch Seeschiffe. Eine Vermietung liegt vor, wenn das Schiff vom Charterer iSd. § 510 HGB ausgerüstet wird; er sorgt für Wartung, Pflege und Reparatur des Schiffs und ist auch für dessen Beschäftigung verantwortlich. Wesentliches Merkmal ist seine Verantwortung für die Besatzung des Schiffs, insbes. für den Kapitän. Zwischen Ausrüster und Kapitän muss eine vertragliche Beziehung bestehen, aufgrund derer der Kapitän allein den Weisungen des Ausrüsters Folge zu leisten hat, sei es durch einen selbstständigen Vertrag oder den Eintritt in ein bestehendes Heuverhältnis, zB BGH v. 26.11.1956 – II ZR 3323/55, BGHZ 22, 197; BGH v. 12.12.1957 – II ZR 88/57, BGHZ 26, 152.

Beispiel: Eine ausländ. TochterKapGes. bareboat-verchartert auf der Grundlage des Standard Vertrags „Barecon 89“ (hierzu: DIMIGEN, Bareboatcharter und Bareboatregistrierung, 2000 mit Einzelerläuterungen) ein ihr gehörendes Seeschiff an das inländ. Mutterunternehmen, das seinen Gewinn nach § 5a ermittelt. Die inländ. Muttergesellschaft rüstet das Schiff aus und verchartert es unter Zeitcharterbedingungen. Es müssten im Weiteren die Ausnahmetatbestände geprüft werden, keine Mitwirkung trotz

100 vH-Beteiligung bei entsprechender Funktionsverteilung und angemessenem Entgelt, vgl. FWB/WASSERMEYER, § 8 AStG Rn. 69a–69c.

16–17 Einstweilen frei.

18

VI. Verfahrensfragen

Bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung und bei der späteren Zuführung von WG kommt es zur Feststellung (§§ 180 ff. AO) eines Unterschiedsbetrags (stille Reserven) in Bezug auf die WG, die an der Tonnagegewinnermittlung teilnehmen, bei Vorliegen einer Mitunternehmerschaft anteilig bei den einzelnen Mitunternehmern, § 5a Abs. 4 Satz 2 und 4. Hierbei handelt es sich insoweit um Grundlagenbescheide (§ 182 AO), als es später zu einer Nachversteuerung kommt. Einwendungen gegen diese Feststellungen sind demnach durch Rechtsbehelf hiergegen vorzubringen, § 351 Abs. 2 AO.

19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Gewinnermittlung nach Tonnage

20

I. Vorbemerkungen zu Abs. 1

Entgegen dem im Genehmigungsschreiben der EU und in den Gesetzesbegründungen verwendeten Begriff der „Tonnagesteuer“ handelt es sich lediglich um eine neue Art der Gewinnermittlung. Dies ergibt sich daraus, dass nach § 5a Abs. 1 Satz 1 *anstelle* der Ermittlungen des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 der Gewinn nach der im Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln ist, vgl. auch Überschrift: „Gewinnermittlung“.

Die Eigenart dieser Art der Gewinnermittlung ist, dass der Reeder (§ 484 HGB) einen direkt auf die betriebene Tonnage bezogenen Gewinn versteuert. Die Gewinnermittlung erfolgt unabhängig von den tatsächlichen Einkünften, Gewinnen oder Verlusten. Der Gewerbebetrieb wird nur in diese Gewinnermittlung involviert, „soweit“ er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt.

Der Übergang zur Tonnagegewinnermittlung stellt als Wechsel der Gewinnermittlungsart keinen Realisationstatbestand nach den allgemeinen Vorschriften dar, s. Vor §§ 4–7 Anm. 40 ff.

Abs. 1 sieht im Einzelnen folgende Tatbestandsvoraussetzungen vor: – Gewerbebetrieb, Anm. 21 – Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland, Anm. 21 – Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5, Anm. 30, 31 – Bereederung im Inland, Anm. 25 – unwiderruflicher Antrag des Stpfl., Anm. 29. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 ist: – Gewinnermittlung nach Tonnage, soweit ..., Anm. 30, 31 – anstelle des BV-Vergleichs nach § 4 Abs. 1 oder § 5, Anm. 30, 31.

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1: Gewerbebetriebe mit Bereederung im Inland und Antragsfordernis

1. Tonnagegewinnermittlung nur für Gewerbebetriebe im Inland

21

Begriff des Gewerbebetriebs iSd. § 5a: Abs. 1 Satz 1 stellt auf den Gewerbebetrieb als solchen ab. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG zu verstehen. § 15 Abs. 2 bestimmt, wann ein Gewerbebetrieb vorliegt, s. im Detail § 15 Rn. 1000 ff. Demnach ist es erforderlich, dass eine Tätigkeit iSd. § 15 Abs. 2 tatsächlich ausgeübt wird. Eine gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2, soweit so etwas vorstehend überhaupt vorstellbar ist) scheidet mangels originärer gewerblicher Tätigkeit aus.

Eine Tonnagegewinnermittlung ist danach für alle Handelsschiffe vorzunehmen ist, *soweit* ein Gewinn auf den Betrieb vom Handelsschiffen (Plural) entfällt. Umfasst sind demnach sämtliche Schiffe eines Gewerbebetriebs. Die Tonnagegewinnermittlung kann demnach nicht auf einzelne Schiffe eines Gewerbebetriebs begrenzt werden.

Zum Problem der Mehrschiffsgesellschaften aufgrund der Änderung des Abs. 3 durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) s. Anm. 63.

Gewerbebetrieb mit Betriebsvermögensvergleich: Abs. 1 Satz 1 stellt für die Möglichkeit der Tonnagegewinnermittlung auf die Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 bei dem Gewerbebetrieb ab. Maßgeblich ist demnach die Einkunftsart des Gewerbebetriebs des Stpfl. als solchem.

Beispiel: Der Gesellschafter einer PersGes. ist Eigentümer eines kleinen Kümos. Dieser wird bareboat an die PersGes. verchartert. Die PersGes. rüstet das Schiff iSd. § 510 HGB aus und zeitverchartert dieses. Nach § 5a Abs. 4a Satz 1 tritt für Zwecke des § 5a die PersGes. an die Stelle des Stpfl. Es ist demnach auf den Gewerbebetrieb der PersGes. abzustellen. Dass es sich beim Gesellschafter isoliert betrachtet um reine Vermögensverwaltung handelt, ist uE unerheblich.

Zum Erfordernis der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Rechtsfolge s. Anm. 30, 31.

Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland: Das Merkmal der inländ. Geschäftsleitung ist nicht Anknüpfungspunkt für eine StPflicht, sondern notwendiges Erfordernis für die Gewährung der StVergünstigung. Der Begriff der inländ. Geschäftsleitung wird auf auf den gesamten Gewerbebetrieb bezogen. Träger eines Gewerbebetriebs können sowohl juristische wie natürliche Personen und, wie sich auch vorstehend aus § 5a Abs. 4a ergibt, auch PersGes. sein. Durch dieses Merkmal soll erkennbar der Bezug zu Art. 8 OECD-MA hergestellt werden. Eine StVergünstigung nach § 5a soll nach dem erkennbaren Regelungsziel des Gesetzgebers im Grundsatz nur gewährt werden, wenn und soweit auch das Besteuerungsrecht in Deutschland verbleibt.

► *Inländische Geschäftsleitung* meint den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, § 10 AO. Maßgebend ist der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille *gebildet wird*, nicht der Ort, an dem dieser *wirksam wird*. Im Zweifel entscheidet der Ort der kaufmännischen Leitung.

▷ *Uneinheitliche Rechtsprechung zur Geschäftsleitung:* Der BFH (Urt. v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86) urteilte, dass die Geschäftsleitung im Ausland liege, obschon die Befrachtung als typisierendes Merkmal der Bereederung zu 40 vH im Inland erfolgte. Er kam hierzu infolge einer quantitativen Betrachtungsweise. Der „Mittelpunkt“ der geschäftlichen Oberleitung kann sich *naturgemäß* nur an einem Ort befinden (aA BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128 unter II. 2.: Geschäftsleitung nahezu gleichrangig an

mehreren Orten, auch Betriebsstätte, hierzu GOSCH/LAMBRECHT, KStG, § 1 Rn. 47, 48 mwN).

Beispiel: Eine GmbH & Co. KG und eine Partenreederei waren nacheinander Eigentümer des gleichen Schiffs. Die Aufgaben des Bereederers waren auf eine zypriotische Gesellschaft (Manager bzw. Korrespondentreeeder) übertragen worden. Der Aufgabenbereich entsprach – abgesehen von der Befrachtung – im Wesentlichen der in § 493 Abs. 2 HGB enthaltenen Aufstellung der typischen Aufgaben eines Korrespondentreeders. Die Befrachtung erfolgte durch einen Pool mit Sitz in Deutschland. Dieser Pool schloss mit den Ladungsanbietern Verträge über die „Befrachtung“ der im Pool befindlichen Schiffe ab. Der Pool hatte in erster Linie den Zweck, zu verhindern, dass die großen Befrachter (Ladungsanbieter) die Frachtraten infolge der Konkurrenz drückten. Auf die „Befrachtung“ entfielen 40 vH der gesamten Bereederungsvergütung/Managementvergütung (idR berechnet nach einem prozentualen Anteil an den Bruttochartererlösen), 60 vH entfielen auf die zypriotische Gesellschaft. Der Manager bzw. Korrespondentreeeder bediente sich zur Anheuerung der – vorwiegend philippinischen – Besatzungsmitglieder ausländ. Firmen, sog. Crewing-Manager (hierunter können in der Praxis zum einen Personalbewirtschaftungsleistungen [Abwicklung von Heuerzahlungen, Heuerabrechnungen, Führung von Lohnkonten und andere Dienstleistungen] und zum anderen die Personalgestaltung und Personalvermittlung [um Letzteres ging es hier] verstanden werden). Die Anstellungsverträge mit den leitenden Schiffsoffizieren wurden mit dem Manager bzw. Korrespondentreeeder abgeschlossen.

22–24 Einstweilen frei.

25 2. Bereederung im Inland

Die Bereederung der Handelsschiffe muß in Deutschland stattfinden.

Selbstständige Bedeutung neben dem Erfordernis der inländischen Geschäftsleitung: Es handelt sich hierbei begrifflich und inhaltlich um ein selbständiges neben („und“) die Geschäftsleitung tretendes Besteuerungsmerkmal (so auch BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 1). Der Anknüpfungspunkt der Bereederung im Inland wird in Bezug auf die Handelsschiffe und deren Betreiben verwandt: „... Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland ...“. Dieses Erfordernis ist als spezifisch schiffsbezogenes Merkmal also enger als das Erfordernis der inländ. Geschäftsleitung, die als Bezugspunkt den *gesamten* Geschäftsbetrieb der Unternehmung erfasst, der auch zB nicht seehandelsrechtl. Aktivitäten umfassen kann; s. zu den Mischbetrieben Anm. 30. Es sind demnach Fälle vorstellbar, in denen die Bereederung eines Schiffs im Ausland liegt und die Geschäftsleitung als geschäftliche Oberleitung im Inland, mit den entsprechenden Konsequenzen im DBA-Fall, vgl. OECD-Musterkommentar, Rn. 21 zu Art. 8 OECD-MA.

Beispiel: Ein AG mit Geschäftsleitung im Inland betreibt zwei Seehandelsschiffe. Eins dieser Schiffe wird in den Niederlanden über eine dort gelegene Betriebsstätte bereedert. Eine Tonnagegewinnermittlung für das niederländische Schiff kommt nicht in Betracht. Das Besteuerungsrecht des niederländischen Schiffs verbleibt in Deutschland.

Begriff der Bereederung nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF v. 12.6.2002 aaO): Er umfaßt die „wesentlichen“ Tätigkeiten eines Korrespondentreeders, wie sie sich aus nachfolgender Gegenüberstellung ergeben.

Finanzverwaltung	Korrespondentreeder
a) Abschluss von Verträgen, die den Einsatz des Schiffs betreffen	§ 493 Abs. 2 HGB „Verfrachtung“
b) Ausrüstung und Verproviantierung	§ 493 Abs. 2 HGB
c) Einstellung von Kapitänen und Schiffsoffizieren	§ 493 Abs. 4 HGB
d) Befrachtung des Schiffs, gemeint ist die Vermittlung von Frachtverträgen (im Gegensatz zu Abfertigungs- u. Betreuungstätigkeiten im jeweiligen Hafen (Ein- u. Ausklarierung))	§ 493 Abs. 2 HGB
e) Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen	§ 493 Abs. 2
f) Erhaltung des Schiffs	§ 493 Abs. 2 HGB
g) Abschluss von Versicherungsverträgen über Schiff und Ausrüstung	§ 493 Abs. 5 HGB
h) Führung der Bücher	§ 498 HGB
i) Rechnungslegung	§ 489 HGB
j) Herbeiführung und Verwirklichung des Beschlüsse der Mitreeder (bei Korrespondententreeder)	§ 496 HGB

Das Schrifttum folgt dieser Auffassung (vgl. SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5a Rn. 5; FROTSCHER/LINDBERG, § 5a Rn. 18; KIRCHHOF/GOSCH V., § 5a Rn. 22). UE zutreffend, obschon es den seehandelsrechtl. Begriff der Bereederung als solchen nicht gibt. Die Tonnagegewinnermittlung nimmt wie auch die Einkunftsarten des EStG insgesamt (vgl. hierzu TIPKE/LANG, 18. Aufl. 2005, § 9 Rn. 489; § 2 Anm. 89) auf ein historisch fixiertes Tätigkeitsbild/Tätigkeitsfeld Bezug. Dies rechtfertigt die Anknüpfung an das Seehandelsrecht. Das Tatbestandsmerkmal der Bereederung im Inland dient der Erschaffung und Haltung hochwertiger Arbeitsplätze *an Land*, wie das Schiffsmanagement oder die damit verbundenen Tätigkeiten, und ist die wesentliche Rechtfertigung für die Steuerbegünstigung.

So uE zutreffend OFD Rostock v. 6.10.2003 – S 2133a-St 231, nv; vgl. auch EU-Genehmigungsschreiben Nr. N 396/98 unter 3.2.1: strategische und wirtschaftliche Verwaltung im Inland, so auch Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl. EG v. 7.7.1997, Nr. C 205/5, und v. 17.1.2004, Nr. C 13/3; auf Ersteres Bezug nehmend BTDrucks. 13/10271, 8 unter 2.1; zur Gleichsetzung Betrieb u. Einsatz von Handelsschiffe mit Bereederung PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, Rn. 541, HERBER, Seehandelsrecht, 1990, 135 spricht im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Vertragsreeders von Bereederung; SCHAPS-ABRAHAMS, Das Seerecht, 4. Aufl. 1978, bezeichnet den Vertrag mit dem Korrespondententreeder ausdrücklich als Bereederungsvertrag; in letztem Sinne auch BEMM-LINDEMANN, Kommentar zum Seearbeitsrecht, 4. Aufl. 2000, 667, im Zusammenhang mit § 613a BGB beim Übergang von Bereederungsverträgen; für Gleichsetzung von Bereederung mit dem in § 493 HGB beschriebenen wesentlichen und typischen Aufgabenbereich des Korrespondententreeders BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86 unter B.II.2.b. cc. und unter 4. Diese Entscheidung war bei der Gesetzesentstehung bekannt).

Der Umfang der auszuführenden Tätigkeiten im Inland ist streitig: Die wesentlichen Tätigkeiten müssen nach Ansicht des BMF v. 12.6.2002 (aaO) zumindest *fast ausschließlich tatsächlich* im Inland durchgeführt werden. Dies gelte auch bei *Delegation einzelner Aufgaben* der Bereederung auf andere Unternehmen. Diese Grenze wird allerdings nicht sklavisch in einer lediglich quantitativen Betrachtungsweise gewichtet. Diese ist lediglich Ausgangspunkt der Betrachtung,

wobei auf der Befrachtung und Bemannung das Schwergewicht liegt. Die aufgelisteten Tätigkeiten seien aber nicht gleich zu gewichten und auch nicht kumulativ zu erfüllen. Hierbei wird auf die Bedeutung der Tätigkeit für den Schiffahrtsbetrieb abgestellt, s. allg. zum Typus Einf. ESt. Anm. 633.

Beispiel (vgl. OFD Rostock v. 6.10.2003 – S 2133a - St 231, nv): Die Reederei MS „N“ Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co KG plant, zwei professionelle Inspektoren mit der Errichtung und fortlaufenden Betreuung eines Systems zur Unfallverhütung (ISM: International Safety Management, vgl. hierzu HERBER, Seehandelsrecht, 1990, 72 ff.) und Unfallerkennung sowie der Sicherheit im Hinblick auf terroristische Angriffe, inkriminierte Ladungen, blinde Passagiere etc (ISPS: International Ship and Port Security) zu betrauen. Die Inspektoren sind auf Zypern ansässig und werden ihre Tätigkeiten auch vorwiegend im Ausland ausüben.

► *Die FinVerm.* sah sich mangels weiterer konkreter Angaben zu keiner abschließenden Stellungnahme in der Lage. Es fehlten ihrer Ansicht nach Angaben in tatsächlicher Hinsicht: Welche Tätigkeiten werden im Ausland konkret ausgeübt, wie ist der zeitliche Umfang, wie hoch sind die Kosten und wie sieht das Verhältnis dieser Kosten zu den Bereederungsentgelten insgesamt aus? Aufgrund der Bedeutung der hier angesprochenen Sicherheitserfordernisse – bei nicht entsprechendem Nachweis können manche Häfen nicht angelaufen werden – und unter Berücksichtigung der Zielsetzung des § 5a (Erschaffung und Erhaltung hochwertiger Arbeitsplätze) neigte die OFD Rostock – auch wenn sämtliche anderen wesentlichen Tätigkeiten im Inland erfolgten – dazu, bei Auslagerung dieser Betätigungen eine Bereederung im Inland abzulehnen (europarechtl. bedenklich, da transnationaler Sachverhalt anders beurteilt wird als der rein nationale Sachverhalt, Vergleichstätigkeit: inländ. Inspektoren).

► *Das EU-Genehmigungsschreiben* geht demgegenüber vom Erfordernis des Überwiegens aus.

Beispiel: (Fn. 2 der Seite 2 des EG-Genehmigungsschreibens): Ein in Deutschland gegründetes Tochterunternehmen, dessen Geschäftsleitung sich in einem anderen EU-Mitgliedstaat befindet, kann ebenfalls von der Tonnagesteuer Gebrauch machen, sofern es die notwendigen Kriterien erfüllt. Die Bereederung der betroffenen Schiffe muss in diesem Fall überwiegend in Deutschland stattfinden. Die strategischen (als Teilaspekt der Bereederung) Unternehmensentscheidungen derartiger Tochterunternehmen können allerdings in einem anderen EU-Staat getroffen werden.

Die Einordnung dieses Beispiels im Rahmen des EU-Genehmigungsverfahrens bereitet Schwierigkeiten. Auf der einen Seite wird der Problembereich der doppelt ansässigen KapGes. angesprochen (Wegzugsfall?) Auf der anderen Seite wird ausgeführt, dass die strategischen Entscheidungen als Unterpunkt der Bereederung im EU-Ausland erfolgen können.

► *Im Schrifttum* werden unterschiedliche Maßstäbe zur Bestimmung des Begriffs der Bereederung im Inland angenommen. Während nach einer Auffassung die Bereederung vollständig im Inland erfolgen muss (FROTSCHER/LINDBERG, § 5a Rn. 18), wird nach aaA eine mehr als 10%ige (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXV. § 5a Rn. 5) oder mehr als 50%ige Auslagerung ins Ausland als schädlich angesehen (KIRCHHOF/GOSCH VI., § 5a Rn. 22).

GOSCH (aaO) führt aus, dass bei Verteilung der Bereederung im In- und Ausland diese vom Inland aus erfolgt, wenn das Handelsschiff im Wj. *überwiegend* in einem inländ. Handelsregister (gemeint offenbar: Seeschiffsregister) eingetragen ist. Für das Merkmal „überwiegend“ verweist er auf Abs. 2 Satz 1. In anderen Fällen (gemeint sind offenbar Fälle des Abs. 2 Satz 4) sei eine Bereederung zu mehr als 50 vH im Ausland schädlich.

Stellungnahme zum Umfang: UE bedarf es einer 100%igen Bereederung im Inland. Dem Gesetz ist das Erfordernis einer fast ausschließlichen oder über-

wiegenden Tätigkeit im Inland nicht zu entnehmen. Denn im Gegensatz zur inländ. Geschäftsleitung ist gesetzlich vorgeschrieben, dass es der Bestimmung eines Mittelpunkts (nur ein Ort) und einer Oberleitung (Bildung des maßgeblichen Willens) bedarf (§ 10 AO; zur Frage, ob es mehrere Orte der Geschäftsleitung geben kann, s. Anm. 21).

Str. ist im Wesentlichen die Befrachtung und die Bemannung. Die Forderung des BMF (Urt. v. 12.6.2002 aaO) nach Einstellung der Schiffsoffiziere, insbes. des Kapitäns durch die Reederei selbst als wesentliche Träger nautischen Managements erscheint sachgerecht. Eine reine Förmerei wäre es, den Abschluss der Heuerverträge im Inland zu fordern. Die direkte Arbeitgebergemeinschaft der Reederei reicht uE aus. Durch die Anstellung des Kapitäns wird auch kein Landarbeitsplatz geschaffen. Die Anstellung der anderen Seeleute hat nichts mit einem kommerziellen oder nautischen Management bzw. der Rückholung dieses Managements an Land zu tun. Deshalb ist uE vom Gesetzeszweck einzig die Notwendigkeit einer strategischen Entscheidung im Inland (ausländ. Crewing-Firma ja oder nein) gerechtfertigt.

Einstweilen frei.

26–28

3. Unwiderruflicher Antrag des Steuerpflichtigen

29

Anders als bei der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a wird die StVergünstigung nur auf unwiderruflichen Antrag des Stpfl. gewährt.

Steuerpflichtiger kann jede unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche Person oder Körperschaft iSd. KStG sein. Bei einer Mitunternehmerschaft ist diese nach Abs. 4a Stpfl. (partiell Steuerrechtssubjekt für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung), Grundlagengeschäft (vgl. BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, NJW 1996, 1678). Ein wirksamer Antrag ist von dem geschäftsführungsbefugten Gesellschafter der PersGes. oder Organ der KapGes. zu stellen.

Unwiderruflichkeit bedeutet, dass ein einmal gestellter Antrag auf Tonnagegewinnermittlung nicht zurückgenommen werden kann (s. § 2 Anm. 722; zur Anfechtungsmöglichkeit öffentlich-rechtl. Willenserklärungen, s. CÖSTER in PAHLKE/KOENIG, § 149 AO Rn. 9 mwN zur unterschiedlichen Rspr.).

III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Tonnage-Gewinnermittlung anstelle des Betriebsvermögensvergleichs

1. Pauschalierung, soweit der Gewinn auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt

30

Der Gewinn ist nach der Tonnage zu ermitteln, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt.

Der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist als Einsatz eines Schiffs zur Beförderung von Personen oder Gütern überwiegend im Verkehr zwischen ausländ. Häfen, innerhalb eines ausländ. Hafens oder zwischen einem ausländ. Hafen und der freien See definiert (Abs. 2 Satz 1). Zu dem Betrieb von Handelsschiffen gehören nur jene Tätigkeiten, die durch den *Zweck*, Personen oder Güter per Schiff zu befördern, *ausgelöst* werden, vgl. EU-Genehmigungsschreiben v. 11.12.1998, SG(98)D/11575, 3.

Sind im Gesamtbetrag der Einkünfte eines Unternehmens auch Einkünfte aus gemischten Betrieben enthalten, so ist für die Anwendung der Tonnagesteuer Voraussetzung, dass BE und BA, die sowohl durch den Betrieb von Handels-

schiffen im internationalen Verkehr als auch durch andere gewerbliche Betätigungen veranlasst sind, entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen aufgeteilt werden. Dies ergibt sich daraus, dass die Tonnagegewinnermittlung die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 nur ersetzt, „soweit“ sie auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt. Es muss somit eine gesonderte Ermittlung von begünstigten Einkünften stattfinden.

Unter Berücksichtigung der weiteren Qualifikationsbedingungen ist die Tonnagesteuer demzufolge nur bezüglich jener Aktivitäten eines qualifizierenden Unternehmens anwendbar, die Tätigkeiten im Bereich der Handelsschifffahrt im internationalen Verkehr darstellen. Anderweitige Tätigkeiten eines solchen Unternehmens können demnach nicht der Tonnagesteuer unterliegen, s. im Einzelnen Anm. 21.

Multimodale Beförderung: Seebeförderung vollzieht sich heute vielfach im Rahmen einer multimodalen Beförderung. Diese umfasst gegebenenfalls sowohl Binnengewässer als auch Fahrten im internationalen Verkehr, vgl. hierzu HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 354 und §§ 452 – 452d HGB; RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, Anh. § 565 Rn. 14 ff., auch zur Bedeutung dieser Transportart für die Linienreedereien mwN. Auch in diesen Fällen muss je nach Situation eine Aufteilung erfolgen, insbes., wenn der multimodale Beförderer eigene oder hinzugecharterte, ausgerüstete Seeschiffe verwendet.

31 2. Tonnage-Gewinnermittlung anstelle des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 oder § 5

Abs. 1 Satz 1 geht begrifflich davon aus, dass anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 die Gewinnermittlung nach der im Betrieb geführten Tonnage erfolgen kann. Die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 hat bei Seeschiffahrtsbetrieben keine praktische Bedeutung.

Bedeutung der Verweisung auf den Betriebsvermögensvergleich: Der Verweis lediglich auf § 4 Abs. 1 bzw. § 5 deutet darauf hin, dass nur eine Ersetzung der Gewinnermittlung auf der ersten Stufe erfolgt (zur zweistufigen Gewinnermittlung s. § 4 Anm. 20), außerbilanzielle Hinzurechnungen also Berücksichtigung finden. Dies ist uE jedoch zu kurz gegriffen. Zunächst sei darauf hingewiesen, dass die Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 1 infolge dauernder Veränderungen des Steuerrechts mangels entsprechender Anpassung unvollständig ist, s. WASSERMEYER in HERZIG, Organschaft, 2003, 208 (209). Zum anderen verfolgt § 5a den Zweck der Förderung des Schiffsstandorts Deutschland und der Vereinfachung der Besteuerung, s. auch FG Bremen v. 27.8.2002 – 1 K 224/02, nv., und v. 30.8.2002 – 3 K 126/02, nv.. Dieser Zweck würde ins Gegenteil verkehrt, wenn die Tonnagegewinnermittlung nicht die zweite Stufe der Gewinnermittlung umfassen würde. Hierfür spricht auch, dass § 5a im Einzelnen aufführt, wann es zu Hinzurechnungen kommen soll (vgl. § Abs. 4 Satz 3, Abs. 4a Satz 3 und Abs. 5). Demnach meint: „Anstelle der Ermittlung des Gewinns ...“ den Gewinn iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1, der wiederum die Bemessungsgrundlage für die GewSt. darstellt; so in der Sache auch BMF v. 24.3.2000, BStBl. I 2000, 453.

Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 4 Abs. 1 oder § 5: „Anstelle“ meint, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Normen vorliegen müssen. Dies umfasst auch innerstaatliche Zurechnungsfragen, insbes. auch die Zuordnung der Einkünfte/WG aufgrund der DBA. Alles was im BV-Vergleich nicht dem deutschen Steuerzugriff unterliegt, unterliegt auch nicht § 5a.

Mitunternehmenschaften: Nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht bedeutet die Verweisung auf § 4 Abs. 1, § 5, dass bei Mitunternehmenschaften nur die Gewinnermittlung auf der ersten Stufe erfasst und der Sonderbilanzbereich ausgeblendet wird (s. § 15 Anm. 451 ff. zur zweistufigen Gewinnermittlung bei Mitunternehmenschaften). UE erfasst die Tonnage-Gewinnermittlung auch den Sonderbilanzbereich; vgl. aber Anm. 83. Auch die Rspr. fordert, dass die Erfassung der Sondervergütungen – ebenso wie die sonstigen SonderBE und -BA – sich nach der Gewinnermittlungsart richtet, der auch die PersGes. unterliegt, s. § 15 Anm. 535 mwN. Die Gewinnermittlung der hier in Frage kommenden Seeschiffahrtbetriebe richtet sich aber nach §§ 4, 5. Diese Gewinnermittlungsart soll gerade ersetzt werden: „An Stelle ...“. Bestätigt wird dies durch die Anordnung einer ausdrücklichen Hinzurechnung der Sondervergütungen durch Abs. 4a Satz 3.

IV. Bemessungsgrundlage als Rechtsfolge des Abs. 1 (Abs. 1 Satz 2)

32

Die Tonnagegewinnermittlung erfolgt mittels eines Staffeltarifs.

Der Tonnagegewinn beträgt pro Tag des Betriebs für jedes im internationalen Verkehr betriebene Handelsschiff für jeweils volle 100 Nettotonnen (Nettoraumzahl)

0,92 € bei einer Tonnage bis zu 1 000 Nettotonnen,

0,69 € für die 1 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 10 000 Nettotonnen,

0,46 € für die 10 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 25 000 Nettotonnen,

0,23 € für die 25 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage.

Tonnagegewinnermittlung setzt sich hiernach aus 3 Rechengrößen zusammen:

Betriebstage: Der Begriff der Betriebstage ist nicht zu verwechseln mit dem Begriff der Seereisetage iSd. Abs. 2 Satz 1, s. Anm. 40. Bei Letzteren geht es darum, zu bestimmen, ob im Wj. eine Förderung dem Grunde nach überhaupt in Betracht kommt. Der Begriff der Seereisetage ist der engere Begriff. Für den Begriff der Betriebstage reicht jede Tätigkeit aus, die durch den Zweck, Personen und/oder Güter per Schiff zu befördern, ausgelöst wird.

Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 4) ist der Betriebstag grundsätzlich jeder Kalendertag ab Infahrtsetzung des Schiffs bzw. ab Charterbeginn bis zum Ausscheiden des Schiffs bzw. bis zum Charterende. Ein zwölf Monate umfassendes Wj. hat demnach grundsätzlich 365 Betriebstage; ausgenommen Tage des Umbaus oder der Großreparatur. Für Kalendertage, die keine Betriebstage sind, bleibe es bei der Gewinnvermittlung nach Abs. 1 mit der Folge, dass der Gewinn für diese Tage 0 € beträgt.

Der Ansatz von 0 € für den Fall, dass keine Betriebstage vorliegen, ist uE gerechtfertigt, da auf jeden Fall feststeht, dass eine Begünstigung nach Abs. 2 Satz 1 für das Wj. in Betracht kommt.

Ansonsten ist der Umfang der Betriebstage sehr umstritten. Die FinVerw. geht naturgemäß durch die Herausnahme der Tage des Umbaus und der Großreparatur von einem weiten Begriffsverständnis aus.

Teilweise wird auf die tatsächlichen Einsatztage, in denen die Schiffe technisch betriebsbereit sind, abgestellt, so BLÜMICH/HOFMEISTER, § 5a Rn. 23; GOSCH in KIRCHHOF/GOSCH V., § 5a Rn. 35. Zeiten, in denen das Schiff sich auf Reede be-

findet, repariert wird (Wertzeiten), sich aufgrund von Vollstreckungsmaßnahmen „an der Kette befindet“ oder tatsächlich seinem Zweck entsprechend gar nicht eingesetzt wird, sollen herausgenommen werden.

Beispiel nach PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 142: Das Schiff A der Schifffahrts-KG (§ 5a) fährt in Zeitcharter. Der Charterer weist den Kapitän an, Banjul in Gambia anzulaufen. Aufgrund des sprunghaften Auf und Ab des Wasserstands durch die schwere Dünung im Atlantik (sog. Schwell) schlägt das Schiff gegen die Mole und beschädigt die Außenhaut. Die Reparatur dauert zwei Wochen. In den üblichen Zeitcharterverträgen werden sog. Off-hire-Zeiten, Zeiten in denen die Fracht entfällt, vereinbart. „Ohne Miete“ ist ein Schiff dann regelmäßig bei Ausfall wegen Schäden oder sonstiger Mängel.

Beispiel nach BGH v. 2.12.2004 – III ZR 358/03, n.v.: Erlass einer Festhalteverfügung nach § 17 Abs. 3 der SchiffssicherheitsVO (BGBl. I 1997, 2217) iVm. dem SOLAS-Übereinkommen und dem Freibordübereinkommen bei Schiffen mit schweren Korrosionsschäden.

Stellungnahme: UE ist der FinVerw. zu folgen. Dies ergibt sich als Schluss aus Abs. 2 Satz 2. Dort ist definiert, was auch als Betrieb gilt, s. Anm. 45. Alles, was sich demnach als Neben- und Hilfsgeschäft darstellt (zB Reparaturen) und Auswirkungen auf die Einsatzfähigkeit des Schiffs hat, muss zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen auch zu den Betriebstagen zählen, so im Ergebnis auch SCHMIDT/SEEGER XXV. § 5a Rn. 10.

Nettotonnen: Seit 1994 geltende Vermessungsangaben für den nutzbaren Nettoraum eines Schiffs. In Deutschland wird diese Größe als Nettoraumzahl angegeben (Gesamthalt aller Laderäume, allerdings ohne Containerkapazität auf Deck, der „verdienende“ Teil des Schiffs). Sie ergibt sich aus dem Schiffsbrief, hierzu Gesetz zu dem Internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen v. 23.6.1969, BGBl. II 1975, 65 (Art. 4 Nr. 5, Art. 7 u. Anlage 1 Regel 4).

Berechnung: Für die Berechnung der Nettotonnage sind jeweils die Nettotonnen pro Schiff mit der Anzahl der Betriebstage im internationalen Verkehr und dem Staffeltarif zu multiplizieren.

Beispiel: Schiff mit 10000 Nettotonnen: Für die ersten 1000 Nettotonnen: $10 \times 0,92 \text{ €}$ pro Betriebstag; für die weiteren 9000 Nettotonnen $90 \times 0,69 \text{ €}$ pro Betriebstag; insgesamt: $9,20 \text{ €} + 62,10 \text{ €} = 71,30 \text{ €}$ pro Betriebstag. Bei 360 Betriebstagen ergibt sich ein Tonnagegewinn in Höhe von 25668 €.

33–34 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2:

Betreiben von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

35

A. Vorbemerkungen zu Abs. 2

Abs. 2 behandelt die verschiedenen begünstigten Formen des Betriebens eines Seeschiffs zur Erzielung von Frachteinnahmen im internationalen Verkehr, wobei es nicht darauf ankommt, ob eigene oder gecharterte Handelsschiffe eingesetzt werden. Satz 1 enthält eine Legaldefinition des Betriebens von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Satz 2 beschränkt den Einsatz mittels Vercharterung auf ausgerüstete Handelsschiffe und erstreckt die Begünstigung auf Neben- und Hilfsgeschäfte und Veräußerungstatbestände. Satz 3 trifft eine Sonderregelung für gecharterte Handelsschiffe, die in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen sind, während Satz 4 die Fälle erfasst, in denen dies nicht

der Fall ist. Satz 5 behandelt die Gleichstellung von Handelsschiffen mit solchen, die im Zusammenhang mit Bodenschätzen und Energielagerstätten eingesetzt werden.

Im Verhältnis zu § 34c Abs. 4 aF wurde auf das Führen der deutschen Flagge verzichtet. Ausweislich des Genehmigungsschreibens der EU sollte der Trend zur Ausflagung gestoppt werden. Man versprach sich durch den Verzicht auf dieses zusätzliche Tatbestandsmerkmal die Rückführung von von deutschen Unternehmen finanziell kontrollierten Schiffen.

Nach § 34c Abs. 4 Satz 3 aF war allgemein eine Vercharterung begünstigt, wenn erstens der Vercharterer das Handelsschiff ausgerüstet hatte und zweitens die Vercharterung zum in Satz 2 bezeichneten Zweck erfolgte. Dieses zweite Erfordernis wurde für den Fall der Ausrüstung durch den Vercharterer fallen gelassen. Inhaltlich hat sich jedoch dadurch uE nichts geändert, da der einzige Zweck dieses Teils des Satzes 2 ist, dass die Bareboat-Vercharterung ausgeschlossen werden soll.

B. Handelsschiffe im internationalen Verkehr

I. Legaldefinition des Betriebens von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

1. Einsatz eigener oder gecharterter Seeschiffe

36

Begriff des Schiffs, Handels- und Seeschiffs: Die Bezeichnung Schiff stellt einen Oberbegriff dar. Eine exakte begriffliche Erfassung ist nicht möglich, so GREBNER, AWD 1975, 75 ff.; DIMIGEN, Bareboatcharter und Bareboatregistrierung, 2000, 90–93 aus völkerrechtl. Sicht. In Zweifelsfällen entscheidet bei der Fülle der unterschiedlichen Schiffstypen der Einzelfall. Nach der Rspr. des BFH ist ein *Schiff* (keine Definition im Gesetz) als solches zu definieren als ein auf („oder auch unter“, so RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, Einf. Rn. 2) dem Wasser schwimmendes (Abgrenzung zu Luftkissenfahrzeugen, Tragflügelbooten oder Amphibienautos) Fahrzeug (in Abgrenzung zu anderen schwimmenden oder festverankerten Gegenständen Bestimmung zur Fortbewegung erforderlich), ohne Rücksicht darauf, welchem Verwendungszweck es dienen soll, und einerlei, ob es Eigenbewegung hat oder nicht (DIMIGEN aaO: jedenfalls völkerrechtlich anerkannt, wenn eigener Antrieb). Ob ein solches Fahrzeug dem Transport von Personen oder Sachen oder ob es anderen Zwecken, zB als Kabel-, Bergungsschiff oder als Eisbrecher zu dienen bestimmt ist, ist unerheblich; vgl. BFH v. 21.9.1955 – V 106/55 U, BStBl. III 1955, 358 (Schwimmramme mit Einsatzzweck Einrammen von Pfählen für Duckdalben und Spundwänden, Werkstattschiff als Schleppkahn mit Einsatzzweck maschinelle Hilfeleistung bei Neubauten von Wasserbauwerken bzw. Unterhaltungsarbeiten an diesen). Ob es sich um ein Seeschiff, Handelsschiff, Binnenschiff etc. handelt/handeln muss, ist nach dem Sinn und Zweck oder Anwendungsbereich des einzelnen Gesetzes (EStG, HGB, UStG etc.) zu beurteilen, so der Sache nach BFH v. 21.9.1955 – V 106/55 U aaO zu 2. Zum Schiff iSd. § 5a wird es erst, wenn es geeignet ist zur Beförderung von Gütern und/oder Personen, also über einen eigenen Schiffsantrieb verfügt oder im Rahmen eines Schub- oder Schleppverbands (Trennung zwischen Lastträger und Antriebsschiff), vgl. BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl. II 1986, 60.

Für Zwecke des § 5a muss das Schiff fähig und bestimmt sein zur Personen- und/oder Güterbeförderung, s. Anm. 40.

Zur Notwendigkeit der Seebeförderung s. Anm. 43. Seehandelsrechtl. ist die regelmäßige Verwendung auf der See (Abgrenzung Binnenschifffahrt) erforderlich. Gelegentliche Verwendungen auf Ostsee/Nordsee sind unzureichend (RABE aaO, Einf. Rn. 17 mwN. 47 Seefahrten pro Jahr ausreichend, zum überwiegenden Einsatz iSd. § 5a s. Anm. 40).

Eigene: Nach § 484 HGB ist Reeder der Eigentümer eines ihm zum Erwerb durch die Seefahrt dienenden Schiffs.

Ob Schiffe eigene Schiffe sind, richtet sich nach der Zurechnungsnorm des § 39 AO.

Gechartert: Der Begriff des Chartervertrags wird im handelsrechtl. Schrifttum als ungenauer Sammelbegriff (HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 235) oder als schillernd (RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, § 510 HGB Rn. 9) bezeichnet. Die Praxis gebraucht ihn für alle möglichen Fälle der Schiffsverwendung durch Dritte (RABE aA) Dies liegt ua. daran, dass das HGB in § 556 HGB unter der Überschrift: „Arten des Seefrachtvertrages“ lediglich einen Frachtvertrag zur Beförderung von Gütern erwähnt, der sich bezieht auf:

1. das Schiff im ganzen oder einen verhältnismäßigen Teil oder einen bestimmt bezeichneten Raum des Schiffs, sog. Raumfrachtvertrag oder
2. auf einzelne Güter, sog. Stückgutvertrag.

Lediglich in § 557 HGB wird die „Charterpartie“ als Urkunde über den sog. Raumfrachtvertrag erwähnt.

Zu den wesentlichen für die Praxis relevanten Charterverträgen s. § 49 Anm. 443, vgl. auch PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 4. Kapitel; HERBER, Seehandelsrecht, 1999, § 32 und MANKOWSKI, Seerechtliche Vertragsverhältnisse im internationalen Privatrecht, 1995, 89.

Gecharterte Schiffe unterliegen in Abs. 2 Sätzen 3 und 4 weiteren gesonderten Bestimmungen, die danach unterscheiden, ob das gecharterte Schiff im deutschen Seeschiffsregister eingetragen ist, dann Satz 3, oder nicht, dann Satz 4.

37 2. Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem deutschen Seeschiffsregister eingetragen sind

Das im Übrigen für die Tonnagegewinnermittlung qualifizierte Seeschiff muss überwiegend, dh. zu mehr als der Hälfte der Tage im Wj. in einem deutschen Seeschiffsregister eingetragen sein; s. zum Merkmal des Überwiegens beim Einsatz Anm. 40.

Auch in diesen Fällen ist die Vergünstigung (bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen) im vollem Umfang und nicht nur zeitanteilig zu gewähren, andernfalls zu versagen.

Das Gesetz verlangt lediglich den überwiegenden Eintrag in das inländ. Seeschiffsregister. Eine formale überwiegende Eigentümerstellung in Bezug auf das Schiff ist nicht gefordert. Ein Eigentümerwechsel während des Wj., wofür eine bloße Einigung ausreicht, führt nicht notwendigerweise zur Austragung aus dem Seeschiffsregister. Der Erwerber erlangt lediglich einen Berichtigungsanspruch. Für den Fall des Erwerbs eines Second-Hand-Schiffs (Kj. = Wj., Erwerb am 1.8 = Eintragungstag ins Seeschiffsregister, Schiff war vorher nicht eingetragen) mit wirtschaftlichem Eigentümerwechsel ist uE für die Frage der zeitanteiligen Eintragung auf den Zeitraum vom 1.8. bis zum 31.12. abzustellen (so auch

FWB/WASSERMEYER, § 34c EStG Rn. 205). Für den Fall, dass das Schiff bereits in einem inländ. Seeschiffsregister seit Beginn des Wj. eingetragen war und auch weiter eingetragen bleibt, kann auf das ganze Wj. abgestellt werden, so auch FWB/WASSERMEYER aaO Dies gilt auch, wenn das Handelsschiff gechartert wurde, vgl. FWB/WASSERMEYER aaO. Dies führt zu einer gesteigerten Nachforschungstätigkeit der Schifffahrtsgesellschaft, da heutzutage viele Reedereien kein einziges Schiff ihr eigen nennen, vgl. zum Problemkreis des sog. Non-Vessel-Owning-Carrier – NVO: HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 133, 242 ff., 336, und PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 11, 154.

Fälle der Verpflichtung zur Führung der Bundesflagge mit Rechtsfolge Seeschiffsregistereintragung: Das Schiffsregister hat grundbuchähnliche Funktion. Für die Besteuerungssituation von entscheidender Bedeutung ist jedoch nicht diese Funktion, sondern das Verhältnis zum Flaggenrecht. Nach § 3 Abs. 2 SchRegO werden die Kauffahrteischiffe und andere zur Seefahrt bestimmten Schiffe (Seeschiffe) eingetragen, die nach §§ 1, 2 des FIRG die Bundesflagge zu führen haben oder führen dürfen. Hierbei bildet die Eintragung in das Schiffsregister wiederum ihrerseits die Grundlage für die Ausübung des Rechts zur Führung der Bundesflagge, § 3 FIRG.

Nach § 1 Abs. 1 FIRG besteht die Verpflichtung für Seeschiffe, die Bundesflagge zu führen, wenn deren Eigentümer (formelles Eigentum: flaggenrechtl. Eigentümerbegriff: „ownership“, BTDrucks. 11/4310, 228 und nicht „beneficial ownership“) Deutsche sind, die gleichzeitig ihren Wohnsitz im Geltungsbereich des GG haben. Nach § 1 Abs. 2 FIRG werden Deutsche mit Wohnsitz im Geltungsbereich des GG mit bestimmten Gesellschaften mit Sitz in Deutschland gleichgestellt:

OHG und KG (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a FIRG)	Kumulativ: Deutsche Mehrheit: a) der persönlich haftenden Gesellschafter b) der geschäftsführenden Gesellschafter c) der Stimmen nach Gesellschaftsvertrag (Wohnsitz/Sitz der Gesellschafter egal)
Juristische Personen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Buchst. b FIRG)	Deutsche Mehrheit a) im Vorstand oder b) in der Geschäftsführung (Wohnsitz/Sitz der Gesellschafter egal)
Partenreedereien (§ 1 Abs. 3 FIRG)	Kumulativ: a) Ein Mitreeder: – Deutscher ist und – Wohnsitz im Geltungsbereich des GG b) Mehrheitsbesitz des Schiffsparten – nach Größe – durch Deutsche (Wohnsitz der Gesellschafter egal; Gesellschaften ausgeschlossen: „Deutsche“)

Aus dieser Zusammenstellung ergibt sich, dass es zunächst um Gesellschaften geht, die sich unter geschäftsführender Kontrolle deutscher Staatsangehöriger befinden (PersGes.u. juristische Personen). Bei der PersGes. muss zudem die Stimmenmehrheit bei Deutschen liegen. Bei der Partenreederei bedarf es der Mehrheit der Schiffsparten (§ 491 HGB) und des inländ. Wohnsitzes eines deutschen Mitreeders. Der Wohnsitz der Gesellschafter ist irrelevant. An dessen Stelle tritt der Sitz der Gesellschaft in Deutschland. Bei der Partenreederei geht der

Gesetzgeber davon aus, dass diese – anders als Handelsgesellschaften – keinen Sitz hat (keine Handelsgesellschaft, Umkehrschluss aus § 489 Abs. 2 HGB (s. näher RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, § 489 Rn. 2 ff.), weshalb es eines anderen Anknüpfungspunkts („echte Verbindung“ nach Art. 91 Abs. 1 Seerechtsübereinkommen, BGBl. II 1994, 1798) bedarf, vgl. BTDrucks. 11/4310, 228. Angesicht der Annerkennung Rechtsfähigkeit der GbR erscheint die Bezugnahme auf die Mitreeder nicht mehr zeitgemäß, vgl. BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, ZIP 2001, 330; v. 18.2.2002 – II ZR 331/00, ZIP 2002, 614. Demnach käme eine Zuordnung zu § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FIRG in Betracht (Partenreederei als Zurechnungssubjekt des Schiffseigentums).

Gestalterisch kann durch Beseitigung der tatbestandlichen Voraussetzungen die Führung der Bundesflagge vermieden oder später beseitigt werden, wenn zB der Eigentümer seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt.

Beispiel: Im Eigentum einer Schifffahrtsgesellschaft mit Sitz in Deutschland steht das Containerschiff MS „A“. Dieses Schiff wird an einen Eigentümer im Ausland veräußert.

Das formale Eigentum des Ausländers wird auf ein Treuhandverhältnis reduziert. Das Schiff wird der deutschen Schifffahrtsgesellschaft im Rahmen einer Bareboat-Charter überlassen. Da der formale Eigentümer kein Deutscher bzw. keine deutsche Gesellschaft mehr ist, entfällt die Verpflichtung die deutsche Flagge zu führen und somit der Eintrag ins Seeschiffsregister. Dies ist auch zeitanteilig möglich.

Dies wirft in neuerer Zeit aufgrund der Entscheidung des EuGH v. 5.11.2002 – Rs. C-208/00 (Überseering), EuGHE 2002, I-9919 (Übertragung der Anteile an einer niederl. BV an im Inland ansässige Gesellschafter), in Fällen der Übertragung an Tochtergesellschaften außerhalb der EG dann schwierige Fragen auf, wenn diese Tochtergesellschaft nur zum Zweck dieser Gestaltung geschaffen wird und die Geschäfte nur mit der inländ. Mutter abgeschlossen werden, vgl. zB PUTTFARKEN, Seehandelsrecht 1997, 297. Im Verhältnis zu Drittstaaten gilt nach hM die Sitztheorie fort. PUTTFARKEN will das Schiff der inländ. Muttergesellschaft zuordnen mit der Folge der Flaggenpflicht dieser für das Schiff. Hieran bestehen uE jedoch Zweifel. Zum einen hat der BGH vor der obigen Entscheidung auf der Grundlage der Sitztheorie entschieden, dass eine Ltd. im Inland eine rechtsfähige PersGes. darstellt (BGH v. 1.7.2002 – II ZR 380/00, BGHZ 151, 204), demnach käme eine Flaggenpflicht in Bezug auf diese Gesellschaft in Betracht. Zum anderen ist durch zahlreiche Kapitalschutzabkommen die Rechtsfähigkeit ausländ. Gesellschaften bilateral anerkannt worden, was es zu überprüfen gilt, vgl. zB EIDENMÜLLER, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht 2004, § 2 Rn. 6 ff. mwN.

Fälle der fakultativen Möglichkeit zur Führung der Bundesflagge mit Rechtsfolge Seeschiffsregistereintragung: § 2 FIRG sieht das fakultative Recht zur Führung der Bundesflagge in den Fällen vor, in denen nicht eine Verpflichtung bereits nach § 1 FLRG oder eine Berechtigung nach § 2 Abs. 2 FIRG (erfasst nur Deutsche) besteht.

► *Staatsangehörige eines EG-Mitgliedstaats mit Wohnsitz im Inland*, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FIRG (gesetzestechisch wird hierbei die deutsche Staatsangehörigkeit durch die Staatsangehörigkeit der Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften ersetzt, wozu begrifflich auch Deutsche gehören, § 1 Abs. 1 FIRG). Hierdurch soll Eigentümern mit Wohnsitz und Sitz (§ 1 Abs. 1a FIRG) im Inland das Führen der Bundesflagge ermöglicht werden, wenn die nach §§ 1 bzw. 2 Abs. 2 FIRG zu erfüllenden Voraussetzungen nur deshalb nicht erfüllt werden, weil die Eigentümer Staatsangehörige von EG-Mitgliedstaaten sind, vgl. BTDrucks. 12/6153, 16.

► *Mehrbeitliches Eigentum von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats ohne Wohnsitz im Inland* (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FIRG) oder bei Gesellschaften iSd. Art. 48 EGV

ohne Sitz im Inland (§ 2 Abs. 1a, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FIRG) bei gleichzeitiger Benennung verantwortlicher Personen mit Sitz oder Wohnsitz im Geltungsbereich des GG, die ständig beauftragt sind, dafür einzustehen, dass bei Seeschiffen die deutschen Rechtsvorschriften in technischer, sozialer und verwaltungsmäßiger Hinsicht eingehalten werden.

Deutsch-Amerikanischer Freundschaftsvertrag: Für US-amerikanische Reedereien muss der Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika v. 29.10.1954 (BGBl. II 1956, 487) beachtet werden, aufgrund dessen Inländergleichbehandlung, Meistbegünstigung und Niederlassungsfreiheit in den USA gegründeter Gesellschaften vereinbart wurde, vgl. BGH v. 29.1.2003 – VII ZR 155/02, DB 2003, 818. Unabhängig von einer Verwaltungssitzverlegung müsste uE § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FIRG angewandt werden.

Im EG-Ausland gegründete Personengesellschaften: Ob nach dem Recht eines EG-Staats gegründete PersGes. von § 2 Abs. 1a FIRG erfasst werden, erscheint fraglich, da Art. 48 Abs. 2 EGV begrifflich nicht aufgeführt wurde. Hierbei handelt es sich uE jedoch zumindest um ein redaktionelles Versehen, da der Gesetzgeber die Entscheidung des EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89 (Factorame ua.), EuGHE 1991, I-3905, europarechtskonform umsetzen und erkennbar alle Gesellschaftsformen erfassen wollte, die in den Anwendungsbereich des Art. 48 EGV fallen. Hier ist jedoch str., ob PersGes. erfasst werden; bejahend und wohl hM zB PAEFGEN, WM 2003, 565 (566 mwN), kritisch LEIBLE/HOFFMANN, RIW 2002, 933 (934).

► *Eigentümer sind Deutsche, andere EG-Staatsangehörige und EG-Gesellschaften iSd. Art. 48 EGV*, die im Geltungsbereich des GG keinen Wohnsitz/Sitz haben, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1a, Abs. 2 1. Var. FIRG. Diese Alt. hat uE keine rechtliche Bedeutung, da nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 1a auf die Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der EG verwiesen wird, wozu auch Deutsche zählen; so auch BTDrucks. 12/6153, 16).

► *Partenreedereien, die nicht schon nach § 1 Abs. 3 verpflichtet sind, die deutsche Flagge zu führen*, wenn mindestens ein Deutscher/ein anderer Staatsangehöriger der EU oder eine Gesellschaft iSd. Art. 48 EGV bei fehlendem Wohnsitz/Sitz im Inland als Mitreeder beteiligt ist, §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1a, Abs. 2 2. Var. Buchst. a FIRG. Nur dieser Mitreeder, der nunmehr keinen Wohnsitz im Inland hat, wird uE ersetzt. Die Beteiligung mindestens eines deutschen Mitreeders ohne Wohnsitz im Inland wurde seinerzeit eingefügt, um zum einen eine einheitliche flaggenrechtl. Zuordnung der Seeschiffe sicherzustellen und zum anderen, um einen Gleichklang mit den Eigentümern ohne Wohnsitz im Inland herzustellen, vgl. BTDrucks. 11/4310, 230.

► *Erbengemeinschaften bei Mehrheitsbeteiligung am Nachlass von Deutschen, EU-Staatsangehörigen bzw. Gesellschaften iSd. Art. 48 EGV* mit ausschließlicher Vertretungsbefugnis diesen Personengruppen, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Var. 3 Buchst. b FIRG mit Wohnsitz oder Sitz im Inland. Betreibt die Erbengemeinschaft das Seeschiff in qualifizierter Weise fort, so wird das Schiff in der dann maßgebenden Rechtsform betrieben, so dass diese Bestimmung dann uE keine Anwendung findet.

Fälle der fakultativen Möglichkeit zur Führung der Bundesflagge ohne Möglichkeit der Seeschiffsregistereintragung: Seeschiffen kann das Flaggenrecht nach §§ 10 FIRG, 6ff. FIRV für ihre erste Überführungsreise in einen anderen Hafen einschließlich der dafür erforderlichen vorausgehenden Fahrten

gewährt werden, wenn diese auf einer deutschen Werft gebaut wurden. Dies beinhaltet jedoch kein Recht, in ein inländ. Schiffsregister eingetragen zu werden, es wird lediglich ein Flaggenschein erteilt.

Nach §§ 11 Abs. 1 FIRG, 6 ff. FIRV kann ausländ. Eigentümern/Ausrüstern (Person iSd. §§ 1 oder 2 Abs. 1 ggf. iVm. § 2 Abs. 1a FIRG) aufgrund/oder ohne internationale(r) Vereinbarungen die Befugnis zur Führung der Bundesflagge verliehen werden. Dieses Flaggenführungsrecht beinhaltet kein Recht zur Eintragung in ein inländ. Seeschiffsregister. Der Nachweis der Berechtigung erfolgt vermittels Flaggenschein.

Nach §§ 5 FIRG, 2–5 FIRV besteht die Möglichkeit, das Recht zur Führung der Bundesflagge mittels Schiffsvorzertifikat (vor Juli 1990: Flaggenzeugnis, jedoch keine inhaltliche Änderung, vgl. BTDrucks. 11/4310, 232) zu erhalten. Hiermit soll bei Kauf eines Schiffs im Ausland die Möglichkeit geschaffen werden, bis zur Eintragung in das Schiffsregister für maximal 6 Monate die Bundesflagge zu führen. Eine Ausflagung nach § 7 FIRG kommt bereits bei Erteilung des Schiffsvorzertifikats durch die ausländ. Botschaft in Betracht, vgl. § 7 Abs. 2 FIRG.

Offenes Register auch für Drittstaaten: Da § 2 Abs. 1a FIRG lediglich verlangt, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der EG *gegründet* wurde und innerhalb der EG iSd. Art. 48 EGV ansässig ist, können Staatsangehörige/Gesellschaften außerhalb der EG durch entsprechende Gründungen das Recht zur Führung der Bundesflagge erlangen, da diese so gegründeten Gesellschaften Staatsangehörigen der EG gleichgestellt werden.

38–39 Einstweilen frei.

3. Einsatz im internationalen Verkehr

40 a) Im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern eingesetzt

Die Seereisetage von Handelsschiffen im internationalen Verkehr müssen überwiegen. Dies hängt ab vom Anteil der entsprechenden Reisetage an der Gesamtzahl der Reisetage des Schiffs in einem Wj. (BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783, sog. Seereisetage; BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 5). Das Handelsschiff muss demnach an mehr als der Hälfte der Tage im Wj. zur Beförderung von Personen oder Gütern im internationalen Verkehr eingesetzt werden.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so gilt das Schiff für das gesamte Wj. in vollem Umfang als „im internationalen Verkehr betrieben“. Dem Grunde nach kommt dann eine Begünstigung in Betracht (BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783 und v. 28.9.1987 – VIII R 163/84, BStBl. II 1989, 50). Der konkrete Umfang ergibt sich nunmehr aus der Ermittlung der Betriebstage, s. Anm. 32. Letztere können auch Tage umfassen, an denen kein konkreter tatsächlicher Beförderungseinsatz vorliegt.

Infahrtsetzung und Veräußerung im Laufe des Wirtschaftsjahrs:

Beispiel: Das Handelsschiff wurde Anfang 01 bei der Werft bestellt, im September abgeliefert und im gleichen Monat „im internationalen Verkehr eingesetzt“. Die Schiffahrts-KG besteht seit Anfang des Jahres.

Dieser Fall ist im Gesetz nicht geregelt. Stellt man auf das Wj. der KG ab, liegen die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 nicht vor. Diese Gesetzeslücke ist dem angelegten Gesamtplan des Gesetzgebers folgend zu schließen. UE zutreffend

geht die FinVerw. (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 5 Satz 3) davon aus, dass dann vom Zeitraum von der Infahrtsetzung bis zum Schluss des Wj. der KG auszugehen ist. Dies ergibt sich aus dem Förderungszweck des Gesetzes, vgl. auch BFH v. 13.2.1980 – I R 181/76, BStBl. II 1980, 190 (obschon § 34c Abs. 4 idF des Jahres 1974 das Führen der deutschen Flagge für das ganze Wj. forderte, hatte der BFH einer zeitanteiligen Betrachtung zugestimmt; im konkreten Fall Einflaggung erst ab 1.11. des Jahres. Entgegen FWB/WASSERMEYER, § 34c EStG Rn. 189 behält diese Entscheidung aufgrund der darin zum Tragen kommenden allgemeinen Problemlage ihre Bedeutung auch über das Jahr 1976). Auch verlangt das Gesetz den Einsatz eines Handelsschiffs. Dieser ist aber erst mit Stapellauf möglich. Diese Grundsätze gelten auch für den Fall der Veräußerung im Wj. (BMF v. 12.6.2002 aaO). Auch hier besteht nicht mehr die gesetzlich vorausgesetzte Möglichkeit eines Einsatzes bis zum Ende des Wj.

Die Folgen des nicht überwiegenden Einsatzes im internationalen Verkehr im Wj. sind im Schrifttum, soweit ersichtlich, nicht erörtert. Man könnte auf die Idee kommen, dass nunmehr Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 Var. 2 in Betracht kommt. Diese Bestimmung stellt aber nicht auf das Wj. ab. Dem Zweck des Gesetzes würde es jedoch uE am ehesten entsprechen, diese Bestimmung anzuwenden.

Ein- und Austragungen aus dem inländischen Seeschiffsregister im Laufe des Wirtschaftsjahrs: Die FinVerw. (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 5 Sätze 5, 6) stellt zutreffend für den Fall der Austragung ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums und für den Fall der Eintragung jeweils im Laufe eines Wj. die Anzahl der Seereisetage, die das Schiff bis zum Fortfall der Eintragung bzw. ab Eintragung bis zum Ende des Wj. zurückgelegt hat, den gesamten Reisetagen des vollen Wj. gegenüber.

Als Fall der Austragung ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums hat die FinVerw. erkennbar die Fälle vor Augen, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 1, ggf. 2 FIRG nicht mehr vorliegen (das FIRG stellt auf die zivilrechtl. Eigentümerpositionen ab) und das Schiff in ein ausländ. Seeschiffsregister eingetragen wird unter Einräumung einer treuhänderischen Rechtsposition.

Der zweite Fall der Eintragung im laufenden Wj. erfasst genau den umgekehrten Fall. Das Handelsschiff wurde nach idR Einräumung einer treuhänderischen Rechtsposition sofort in ein ausländ. Seeschiffsregister eingetragen unter Vermeidung des § 1 FIRG. Nunmehr werden die Voraussetzungen des Flaggenrechts für eine Eintragung in das inländ. Seeschiffsregister geschaffen.

Erwerb durch Beförderung von Personen und Gütern: Der Betrieb des Handelsschiffs muss *zur* (zweckgerichtet) Beförderung von Personen und Gütern erfolgen, vgl. auch Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr in ABl. EG v. 17.1.2004, Nr. C 13/5.

Beförderung von Personen und Gütern als Hauptzweck:

Beispiel nach BFH v. 28.3.1984 – I S 17/83, BFHE 141, 24: Die A GmbH betreibt auf Schiffen, die im inländ. Schiffsregister eingetragen sind, das Verbrennen von Chemikalien. Die Schiffe sind mit Verbrennungsanlagen ausgerüstet. Sie nehmen in ausländ. Häfen (bei inländ. Häfen käme eine Vergünstigung keineswegs in Betracht) flüssige Abfallstoffe auf, um sie auf die offene See zu transportieren und dort zu verbrennen.

Die A-GmbH beansprucht für ihre Einkünfte aus dem Betrieb der Verbrennungsschiffe die StVergünstigungen des § 5a. Das FA vertritt die Auffassung, die Verbrennungsschiffe hätten nach ihrem Hauptzweck nicht der Beförderung, sondern der Verbrennung der Abfallstoffe gedient.

Der BFH ließ es dahingestellt, ob im Rahmen der Begriffsbestimmung die „Beförderung von Gütern“ identisch sei mit dem Begriff der Beförderung nach den Vorschriften des Handels- und Seehandelsrechts für Frachtverträge. Es sei indes schon fraglich, ob im Rahmen der vertraglichen Beziehungen handelsrechtl. die Beförderungspflicht die Hauptpflicht darstellte oder nicht vielmehr die Abfallbeseitigung an einem von den Behörden zugewiesenen Platz, (krit. dazu, eine Beförderungsleistung als Hauptpflicht zu fordern: FWB/WASSERMEYER, § 34c EStG Rn. 207). Jedenfalls könnten unter den Begriff „Handelsschiffe im internationalen Verkehr“ nicht solche Schiffe eingeordnet werden, deren Hauptzweck anderen Zwecken als der Erbringung internationaler Beförderungsleistungen dienen würde. Das Abstellen auf den Hauptzweck ergibt sich uE auch aus dem Erfordernis des überwiegenden Einsatzes. Demzufolge ist der Einsatz von Kabel-, Bergungsschiffen oder Eisbrechern nicht erfasst, da anderen Zwecken als den Transport dienend, vgl. BFH v. 21.9.1955 – V 106/55 U, BStBl. III 1955, 358, s. zu weiteren Fällen § 49 Anm. 446, § 2a Anm. 96.

Unmittelbarkeit des Erwerbs durch Beförderung: Ein lediglich mittelbarer Erwerb durch Seefahrt wie bei § 484 HGB (hierzu RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, Einf. Rn. 20, Ertragszielung, die erst durch die Seefahrt in einem ersten Schritt ermöglicht wird (zB Hochseefischerei/Walfang mit sich anschließendem Verkauf oder das Verbringen eigener Güter mit eigenem Schiff im Rahmen eines Überseeverkaufs; vgl. zum letzten Fall BMF v. 5.4.1976, BStBl. I 1976, 261 unter 5.) reicht nicht aus. Dies ergibt sich uE aus dem Vergleich zum weit gefassten Wortlaut des § 484 HGB, der nur ein „zum Erwerb durch Seefahrt dienendes Schiff“ verlangt, während Abs. 2 Satz 1 den „Erwerb“ als Beförderungsleistung konkretisiert und einen Einsatz („eingesetzt“) gerade hierzu („zur“) fordert. Es sollen nur diese Tätigkeiten begünstigt werden, vgl. Abs. 1 („soweit ... entfällt“). Auch zeigt dies Abs. 2 Satz 5, wonach das einer Beförderung ggf. vorausgehende Aufsuchen von Bodenschätzen etc. den Gesetzgeber veranlasste, eine Gleichstellung („gleichgestellt“) mit den Transportleistungen anzuordnen.

► *Schleppschiffahrt:* Für Schlepper, die Beförderungsleistungen erbringen, kann § 5a in Anspruch genommen werden, vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783; aA § 2a Anm. 96. Vor dem Hintergrund der niederländischen Tonnagesteuer wurde nunmehr seitens der EU moniert, dass niederländische Schlepper für ihre Tätigkeit in einem deutschen Hafen die niederländische Tonnagesteuer in Anspruch nahmen, obschon diese nur selten oder gar nicht auf See eingesetzt waren, vgl. Entscheidung der Kommission v. 19.6.2002, ABl. EG Nr. L 314/97 v. 18.11.2002. Daraufhin haben die Niederlande ihr Gesetz geändert. Schleppschiffe fallen nach Ansicht der EG nur dann unter die Leitlinien der EG für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, wenn mehr als 50 vH der ausgeführten Tätigkeit „Seeverkehr“ darstellt. Wartezeiten können proportional einbezogen werden. Jeglicher Schleppdienst in Häfen oder die Hilfeleistung selbst angetriebener Schiffe (sog. Assistieren durch zB Ausbremsen des Schiffs oder Drehen desselben, damit dieses selbständig wieder den Hafen verlassen kann) zur Erreichung eines Hafens soll nicht begünstigt werden, vgl. Amtsblatt EG C 13/3 unter 3.1. Vor diesem Hintergrund könnte auch die deutsche Regelung auf Bedenken stoßen, da § 5a Beförderungsleistungen innerhalb eines ausländ. Hafens ohne Bezug zum Seeverkehr begünstigt.

► *Baggerarbeiten:* Bei Baggerarbeiten und Aushubarbeiten steht diese Arbeit im Vordergrund. Hier will die EU-Kommission aaO analog zu den Schleppbooten eine Vergünstigung zulassen, wenn mehr als 50 vH im Jahr „Seeverkehrsleistun-

gen im Sinne einer Beförderung ausgebaggerten oder ausgehoben Materials auf hoher See“ erfolgt, und dies nur in Bezug auf solche Beförderungsleistungen. Bei derartiger gemischter Tätigkeit ist eine Aufteilung in begünstigte und nicht begünstigte Tätigkeit erforderlich. Es wird eine getrennte Buchführung gefordert.

Der Ansicht der EU-Kommission ist uE für das deutsche Steuerrecht zu folgen. Hieraus ergibt sich eine Prüfungsreihenfolge:

- Besteht der Hauptzweck (bei mehreren Hauptzwecken reicht einer, vgl. nachfolgend „Personenbeförderung“) in der Beförderung von Personen und/oder Gütern?
- Falls ja, sind die sonstigen zu erbringenden Leistungen Neben- und/oder Hilfsgeschäfte hierzu?
- Falls ja, teilen diese das Schicksal der Hauptleistung?
- Falls Letzteres verneint wird, kommt eine getrennte Gewinnermittlung in Betracht?

► *Personenbeförderung* (vgl. HERBER, Seehandelsrecht, 1999, § 34): §§ 664 ff. HGB behandeln im Wesentlichen Haftungsfragen hinsichtlich der Beförderung von *Personen als solches* und deren Gepäck auf See. Hinzu kommt zivilrechtl. eine teilweise Überlagerung durch das Reiseveranstaltungsrecht (§§ 651a ff. BGB). Bei Letzterem geht es um die vertragliche Vereinbarung einer Gesamtheit von Reiseleistungen.

Dieser unterschiedliche Regelungsgegenstand der zivilrechtl. (Gesamtheit von Reiseleistungen) und seehandelsrechtl. (Anknüpfungspunkt ist die zu befördernde Person, der ein Schaden zugefügt wird) Betrachtung führt bei der Tonnagegewinnermittlung zu Schwierigkeiten.

Um eine Gesamtheit von Reiseleistungen und nicht nur um die isolierte Personenbeförderung handelt es sich insbes. bei Kreuzfahrten. Bei diesen treten zur Personenbeförderung häufig nicht nur Unterkunft und Verpflegung, sondern auch touristische Programme als weitere Hauptzwecke der Reise hinzu, bei denen die reine Beförderung möglicherweise nur von untergeordneter Bedeutung ist. Auf der anderen Seite sollen Fährschiffsüberfahrten zivilrechtl. reine Beförderungsverträge sein, wenn eine Kabinenunterbringung eingeschlossen ist.

Die FinVerw. will für Kreuzfahrten die Grundsätze eines Mischbetriebs anwenden; vgl. zu sog. Einkaufs- oder Butterfahrten BMF v. 13.12.1976, StEK EStG § 34c Nr. 81: Anwendung der Grundsätze über Mischbetrieb, da Warenverkauf im Vordergrund steht, Warenverkauf kein übliches Hilfs- und Nebengeschäft, anders bei regelmäßigen Linienfahrten, hier Hilfs- und Nebengeschäft.

UE ist das Problem entsprechend der obigen Prüfungsreihenfolge zu beurteilen, wobei der Warenverkauf bei den sog. Einkaufsfahrten und bei Kreuzfahrten im weitesten Sinne die „Hotelunterbringung“ und das sonstige Programm einen weiteren Hauptzweck bilden können (Umstände des Einzelfalls).

► *Warenverkauf und sonstige gastronomische Leistungen etc. von selbstständigen Gewerbetreibenden auf derartigen Schiffen*: Diese Leistungen unterliegen einer eigenständigen Beurteilung, da es sich hierbei um einen eigenen Gewerbebetrieb anderer Steuersubjekte handelt. Die Vermietung der Ladenflächen zB auf Kreuzfahrtschiffen unterliegt uE nicht der Tonnagebesteuerung.

Einstweilen frei.

41–42

43 b) **Einsatz im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See**

Folgende Fahrten sind begünstigt:

1. Fahrten zwischen einem inländ. und einem ausländ. Hafen,
2. Fahrten innerhalb oder zwischen ausländ. Häfen und
3. Fahrten zwischen einem ausländ. Hafen und der Hohen See.

Es ist demnach immer ein ausländ. Hafen anzusteuern. Der Aufenthalt in ausländ. Häfen ist begrifflich nicht an eine bestimmte Mindestdauer gekoppelt, so FWB/WASSERMEYER, § 34c EStG Rn. 209, mit dem Hinweis, dass eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO in Betracht kommt. Die Seefahrten zwischen deutschen Häfen (zB Cuxhaven/Helgoland) oder zwischen diesen und der Hohen See sind demnach nicht begünstigt. Die deutsche Regelung ist nicht mit der Ansicht der EG-Kommission abgestimmt, da sie das Erfordernis „auf dem Seeweg“ nur unzureichend berücksichtigt, s.u. zum Begriff der „Hohen See“. Bei Fahrten innerhalb oder zwischen ausländ. Häfen lässt sich dem Gesetzestext kein Bezug zum Seeweg entnehmen. Auch ist denkbar, dass die Fahrten zwischen einem inländ. und einem ausländ. Hafen auch auf Binnengewässern durchgeführt werden. Entweder man ergänzt diesen Wortlaut durch die Einschränkung „unter Inanspruchnahme des Seeweges“ oder es handelt sich um eine neu zu beantragende Beihilfe; s. zum analogen Problem der niederländischen Schlepper Anm. 40 unter dem Stichwort Schleppboote. Weitere Unstimmigkeiten resultieren daraus, dass ein von den Niederlanden aus betriebenes Fahrgastschiff zB für den Streckeneinsatz Emden/Borkum in den Niederlanden die dortige Tonnagegewinnbesteuerung in Anspruch nehmen kann (Emden – Borkum: Seeweg), ein entsprechendes deutsches Unternehmen mangels ausländ. Häfen jedoch nicht.

► *Begriff des Hafens*: s. § 49 Anm. 447, nicht zu verwechseln mit dem Liegeplatz, also der Platz, an dem vereinbarungsgemäß die Lösch- und Ladarbeiten erfolgen.

UE nicht erforderlich ist, dass die Schiffe den Hafen direkt anlaufen, was bei großen Schiffen in sehr vielen Fällen gar nicht in Betracht kommt. Maßgebend ist uE die zielgerichtete Beförderung zu einem Hafen; ob nunmehr Feeder-schiffe, Leichter o.Ä. eingesetzt werden müssen, um letztlich zum Bestimmungshafen der Güter zu gelangen, ist unerheblich. Dies erfordert auch der Zweck des § 5a. Ansonsten würde man wesentliche Segmente der deutschen Handelsflotte ausschließen.

► *Begriff der „Hohen See“*: Maßgebend ist uE die Grenzziehung zwischen der See und den nationalen Binnengewässern, die sich jeweils nach dem Recht des betreffenden Staates richtet, für Deutschland landwärts der Grenzen des § 1 FIRV (nicht die Hohe See iSd. UN-Seerechtsübereinkommens von 1982 [BGBl. 1994 II 1798]), so dass auch der Bereich der Küstenschifffahrt als entgeltliche Beförderung von Fahrgästen oder Gütern auf dem Seewege erfasst ist, § 1 KüstenschifffahrtsG unter Verweis auf § 1 FIRV. Hiervon geht erkennbar auch die EG-Kommission aus, vgl. EG-Kommission ABl. EG Nr. L 314/97 v. 18.11.2002, Rn. 77, Fn. 22: jeweils „auf dem Seeweg“: Festlandkapotage (Beförderungsleistungen zwischen ausländ. Festlandhäfen) wie auch die Offshore-Versorgungsdienstleistung (Beförderungsleistungen zwischen Festland und Anlagen oder Konstruktionen auf dem Festlandssockel) als auch die Inselkapotage (Beförderungsleistungen zwischen den Inseln oder vom Festland zu den Inseln).

► *Einsatz*: Die Handelsschiffe müssen tatsächlich zu qualifizierten Beförderungsleistungen eingesetzt werden (sog. Seereisetage, vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783, nicht zu verwechseln mit den Betriebstagen iSd. Abs. 1). Ballastfahrten (Fahrten ohne Ladung), Liegezeiten und Reparaturzeiten fallen demnach nach Ansicht des BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87 aaO nicht darunter. Liegezeiten meint hier Zeiten ohne Ladung. Dies ergibt sich auch daraus, dass der BFH die Liegezeiten als Leerzeiten bezeichnet: („Ballast-, Leer- und Reparaturzeiten“ unter II. 2. des Urteils).

Die Entscheidung kann uE nicht davon abhängig gemacht werden, ob das Schiff mit oder ohne Ladung am Liegeplatz festmacht. Die Entscheidung hierüber kann von erheblicher Bedeutung sein für die Frage, ob ein *überwiegender* Einsatz im internationalen Verkehr vorliegt und demzufolge für das betreffende Wj. dem Grunde nach die Voraussetzungen der Tonnagegewinnermittlung vorliegen.

UE sind die Liege- und Überliegezeiten untrennbarer Bestandteil des Einsatzes des Handelsschiffs und bilden in der Praxis einen wesentlichen Vertragsbestandteil der Charterverträge, PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 136 ff., sowie HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 256 ff. Eine ledigliche Zuordnung zu den Betriebstagen würde dieser Bedeutung nicht gerecht werden. Hierfür spricht auch der Zweck der Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Handelsflotte. Die obige Entscheidung des BFH steht dem nicht entgegen, da der BFH sich mit dieser Frage nicht beschäftigen musste. Zumindest ergibt sich nicht mit letzter Sicherheit, was im konkreten Fall mit Leerzeiten/Liegezeiten gemeint war, außer dass keine Schlepptätigkeit vorgenommen wurde, so auch im Ergebnis BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 5 Satz 2.

Einstweilen frei.

44

II. Vercharterung als Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Abs. 2 Sätze 2–4)

1. Vercharterte Handelsschiffe (Abs. 2 Satz 2)

45

Das Betreiben von Handelsschiffen im internationalen Verkehr in der Form der Vercharterung ist nur begünstigt, wenn diese vom Vercharterer ausgerüstet wurden. Ausrüster ist nach § 510 HGB derjenige, der ein ihm *nicht gehörendes Schiff* zum Erwerb durch die Seefahrt für seine Rechnung verwendet und es entweder selbst führt oder die Führung einem Kapitän anvertraut.

Hinzugecharterte Handelsschiffe: Zu unterscheiden ist zwischen nicht begünstigten hinzugecharterten ausgerüsteten und begünstigten nicht ausgerüsteten Handelsschiffen.

► *Hinzugecharterte ausgerüstete Handelsschiffe:*

Der BFH hat in seinem Urt. v. 5.8.1976 – IV R 12/73 (BStBl. II 1976, 710) hervorgehoben, dass die strechtl. Begünstigung des § 34c Abs. 4 in der damals aktuellen Fassung der Stärkung der deutschen Seeschifffahrt dient, und sich nicht allein schon aus dem Grund rechtfertigt, dass die Schifffahrt ein deutscher Staatsangehöriger oder eine deutsche Gesellschaft betreibt. Dieses Ziel werde in sein Gegenteil verkehrt, wenn deutsche Reeder oder Frachtunternehmer ohne eigenen Schiffspark stl. auch dafür begünstigt würden, dass sie mit gecharterten billigeren ausländ. Schiffen Seeschifffahrt betreiben, vor allem dann, wenn der deutsche Schifffahrtsunternehmer ausländ. Schiffe chartert, deren gesamte Aus-

rüstung, also auch Kapitän und Besatzung, vom ausländ. Schiffseigner oder Ausrüster gestellt wird und sie lediglich befrachtet. Geholfen werde nur dem betreffenden Frachtunternehmen oder dem Reeder, der zusätzlich gecharterte Schiffe verwendet. Begünstigt werde auch der ausländ. Schifffahrtsunternehmer, der sein ausgerüstetes Schiff viel leichter an deutsche Befrachter verchartern kann, wenn diese auch noch für das Betreiben von Handelsschiffen im internationalen Verkehr für die deutsche Seeschifffahrt bedeutende StVergünstigungen in Anspruch nehmen können. Verstärkt wird diese Argumentation uE aus heutiger Sicht noch dadurch, dass die weiteren gesetzgeberischen Zwecke wie Einfluggungen und Schaffung neuer Arbeitsplätze im Inland hierdurch nicht erreicht würden. Würde sich der ausländ. Ausrüster gleich an ein deutsches Befrachtungskontor wenden, könnte die StVergünstigung auch nicht in Anspruch genommen werden, s. zum Non-Vessel-Ownning-Carrier Anm. 37.

► *Hinzugecharterte nicht ausgerüstete Schiffe:* Hat ein die Voraussetzung der Tonnagesteuer erfüllender Stpfl. ein Seeschiff im Rahmen einer Bareboat-Vercharterung hinzugechartert und rüstet dieses nunmehr selbst aus, um es im internationalen Verkehr zu betreiben, so ist die Weitervercharterung unproblematisch.

Eigene Handelsschiffe:

Beispiel: Im Eigentum einer Partenreederei steht ein Transportponton. Im Wj. verchartert diese das Ponton in der Weise, dass sie für den Charterer die Beförderung übernimmt.

Abwandlung: Das Ponton wird ohne Bemannung lediglich zu einem bestimmten Tagespreis verchartert. Für die Beförderung ist in diesem Fall der Charterer zuständig. Ein Schlepper, um das Ponton zu bewegen, wurde nicht gestellt.

Die Selbstübernahme der Beförderung von Gütern durch eigene Seeschiffe ist unproblematisch. Lediglich die Abwandlung stellt kein begünstigtes Betreiben eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr dar. Man könnte uE bereits Zweifel daran haben, ob ein Betreiben iSd. Bestimmung vorliegt. Auch stellt die reine Vermietungstätigkeit keinen Gewerbebetrieb da (Einkünfte aus § 21). Jedenfalls ist die Vercharterung eines unbemannten Seeschiffs als Mietvercharterung (Bareboat-Vercharterung) kein Ausrüsten iSd. Abs. 2 Satz 2.

Auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallender Gewinn: Der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist als Einsatz eines Schiffs zur Beförderung von Personen oder Gütern überwiegend im Verkehr zwischen ausländ. Häfen, innerhalb eines ausländ. Hafens oder zwischen einem ausländ. Hafen und der freien See definiert (Abs. 2 Satz 1). Zu dem Betrieb von Handelsschiffen gehören nur jene Tätigkeiten, die durch den *Zweck*, Personen oder Güter per Schiff zu befördern, *ausgelöst* werden. Hierzu gehören unzweifelhaft die erzielten Erlöse.

Neben- und Hilfsgeschäfte: „Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ und damit zu den begünstigten Einkünften gehören auch „die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte“.

► *Ursprünglicher Sinn und Zweck der Einbeziehung:* Nach der Rechtslage zu § 34c Abs. 4 vor 1974 waren nur solche Einkünfte begünstigt, die *unmittelbar* aus *Beförderungsleistungen* eines deutschen Schiffs im internationalen Verkehr herrührten. Daher war ein Veräußerungsgewinn (Veräußerung ist keine Beförderung) aus dem Verkauf eines Schiffs ebensowenig einzubeziehen wie Zinseinnahmen aus Guthaben, die zur Finanzierung von Schiffsbauten oder Reparaturen vorgesehen waren (Geldanlage ist keine Beförderung), während umgekehrt Zinsaufwen-

dungen (aus Schiffshypothekendarlehen) für Fremdmittel zum Erwerb eines neuen Schiffs die begünstigten Einkünfte nicht minderten. Dies führte dazu, dass die vorgelegte StBil. um die Erträge/Aufwendungen mittels komplizierter Zu- und Abrechnungen bereinigt werden musste, die nicht unmittelbar durch den Schiffsbetrieb im internationalen Verkehr veranlasst waren. Dies konnte zB bei hohen nicht zu berücksichtigten Zinsaufwendungen (zB 600 000 € von 10 Mio. € Fremdfinanzierung) zu neben der StBegünstigung anfallenden stl. vollumfänglich zu erfassenden Verlusten führen (vgl. aus heutiger Sicht §§ 15 Abs. 4 Sätze 6–8, 15a, 15b), obschon ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang mit der begünstigten Tätigkeit bestand. Dieser Missstand sollte durch die Erweiterung auf Neben- und Hilfsgeschäfte vermieden werden.

Der BFH (Urt. v. 24.11.1983 – IV R 74/80, BStBl. II 1984, 155) und ihm folgend die FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 6) definieren die Neben- und Hilfsgeschäfte in Anlehnung an § 344 HGB.

► *Nebengeschäfte* sind solche Geschäfte, die nicht den eigentlichen Zweck der unternehmerischen Betätigung (Beförderung von Gütern und Personen) ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber in seiner Folge vorkommen (bei Gelegenheit des Hauptgeschäfts, also zeitlich neben diesem) und nebenbei miterledigt werden.

Aufgrund dieser Definition des BFH stellt sich die Frage, ob das in Frage stehende Geschäft (die Tätigkeit) – sei es, dass es zu Erträgen oder zu Aufwand führt – in seiner Folge vorkommt, also bei dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auftritt. Vor Aufnahme des Hauptgeschäfts kommen demnach keine Nebengeschäfte, also Geschäfte neben der Haupttätigkeit, vor.

► *Hilfsgeschäfte* sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb (Beförderung von Personen und Gütern) üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen. Diese Geschäfte erfahren also eine Eingrenzung dergestalt, dass auf die Üblichkeit derartiger Geschäfte abgestellt wird. Diese müssen darüber hinaus die Haupttätigkeit erst ermöglichen. Bei enger Auslegung dieser Definition stellt sich die Frage, ob bei Hinwegdenken dieses Geschäfts ein Betrieb im internationalen Verkehr überhaupt noch in Betracht kommt oder uE nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten. An dieser engen Auslegung bestehen jedoch Zweifel, weil der BFH auch die Begriffe „enger wirtschaftlicher Zusammenhang“, „funktionale Beziehung zum Hauptgeschäft“ verwendet. Diese Geschäfte können die drei üblicherweise dargestellten Phasen – Aufnahme – Fortführung – Abwicklung betrieblichen Engagements betreffen: vorbereitende Phase, insbes. Bauzeit bei Herstellung, eigentliche Betriebsphase und Abwicklungsphase (zB Verkauf, Liquidation o. Ä.)

Beispiel: Eine KG betreibt mehrere eigene Schiffe. Im April 02 wurden von der KG der Neubau X als MS X und im Juli 02 der Neubau Y als MS Y unter deutscher Flagge in Dienst gestellt und im Verkehr mit und zwischen ausl. Häfen eingesetzt. MS X führt seit Mai 03, MS Y seit März 04 die panamaische Flagge. Beide Schiffe blieben unverändert im inländ. Seeschiffsregister eingetragen. In der Bauphase in 01, die gleichzeitig auch den Abschluss der Bauvertrags mit der Werft markiert, fielen laufende Aufwendungen von 500 000 € an, die im Wesentlichen Zwischenfinanzierungszinsen und Kosten der Bauaufsicht betrafen. Eine entsprechende StErklärung wurde für 01 eingereicht. Die Option zur Tonnagesteuer erfolgt in 02.

Die Frage, ob es sich bei der Darlehensaufnahme in 01 um ein Hilfsgeschäft handelt, spielt anders als bei § 34c Abs. 4 aF, bei dem die Rspr. dies bejahte, keine Rolle, da die Tonnagegewinnermittlung erst ab Antragsjahr in Betracht

kommt. Es wird kein funktionaler Bezug zum Jahr 01 hergestellt mit der Folge der Nichtanerkennung des Zinsaufwands in 01. Anders aber wiederum nach den Änderungen des Abs. 3 durch das HBeglG 2004. Wird hiernach im Jahr der Herstellung, also im Beispielsfall in 02 der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung gestellt, so wäre ein entsprechender StBescheid für 01 mit entsprechendem Verlustausweis insoweit mit Null festzustellen, s. Anm. 65.

Als Beispiel für die Haupttätigkeit vorbereitende Maßnahmen nennt die FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 6) zutreffend die Einstellung von Personal, die Anmietung von Geschäftsräumen und die Anschaffung von Maschinen und Personal, die die Aufnahme der Haupttätigkeit ermöglichen. Hierzu gehören auch entsprechende Fremdfinanzierungsmaßnahmen jeglicher Art.

Nach Ansicht der FinVerw. ist die Bereederung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr begünstigt, wenn der Bereederer an den Schiffen beteiligt ist. Letztere Begünstigung erfolgt unabhängig von der Frage, ob ein Bereederungsentgelt gesondert als Tätigkeitsvergütung vereinbart wurde oder die Abgeltung der Tätigkeit als Gewinnvoraus erfolgt. Diese Ansicht lässt sich zunächst nur schwerlich mit Abs. 4a Satz 3 in Einklang bringen, ihr ist jedoch uE im Ergebnis zu folgen. Der FinVerw. wollte erkennbar die BFH-Rspr. (BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/89, BStBl. II 1992, 798) zu § 34c Abs. 4 aF weiterhin angewandt wissen.

Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 9) gehören Erträge aus Kapitalanlagen bzw. Beteiligungen an KapGes. mangels unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Betrieb von Schiffen nicht zum Tonnagegewinn. Da es um Neben- und Hilfgeschäfte des die Seeschifffahrt betreibenden Unternehmens geht, sind Erträge gemeint, deren Vermögensstamm sich im BV dieses Unternehmens befindet. Nicht gemeint ist etwa die Beteiligung an der Komplementär-GmbH bei einer KG als SonderBV II. Erträge aus Konzernstrukturen sollen demnach ausgeschlossen werden; s. aber zur Organschaft Anm. 12. Die generelle Ablehnung erscheint problematisch.

Beispiel: Ein inländ. Schifffahrtsunternehmen gründet in einem anderen Mitgliedstaat der EU eine eigene Tochterkapitalgesellschaft aus Gründen der Nähe und Präsenz zu dortigen Ladungsanbietern. Diese Tochtergesellschaft fungiert als Charterer.

UE ließe sich ein unmittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb der eigenen Schiffe des Mutterunternehmens durchaus begründen. Wollte man anders entscheiden, käme man im Fall einer Ausschüttung zu § 3 Nr. 40 bzw. zu 8b KStG mit den entsprechenden Konsequenzen für die Finanzierungsaufwendungen der Tochterkapitalgesellschaft.

UE zutreffend ist die Einbeziehung der Zinserträge aus laufenden Geschäftskonten (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 9) und die Anrechnung der StAbzugsbeträge. Letzteres ergibt sich zwingend aus der Abgeltungswirkung der Tonnagegewinnermittlung.

Nicht angesprochen hat die FinVerw. die Rücklagenbildung und die sich daraus ergebenden Erträge. Wie sich aus BFH v. 24.11.1983 – IV R 74/80 (BStBl. II 1984, 155, insb. 2baa) ergibt, sind zumindest entsprechende Rücklagenbildungen für Reparaturen und die sich daraus ergebenden Erträge erfasst. Es lässt sich jedoch eine entsprechende Rücklagenbildung auch aus anderen Gründen rechtfertigen. Beispiele für die Notwendigkeit lassen sich zahlreiche finden: Beim Zeitchartervertrag werden die vom Charterer zu übernehmenden Hafen- und Löschkosten nicht ausgeglichen. Das Schifffahrtsunternehmen beauftragt

Stauer, die wiederum andere im eigenen Namen beauftragen. Die Stauerfirma wird insolvent. Die anderen Firmen wollen sich am Schiff schadlos halten, vgl. hierzu PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 280 ff. vor dem Hintergrund der Schiffsgläubigerrechte. P&I-Versicherungen sind nicht verpflichtet, im Schadensfall Vorauszahlungen zu leisten. Sie können auch erst nach Begleichung durch das Schifffahrtsunternehmen leisten. Hier können erhebliche Beträge anfallen. Zur Abwendung der vorläufigen Beschlagnahme müssen Geldbeträge hinterlegt werden, die dann zB verzinst werden. Wie vorgekommen, beantragte eine große P&I-Versicherung die Insolvenz. Die vermeintlich Geschädigten wenden sich nunmehr an die Schifffahrtsunternehmen (konkrete Veranlassung). UE muss, wenn sich Entsprechendes abzeichnet, eine Rücklagenbildung in Betracht kommen. Diese konkrete Veranlassung liegt uE auch vor, wenn erkennbar ist, dass auf entsprechende Rücklagen dauernd zurückgegriffen wird.

Slotvercharterung: Als funktionelle Sonderform der Zeitcharter hat sich in der Praxis des Containerverkehrs die sog. Space- oder Slotcharter entwickelt. Darin stellt der Vercharterer dem Charterer für eine oder mehrere bestimmte Reisen Container-Stellplätze im festgelegten Umfang zur Verfügung. Dies erfolgt meist, wenn nicht ausreichend Kapazitäten bei der die Beförderung übernehmenden Reederei vorhanden sind; s. zB MANKOWKI, Seerechtliche Vertragsverhältnisse im internationalen Privatrecht, 1995, 106.

Die FinVerw. will diese Vercharterungsform nur als Neben- oder Hilfsgeschäft zulassen (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 8), dies offensichtlich vor dem Hintergrund, dass die Hauptverpflichtung für den Reeder/Ausrüster nicht in der Beförderung als solcher liegt, sondern in der Zurverfügungstellung von Stellplätzen. Der Vertragspartner ist lediglich Stellplatznutzer. Das wirtschaftliche Risiko liegt bei diesem. Er hat die Stellplatzvergütung unabhängig von der Auslastung zu tragen. Hiermit gibt die FinVerw. uE auch zu verstehen, dass der Reeder/Ausrüster daneben Frachtverträge über Ladung abschließen muss, wie es die Regel ist. Werden nur derartige Slot-Charterverträge abgeschlossen, so handelt es sich hiernach nicht mehr um Neben- oder Hilfsgeschäfte.

Treten die Stellplatznutzer als Verfrachter ohne Schiff auf, so können diese, da nicht zumindest Ausrüster, nicht von § 5a profitieren.

Beispiel: 60 inländ. Seehafenspediteure mit Niederlassungen in Bremen und Hamburg gründen eine Slots-GmbH & Co. KG. Die KG soll als Betreibergesellschaft, sog. NVOCC (Non Vessel Operating Common Carrier), Verkehre mit oder ohne Ausnutzung der Liniendienste nach Übersee anbieten. Dabei profitieren Slots von Ladungsüberhängen und Einzelsendungen, die dann von der Speditionsbranche eigenverantwortlich verladen werden. NVOCC sind zudem anders als Linienreedere keine Mitglieder von Schifffahrtskonferenzen und daher nicht an Konferenztarife gebunden.

Veräußerungstatbestände: Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zählt auch die Veräußerung des Handelsschiffs. Dies ist nicht zu verwechseln mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Andererseits kann die Veräußerung eines Schiffs bei einer Partenreederei die Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs darstellen (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53). Fraglich erscheinen Fälle, bei denen eine Veräußerung erfolgt, bevor das Schiff tatsächlich im internationalen Verkehr eingesetzt worden ist.

Beispiel (nach BFH v. 7.11.1991 – IV R 50/90, BStBl. II 1992, 380): Eine Partenreederei hat in 01 den Auftrag zum Bau eines Schiffs gegeben. Gleichzeitig wurde bereits ein Zeitchartervertrag abgeschlossen. Vor Ablieferung durch die Werft wurde das in Bau befindliche Schiff im Januar 02 verkauft. Anfang Februar kam es nach Fertigstellung zur Probefahrt (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums von der Werft auf die

Partenreederei, zu diesem maßgeblichen Zeitpunkt nach Neuregelung des Abs. 3 s. Anm. 62). Die Übergabe (Eigentum, Nutzen und Gefahr) an den Erwerber erfolgte ein paar Tage später, nachdem die Partenreederei die Übernahme des Schiffs erklärt hatte. Inzwischen war das Schiff ein paar Tage im Seeschiffsregister eingetragen. Zum kommerziellen Gebrauch kam es nicht. Die Partenreederei stellt sich auf den Standpunkt, dass ein Antrag zur Tonnagegewinnermittlung in Betracht komme, da die Veräußerung ihres Seeschiffs in Abs. 2 Satz 3 ausdrücklich erfasst sei; sie habe im Übrigen auch ursprünglich die Absicht zum Betrieb im internationalen Verkehr gehabt, was der abgeschlossene Chartervertrag belege.

UE ist dem zu folgen. Ein Unterschiedsbetrag war aufgrund der Herstellung in 02 nicht festzustellen, da die Partenreederei direkt in 02 zur Tonnagesteuer optierte. Eine Kontrollüberlegung belegt dieses Ergebnis. Wären lediglich die Schiffsparten in zB 03 veräußert worden, bestünden überhaupt keine Bedenken. Mangels Unterschiedsbetragsfeststellung wäre dies ohne Versteuerung stiller Reserven möglich gewesen. Demnach ist es uE möglich, kurzfristige Wertsteigerungen des Schiffs zB aufgrund gestiegener Charraten nach Fertigstellung stfrei zu vereinnahmen.

46 Einstweilen frei.

47 **2. Gecharterte Handelsschiffe, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind (Abs. 2 Satz 3)**

Nach dieser Bestimmung ist der Einsatz und die Vercharterung von *gecharterten* Handelsschiffen als gesetzliche Fiktion („gilt“) *nur* dann begünstigt, wenn *gleichzeitig* eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden.

Aus Satz 4 wird allgemein gefolgert, dass es sich hierbei um gecharterte Schiffe handeln muss, die in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen sind: „Sind gecharterte Handelsschiffe nicht in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen, gilt Satz 3 unter der weiteren Voraussetzung ...“.

Aus dem Erfordernis, dass *gleichzeitig eigene oder ausgerüstete Schiffe* qualifiziert betrieben werden müssen, ist uE zu folgern, dass es sich bei diesen hinzugecharterten Schiffen *nicht* um ausgerüstete Schiffe handeln muss. Ansonsten würde dieses Erfordernis keinen Sinn machen. Die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 und Abs. 2 Sätze 1 und 2 müssen jedoch vorliegen.

Die Gleichzeitigkeit bezieht sich uE auf das jeweilige Wj., meint demzufolge nicht eine exakte Gleichzeitigkeit.

48 **3. Gecharterte Handelsschiffe, die nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind (Abs. 2 Satz 4)**

Sind gecharterte Handelsschiffe im Gegensatz zu Satz 3 nicht in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen, sind die weiteren Voraussetzungen des Satzes 3 zu erfüllen. Darüber hinaus darf die Nettotonnage der so hinzugecharterten Handelsschiffe das Dreifache der nach den Sätzen 1 und 2 im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffe nicht überschreiten. Die Sätze 1 und 2 sind bei den hinzugecharterten Schiffen insoweit nicht erfüllt, als es an einer Eintragung in einem inländ. Seeschiffsregister fehlt (Satz 2) und ein Ausrüstungsverhältnis nicht vorliegt (Satz 2).

Zur Berechnung sind die Nettotonnen pro Schiff mit der Anzahl der Betriebs-tage nach Abs. 1 zu vervielfältigen.

Beispiel nach BERING, IWB Gr. 3, 1175 (1176): U betreibt fünf in einem inländ. Schiffsregister eingetragene Handelsschiffe mit je 10 000 Nettotonnen. Diese werden

im ganzen Wj. im internationalen Verkehr betrieben. Schiff A gehört ihm. Die anderen (B, C, D und E) sind gechartert. Er chartert ferner Schiff F mit ebenfalls 10 000 Nettotonnen für ein Jahr zum Einsatz im internationalen Verkehr, das jedoch nicht in ein inländ. Seeschiffsregister eingetragen wird.

Die gecharterten Schiffe B–E sind *an sich* nach Abs. 2 Satz 3 begünstigt, da gleichzeitig ein eigenes (Schiff A) Handelsschiff im internationalen Verkehr betrieben wird. Die Begünstigung aller gecharterten Handelsschiffe hängt aber von den weiteren Voraussetzung des Abs. 2 Satz 4 ab, weil das Handelsschiff F nicht in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen ist („Sind gecharterte Handelsschiffe [Anm.: irgendeines] ... nicht ... eingetragen ...“). Die Tonnage der gecharterten Handelsschiffe B–F, insgesamt 50 000 Nettotonnen, übersteigt das Dreifache der Tonnage des eigenen Handelsschiffs A. Die Schiffe B–F können nicht in die Tonnagegewinnermittlung einbezogen werden. Es liegt ein Mischbetrieb vor.

Pool oder Konsortium: Ein Erlöspool wird häufig dazu eingerichtet, um die Konkurrenz am Markt unter ähnlichen Schiffen mit unterschiedlichen Beschäftigungskonditionen auszugleichen. Es soll erreicht werden, dass die Beschäftigungschancen und das Beschäftigungsrisiko für alle Poolmitglieder gleich sind. Auch an Tagen, an denen das Schiff keine Beschäftigung hat und technisch einsatzbereit ist, bekommt es Zahlungen aus dem Pool. Die jeweiligen Gesellschaften haben somit eine verbesserte Planungssicherheit durch konstante Raten für das Gesamtjahr. Um die teilweise leicht abweichenden Schiffsgrößen – und damit direkt zusammenhängend auch die unterschiedlichen hohe Charterabschlüsse – zwischen den Poolschiffen zu berücksichtigen, wird ein sogenanntes Pool-differenzial oder auch Poolfaktor errechnet. Mit diesem Bewertungsschlüssel werden die Ausgleichszahlungen nach Ertragskraft gewichtet, s. auch § 49 Anm. 485, 491.

Für die Verhältnisrechnung bei beteiligten Schiffen in einem Pool wird nach richtiger Ansicht der FinVerw. (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 11) bei der Bestimmung des Verhältnisses der Nettotonnage der im Inland registrierten eigenen oder gecharterten Schiffe zur Nettotonnage der im Ausland registrierten hinzugecharterten Schiffe *nur die Nettotonnage der selbst eingebrachten Schiffe* berücksichtigt. Bei Hinzucharterung von Teilen eines Schiffs (zB Stellplätze oder Slots) ist nur der entsprechende Anteil zu berücksichtigen.

III. Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gleichgestellter Einsatz zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten (Abs. 2 Satz 5)

49

Bedeutung: Die Begünstigung erfolgte, da diese Schiffe in gleicher Weise wie die im internationalen Verkehr eingesetzten Handelsschiffe im internationalen Schifffahrtswettbewerb stehen (BTDrucks. 7/5310, 21).

Seeschiffe: Nicht erforderlich ist, dass es sich um den Einsatz von Handelsschiffen im internationalen Verkehr handelt, da Abs. 2 Satz 1 nicht für anwendbar erklärt wird. Auch ist nicht maßgebend, ob sie die dort bezeichneten Häfen anlaufen. Es ist auch eine Explorationstätigkeit von einem inländ. Hafen aus ohne Berührung ausländ. Häfen möglich.

Überwiegender Eintrag in einem inländischen Seeschiffsregister: s. Anm. 37.

Einsatz überwiegend außerhalb deutscher Hoheitsgewässer: zum überwiegenden Einsatz s. Anm. 40. Außerhalb deutscher Hoheitsgewässer: Nach Ratifizierung des UN-Seerechtsübereinkommens 1982 (BGBl. II 1994, 1798) bestimmt sich das deutsche Staatsgebiet durch die inneren Gewässer (Art. 8 SRÜ), die Archipelgewässer (Art. 46 ff. SRÜ) und das Küstenmeer (Art. 2 ff.).

Begünstigte Einsatztätigkeit: Begünstigt ist der jeweilige Einsatz von Seeschiffen:

- zum Schleppen zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten jeweils unter dem Meeresboden, zB sog Versorgungsschlepper;
- zur Bergung zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten jeweils unter dem Meeresboden;
- als solches zur Aufsuchung von Bodenschätzen unter dem Meeresboden;
- als solches zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden.

Aufsuchen (Aufsuchung) ist nach § 4 Abs. 1 Bundesberggesetz (BBergG) die unmittelbare oder mittelbare auf die Entdeckung oder Feststellung der Ausdehnung von Bodenschätzen gerichtete Tätigkeit, einschließlich der Neben- und Hilfgeschäfte, s. hierzu Anm. 45. Dies umfasst nicht die Gewinnung, also das Lösen oder Freisetzen von Bodenschätzen einschließlich der damit zusammenhängenden vorbereitenden, begleitenden und nachfolgenden Tätigkeiten (Neben- und Hilfgeschäfte, vgl. § 4 Abs. 2 BBergG).

Die Aufsuchung erfolgt idR zunächst durch Einsatz eines Seeschiffs, das seismische Messungen mittels einer Luftkanone durchführt. Die sich daran anschließenden Testbohrungen werden dann durch Bohrrinseln oder Bohrschiffe durchgeführt; nur letztere sollen Seeschiffe sein, vgl. GREBNER, AWD 1975, 75 ff.

Gleichgestellt: Die Gleichstellung ist nicht in allen Fällen im Zusammenhang mit der hier beschriebenen Einsatztätigkeit erforderlich (Schlepper verbringt einzelne Gegenstände zum Erbauen einer Bohrrinsel: Güterbeförderung). Andererseits werden Bergungsschiffe (vgl. §§ 740 ff. HGB) idR nicht hauptsächlich Transportzwecken dienen. Durch das Einsatzgebiet wird es inländ. Betreibern von Versorgungsschleppern erst ermöglicht, vergünstigt zB Bohrrinselbestandteile von inländ. Häfen aus ohne Anlaufen eines ausländ. Hafens zu exportieren, und dies ggf. noch innerhalb des Inlands, vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 (s. § 1 Anm. 97 ff.).

Erläuterungen zu Abs. 3: Antragstellung und Bindungswirkung

50

A. Fassung vor dem HBegIG 2004

Die Bestimmung des Abs. 3 regelt im einzelnen, zu welchem Zeitpunkt und mit welchen Bindungsfristen der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung gestellt werden kann. Durch eine relativ flexible Handhabung kann der Beginn im Wesentlichen frei bestimmt werden, so dass die Vorteile der Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften und nach § 5a optimal aufeinander abgestimmt werden können.

B. Erläuterungen zu Abs. 3 aF im Einzelnen

I. Unwiderrufliche Antragstellung

51

Der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung ist nach dem eindeutigen Wortlaut unwiderruflich. Er kann demzufolge nicht zurückgenommen werden. Eine bestimmte Form ist nicht vorgeschrieben. Ursprünglich hatte die FinVerw. dies anders gesehen und es zugelassen, dass der Antrag vor Bestandskraft der Veranlagung bzw. Gewinnfeststellung zurückgenommen werden kann, in der die Gewinnermittlung nach Abs. 1 erstmals angewendet wird. Nunmehr wird lediglich darauf verwiesen, dass der Antrag, wie auch vorher schon vertreten, schriftlich zu stellen ist (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 20). Der Hinweis auf die Rücknahmemöglichkeit fehlt.

II. Zeitpunkt

1. Erstjahr und zweites Wirtschaftsjahr, das auf das Erstjahr folgt (Abs. 3 Satz 1) 52

Erstjahr iSd. Gesetzes meint das Wj., in dem der Stpfl. in seinem Gewerbebetrieb erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt. Dies ist dann der Fall, wenn er das Handelsschiff nach Abs. 2 Satz 1 erstmalig einsetzt. Dies bedeutet, dass sämtliche in Abs. 2 Satz 1 genannten Voraussetzungen erfüllt sein müssen (zu Übergangsregelungen nach In-Kraft-Treten des Gesetzes vgl. BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614, Rn. 15, 18). Der Stpfl. kann diesen Antrag im Erstjahr stellen. Die letzte Möglichkeit, wann er gestellt werden kann, ist das Ende des zweiten Wj., das auf das Erstjahr folgt.

Neugegründete Betriebe versus sonstige Fälle: Nach umstrittener Ansicht der FinVerw. beginnt bei neu gegründeten Betrieben die Antragsfrist *regelmäßig* mit Abschluss des Bau- bzw. Kaufvertrags (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 12). Nach aA ist die Infahrtsetzung maßgebend (FROTSCHER/LINDBERG, § 5a Rn. 35).

Beispiel: Eine eigens zum Betreiben eines Schiffs gegründete Einschiffs-KG schließt am 14.2.00 einen Bauvertrag mit einer Werft zum Bau eines Containerschiffs ab. Sie stellt noch in 00 den Antrag auf Tonnagegewinnermittlung. Nach Probefahrt wird das Schiff am 10.1.01 (Datum der Infahrtsetzung) zum Betrieb im internationalen Verkehr nach Abs. 2 eingesetzt, Wj. = Kj.

Abwandlung 1: Der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung wird in 03 gestellt.

Abwandlung 2: Das Schiff wird in 01 in ein ausländ. Seeschiffsregister eingetragen. Eine Eintragung in ein inländ. Seeschiffsregister erfolgt im Januar 04. In 04 wird auch der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung gestellt.

Abwandlung 3: Das Schiff wurde vor dem Jugoslawienkrieg bei einer niederländischen Werft in Auftrag gegeben. Das Kasko sollte in Jugoslawien erstellt werden, das Intake in den Niederlanden. Aufgrund des Bürgerkriegs konnte das Kasko nicht in die Niederlande verbracht werden. Die Ablieferung des Kaskos erfolgte erst in 03, die Fertigstellung Anfang 04.

Abwandlung 4: Eine KG, die sich bisher auf eine Korrespondentenreedertätigkeit ohne eigene Schiffe beschränkt hatte, bestellt das Schiff.

Da die Bestellung des Schiffs ein Hilfsgeschäft iSd. Abs. 2 Satz 2 ist, ist nach Ansicht der FinVerw. dies auch das Erstjahr. Mangels vorhandener Tonnage betrage der Tonnagegewinn 0 €.

Im konkreten Ausgangsfall mag die Lösung zutreffen. Die KG hatte bereits im Jahr der Bestellung den Antrag nach Abs. 1 gestellt und damit, wie auch geschehen, zu verstehen gegeben, dass das Schiff begünstigt eingesetzt werden soll.

Die Ansicht der FinVerw. ist in ihrer Allgemeinheit jedoch nicht zweifelsfrei. Zunächst findet die Differenzierung zwischen den neu gegründeten Betrieben und den sonstigen Fällen (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 16), wie zB in der 4. Abwandlung beschrieben, im Gesetz keine Stütze. Bei den sog. sonstigen Fällen ist das Erstjahr das Jahr, in dem erstmals ein Betrieb im internationalen Verkehr iSd. Abs. 2 bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des Abs. 1 gegeben ist. Hier stellt die FinVerw. also ua. auf die Infahrtsetzung ab.

Die Schwierigkeit liegt uE in einem auch sonst anzutreffenden Problemkreis, dass Tätigkeiten jetzt entfaltet werden, deren genaue rechtl. Beurteilung aber erst von späteren, in die Zukunft gerichteten und zu verwirklichenden Tatbestandsmerkmalen abhängt. Ein Bauunternehmer begehrt den Vorsteuerabzug aus laufenden Rechnungen eines vom ihm zu errichtenden Gebäudes aufgrund späterer anvisierter gewerblicher Vermietung. Maßgebend ist, ob es hierzu kommt. Auch vorstehend kann ein Hilfsgeschäft (Werftvertragsabschluss in 00) nur in Abhängigkeit zur späteren Haupttätigkeit und den dazu erforderlichen zu erfüllenden Tatbestandsvoraussetzungen betrachtet werden. Beurteilungsmaßstab müsste uE dann das erste Jahr ab Infahrtsetzung sein. Demnach erfolgt die Antragstellung in der Abwandlung 2 zu spät. Die Antragstellung in Abwandlung 2 ist möglich, da die umgesetzte Haupttätigkeit kein Betreiben im internationalen Verkehr iSd. Abs. 2 Satz 1 ist. Die Lösung von Abwandlung 3 hängt vom nachfolgenden Einsatz ab Infahrtsetzung ab. Wird das Schiff im internationalen Verkehr betrieben, ist eine Antragstellung erst nach Ablauf des 10-Jahreszeitraums möglich. Erfolgt kein Einsatz iSd. Abs. 2 Satz 1, folgt die weitere Lösung aus der Abwandlung 2. Die Lösung der Abwandlung 4 hängt ua. davon ab, wann das Schiff im internationalen Verkehr betrieben wird, vgl. analog Abwandlung 2.

Rückwirkung der Antragstellung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres:

Die Antragstellung erfolgt „mit Wirkung ab dem jeweiligen Wirtschaftsjahr“. Dies beinhaltet, dass die Tonnagegewinnermittlung für das Wj. der Antragstellung insgesamt in Anspruch genommen werden kann, wenn die übrigen Voraussetzungen (Bereederung und Geschäftsleitung im Inland) und die übrigen Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 in diesem Wj. vorgelegen haben.

53 2. Weitere Antragstellung nach versäumter Erstantragstellung (Abs. 3 Satz 2)

Nach Ablauf der 3-Jahres-Frist kann eine erneute Antragstellung erst nach Ablauf von 10 Jahren erfolgen. Diese Frist beginnt mit dem Wj., in dem der Stpfl. erstmalig Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt hat (Erstjahr). Die erneute Antragstellung ist nur in dem Wj. möglich, das nach Ablauf von 10 Jahren endet, also im 11. Jahr nach dem Erstjahr.

54 3. Bindungswirkung der Antragstellung durch den Gewerbebetrieb für 10 Jahre (Abs. 3 Satz 3)

Nach Abs. 3 Satz 3 ist der Stpfl. an die Gewinnermittlung nach Abs. 1 von Beginn des Jahres an, in dem er den Antrag stellt, 10 Jahre lang gebunden. Durch die Formulierung: „von Beginn des Jahres an, in dem er den Antrag stellt ...“

bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass die 10-Jahres-Frist erst mit dem Wj. beginnt, in dem der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung gestellt wurde.

4. Rückkehr zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

55

Hat der Stpfl. einen wirksamen Antrag auf Tonnagegewinnermittlung gestellt, kann er den Antrag nach Ablauf der 10-Jahres-Frist mit Wirkung für den Beginn jedes folgenden Wj. bis zum Ende d. J. unwiderruflich zurücknehmen (Abs. 3 Satz 4). Der Stpfl. hat demnach die Wahl, ob er den Antrag im 1., 2. etc. Jahr nach Ablauf der 10-jährigen Bindungsfrist zurücknimmt. Er kann sich innerhalb eines Wj. entscheiden. Diese Entscheidung wirkt auf den Beginn des Wj. der Zurücknahme des Antrags zurück. Ab Beginn dieses Wj. ist der Stpfl. an die Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften wiederum 10 Jahre gebunden (Abs. 3 Satz 5).

5. Sonderfragen

56

Antragstellung von Personengesellschaften: Nach Abs. 4a Satz 1 tritt bei PersGes. diese an die Stelle des Stpfl. Dies ist folgerichtig, da die Bindungsfrist für den Gewerbebetrieb als Ganzes gilt.

Umgehung der gewählten Tonnagegewinnermittlung: Eine Rückkehr zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich oder zur Einnahmenüberschussrechnung ist zumindest faktisch denkbar, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Tonnagegewinnermittlung entfallen, zB bei einer Einschiffs-KG diese zu reiner Vermögensverwaltung (es sei denn, § 15 Abs. 3 Nr. 2 greift ein, was aber für § 5a nicht ausreicht, s. Anm. 21) übergeht (nur noch Bareboat-Vercharterung), bei Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland oder auch in Umwandlungsfällen, wenn der Eintritt in eine Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft nicht die 10-jährige Bindungsfrist umfasst (Fälle der Einzelrechtsnachfolge unter Teilwertansatz, s. Anm. 12). Hiervon zu unterscheiden ist die Unterschiedsbetragsauflösung. Bei wieder qualifiziertem Einsatz innerhalb der 10-jährigen Bindungsfrist ist das Problem analog dem Rechtsgedanken der Abs. 4 und Abs. 6 zu lösen.

Einstweilen frei.

57–59

C. Fassung ab dem HBeglG 2004

I. Rechtsentwicklung

60

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Abs. 3 wird neu gefasst; es erfolgt eine weitgehende Neuregelung des Antragstellungsverfahrens zur Tonnagegewinnermittlung.

Erstmalige Anwendung: Die Neuregelung ist erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.2005 endet. Für den Übergangszeitraum bis 2006 gilt die bis 31.12.2003 gültige Regelung mit der Maßgabe, dass der schuldrechtl. Vertrag für die Anschaffung eines Handelsschiffs oder ein gleichgestellter Rechtsakt (Umwandlung, maßgebend ist uE der stl. Übertragungstichtag) bzw. der Herstellungsbeginn vor dem 1.1.2006 liegt und der Antrag auf Tonnagebesteuerung spätestens in dem Wj. gestellt wird, das vor dem 1.1.2008 endet (§ 52 Abs. 15 nF).

II. Grund und Bedeutung der Neufassung des Abs. 3

Der Gesetzgeber wollte Gestaltungsmöglichkeiten durch die bisher in Abs. 3 geltende Antragsfrist für die alternative Gewinnermittlung nach der Tonnagesteuer beseitigen (sog. Kombimodell). Der Antrag auf Anwendung der Tonnagesteuer konnte bis zum Ende des zweiten Wj. gestellt werden, das auf das Wj. folgt, in dem der Stpfl. durch den Gewerbebetrieb erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt (sog. Erstjahr). Auch konnte erreicht werden, dass das Schiff zunächst nicht im internationalen Verkehr betrieben wurde, so dass die Antragsfrist noch viel später zu laufen begann. Damit erhielten die Reedereien zwar einerseits eine gewisse Flexibilität bei der Wahl der Gewinnermittlungsart. Andererseits verschaffte die Antragsfrist ihnen aber auch die Möglichkeit, die anfänglich höheren Verluste aus AfA zunächst im Rahmen der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich zu nutzen, um dann ab einem stl. günstigen Zeitpunkt die Gewinne durch Ansatz der Tonnagesteuer einer niedrigeren Besteuerung zu unterwerfen.

Um diese Gestaltungsmöglichkeit einzugrenzen, wurde die *Antragsfrist* zur Ausübung der Option zur Tonnagesteuer *abgeschafft* (Abs. 3 nF). Künftig ist die Option zur Tonnagesteuer nur im Wj. der Anschaffung oder Herstellung *des Handelsschiffs* (sog. Indienstellung) möglich. Wird auf die Option verzichtet, kann sie erst wieder für das elfte Wj. nach Indienstellung des Schiffs gestellt werden.

III. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zeitpunkt (Abs. 3 Satz 1)

62 a) Wirtschaftsjahr der Indienstellung

Der (unwiderrufliche, s. Anm. 29) Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Abs. 1 ist im Wj. der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienstellung) zu stellen.

Anschaffung meint wie sonst auch die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 273), ein Ausrüsterverhältnis (§ 510 HGB) ohne Erlangung wirtschaftlichen Eigentums reicht nicht aus. Für die Anschaffung ist bei einer Mitunternehmerschaft auf diese abzustellen, vgl. Abs. 4a.

Herstellung meint hier den Zeitpunkt der Fertigstellung. Dass nicht der Beginn der Herstellung gemeint sein kann, ergibt sich auch daraus, dass bereits erfolgte Veranlagungen im Vorfeld der Herstellung nach Abs. 3 Sätze 2–4 zu korrigieren sind. Der Gesetzgeber hatte hier offenbar die über mehrere VZ sich erstreckende Bauzeitphase eines Schiffs vor Augen.

Beispiel: Der Bauvertrag mit der Werft wird in 01 abgeschlossen. Die endgültige Herstellung des Handelsschiffs erfolgt im Februar 02. Für 01 ist eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften durchzuführen. Diese ist bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung in 02 insoweit zu korrigieren, als dort zB wegen hoher Zinsaufwendungen (zu Bauzeitinsen s. § 6 Anm. 299) ein Verlust festgestellt wurde.

Abwandlung: Das Schiff wird nach Stellung entsprechender Garantien durch die Bau-KG als Vertragspartner der Werft hergestellt. Danach erwirbt die Einschiffs-KG dieses Schiff von der Bau-KG. UE verbleibt etwaiger Finanzierungsaufwand bei der Bau-KG. Wird das Schiff noch in 01 hergestellt und erst Anfang 02 veräußert, gilt das Gleiche für den Abschreibungsaufwand. Bei beteiligungsidentischen Gesellschaften ist die Anwendbarkeit von § 16 Abs. 2 Satz 3 uE zweifelhaft, wenn die Erwerber-KG zur Tonna-

gewinnermittlung optiert, da die „Alt-Kommanditisten“ den Kaufpreis nicht über die AK des Schiffs als Aufwand geltend machen können.

Zu den Merkmalen der Herstellung, s. § 6 Anm. 275 f.

b) Rückwirkung der Antragstellung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Antragstellung und Indienststellung 63

Im Verhältnis zur Vorgängervorschrift formuliert nunmehr der Gesetzgeber, dass die Antragstellung „mit Wirkung ab Beginn“ des Wj. der Indienststellung zu erfolgen hat. Die 3-jährige Antragsfrist zur Tonnagesteuer gem. Abs. 3 aF wurde damit gestrichen.

Systematische Schwierigkeiten könnten bei Mehrschiffsgesellschaften auftreten.

Beispiel: Eine Schifffahrt-KG schafft sich in 01 ein Handelsschiff an und optiert in 01 zur Tonnagesteuer. In 02 erwirbt sie ein weiteres Schiff, das ebenfalls begünstigt betrieben werden soll. Muss nunmehr für dieses oder jedes weitere Schiff erneut ein Antrag gestellt werden?

Lösung: Der Wortlaut scheint dies zu bestätigen. Nach altem Recht war die Antragstellung betriebsbezogen. So musste für ein weiteres angeschafftes Schiff kein neuer Antrag gestellt werden. Ein Unterschiedsbetrag musste nicht festgestellt werden, da ab Anschaffung ein begünstigter Betrieb vorlag. Aufgrund der Betriebsbezogenheit der Antragstellung war für die Bindungsfristen auf den schon gestellten Antrag für den Betrieb abzustellen. Wenn demnach im obigen Beispiel bei Erwerb des zweiten Schiffs ein Jahr der zehnjährigen Bindungsfrist abgelaufen war, so verkürzte sich bei unterstelltem gleichlangen Einsatz die Begünstigungszeit des zweiten Schiffs entsprechend. Wollte man isoliert dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 folgen, müsste für jedes neu erworbene Schiff ein eigenständiger Antrag gestellt werden, so dass so viele Bindungsfristen laufen, wie Schiffe begünstigt eingesetzt werden. Andererseits nimmt Abs. 3 Satz 1 auf Abs. 1 Bezug. Abs. 1 verlangt einen Antrag für den gesamten Gewerbebetrieb: „... bei einem Gewerbebetrieb ...“. Die Bestimmung des Abs. 4 hinsichtlich des Übergangsjahres und der Unterschiedsbetragsermittlung wurde vom Gesetzgeber nicht aufgehoben. Dieser systematische Zusammenhang führt uE dazu, Abs. 3 Satz 1 lediglich auf die erstmalige Anschaffung/Herstellung eines Handelsschiffs einer die Seeschifffahrt betreibenden Unternehmung anzuwenden. In Abs. 3 Satz 1 wäre also gedanklich hineinzu lesen: „... des ersten Handelsschiffs ...“. Die Antragstellung erfolgt dann wieder gewerbebetriebsbezogen.

Konsequenz hieraus ist, dass Abs. 4 nur für Gewerbebetriebe Bedeutung hat, bei denen bei Indienststellung des ersten Schiffs zur Tonnagegewinnermittlung optiert wurde.

Beispiel: Eine Schifffahrt-KG erwirbt in 01 einen kleinen Massengutfrachter mit Bereederung in Hamburg. Die KG optiert zur Tonnagegewinnermittlung. In 02 erwirbt sie ein weiteres großes Containerschiff, das auf Zypern bereedert wird. Für letzteres Schiff erfolgt die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich. Wenn in 05 die Bereederung dieses Containerschiffs ins Inland wechselt, so ist nach Abs. 4 Satz 1 ein Unterschiedsbetrag festzustellen.

2. Vor Indienststellung erwirtschaftete Gewinne im Fall der Antragstellung (Abs. 3 Satz 2) 64

Im Fall der Antragstellung auf Tonnagegewinnermittlung im Jahr der Indienststellung sind vor dem Jahr der Indienststellung erwirtschaftete Gewinne nicht zu besteuern; Verluste sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar. Es muss sich hierbei um Gewinne/Verluste handeln, die durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr vor dem Jahr der Indienststellung erwirtschaftet wurden.

65 **3. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 3 Sätze 3 und 4)**

Offene Veranlagungen (Abs. 3 Satz 3): Bereits erlassene StBescheide für Wj. vor der Indienststellung sind gem. Abs. 3 Satz 3 zu ändern (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d AO) Aus der Formulierung: „Insoweit“ ergibt sich, dass die Gewinne mit 0 € festzusetzen sind.

Unanfechtbare Steuerbescheide (Abs. 3 Satz 4): Eine Änderung erfolgt auch im Fall, dass die StBescheide für Jahre vor der Indienststellung bereits bestandskräftig geworden sind. Die Festsetzungsfrist (§§ 169 ff.) endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem der Gewinn erstmals nach Abs. 1 ermittelt wird (Abs. 3 Satz 4). Aus der Formulierung „... ermittelt wird ...“ ergibt sich, dass die Festsetzungsfrist in dem Fall, in dem die Antragstellung nicht im Jahr der Indienststellung erfolgt, nach allgemeinen Vorschriften endet.

Fälle des Ablaufs der Festsetzungsfrist können sich ergeben, wenn die Herstellungsphase sich zB infolge von Kriegswirren über mehrere Jahre erstreckt oder die Wasserstraßenverbindungen zu ausländ. Werften infolge derartiger Ereignisse nicht passierbar sind.

66 **4. Weitere Antragstellung nach versäumter Erstantragstellung (Abs. 3 Sätze 5 und 6)**

Wird der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung nicht im Jahr der Indienststellung gestellt, so ist der Stpfl. an die Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften 10 Jahre vom Beginn des Jahres der Indienststellung an gebunden (Abs. 3 Satz 5). Ein erneuter Antrag kann erstmals in dem Wj. gestellt werden, das nach Ablauf dieser Frist endet, also im 11. Jahr nach Beginn des Wj. der Indienststellung. Aus der Formulierung „... erstmals in dem Wirtschaftsjahr ...“ ist uE zu folgern, dass es ausreichend ist, wenn dieser Antrag irgendwann im 11. Wj. nach Indienststellung gestellt wird. Nicht geregelt ist, ob diese Antragstellung dann dergestalt Rückwirkung beizumessen ist, dass sie auf den Beginn des 11. Wj. nach Indienststellung zurückwirkt. Dies wird man jedoch annehmen müssen.

Wird der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung im 11. Wj. nach Indienststellung gestellt, so sind selbstredend Gewinne oder Verluste aus vorherigen Wj. aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nicht mehr zu ändern. Die Veranlagungen in den Jahren 01–10 erfolgen nach den allgemeinen Vorschriften. Das gilt auch für die Fragen der Bestandskraft der Gewinnermittlung zugrunde liegenden StBescheide und der Festsetzungsfrist. Dies stellt Abs. 3 Satz 6 ausdrücklich klar.

67 **5. Bindungswirkung der Antragstellung durch Gewerbebetrieb für 10 Jahre und Rückkehr zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften (Abs. 3 Sätze 7–9)**

Nach Abs. 3 Satz 7 ist der Stpfl. an die Antragstellung zur Tonnagegewinnermittlung von Beginn des Wj. der Indienststellung an 10 Jahre gebunden. Wie auch nach bisherigem Recht kann er den Antrag im 11. Jahr nach Beginn des Wj. der Indienststellung bis zum Ablauf dieses Wj. unwiderruflich zurücknehmen (Abs. 3 Satz 8). In diesem Fall ist er, wie nach bisherigem Recht, vom Beginn des Wj. der Antragsrücknahme an die Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften 10 Jahre gebunden (Abs. 3 Satz 9).

68–69 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Feststellung von Unterschiedsbeträgen und deren Hin- zurechnung zur Tonnagegewinnermittlung

I. Vorbemerkung

70

Abs. 4 regelt im Wesentlichen die Erfassung des Unterschiedsbetrags beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung und dessen Auflösung.

Gesetzestechisch war hier zunächst analog der niederländischen Tonnagegewinnermittlung für die Erfassung der stillen Reserven eine sog. innerbilanzielle Lösung vorgesehen. Es sollte in dieser Höhe eine stfreie Rücklage gebildet werden. Ein Verlust sollte nicht erfasst werden. Man entschied sich jedoch für die außerbilanzielle Lösung, also die von der Bilanz unabhängige gesonderte Feststellung dieser stillen Reserven.

II. Erläuterungen zu Abs. 4 im Einzelnen

1. Feststellung des Unterschiedsbetrags bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4 Satz 1)

71

Übergangsjahr: Abs. 4 Satz 1 enthält eine Legaldefinition des Übergangsjahres. Dies ist das Wj., das der erstmaligen Anwendung der Tonnagegewinnermittlung vorangeht. Zum Schluss (31.12.) dieses Wj. ist für jedes WG, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. Dieses Verzeichnis enthält demnach alle WG, in denen stille Reserven vorhanden sind und die in der Folgezeit an der Tonnagegewinnermittlung teilnehmen und aus der Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften ausscheiden.

Zum Begriff des Teilwerts s. § 10 BewG. Die Teilwertermittlung von Handelsschiffen gestaltet sich als außerordentlich schwierig, da es idR an vergleichbaren Schiffen fehlen wird, aus denen Ableitungen vorgenommen werden können, vgl. etwa BFH v. 8.5.1981 – III R 109/76, BStBl. II 1981, 700; Nds. FG v. 2.5.2000, EFG 2001, 414, nrkr. (Rev. Az. BFH II R 68/00), und v. 23.4.2001, EFG 2002, 800, nrkr. (aufgeh. durch BFH v. 25.4.2002 – II R 34/01, BFH/NV 2002, 1593). Die FinVerw. war dem Vernehen nach darum bemüht, entsprechende Bewertungsrichtlinien zu verfassen. Ohne ein Gutachten lassen sich derartige Bewertungen nicht durchführen.

Zum Begriff des Wirtschaftsguts s. § 5 Anm. 320 ff.

Emissionskosten: Grundsätzlich besteht für Kosten der Eigenkapitalbeschaffung handelsrechtl. ein Aktivierungsverbot, dem aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch strechtl. zu folgen ist; s. § 5 Anm. 328. Dem folgt die FinVerw. nur zum Teil (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Rn. 43). Im Ergebnis findet eine pauschale Begrenzung auf 6 vH des vermittelten Eigenkapitals statt. Der überschießende Teil ist „gegebenenfalls“ zu aktivieren. Anlass zu dieser Ansicht war das Urt. des BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, FR 2001, 885 (Eigenkapitalvermittlungsprovisionen bei geschlossenen Immobilienfonds nicht als BA sofort absetzbar). Man überträgt demnach diese für einen Spezialfall entwickelte Rspr.

auf alle geschlossenen Fonds. Letzteres obschon der BFH ausführte, dass dieser für Immobilienfonds geltenden Rspr. nicht entgegen stehe, dass Provisionen, die eine KG (KG außerhalb geschlossener Immobilienfonds) für die Vermittlung des Eintritts von Kommanditisten schulde, sofort abziehbare BA seien.

Stille Gesellschaft: Für den zunächst still beteiligten Gesellschafter, dessen Rechtsstellung zum Zeitpunkt der Unterschiedsbetragsfeststellung sich in eine mitunternehmerische Gesellschaftsbeteiligung umwandelt, werden keine Unterschiedsbeträge festgestellt.

Atypisch stille Gesellschaft: Falls der atypisch still Beteiligte nicht an den stillen Reserven beteiligt ist, kommt für diesen uE ebenfalls keine Unterschiedsbetragsfeststellung in Betracht; vgl. zu derartigen Fällen SCHMIDT/WACKER XXV. § 15 Rn. 344. Eine entsprechende Beteiligung kann sich auch auf bestimmte Geschäftsbereiche eines Handelsgewerbes eines anderen beziehen (§ 230 HGB, vgl. SCHMIDT/WACKER XXV. § 15 Rn. 360), somit kann eine atypisch stille Beteiligung auch im Verhältnis eines Schiffs bei einer Mehrschiffsgesellschaft begründet werden.

Akquisitionsfall:

Beispiel: Im Übergangsjahr wird ein Kommanditanteil einer Schifffahrts-KG von nominell 100 veräußert. Der Kaufpreis lag über den übernommenen Kapitalkonten. Der überschießende Betrag wird ergänzungsbilanziell erfasst. Stille Reserven sind nur im Schiff enthalten. Der auf den Erwerber entfallende anteilige Teilwert wird mit 125 festgestellt. Der anteilige Buchwert am Schiff beträgt 100. Der in der Ergänzungsbilanz erfasste Mehrwert beträgt 50. Insgesamt ist demnach der beim Erwerber erfasste Buchwert um 25 höher als der ihm zuzurechnende Teilwert. Rein rechnerisch ergibt sich demnach ein negativer Teilwert vom – 25. Fraglich ist, ob zum 31.12. eine Teilwertabschreibung in Betracht kommt. Nach SCHMIDT/WACKER XXV. § 15 Rn. 467 kommt eine Teilwertabschreibung in Betracht, soweit der Anteil am Teilwert des WG (125) niedriger ist als die Summe aus dem anteiligen Buchwert (150); offen gelassen in BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 832. UE dürfte diese Frage zu bejahen sein.

Feststellung des Unterschiedsbetrags und Verfahren: Nach Abs. 4 Satz 1 ist der Unterschiedsbetrag in ein gesondertes Verzeichnis aufzunehmen. Dieser Unterschiedsbetrag ist gem. §§ 180 ff. AO gesondert und bei strechtl. Mitunternehmerschaften (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) einheitlich festzustellen. Es wird der Anteil jedes Gesellschafters an den stillen Reserven jedes in Betracht kommenden WG gesondert erfasst. Hierin kommt die Steuersubjektverhaftetheit des Unterschiedsbetrags zum Ausdruck. Bei einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils (Abs. 4 Satz 3 Nr. 3) wird der auf den einzelnen Gesellschafter entfallende Anteil des Unterschiedsbetrags in Bezug auf jedes erfasste WG versteuert (so auch BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 23). Zu verfahrensrechtlichen Fragen s. Anm. 18.

Fortschreibung des Verzeichnisses: Nach § 60 Abs. 3 EStDV ist neben dem jährlich nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Gewinn ein besonderes Verzeichnis der Unterschiedsbeträge mit einzureichen.

Das Verzeichnis ist fortzuschreiben (BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 24), wenn

- WG ausscheiden oder sich ihr Nutzungsanteil verringert,
- WG zugeführt werden oder sich ihr Nutzungsanteil erhöht,
- Fremdwährungsverbindlichkeiten, für die ein Unterschiedsbetrag festgestellt wurde, getilgt werden,
- Veränderungen im personellen Bestand eintreten und eine Hinzurechnung nach Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 nicht erfolgt; s. hierzu Anm. 75.

Fremdwährungsverbindlichkeiten:

Beispiel (vgl. o.V., DB 1999, 1777): Der Ansatz einer Fremdwährungsverbindlichkeit erfolgt zum 31.12.01 unter Beachtung des Realisationsprinzips mit 90 000 € (90 000 US-\$ × 1,00 €/US-\$). Der Kurs am 31.12. beträgt 0,90 €/US-\$. Bis zum 31.12.02 sind 45 000 US-\$ getilgt. Die restlichen 45 000 US-\$ sollen in 03 getilgt werden. Der Gewinn wird ab 02 nach § 5a ermittelt.

Es ist ein Unterschiedsbetrag zum 31.12.01 in Höhe von 9 000 € festzustellen, BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 21 Satz 4. Dem nach Abs. 1 ermittelten Tonnagegewinn ist in 02 ein Betrag in Höhe von 4 500 € hinzuzurechnen, so auch BMF v. 12.6.2002 aaO Rn. 26 Satz 1.

Zweifel an dieser rätierlichen Auflösung des Unterschiedsbetrags könnten sich daraus ergeben, dass Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 von einem *Ausscheiden* spricht. Es erfolgt keine Einschränkung durch ein „soweit“. UE ergibt sich diese Einschränkung jedoch schon aus dem Begriff des BV. In Höhe der Tilgung liegt eine solches nicht mehr vor.

Die Währungsumschichtung insgesamt stellt eine Tilgung dar.

Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung:

Beispiel: Eine Einschiffsgesellschaft betreibt ein Handelsschiff im internationalen Verkehr. Ab 02 wird der Gewinn nach § 5a ermittelt. Stille Reserven in Höhe von 2 Mio. € sind nur im Schiff vorhanden. Im März des Jahres 02 werden für 1 Mio. € Reparaturen durchgeführt (Rückstellungsbildung zum 31.12.01 erfolgte in gleicher Höhe), so dass das Schiff eine Wertsteigerung um eben diesen Betrag Ende März 02 erfährt.

Fraglich ist, ob diese erfolgte Wertsteigerung bei der Ermittlung des Unterschiedsbetrags zum 31.12.01 zu berücksichtigen ist. Haben also stl. anzuerkennende Aufwandsrückstellungen, die zu einer Werterhöhung des Schiffs führen, schon Einfluss auf die vorherige Teilwertermittlung? Dies dürfte uE zu verneinen sein, s. o.V., DB 1999, 1777.

Mischbetriebe: Bei Mischbetrieben kann ein WG ggf. nur anteilig unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 21 Satz 2 u. Rn. 23 Satz 1 unter b).

Beispiel: Die Schifffahrt-KG, die ihren Gewinn nach § 5a ermittelt, unterhält ein Bürogebäude, das in ihrem Eigentum steht. Einige Schiffe werden nicht im internationalen Verkehr betrieben. Das Bürogebäude und die Betriebs- und Geschäftsausstattung werden vom gesamten Gewerbebetrieb genutzt.

Der auf die begünstigten Handelsschiffe entfallende Unterschiedsbetrag ist ggf. zu schätzen.

Einstweilen frei.

72–73

2. Gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags (Abs. 4 Satz 2)

74

Vgl. Anm. 18.

3. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zum Tonnagegewinn bzw. zum nach allgemeinen Vorschriften ermittelten Gewinn in späteren Jahren (Abs. 4 Satz 3)

75

Ablauf des Begünstigungszeitraums (Abs. 4 Satz 3 Nr. 1): Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist der Unterschiedsbetrag aller einheitlich und gegebenenfalls gesondert festgestellten WG dem Gewinn hinzuzurechnen. Hinzurechnungsbeginn ist das dem letzten Jahr der Tonnagegewinnermittlung folgende Wj. Die Auflösung erfolgt zumindest zu einem Fünftel, verteilt auf 5 Jahre.

Durch die Festlegung einer Mindestauflösung gibt der Gesetzgeber lediglich einen unteren Rahmen vor. Eine schnellere Hinzurechnung (zB 1/3 – Auflösung verteilt auf 3 Jahre) wird demnach in das Ermessen des Stpfl. gestellt. Bei Mitunternehmerschaften stellt sich die Frage, ob diese als solche oder ob jeder Mitunternehmer für den auf ihn entfallenden Anteil am Unterschiedsbetrag dies zu entscheiden hat.

Da die Mitunternehmerschaft an Stelle des Stpfl. tritt („... für Zwecke dieser Vorschrift ...“) und dieser Stpfl. diese Entscheidung für sich insgesamt treffen würde, dürfte die Entscheidung hierüber bei der PersGes. liegen. Bei dieser erfolgt auch die gesonderte bzw. einheitlich und gesonderte Feststellung des Hinzurechnungsbetrags.

Aus der Bezugnahme auf Abs. 1 (letztes Jahr der Anwendung des Abs. 1 anstelle der regulären Gewinnermittlung), der systematischen Stellung (vgl. Nr. 2 und Nr. 3) und dem Wortlaut:“ ... folgenden fünf Wirtschaftsjahren ...“ ergibt sich, dass Nr. 1 lediglich den Übergang von der Tonnagegewinnermittlung zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften durch Antragsrücknahme nach Abs. 3 Satz 4 zum Gegenstand hat, so auch im Ergebnis BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 27. Die Veräußerung eines Schiffs, was gleichzeitig zur Betriebsaufgabe führt, ist demnach ein Fall des Abs. 4 Satz 3 Nr. 2. In allen anderen Fällen (Nr. 2 und Nr. 3) erfolgt eine sofortige Hinzurechnung.

Die Hinzurechnung erfolgt außerbilanziell auf der 2. Stufe der Gewinnermittlung.

Ausscheiden aus dem Begünstigungskontext (Abs. 4 Satz 3 Nr. 2): Nr. 2 erfasst zwei Fälle der Gewinnhinzurechnung:

- Das WG scheidet aus dem BV aus, 1. Alt.
- Das WG dient nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2. Alt.

► *Erste Alternative:* Diese Bestimmung ist systematisch konsequent, da nur die WG an der Tonnagegewinnermittlung teilnehmen, für die eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 in Betracht kommt, s. Anm. 30. Scheiden demnach die WG (im wesentlichen das Handelsschiff) aus dem stl. Kontext der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften durch Gewinnrealisierungstatbestände oder Ersatzrealisierungstatbestände aus, hat dies zur Folge, dass sie dann auch nicht mehr dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen.

So ist zB beim Übergang zur Liebhaberei ein Handelsschiff nur dann als in das PV überführt anzusehen, wenn gem. § 16 Abs. 3 eine Betriebsaufgabe vorliegt (BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381 unter 2. a: Betriebsaufgabeerklärung oder sonstiger Realisationstatbestand erforderlich).

Diesen Zusammenhang zu den allgemeinen Realisationstatbeständen berücksichtigt uE nicht hinreichend das FG Hamb. (Urt. v. 27.10.2004, EFG 2005, 466), wenn es bei dem Verkauf des einzigen Schiffs einer Partenreederei (s. hierzu BFH v. 5.11.1985 – VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53: Veräußerungstatbestand nach § 16 Abs. 1 Nr. 1; aA offenbar FG Hamb. v. 27.10.2004 aaO) unter Berufung auf LADEMANN/DAHM (§ 5a Rn. 149) das Problem erörtert, ob Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 einen bestehenden Betrieb voraussetzt. Dies sei deshalb zweifelhaft, weil gesetzlich nicht geregelt sein soll, ob eine Betriebsaufgabe, die während der Zeit, für die die Tonnagebesteuerung gewählt wurde, durchgeführt wird, zur gewinnrealisierenden Auflösung des Unterschiedsbetrags führe.

Ein Ausscheiden kommt insbes. in Fällen der Veräußerung des Handelsschiffs in Betracht. Eine Betriebsverpachtung als Betriebsunterbrechung ohne Aufgabeklärung, die auch durch eine KG in Betracht kommt, würde zumindest den BV-Kontext nicht beseitigen.

► *Zweite Alternative:* Hierdurch werden Fallgestaltungen erfasst, die nicht bereits nach allgemeinen ertragstl. Grundsätzen zur Unterschiedsbetragsauflösung führen. Vorgänge, die nicht zur sofortigen Besteuerung führen (mangels Betriebsaufgabeklärung bei Liebhaberei) werden vor dem Hintergrund des Subventionszwecks des § 5a erfasst. Die 2. Alt. engt insoweit die 1. Alt. weiter ein.

Nach § 5a begünstigt sind allein die WG, die *unmittelbar* dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen, vgl. Abs. 2 Satz 2 aE. Haben sie diese dienende Funktion nicht mehr, weil sie diesem qualifizierten Betrieb nicht mehr unmittelbar, sondern nur noch mittelbar dienen, so kommt es zur Gewinnhinzurechnung.

Beispiel: Die Mehrschiffs-KG betreibt zwei Handelsschiffe A und B im internationalen Verkehr. Die KG hat zur Tonnagegewinnermittlung optiert. Ein WG, für das ein Unterschiedsbetrag festgestellt wurde, wird nicht mehr von Schiff A, sondern von Schiff B eingesetzt.

Die stillen Reserven müssen nicht hinzugerechnet werden, da das WG immer noch unmittelbar dem qualifizierten Schifffahrtsbetrieb dient.

Beispiel: Die Mehrschiffs-KG betreibt zwei Schiffe A und B. Von diesen Schiffen wird jedoch lediglich das Schiff A im internationalen Verkehr eingesetzt. Wird nunmehr das zuvor dem Schiff A dienenden WG, für das ein Unterschiedsbetrag festgestellt worden war, von Schiff B verwandt, so sind die stillen Reserven dem Tonnagegewinn hinzuzurechnen, obwohl das WG weiterhin stl. BV bleibt.

In der stl. Gewinnermittlung steht das WG mit den steuerbilanziellen Werten, so dass es im Fall einer späteren Veräußerung zur nochmaligen Erfassung der stillen Reserven kommen kann. Ein Teilwertansatz wie in Abs. 6 ist für diese Fälle nicht vorgesehen. Abs. 6 erfasst nur die Fälle, in denen ein bisher zur Tonnagegewinnermittlung optierende Gewerbebetrieb als solches wieder zur Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften übergeht. Die FinVerw. wendet dann auch Abs. 6 analog (Teilwertansatz) an, vgl. BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 25 Satz 3. Dem ist uE zu folgen. Sinn und Zweck der Festsstellung des Unterschiedsbetrags ist es, die Versteuerung der während der Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften gebildeten stillen Reserven stl. zu bestimmen, in Abs. 4 Satz 3 aufgelisteten Zeitpunkten zu besteuern und die während des begünstigten Zeitraums sich ergebenden Wertveränderungen unberücksichtigt zu lassen. Wenn schon bei Abs. 6 ein Teilwertansatz bei einem Gewerbebetrieb als solches angezeigt ist, dann erst recht bei EinzelWG, die ebenfalls innerhalb desselben Gewerbebetriebs an der Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften teilnehmen. Eine wertungsmäßige Unterscheidung wäre willkürlich.

► *Abgrenzung zu Fragen der Veränderung der Geschäftsleitung und Bereederung im Inland (auch Wegzugsfälle):* Diese Fälle sind mit der 2. Alt. nicht erfasst. Die Geschäftsleitung bezieht sich auf den Gewerbebetrieb als solches, während vorstehend das Schicksal des einzelnen WG isoliert betrachtet wird. Das schiffsbezogene Tatbestandsmerkmal der Bereederung des jeweiligen Handelsschiffs im Inland steht selbstständig neben dem Erfordernis des Betriebens des einzelnen Handelsschiffs im internationalen Verkehr. Nur um die Zuordnung zu Letzterem geht es in der 2. Alt.

Beispiel: Eine Einschiffs-KG (Gewinnermittlung § 5a) bereedert ihr einziges Containerschiff in Hamburg, der Geschäftsleitungssitz der KG ist in Bremen. Die KG beschließt, dieses Schiff fortan nur noch bareboat zu verchartern. Es liegt ab diesem Zeitpunkt kein Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr mehr vor. Dies ändert nichts daran, dass für die KG weiterhin die 10-jährige Bindungsfrist nach Abs. 3 läuft.

Abwandlung: Das Schiff wird unter den qualifizierten Voraussetzungen des Abs. 2 betrieben, jedoch wird die Bereederung (alternativ/kumulativ die Geschäftsleitung) in einen anderen Mitgliedstaat der EG/Drittstaat verlegt.

Die gleichen Resultate ergeben sich im Beispielfall, wenn die sonstigen notwendigen Tatbestandsmerkmale des qualifizierten Betriebens in Abs. 2 entfallen.

Die Abwandlung ist in Abs. 4 Satz 3 nicht geregelt. Hier ergibt sich uE die Auflösung des Unterschiedsbetrags aus der analogen Anwendung der 2. Alt. Wenn schon der nicht mehr qualifizierte Einsatz nach Abs. 2 zur Auflösung führt, so muss dies erst recht gelten, wenn die Anknüpfungspunkte, die erst der Grund der Subventionierung waren, insbes. Bereederung der Handelsschiffe im Inland, entfallen. Zur EG-rechtl. Problematik s. Anm. 5 mwN, insbes. EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Hughes de Lasteyrie du Saillant), IStR 2004, 236 (Realisierung stiller Reserven bei Wegzug); zu gesetzgeberischen Konsequenzen LANG u.a., Kölner Entwurf eines Einkommenssteuergesetzes, 2005, § 54.

► *Betriebsverpachtung im Ganzen:* Bei der Betriebsverpachtung im Ganzen (keine Zeitvercharterung) ist im Gegensatz zur 1. Alt. des Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 eine unmittelbare Zurechnung der WG zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr uE zu verneinen. Nach Abs. 1 muss der Stpfl. mit seinem Gewerbebetrieb Handelsschiffe in dort beschriebener qualifizierter Art und Weise einsetzen (Abs. 1 Satz 1: „nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage“, „durchgeführt“; Abs. 1 Satz 2: der im Wj. durch den Stpfl. als solches „erzielte“ Gewinn). Ein nur mittelbarer Bezug (Abschluss des Pachtvertrags) reicht nicht aus. Dies ergibt sich auch aus der Nähe zur nicht begünstigten Bareboat-Vercharterung. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 510 HGB ließen sich gleiche Ergebnisse erzielen.

Ausscheiden eines Gesellschafters (Abs. 4 Satz 3 Nr. 3): Nr. 3 erfasst das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer stl. Mitunternehmerschaft. Nach Abs. 4 Satz 2 wird bei Mitunternehmerschaften auch der auf jeden Gesellschafter entfallende Unterschiedsbetrag gesondert festgestellt. Im Fall seines Ausscheidens wird der auf ihn entfallende Unterschiedsbetrag dem Gewinn hinzugerechnet und ihm zugerechnet. *Begrifflich* ist hier jede Form des entgeltlichen/unentgeltlichen Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer Mitunternehmerschaft erfasst. Insbes. in Fällen der vorweggenommenen Erbfolge kann dies zu möglicherweise nicht beabsichtigten Substanzbesteuerungen führen, obwohl die Besteuerung der festgestellten stillen Reserven sichergestellt ist oder sichergestellt werden könnte. Andererseits ergibt sich aus der gesetzlichen Wertung, dass die festgestellten stillen Reserven steuersubjektverhaftet sind, eine interpersonale Übertragung also nicht in Betracht kommt.

In diesen Fällen ist an die Möglichkeit zu denken, eine Einschränkung des weiten Begriffs des Ausscheidens vorzunehmen. Andererseits kann auch argumentiert werden, dass es der Rechtsfolge des Ausscheidens, nämlich der anteiligen Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags, nicht bedarf, wenn die spätere stl. Erfassung des Unterschiedsbetrags gewährleistet bleibt.

Die FinVerw. will Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 nur auf Fälle anwenden, in denen der Gesellschafter iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 seinen Anteil an der PersGes. veräußert

(BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 28 Satz 1). Erfasst werden wohl auch Fälle der teilentgeltlichen Veräußerung.

UE ergibt sich der Übergang des Unterschiedsbetrags im Fall einer Erbfolge (1922 BGB) nach allgemeinen Regeln, wenn der Erbe Gesellschafter wird.

In den übrigen Fällen kommt uE zumindest eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 3 (auch Anwachsung als Fall des § 6 Abs. 3, SCHMIDT/GLANEGGER XXV. § 6 Rn. 473 mwN) in Betracht. Die analoge Anwendung ergibt sich daraus, dass die in der gesetzgeberischen Wertung des § 6 Abs. 3 geregelte Interessenslage mit der vorstehenden identisch ist. Auch bei § 6 Abs. 3 gehen stille Reserven unter Durchbrechung des Steuersubjektprinzips auf einen Rechtsnachfolger über. Der einzige Unterschied ist der, dass die stillen Reserven bei § 5a vorher einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Das Vorliegen der gleichen Interessenslage wird deutlich, wenn man bedenkt, dass die Erfassung des Unterschiedsbetrags lediglich eine technische Möglichkeit zur Erfassung der stillen Reserven ist. Der ursprüngliche Entwurf des § 5a sah daher auch nur die Bildung einer stfreien Rücklage vor (BTDrucks. 13/10271, 4). Auch schließt Abs. 1 es nicht aus, auf allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften zurückzugreifen, wenn der Subventionszweck nicht gefährdet ist und sich ansonsten kaum zu rechtfertigende Wertungswidersprüche ergeben. Große begriffliche Probleme verursacht § 6 Abs. 3 nicht. Hiernach ist erforderlich, dass eine dort qualifizierte Einheit übertragen wird und dies unentgeltlich. Ist dies der Fall, so sind (Rechtsfolge) in der Terminologie der Analogie die WG mit dem Unterschiedsbetrag zu erfassen, der sich nach den Vorschriften der Tonnagegewinnermittlung ergibt/ergeben hat. Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden.

► *Kommanditbeteiligung über eine KG oder eine GmbH mit nachgeschalteter Organschaft:* Beteiligungen dieser Art verursachen keine Probleme in Bezug auf den Unterschiedsbetrag, da diese Beteiligungsformen die dahinter stehenden Beteiligten abschirmen.

Einstweilen frei.

76–77

4. Späteres Hinzukommen von Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 4)

78

Zuführung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen: Abs. 4 Satz 4 normiert, dass bei der Zuführung von WG, die sich im BV („des Betriebsvermögens“) befinden, zum Betrieb von Handelsschiffen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, ebenfalls ein Unterschiedsbetrag festzustellen ist. Es wird die entsprechende Anwendung der Sätze 1–3 angeordnet. Aus der Gegenüberstellung zur Bestimmung zum Übergangsjahr (Abs. 4 Satz 1) ergibt sich, dass es sich um WG handeln muss, die während des Zeitraums der Tonnagegewinnermittlung zugeführt werden.

Im Betriebsvermögen befindliche Wirtschaftsgüter: Es muß sich um WG handeln, die sich im BV befinden.

Der Begriff des Zuführens: § 4 Abs. 1 Satz 5 (Einlagendefinition) verwendet diesen Begriff für die Zuführung von WG des PV in das BV. Es bestehen uE keine Einwände, die hierzu ergangene Rspr. sinngemäß anzuwenden.

Zuführung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens: Für die Zuführung von WG des PV zum Betrieb von Handelsschiffen fehlt es an einer ausdrücklichen Regelung in Abs. 4. UE lässt sich hier gedanklich Folgendes vertreten:

▷ Der Gesetzgeber hat bewusst von einer Regelung abgesehen, da er davon ausgeht, dass das WG zunächst in das BV gelangt und von dort aus dem Be-

trieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zugeführt wird. Dann wäre § 6 Abs. 1 Nr. 5 zu beachten.

- ▷ Der Gesetzgeber war sich des Problems nicht bewusst, so dass vertreten werden könnte, § 6 Abs. 1 Nr. 5 finde keine Anwendung.

Beispiel (vgl. o.V., DB 1999, 1777 ff.): Eine Schifffahrt-KG betreibt ein Handelsschiff im internationalen Verkehr. Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5a. Ein Kommanditist überträgt (§ 39 AO) zum 31.12.04 ein WG seines PV (Anschaffung 01) auf die KG. Dieses WG wird zum unmittelbaren Betrieb des Handelsschiffs eingesetzt. Die fortgeführten AK sollen 10000 € betragen, der Teilwert 15000 €. Fraglich ist, ob ein Unterschiedsbetrag zum 1.12.04 in Höhe von 5000 € in das nach Abs. 4 zu führende Verzeichnis aufzunehmen ist. Dies hätte zur Folge, dass, wenn das WG veräußert wird, der Unterschiedsbetrag in Höhe von 5000 € dem Tonnagegewinn nach Abs. 1 des Jahres hinzuzurechnen wäre.

UE geht der Gesetzgeber von der ersteren Lösung aus. Dies ergibt sich auch letztendlich daraus, dass die Tonnagegewinnermittlung die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ersetzt bzw. diese voraussetzt. Auch spricht für dieses Ergebnis der Wortlaut:“ ... des Betriebsvermögens ...“. WG des PV durchlaufen also zunächst die Phase des BV (so im Ergebnis auch SCHMIDT/SEEGER XXV. § 5a Rn. 16).

► *Zurechnung des Unterschiedsbetrags*: Fraglich erscheint, wem dieser Unterschiedsbetrag zuzurechnen ist (das Problem stellt sich allerdings uE nur, wenn kein Fall des § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 vorliegt; in diesem Fall ist kein Unterschiedsbetrag zu versteuern). Hier dürfte nach den allgemeinen Grundsätzen zu verfahren sein. Je nachdem, ob mit der Einlage eine mittelbare Schenkung an die anderen Gesellschafter verbunden ist oder nicht, erfolgt eine entsprechende Zurechnung des Unterschiedsbetrags.

Verfahrensrechtl. ist in Fällen der Zuführung eines WG der Unterschiedsbetrag gesondert bzw. gesondert und einheitlich festzustellen. Das gilt nach zutreffender Ansicht (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 23 unter c) sowohl für den Fall, dass ein WG dem BV ganz oder dem Anteil des Mitunternehmers am Gesellschaftsvermögen (§ 39 Abs. 2 AO) entsprechend zugeführt wird. Entsprechendes gilt für die Erhöhung eines Nutzungsanteils, dies auch bei gemischt genutzten WG. Maßgebend ist der Zeitpunkt der Zuführung, da es um die zutreffende Abgrenzung der zu erfassenden Wertsteigerungen geht. Die bisherigen Festsetzungen bleiben unberührt, da diese von den Zuführungen nicht betroffen sind.

79 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4a: Der Gewerbebetrieb ist einer Mitunternehmerschaft zuzurechnen

80

I. Vorbemerkungen zu Abs. 4a

Abs. 4a betrifft die Anwendung des § 5a auf PersGes. Da in der überwiegenden Mehrzahl Handelsschiffe als Einschiffsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG betrieben werden, ist dies für die Praxis eine der zentralen Bestimmungen. Geregelt wird die Ersetzung des Stpfl. durch die PersGes. für

Zwecke der Tonnagegewinnermittlung, die Gewinnzurechnung und die Abgrenzung zum Sonderbetriebsbereich.

II. Erläuterungen zu Abs. 4a im Einzelnen

1. Personengesellschaft als Steuerpflichtiger für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4a Satz 1) 81

Wird der Gewerbebetrieb in der Rechtsform einer PersGes. geführt, so tritt für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung die Gesellschaft an die Stelle des stpfl. Gesellschafters. Für die Begünstigung ist allein maßgebend, welchen tatsächlichen Aktivitäten die PersGes. nachgeht. Die Begünstigung hängt nicht davon ab, welche Tätigkeiten die Gesellschafter im Interesse ihrer Beteiligung entfalten (vgl. zu § 34c Abs. 4 aF BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/98, BStBl. II 1992, 798). Die PersGes. als solche ist allein zur Antragstellung nach Abs. 1 und zur Rücknahme berechtigt.

2. Maßgeblichkeit des Anteils am Gesellschaftsvermögen für Zwecke der Gewinnverteilung (Abs. 4a Satz 2) 82

Nach Abs. 4a Satz 2 ist der Tonnagegewinn den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen. Es handelt sich also um eine Zurechnungsvorschrift. Der Begriff des Gesellschaftsvermögens als gesellschaftsrechtl. Begriff ist dem Steuerrecht fremd. Hier existiert der Begriff des BV. Gesellschaftsrechtl. gibt es im Bereich der Gesamthandsdogmatik wiederum keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Trotz dieser sprachlichen Ungenauigkeiten ist jedoch erkennbar die gesellschaftsrechtl. ziffernmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen gemeint. Hieraus folgt, dass es für Zwecke der Tonnagegewinnzurechnung nicht auf den handelsrechtl. ansonsten maßgeblichen Gewinnverteilungsschlüssel ankommt (s. dazu und zu weiteren Differenzierungen § 15 Anm. 482 ff.). Dies gilt uE auch für sog. Mehr- oder Mindergewinne (s. auch hierzu § 15 Anm. 482 ff.).

Für die handelsrechtl. Gewinnverteilung kommt jedoch weiterhin der gesellschaftsrechtl. vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel zum Tragen (Divergenz zwischen Handelsrecht und Steuerrecht). Auch hieraus ergibt sich, dass die Tonnagegewinnermittlung als eine völlig eigenständige Gewinnermittlungsart konzipiert ist.

3. Hinzurechnung der Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 (Abs. 4a Satz 3) 83

Nach Abs. 4a Satz 3 sind Sondervergütungen, auch als nachträgliche Einkünfte, dem Tonnagegewinn wieder hinzuzurechnen. Laut Gesetzesbegründung sollen Gestaltungen vermieden werden, bei denen Geschäftspartner und ArbN von PersGes. an diesen mit einem geringen Anteil beteiligt werden würden, um dadurch sämtliche Vergütungen und Arbeitslöhne zu einem Bestandteil des nach der Tonnage ermittelten Gewinns zu machen und der regulären Besteuerung zu entziehen (BTDrucks. 13/10710, 4).

Beispiel: Der bei der Schifffahrts-KG (§ 5a-Betrieb) beschäftigte unbeschränkt stpfl. Kapitän A ist bisher nicht als Kommanditist beteiligt. Er bezieht daher Einkünfte nach § 19. Die KG macht von § 41a Abs. 4 Gebrauch. Nunmehr beteiligt sich A als Kommanditist und erhält a) eine Tätigkeitsvergütung als Sondervergütung, b) vereinbart zu künftigen anstelle der Tätigkeitsvergütung einen sog. Vorabgewinn.

Rein begrifflich könnte sich aus Abs. 4 Satz 3 ergeben, dass lediglich Sondervergütungen ohne jedweden BA-Abzug aus der Tonnagegewinnermittlung herauszunehmen sind. („... hinzuzurechnen ...“), s. zu Sondervergütungen § 15 Anm. 500 ff.

Der Umfang der Hinzurechnung ist streitig.

► *Die FinVerw.* vertritt den Standpunkt, dass Abs. 1 grundsätzlich den *Gesamtgewinn* der Mitunternehmerschaft (s. hierzu § 15 Anm. 453) ersetze. SonderBA seien daher nur zu berücksichtigen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit Sondervergütungen stehen. Eine zusätzliche Berücksichtigung von SonderBA sei nicht zulässig (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 29).

► *Im Schrifttum* hat KRANZ (DStR 2000, 1215) im Anschluss hieran die Frage aufgeworfen, ob der nach Abs. 1 ermittelte Gewinn nur den Gewinn 1. Stufe (s. zur zweistufigen Gewinnermittlung § 15 Anm. 451) einer Mitunternehmerschaft erfasse, oder ob der Sonderbetriebsbereich ebenfalls erfasst sei. Er kommt zu dem Ergebnis, dass Abs. 1 nur den Gewinn 1. Stufe der Gewinnermittlung ersetze. Es sei darüber hinaus nicht erkennbar, dass die Hinzurechnungsvorschrift des Abs. 4 Satz 3 abschließenden Charakter habe, insbes. seien SonderBA im Zusammenhang mit dem SonderBV II zu erfassen (zur Frage der Tragweite des Verweises in Abs. 1 auf die Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 im Allgemeinen s. Anm. 31).

Praktische Relevanz erhält die Streitfrage ggf. im Bereich der vorwiegend anzutreffenden klassischen Einschiffsgesellschaft, wenn der KG-Anteil fremdfinanziert wird (SonderBV II, aber auch sonstige Kosten wie Reisekosten, Notarkosten etc.), oder bei der idR nicht vermögensmäßig beteiligten Komplementär-GmbH (SonderBV II, ebenfalls fremdfinanziert; Ausschüttungen: Halbeinkünfteverfahren oder § 5a-Gewinn), vgl. auch GSCHWENDTNER, DStR 2005, 771 (Reichweite und Abgrenzungsfragen).

Zutreffend ist uE, dass, wenn man den Sonderbetriebsbereich nicht von Abs. 1 erfasst sieht, Abs. 4a Satz 3 lediglich deklaratorische Bedeutung zukommt. Dann würde in Satz 3 abermals erwähnt, was ohnehin schon Gültigkeit beansprucht. Erfasst Abs. 1 den Gesamtgewinn einer Mitunternehmerschaft, so hätte Abs. 4a Satz 3 Ausnahmecharakter (konstitutiv).

Für eine lediglich deklaratorische Bedeutung könnte in der Tat uE Abs. 4a Satz 2 sprechen. Hiernach ist maßgebend für die *Zurechnung* des Tonnagegewinns der „Anteil am Gesellschaftsvermögen“. Zieht man nunmehr noch Satz 3 hinzu, so ergibt sich eine strukturelle Vergleichbarkeit im Aufbau der Norm mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Gewinnanteil in Halbs. 1 und Sondervergütungen in Halbs. 2 anstelle Satz 2 und Satz 3 des § 5a Abs. 4a. Die Gesetzesmaterialien sind auch nicht eindeutig. Hiernach wird zunächst Abs. 4a Satz 2 wiederholt und dann im Weiteren ausgeführt, dass die Sondervergütungen im pauschal ermittelten Gewinn nicht enthalten seien und deshalb hinzugerechnet werden (BRDrucks. 342/98, 7).

► *Stellungnahme:* Die Relevanz der von KRANZ aaO angesprochenen Einordnung (deklaratorisch oder konstitutiv) ist unklar. In beiden Fällen geht es im Ergebnis darum, die Reichweite des Abs. 4a Satz 3 zu bestimmen. Im Ergebnis ist KRANZ jedoch zu folgen (so möglicherweise auch BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, FR 2005, 1246 zu § 32c aF). Der FinVerw., die die Ansicht vertritt, dass lediglich Sondervergütungen und damit zusammenhängende BA zu erfassen seien, ist uE nicht zu folgen. UE wollte der Gesetzgeber durch den Verweis in Abs. 4a Satz 3 den gesamten Sonderbetriebsbereich aus der Tonnagegewinnermittlung heraus-

nehmen (so im Ergebnis auch KIRCHHOF/GOSCH V., § 5a EStG Rn. 37. Eine Einschränkung der Sondervergütungen auf die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 explizit genannten sollte uE nicht erfolgen. Es sind Sondervergütungen „iSd. § 15 ... hinzuzurechnen“. Hätte der Gesetzgeber eine Einschränkung gewollt, hätte es nahe gelegen, zumindest in den Gesetzesbegründungen eine Differenzierung nach SonderBV I oder II oder hier BA-Abzug ja, dort nein aufzunehmen. Aber selbst dann hätte man uE wohl sagen müssen, dass sich eine umfangreiche Differenzierung nicht andeutungsweise im Wortlaut wiedergefunden hätte. Auch ergeben sich Widersprüche durch die Einfügung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 durch das HBeglG 2004 in Fällen der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung eines Gesellschafters an die PersGes. aus dem SonderBV-Bereich heraus. Nach der Entsch. des Großen Senats des BFH (Beschl. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) ergibt sich hier ein SonderBA-Abzug für den Gesellschafter im Sonderbetriebsbereich. Da die WG von der Gesellschaft unmittelbar eingesetzt werden, handelt es sich um SonderBV I. Nach Ansicht der FinVerw. liegen keine Sondervergütungen vor, weshalb auch ein BA-Abzug nicht in Betracht kommt. Gerade derartige Fallgestaltungen der künstlichen Aufspaltung von Reedereiergebnissen sollen durch die Neuregelung erfasst werden. Auch spricht gegen eine Nichterfassung des gesamten Sonderbetriebsbereichs, dass laut Gesetzesbegründung verhindert werden soll, dass Stpfl. durch geringe Beteiligungen in den Genuss der StVergünstigung kommen.

Auch wenn man Abs. 4a Satz 3 als Ausnahmenvorschrift versteht, führt dies uE zu keinem anderen Ergebnis, da es einen Grundsatz, dass Ausnahmenvorschriften eng auszulegen sind, so nicht gibt. Maßgebend ist demnach der erkennbare Regelungsplan des Gesetzgebers, vgl. nachfolgend.

Abs. 4a Satz 3 als gesetzgeberische Missbrauchsvorschrift: Als einziger erkennbarere Anknüpfungspunkt für eine einschränkende Auslegung verbleibt der in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommende Wille, zu verhindern, dass allein deshalb geringe Anteile gewährt werden, um in den Genuss der Tonnagegewinnermittlung zu kommen. Die dem Vernehmen nach ursprünglich als Steuersatzermäßigung angedachten Formulierungen eines Gesetzesentwurfs sahen analog der niederländischen Regelung vor, dass jeder Stpfl. zur Tonnagegewinnermittlung optieren konnte, wenn er nur *mindestens zu 5 vH* als Mitunternehmer an einer PersGes. beteiligt war. Maßstab der teleologischen Auslegung einer StVergünstigungsvorschrift ist der sie prägende Begünstigungszweck (PAHLKE/KOENIG, AO, § 4 Rn. 98, unter Hinweis auf BFH v. 3.6.1997 – IX R 24/96, BFH/NV 1998, 155; vgl. auch BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/89, BStBl. II 1992, 798). Eine Regel, dass Vergünstigungsnormen als Ausnahmenvorschriften eng auszulegen sind, gibt es uE nicht (s. Einf. ESt. Anm. 647 mwN; s. auch PAHLKE/KOENIG aaO Rn. 91 mwN zum Meinungsstand).

UE dürfte eine derartige Einschränkung jedoch fraglich sein, da dies im Gesetzestext nicht zum Ausdruck kommt. Der Gesetzgeber hat die 5 vH-Klausel nicht weiter verfolgt. Der Gesetzgeber hat uE das Betriebsprinzip (Abstellen auf den Gewerbebetrieb als solchen für die Gewährung der StVergünstigung, s. Anm. 21) als normkonzipierendes Prinzip der Tonnagegewinnermittlung zu Grunde gelegt und dies konsequent auf PersGes. angewandt.

Vorabgewinn: Unstreitig ist, dass die Vereinbarung eines so genannten Vorabgewinns von der Tonnagegewinnermittlung erfasst wird, da dieser keine Sondervergütung darstellt. Das Besteuerungsergebnis wird also davon abhängig gemacht, ob die Leistungen der Gesellschafter durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten werden. Der Grundsatz der Gleich-

stellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer wird demnach im Bereich der Tonnagegewinnermittlung durchbrochen (s. dazu § 15 Anm. 500). Die Frage, ob ein solcher Vorabgewinn vorliegt oder eine hinzuzurechnende Sondervergütung, bestimmt sich nach den allgemeinen Grundsätzen (s. § 15 Anm. 500).

Ausnahme beim Bereederungsentgelt: Abweichend von den soeben dargestellten Grundsätzen erkennt die FinVerw. das Bereederungsentgelt eines am Schiff beteiligten Bereederers unabhängig davon, ob als Vorabgewinn oder als Sondervergütung ausgestaltet, als vom Tonnagegewinn erfasst an. Hier wird demnach für den Bereich der Tonnagegewinnermittlung der Gleichklang zwischen Einzelunternehmer und Gesellschafter wiederhergestellt. Die FinVerw. begründet dies augenscheinlich damit, dass es sich bei der Bereederung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr um ein Neben- und Hilfsgeschäft iSd. Abs. 2 Satz 2 handelt (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614, verweist in Rn. 34 auf Rn. 7). Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass dies nur in Betracht kommt, wenn das die Bereederung ausführende Unternehmen sei es als Korrespondentreedere oder als Vertragsreedere an der PersGes. beteiligt ist (s. allgemein zum Begriff des Mitunternehmers § 15 Anm. 300 und zu § 34c Abs. 4 aF BFH v. 26.3.1987 – IV R 65/85, BStBl. II 1987, 264).

Ob es sich um ein Neben- oder Hilfsgeschäft handeln muss, erscheint fraglich, da es bereits nach § 34c Abs. 4 aF für nicht die Bereederung als solche umfassende Tätigkeiten ausreichte, wenn ein Förderungszusammenhang zur begünstigten Tätigkeit bestand.

Beispiel nach BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/89 (BStBl. II 1992, 798): Eine Schifffahrt-KG übernimmt in 01 drei Massengutfrachter und setzt diese nach § 5a begünstigt ein. Die Bereederung erfolgt durch die persönlich haftende Gesellschafterin. Der Kommanditist A erhält für die Konzepterstellung und für die Werbung von Kapitalanlegern pro Jahr 7,5 vH der Ausschüttungen an die Kapitalanleger als Sondervergütung. Der Kommanditist B erhält für seine Treuhandeltätigkeit ebenfalls eine Sondervergütung (ergänzend: Die Kommanditistin C erhält für ihre Befrachtungstätigkeit 4 vH der Chartererlöse).

Der BFH sah die Sondervergütungen als nach § 34c Abs. 4 aF begünstigt an. Bei den Tätigkeiten der Kommanditisten handele es sich zwar nicht um eine begünstigte Tätigkeit iSd. Norm, da es um eine betriebsbezogene Vergünstigung gehe (s. für § 5a Anm. 21, vorstehend die Befrachtungstätigkeit). Entscheidend sei jedoch der Sinn und Zweck der Begünstigung. Maßgebend sei, dass die begünstigte Tätigkeit der KG gefördert werde. Es bräuchte sich bei Gesellschaftern nicht um Neben- oder Hilfsgeschäfte (vgl. nunmehr § 5a Abs. 2 Satz 2) zu handeln. Wäre die Vergütung als Gewinnanteil vereinbart worden, wäre die Vergünstigung unstr. begünstigt. Auch eine Darlehensvergütung seitens der Gesellschafter wäre einzubeziehen.

Im Ergebnis ist der FinVerw. jedoch uE zu folgen. Die Bereederung im Inland ist der eigentliche Grund der Begünstigung. An diese knüpft die Tonnagegewinnermittlung an. Ohne Bereederung ist ein Schiffsbetrieb überhaupt nicht denkbar. Hinzu kommt, dass Abs. 4a Satz 3 vom gesetzgeberischen Willen als Vorschrift gedacht ist, die dem Missbrauch vorbeugen soll. Von einem Gestaltungsmissbrauch kann aber auch bei einer nur 5 vH-Beteiligung des die Bereederung betreibenden Unternehmens aus den aufgezeigten Gründen nicht die Rede sein. Der Förderungszweck des § 5a fordert uE eine einengende Auslegung des Abs. 4a Satz 3 für den Bereich der Bereederung.

Doppelstöckige Mitunternehmenschaften: Aus dem Verweis des Abs. 4a Satz 3 auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ergibt sich, dass die Sondervergütungsregelung auch im Bereich der sog. doppelstöckigen Mitunternehmenschaften Anwendung findet (s. dazu § 15 Anm. 575 ff.). Dies ist uE konsequent, da es auch hier um die Zurechnung von Sondervergütungen geht.

Kritische Würdigung des gesetzgeberischen Konzepts: Die Ausklammerung des Sonderbetriebsbereichs aus der Tonnagegewinnermittlung stellt sich als Durchbrechung des ansonsten die Mitunternehmerbesteuerung prägenden normkonzipierenden Grundsatzes der Gleichbehandlung von Mitunternehmer und einem Einzelunternehmer (s. § 15 Anm. 500) dar.

Bei der PersGes. wird der Sondervergütungsaufwand von dieser getragen, kann aber wegen § 5a nicht geltend gemacht werden. Auf der anderen Seite muss der empfangende Mitunternehmer diese nach allgemeinen Vorschriften versteuern. Beim Einzelunternehmer sind sämtliche Bestandteile der stl. Bemessungsgrundlage von § 5a umfasst.

Dies kann zwar im Einzelfall zu günstigen Ergebnissen führen, bedarf aber trotzdem einer inneren sachlichen Rechtfertigung, um verfassungsrechtl. Bestand zu haben. Die sachliche Rechtfertigung könnte sich aus dem mit der Tonnagegewinnermittlung verfolgten Betriebsprinzip ggf. iVm. der durch § 5a verfolgten Vereinfachung der Seeschiffahrtsbesteuerung ergeben. Eine Vereinfachung hätte sich aber gerade durch die Einbeziehung des Sonderbetriebsbereichs ergeben. Der Fortbestand der Handelsflotte als wichtiges Gemeinschaftsgut (BVerfG v. 10.1.1995 – 1 BvF 1/90, 1 BvR 342/90, 1 BvR 348/90, BVerfGE 92, 26 [43]) kann gerade für diese Differenzierung ebenfalls nicht herangezogen werden. Wie die Rspr. zu § 34c Abs. 4 aF zeigt, kann sich besonders auch im SonderBV-Bereich ein Förderzusammenhang mit dem begünstigten Betreiben eines Handelsschiffs ergeben (vgl. BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/89, BStBl. II 1992, 798).

Insgesamt besteht zu dieser Problematik zumindest gesetzlicher Handlungsbedarf. Dieser ergibt sich insbes. daraus, dass das niederländische System zwar explizit keine Sondervergütungen kennt, diese der Sache nach aber dem Unternehmensbereich zugeschlagen werden und es demnach zu Wettbewerbsverzerrungen kommen kann, die gerade abgebaut werden sollten.

Zuordnung des Sonderbetriebsvermögens zum Tonnagegewinn: Für den Bereich, bei dem Sondervergütungen nach Abs. 4a Satz 3 dem Tonnagegewinn hinzuzurechnen sind, gelten uE die allgemeinen Regeln (s. zum SonderBV § 15 Anm. 590 ff.). Maßgebend für die Erfassung ist uE die Gewinnermittlungsart der PersGes. nach allgemeinen Vorschriften (s. allgemein § 15 Anm. 592). Dies korrespondiert mit der gesetzlichen Verpflichtung, eine StBil. zu erstellen (§ 60 EStDV).

Sonderbetriebsausgaben: Auch für den Bereich der SonderBA gelten die allgemeinen Bestimmungen (s. § 15 Anm. 555).

Einstweilen frei.

84–89

Erläuterungen zu Abs. 5: Geregelte Zweifelsfragen

90

I. Vorbemerkungen zu Abs. 5

In Abs. 5 werden bestimmte Realisierungstatbestände als von der Tonnagegewinnermittlung mitumfaßt definiert, es wird die Auflösung einiger lediglich eine Steuerstundung bewirkenden Rücklagen angeordnet, mögliche Doppelvergünstigungen ausgeschlossen und der Anwendungsbereich des § 15a während des Zeitraumes des § 5a geregelt.

II. Erläuterungen zu Abs. 5 im Einzelnen

91 1. Begünstigter Veräußerungsgewinn iSd. § 16 (Abs. 5 Satz 1)

Von der Begünstigung der Tonnagegewinnermittlung werden auch sämtliche Einkünfte nach § 16 erfasst:

- Gewinne aus der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs.
- Gewinne aus der Veräußerung/Auflösung einer 100 vH-Beteiligung an einer KapGes.

Nach Ansicht der FinVerw. gehören Erträge aus Kapitalanlagen bzw. Beteiligungen an KapGes. mangels unmittelbaren Zusammenhangs zum Betrieb von Schiffen grundsätzlich nicht zum begünstigten Tonnagegewinn (vgl. BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 9; zur EG-rechtl. Problematik s. Anm. 5). Zumindest spricht der generelle Verweis auf § 16 gegen die Annahme des BMF.

- Gewinne aus der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist.
- Die Veräußerung des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA.

Weiterhin erfasst § 16 Abs. 1 Satz 3 auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils erzielt werden. Diese sind jedoch als laufender Gewinn zu erfassen. Fraglich ist, ob sie von der Tonnagegewinnermittlung mit umfasst werden. Dafür spricht der ohne nähere Eingrenzung erfolgende Hinweis in Abs. 5 Satz 1 auf die Einkünfte nach § 16. Es wird nicht danach unterschieden, ob es sich iSd. § 16 um einen laufenden Gewinn oder einen begünstigten Veräußerungsgewinn handelt.

92 2. Ausschluss von Doppelbegünstigungen (Abs. 5 Sätze 2 und 3)

Um Doppelbegünstigungen zu vermeiden, insbes. auch um die lediglich Steuerstundungseffekte bewirkende Rücklagenbildung einer Besteuerung zuzuführen, hat der Gesetzgeber die Rücklagenauflösung oder die Nichtanwendbarkeit einzelner Bestimmungen angeordnet. Es handelt sich hierbei um die Nichtanwendung der Vorschriften über außerordentliche Einkünfte nach § 34, der Vorschriften über die StErmäßigung bei ausländ. Einkünften nach § 34c Abs. 1–3, der Vorschrift über die StErmäßigung aus Gewerbebetrieben nach § 35, die Auflösung der Rücklagen aus der Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach § 6b, die Auflösung der Euroumrechnungsrücklage nach § 6d und die Auflösung der Rücklagen bei Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g.

3. Verrechenbare Verluste nach § 15a während der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 5 Satz 4)

Nach Abs. 5 Satz 4 ist für die Anwendung des § 15a der gem. §§ 4 Abs. 1, 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen.

Grundsätzliche Anwendung für den gesamten Zeitraum der § 5a-Gewinnermittlung: Der Formulierung „Für die Anwendung.“ ist zunächst zu entnehmen, dass § 15a auch während des Zeitraums der Tonnagegewinnermittlung angewandt werden soll. Dies gilt begrifflich mangels Einschränkung für den *gesamten* § 15a.

Umfang und Reichweite der Anwendung des § 15a sind jedoch unklar.

Abs. 5 Satz 4 wurde erst durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 eingeführt. Nach Ansicht des Gesetzgebers war die Frage der Anwendbarkeit des § 15a im Zeitraum der Tonnagebesteuerung nicht gesetzlich geregelt; es bestehe aber Regelungsbedarf. Die Ergänzung sehe vor, dass § 15a anwendbar ist. Hierbei sei der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen, vgl. § 60 EStDV (BTDrucks. 14/1514, 29). Der Gesetzgeber ging demnach erkennbar davon aus, den Regelungsbereich des § 15a für den Zeitraum der Tonnagegewinnermittlung zu normieren.

Die FinVerw. betrachtete Abs. 5 Satz 4 lediglich als Klarstellung (BMF v. 24.6.1999, BStBl. I 1999, 669 Rn. 28). Ausdrücklich hervorgehoben wird hier, dass hinzuzurechnende Unterschiedsbeträge mit verrechenbaren Verlusten auszugleichen seien.

UE richten sich Reichweite und Umfang der Anwendbarkeit nach Sinn und Zweck der Tonnagegewinnermittlung unter besonderer Berücksichtigung der Regelungsidee des § 15a.

Keine Saldierung verrechenbarer Verluste mit Tonnagegewinn: Für die Anwendung des § 15a ist der nach §§ 4 Abs. 1, 5 ermittelte Gewinn *zugrunde zu legen*. Dies ist auf den ersten Blick eine Selbstverständlichkeit. § 15a regelt die Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit eines dem Kommanditisten zuzurechnenden Verlustanteils. Diese Vorschrift setzt daher voraus, dass ein entsprechender Verlustanteil entstanden ist. Ob dies der Fall ist, kann sich nur nach den allgemeinen Bestimmungen richten. Verluste werden bei der Tonnagegewinnermittlung nicht berücksichtigt, können deshalb nicht zu negativen Kapitalkonten führen. Man könnte jedoch auf die Idee kommen, den Tonnagegewinn als einen Gewinn aus der nämlichen Beteiligung anzusehen, und diesen mit verrechenbaren Verlusten zu saldieren, § 15a Abs. 2. Dies hat der Gesetzgeber uE jedoch dadurch ausgeschlossen, dass er für die Anwendung der *ganzen* Vorschrift die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zugrunde legen will. Dieses Ergebnis lässt sich damit rechtfertigen, dass die Anwendbarkeit des § 15a nur den Sinn habe, bei Auslaufen der Tonnagegewinnermittlung wieder ohne weitere Übergangsrechnung mit der Ermittlung der Einkünfte nach allgemeinen Regeln fortfahren zu können.

Saldierung verrechenbarer Verluste mit Unterschiedsbeträgen: Nach Ansicht der FinVerw. ergibt sich aus Abs. 5 Satz 4 im Verhältnis der sog. Schattenbilanzierung zur Tonnagegewinnermittlung eine Verrechnungsreihenfolge mit Vorrang für Erstere. Erst wenn im Rahmen der Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften noch verrechenbare Verluste vorhanden sind, können diese mit aufzulösenden Unterschiedsbeträgen verrechnet werden. Der im Anwendungsbereich des Abs. 6 durch Ansatz des Teilwerts entstehende „Gewinn“ sei ebenfalls vorrangig mit vorhandenen verrechenbaren Verlusten und erst sub-

sidiär mit zu versteuernden Unterschiedsbeträgen zu saldieren (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 32).

Richtig hieran ist uE zunächst, dass auch die FinVerw. davon ausgeht, dass eine Gewinnermittlung nach allgemeinen Bestimmungen auch während der Tonnagegewinnermittlung gesetzlich angeordnet ist (§ 60 EStDV). § 15a kann nur an die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anknüpfen. Demzufolge entwickeln sich auch die Kapitalkonten und die verrechenbaren Verluste zunächst nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Der weitere Schritt der Saldierung von verrechenbaren Verlusten mit Unterschiedsbeträgen erscheint uE jedoch zweifelhaft. Dies ergibt sich schon daraus, dass ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist, dass für die Anwendung des § 15a *insgesamt* die Gewinnermittlung nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften *ausnahmslos* vorgesehen ist. Dem Gesetzgeber war das Problem bewusst. Er hat ausdrücklich lediglich in der vorliegenden Fassung nachgebessert. Eine Regelungslücke (bewusste oder planwidrige) kann uE nicht ausgemacht werden. Dies insbes., da der Gesetzgeber sich an der niederländischen Regelung orientieren wollte, die das Problem der Verlustverrechnung mit einem aus deutscher Sicht festzustellenden Unterschiedsbetrag gesehen hat.

Anwendbarkeit des § 15a Abs. 3 im Zeitraum der Tonnagegewinnermittlung: § 15a Abs. 3 soll verhindern, dass Verluste ausgleichsfähig bleiben, obwohl durch Rücknahme der Einlage (auch nachfolgende Ausschüttungen) oder des Haftungsbetrags die Rechtfertigung für den früheren Verlustausgleich entfällt (BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226 [230]). Da es während der Tonnagegewinnermittlung nicht zu ausgleichsfähigen Verlusten kommen kann, kommt eine Nachversteuerung als Gewinn nur im Verhältnis zu Wj. in Betracht, die den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften unterlagen. Diese Gewinnversteuerung muss uE den Tonnagegewinn erhöhen, da ihre Ursachen in Zeiträumen außerhalb der Tonnagegewinnermittlung liegen (noch kritisch hierzu mit Beispiel: o.V., DB 1999, 1777 [1779]).

Kritik: Systematisch zutreffender wäre uE eine Regelung, die eine Saldierung der verrechenbaren Verluste analog dem niederländischen Modell im Übergangsjahr zulässt. Zwar werden von § 15a Abs. 2 stille Reserven nicht erfasst, jedoch beinhalten die Unterschiedsbeträge die stillen Reserven bis zum Eintritt in die Tonnagegewinnermittlung.

Wären diese im Übergangsjahr realisiert worden, wäre es zur Saldierung gekommen. Allein die Bezahlung einer Fremdwährungsverbindlichkeit reicht gegebenenfalls aus. Auch belegt die Praxis, dass vorhandene verrechenbare Verluste häufig spätestens im Tonnagegewinnermittlungszeitraum durch die hierfür maßgebende parallele Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften verbraucht werden.

94–99 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Teilwertansatz beim Übergang von der Tonnagegewinn-
ermittlung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5**

I. Vorbemerkungen zu Abs. 6

100

Nach Beendigung der Tonnagegewinnermittlung werden die WG, die dem Schifffahrtsbetrieb gedient haben, wieder mit ihrem Teilwert angesetzt, da eine Erfassung der während der Gewinnermittlung nach § 5a gebildeten stillen Reserven nicht erfolgen soll (vgl. Rechtsgedanke des § 13 KStG).

II. Erläuterungen zu Abs. 6 im Einzelnen

101

Abs. 6 betrifft den Fall, dass ein bisher zur Tonnagegewinnermittlung optierender Gewerbebetrieb als solcher wieder zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften übergeht. Hierbei sind in der Bilanz zum Schluss des Wj., in dem die Tonnagegewinnermittlung letztmalig angewandt wird, für jedes WG, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, die Teilwerte einzusetzen. Dieser Ansatz ist zwingend und hat selbst dann zu erfolgen, wenn die Teilwerte – was relativ unwahrscheinlich ist – die AHK des WG jeweils übersteigen. Die dadurch eintretende durch gesetzliche Anordnung zu Tage tretende Gewinnverwirklichung unterliegt der Tonnagegewinnermittlung, da dieser Ansatz in dem letzten Wj. zu erfolgen hat, in dem die Tonnagegewinnermittlung noch greift.

§ 5a Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr