

§ 5a

Gewinnermittlung bei Handelsschiffen
im internationalen Verkehr

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch Gesetz v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

(1) ¹Anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Absatz 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 10000 Nettotonnen,
0,46 Euro für die 10000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 25000 Nettotonnen,
0,23 Euro für die 25000 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, Ber-

§ 5a Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr

gen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen 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 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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. ³Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 sind hinzuzurechnen.

(5) ¹Gewinne nach Absatz 1 umfassen auch Einkünfte nach § 16. ²§§ 34, 34c Absatz 1 bis 3 und § 35 sind nicht anzuwenden. ³Rücklagen nach den §§ 6b und 6d sind beim Übergang zur Gewinnermittlung nach Absatz 1 dem Gewinn im Erstjahr hinzuzurechnen; bis zum Übergang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Absatz 1 sind nach Maßgabe des § 7g Absatz 3 rückgängig zu machen. ⁴Für die Anwendung des § 15a ist der nach § 4 Absatz 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.

Autorin: Petra **Barche**, Richterin am FG, Hamburg

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5a . . . 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 5a 1		d) Wirtschaftspolitische Bewertung	8
II. Rechtentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 5a 2		IV. Geltungsbereich des § 5a 10	
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 5a mit höherrangigem Recht 3		1. Sachlicher Geltungsbereich	10
1. Bedeutung der Tonnagegewinnermittlung 3		2. Persönlicher Geltungsbereich	11
2. Vereinbarkeit des § 5a mit höherrangigem Recht 5		3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	12
a) Beurteilungsmaßstäbe für verfassungs- und unionsrechtliche Vereinbarkeit 5		V. Verhältnis des § 5a zu anderen Vorschriften 13	
b) Verfassungsmäßigkeit des § 5a 6		1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	13
c) Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht 7		2. Verhältnis zum KStG	14
		3. Verhältnis zum UmwStG	15
		4. Verhältnis zum GewStG	16
		5. Verhältnis zum AStG	17
		VI. Verfahrensfragen zu § 5a 18	

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Gewinnermittlung nach Tonnage 20

	Anm.		Anm.
I. Tonnagesteuer als besondere Gewinnermittlungsart anstelle von § 4 Abs. 1 oder § 5 20		II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1	21

	Anm.		Anm.
1. Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland . . .	21	4. Bereederung im Inland . . .	27
2. Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr	22	5. Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen	28
a) Legaldefinition des Abs. 2 Satz 1	23	III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Tonnage-Gewinnermittlung	29
b) Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Absicht zum langfristigen Betrieb	23	1. Pauschalierung, soweit der Gewinn auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt	29
aa) Abgrenzung zum Schiffshandel	24	2. Pauschalierung nach der im Betrieb geführten Tonnage	30
bb) Absicht zum langfristigen Betrieb als Tatbestandsmerkmal des § 5a	24	IV. Ermittlung des pauschalen Gewinns (Abs. 1 Satz 2)	31
cc) Feststellung der Absicht	25		
3. Unwiderruflicher Antrag des Steuerpflichtigen	26		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr 35**

	Anm.		Anm.
I. Legaldefinition des Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Abs. 2 Satz 1)	35	II. Vercharterung als Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Abs. 2 Sätze 2 bis 4)	42
1. Handelsschiffe	35	1. Charter-Rechtsverhältnisse	42
2. Betrieb im internationalen Verkehr	36	2. Vercharterte Handelsschiffe (Abs. 2 Satz 2)	43
3. Einsatz eigener oder gecharterter Seeschiffe	37	3. Gecharterte Handelsschiffe, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind (Abs. 2 Satz 3)	44
4. Eintragungsvoraussetzungen	38	4. Gecharterte Handelsschiffe, die nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind (Abs. 2 Satz 4)	45
a) Überwiegende Eintragung im Wirtschaftsjahr	38	III. Neben- und Hilfsgeschäfte einschließlich Veräußerung (Abs. 2 Satz 2)	46
b) Registervoraussetzung	39	IV. 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)	50
5. Einsatzvoraussetzungen	40		
a) Überwiegender Einsatz im Wirtschaftsjahr zur Beförderung von Personen oder Gütern	40		
b) Einsatz im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See	41		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Antragstellung und Bindungswirkung . . . 55**

	Anm.		Anm.
I. Zeitpunkt und Wirksamkeit der Antragstellung (Abs. 3 Satz 1)	55	antragstellung (Abs. 3 Sätze 5 und 6)	59
1. Wirtschaftsjahr der Indienststellung	55	V. Bindungswirkung der Antragstellung durch Gewerbebetrieb für zehn Jahre und Rückkehr zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften (Abs. 3 Sätze 7 bis 9)	60
2. Rückwirkung der Antragstellung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Antragstellung und Indienststellung	56	1. Bindung für zehn Jahre (Satz 7)	61
II. Vor Indienststellung erwirtschaftete Gewinne im Fall der Antragstellung (Abs. 3 Satz 2)	57	2. Rücknahme der Option (Satz 8)	61
III. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 3 Sätze 3 und 4)	58	3. Bindung an allgemeine Gewinnermittlung (Satz 9)	62
IV. Weitere Antragstellung nach versäumter Erst-		VI. Anhang: Antragstellung nach der Rechtslage vor dem HBeglG 2004	63

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Feststellung von Unterschiedsbeträgen und deren Hinzurechnung zur Tonnagegewinnermittlung 65**

	Anm.		Anm.
I. Feststellung des Unterschiedsbetrags bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4 Satz 1)	65	schriften ermittelten Gewinn in späteren Jahren (Abs. 4 Satz 3)	70
1. Feststellung eines Unterschiedsbetrags im Übergangsjahr	65	1. Rechtsfolge: Verpflichtende Hinzurechnung	70
2. Einzubeziehende Wirtschaftsgüter	66	2. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach Ablauf des Begünstigungszeitraums (Abs. 4 Satz 3 Nr. 1)	71
3. Unterschiedsbetrag	67	3. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei Ausscheiden aus dem Begünstigungskontext (Abs. 4 Satz 3 Nr. 2)	72
4. Verzeichnis	68	4. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei Ausscheiden eines Gesellschafters (Abs. 4 Satz 3 Nr. 3)	73
II. Gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags (Abs. 4 Satz 2)	69	IV. Späteres Hinzukommen von Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 4)	74
III. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zum Tonnagegewinn bzw. zum nach allgemeinen Vor-			

**F. Erläuterungen zu Abs. 4a:
Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 80**

	Anm.		Anm.
<p>I. Personengesellschaft als Steuerpflichtiger für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4a Satz 1) 80</p>		<p>Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 (Abs. 4a Satz 3) 82</p> <p>1. Begriff der Sondervergütungen 82</p> <p>2. Umfang der Sondervergütungen 83</p> <p>3. Abzug von Ausgaben 84</p>	
<p>II. Verteilung des pauschal ermittelten Gewinns (Abs. 4a Satz 2) 81</p>			
<p>III. Hinzurechnung der Sondervergütungen iSd. § 15</p>			

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften 90**

	Anm.		Anm.
<p>I. Einkünfte iSd. § 16 (Abs. 5 Satz 1) 90</p>		<p>abzugsbeträge gem. § 7g (Abs. 5 Satz 3 Halbs. 2) 93</p>	
<p>II. Tarifvorschriften §§ 34, 34c und 35 (Abs. 5 Satz 2) . 91</p>		<p>IV. Verrechenbare Verluste nach § 15a während der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 5 Satz 4) 94</p> <p>1. Schattenveranlagung 94</p> <p>2. Entwicklung und Verbrauch verrechenbarer Verluste 95</p>	
<p>III. Rücklagen und Investitionsabzugsbeträge (Abs. 5 Satz 3) 92</p> <p>1. Rücklagen nach §§ 6b und 6d (Abs. 5 Satz 3 Halbs. 1) 92</p> <p>2. Vor Übergang in Anspruch genommene Investitions-</p>			

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Teilwertansatz beim Übergang von der Tonnagegewinnermittlung zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 100**

	Anm.		Anm.
<p>I. Ansatz in Schlussbilanz des letzten Wirtschaftsjahres der Tonnagebesteuerung 100</p>		<p>II. Einzubeziehende Wirtschaftsgüter 101</p> <p>III. Ansatz des Teilwerts 102</p>	

I. ABC der Tonnagesteuer. 105

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 5a

Schrifttum: DIBARS/KAHL-HINSCH, Steuerliche Folgen einer Aufgabe der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG, DStR 2013, 2092; DIBARS, Die Gewinnermittlung nach § 5a EStG in der neueren Rspr. des BFH, NWB 2014, 1793; DIBARS, Beginn und Ende eines Gewerbebetriebs bei Gewinnermittlung nach § 5a EStG, NWB 2014, 3614; EBBINGHAUS/D'AVOINE/HINZ, Insolvenz einer Schiffsgesellschaft und steuerliche Aufgaben des Insolvenzverwalters BB 2014, 1436; JACOBS, Raus aus der Tonnagesteuer, DB 2014, 863; GIESE, Kapitalerträge unter Tonnagebesteuerung, DStR 2015, 17; HACKERT/KAHL-HINSCH, Neue Entwicklung bei der Tonnagesteuer – Schiffe als schwimmende Grundstücke, NWB 2015, 2930; NÖCKER, Tonnagebesteuerung begünstigt genug, FR 2015, 426; DIBARS, Aktuelle Fragestellungen bei der Tonnagesteuer – Kapitalerträge, Schiffshandel und Rückoption, FR 2016, 395.

Zum älteren Schrifttum (bis 2011) s. Altkommentierung – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

I. Grundinformation zu § 5a

1

Abs. 1 regelt die Voraussetzungen und die Rechtsfolgen der Tonnagebesteuerung, erforderlich ist ein unwiderruflicher Antrag des Stpfl. Abs. 2 definiert und konkretisiert die Voraussetzungen und regelt den Umfang in der Weise, dass auch die Vercharterung, der Einsatz von weiteren speziellen Schiffen und die Neben- und Hilfgeschäfte einschließlich der Veräußerung einbezogen werden. Abs. 3 beinhaltet die Antragsfrist und die zehnjährige Bindungswirkung. Abs. 4 regelt den Übergang von der normalen Gewinnermittlung zur Tonnagesteuer, insbes. durch die Bildung von Unterschiedsbeträgen, welche zur zweiten Gewinnkomponente bei Auflösung führt. Abs. 4a betrifft Sonderregelungen für Mitunternehmenschaften und regelt insbes. die dritte Gewinnkomponente, die Vergütungen der Gesellschafter. Abs. 5 regelt das Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG, die bedeutendste Regelung ist die in Satz 1; hiernach umfassen die Gewinne aus Abs. 1 auch Einkünfte nach § 16. Abs. 6 regelt den sog. Rückwechsel von der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage in die herkömmliche Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 und § 5.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 5a

2

§ 5a wurde seit der Einf. in 1998 mehrfach geändert, zuletzt in 2008.

Seeschiffahrtsanpassungsgesetz v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2860; BStBl. I 1998, 1158): § 5a Abs. 1 bis 3, Abs. 4a bis 6 wird mW für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden, neu in das EStG eingefügt (§ 52 Abs. 6b idF von Art. 6 Nr. 4 Seeschiffahrtsanpassungsgesetz Abs. 4 ist erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 1.1.1999 enden. Die erforderliche Genehmigung der EU-Kommission wurde am 21.12.1998 bekannt gemacht (BGBl. I 1998, 4023).

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

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“ (vgl. BFH v. 21.10.2010 –

IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277), kein Wahlrecht, lediglich Festlegung der zeitlichen Rangfolge. 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 mW 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.

HBegIG 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. Der Stpfl. muss sich nach der nF sofort bei der Indienstellung entscheiden und kann nicht mehr wie nach der aF die Vorteile beider Gewinnermittlungsarten kombinieren. Neben der geänderten Antragsfrist sieht der neue Abs. 3 auch eine gesetzliche Rückwirkung vor, nach der vorher entstandene Verluste nicht mehr zu berücksichtigen sind. 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. Übertragungsschichttag) 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).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 3 Satz 2 regelt in seinem neu angefügten Halbs. 2 die Rückgängigmachung eines während der Zeit der regulären Gewinnermittlung in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung. Nach § 52 Abs. 15 Satz 6 ist die Neuregelung erstmalig für das nach dem 17.8.2007 (Tag der Verkündung des UntStReformG 2008 im BGBl.) endenden Wj. anzuwenden. Für Seeschiffahrtsunternehmen, deren Wj. mit dem Kj. übereinstimmt, kommt eine Rückgängigmachung eines in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags erst beim Wechsel zur Tonnagegewinnermittlung in 2009 in Betracht, da § 7g in diesen Fällen erstmalig zum 31.12.2007 in Anspruch genommen werden kann (vgl. § 52 Abs. 23 Satz 1). Soweit zum Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagegewinnermittlung Ansparrücklagen nach altem Recht noch nicht gewinnerhöhend aufgelöst wurden, ist die Auflösung nach altem Recht zum Ende des Wj., das der erstmaligen Anwendung der Tonnagegewinnermittlung vorausgeht (sog. Übergangsjahr), vorzunehmen.

Seeverkehrsrechtsänderungsgesetz v. 8.4.2008 (BGBl. I 2008, 706): In Abs. 2 Satz 5 wurden die Wörter „oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden“ gestrichen. Gemäß Art. 10 Seeverkehrsrechtsänderungsgesetz tritt die Änderung am Tag nach der Verkündung in Kraft. Die Änderung

wurde am 17.4.2008 im BGBl. verkündet und trat somit am 18.4.2008 in Kraft. Die Änderung ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), der zu diesem Zeitpunkt unverändert fortbestand, erstmals für den VZ 2008 anzuwenden.

Gesetz zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 – Bestätigungsgesetz-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Der durch das HBeglG v. 29.12.2003 neu geregelte Abs. 3 wird bestätigt. Die Neuregelung ist erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.2005 endet.

Verwaltungsanweisungen: Die Verwaltung hat die Anwendung des § 5a durch mehrere Verwaltungsvorschriften geregelt, insbes. im Jahre 2002. Diese Verwaltungsregelung war erforderlich geworden, weil die Gesetzesfassung des § 5a zu viele Fragen aufwarf. Das lag daran, dass das Gesetzgebungsverfahren bei Einf. schnell durchgeführt wurde, ohne dass die sich damals bereits stellenden Fragen abgearbeitet wurden. Auffällig ist auch, dass nicht das Finanzministerium sondern das Verkehrsministerium die Gesetzesvorlage eingebracht hat. Im Zusammenhang mit den Verwaltungsanweisungen muss jedoch beachtet werden, dass auch hierdurch keine endgültige Rechtssicherheit erzielt werden konnte, da diese Verwaltungsvorschriften nicht bindend für die Gerichte sind.

III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 5a mit höherrangigem Recht

1. Bedeutung der Tonnagegewinnermittlung

3

Wahlrecht für eine besondere Gewinnermittlung: Mit dem Gesetz zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard (Seeschiffahrtsanpassungsgesetz) v. 9.9.1998 (BGBl. I 1998, 2860) wurde § 5a eingeführt. Durch diese Regelung wird dem Stpfl. ein Wahlrecht eingeräumt, statt der Gewinnermittlung gem. §§ 4 Abs. 1 und 5 (BV-Vergleich) eine pauschale Gewinnermittlung nach der Tonnage durchzuführen. Es handelt sich nicht um eine besondere Steuer, sondern um eine besondere Gewinnermittlungsart, die nur für den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zur Anwendung kommen kann.

Subventionsvorschrift: § 5a ist eine Subventionsvorschrift, die nach holländischem Vorbild geschaffen wurde und mittlerweile von nahezu allen europäischen Nachbarn in ähnlicher Weise gewährt wird. Zusammen mit der gleichzeitig eingefügten Vorschrift des § 41a Abs. 4 sollten die Rahmenbedingungen für die deutsche Seeschifffahrt verbessert und denen der europäischen Nachbarländer angeglichen werden, um eine Abwanderung der „deutschen“ Schiffe in andere Länder zu verhindern und den maritimen Standort Deutschland im internationalen Wettbewerb zu stärken (BTDrucks. 13/10710). Wegen der Orientierung am niederländischen Vorbild stellt die Tonnagebesteuerung gem. § 5a einen Fremdkörper im EStG dar. Das erschwert die Auslegung und verringert damit auch die Praktikabilität dieser Vorschrift und führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Dementsprechend entstanden und entstehen immer noch, auch wenn bereits fast 20 Jahre seit der Einf. des § 5a vergangen sind, eine Vielzahl an Auslegungsfragen, die letztendlich nur vom BFH entschieden werden können. Aus praxisökonomischen Gründen verständigen sich die Beteiligten auf die Entsch.

von Musterverfahren. Dieses ist möglich, weil nur sehr wenige FÄ auf der einen Seite und Prozessbevollmächtigte auf der anderen Seite sich mit dem § 5a befassen.

► *Keine vereinfachte Gewinnermittlung:* § 5a bewirkt keine vereinfachte Gewinnermittlung, denn die StBil. sind im Sinne einer sog. Schattenveranlagung fortzuführen (s. Anm. 94).

Förderung der deutschen Seeschifffahrt: Die Förderung der deutschen Seeschifffahrt wurde zunächst durch die Einf. von § 5a und § 41a Abs. 4 erreicht. Die Zahl der Ausflaggungen hatte sich nach Einf. des § 5a zunächst spürbar gemindert. Die maritime Wirtschaft hatte sich im Zusammenhang mit der Einf. des § 5a ihrerseits zur Zurückflaggung verpflichtet. Bis Ende 2009 stieg die Zahl der unter deutscher Flagge fahrenden Schiffe auf 645. Aufgrund der tiefgreifenden Krise der maritimen Wirtschaft seit 2009 ist die Zahl jedoch wieder rückläufig und betrug zum 31.12.2014 noch 368 und im August 2017 lediglich noch 328. Die BReg. stellte 2015 in ihrer Antwort auf eine kleine Anfrage fest, dass die Reeder ihre Vereinbarungen mit der BReg. nicht mehr einhalten und aus Kostengründen vermehrt aus der deutschen Flagge ausstiegen. Trotzdem geht die BReg. davon aus, dass sich § 5a bewährt hat und kein Anlass für Veränderung oder Anpassung besteht (BTDrucks. 18/4027).

Grundsätzlich sind Informationen darüber, wie viel Prozent der Schiffe zur Tonnage optiert haben bzw. in welcher Höhe der § 5a eine Subventionierung bewirkt, nicht überprüfbar bzw. nicht vorhanden. Die Seeverkehrswirtschaft wird von wenigen einzelnen Reedereien dominiert. Es gibt zudem über Ein-Schiff-Gesellschaften zahlreiche Verschachtelungen zwischen den Reedereien und Kapitalgebern. Daher kann man weder über öffentlich zugängliche Handelsbilanzdatenbanken oder Schiffsregister noch über die Steuerstatistiken auf den Umfang des durch die Tonnagesteuer hervorgerufenen Vergünstigungsvolumens schließen. Öffentlich zugängliche aggregierte Daten zur Tonnagesteuer existieren ebenso wenig wie öffentlich zugängliche Untersuchungen zur Effizienz und Effektivität der Tonnagesteuer. Empirische Untersuchungen zur Wirkung der Tonnagesteuer auf das Investitionsverhalten sind nicht bekannt (Evaluierung von Steuervergünstigungen, Bd. 3, ELSCHNER, Tonnagebesteuerung, 2009).

Mögliche Steuerentlastung: Die Gewinnermittlung gem. § 5a kann eine effektive StEntlastung bewirken, hier werden teilweise nur 5 % der eigentlichen StLast hergestellt (BFH v. 20.11.2006 – VIII R 33/05, BStBl. II 2007, 261, unter Hinweis auf FG Bremen v. 27.8.2002 – 1 K 224/02, EFG 2003, 541, nrkr., aufgehoben durch BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 189; DIBARS; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rn. 6 [5/2014]; HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. A 57 [10/2007]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 5 [10/2015]).

Mögliche steuerliche Mehrbelastung: Die Tonnagesteuer kann jedoch auch zu einer stl. Mehrbelastung führen. Es müssen auch dann Gewinne versteuert werden, wenn tatsächlich Verluste entstanden sind. In diesem Zusammenhang ist erwähnenswert, dass die BReg. bei ihrer Prognose für die Jahre 2012 bis 2014 nicht von Steuermindereinnahmen aufgrund des § 5a ausgegangen ist, obwohl in den Vorjahren von Steuermindereinnahmen zwischen 40 Mio. und 1115000000 € aufgrund des § 5a geschätzt wurden (BTDrucks. 18/4027, 12).

Die Entwicklung des Schiffsmarktes ist nur sehr schwer zu prognostizieren, da der Markt von sehr vielen Komponenten abhängig ist. Wegen der zehnjährigen Bindungswirkung des § 5a (Anm. 60) muss der Stpfl. deshalb gründlich überlegen, ob die Option für ihn sinnvoll ist (s. zB FG Bremen v. 25.8.2016 – 1 V

70/16 (5), juris, rkr.; zu den Nachteilen für Kapitalanleger zB RÖHRICH, AG 2004, R 440). Damit ist die Wirkung des § 5a wesentlich komplizierter als die des mit der Einf. des § 5a zeitgleich weggefallenen § 34c Abs. 4, denn § 34c Abs. 4 hatte für den Stpfl. ausschließlich positive Wirkungen.

Wirtschaftlich ist die Subvention fragwürdig, insbes. weil sie dazu verführte, hohe Investitionen zu tätigen, die sich häufig als wirtschaftliche Fehlmaßnahmen erwiesen haben und durch die hohen Investitionen der Kapitalanleger ein großes Überangebot an Schiffen entstanden ist. Dies führte in den letzten Jahren zu vielen Insolvenzen bei den Schiffsgesellschaften (s. EBBINGHAUS/D'AVOINE/HINZ, BB 2014, 1436). Problematisch ist, dass in Deutschland die Besonderheit gegenüber allen anderen Regelungen in der EU besteht, dass nicht nur die Schiffsgesellschaft von der Subventionswirkung profitiert, sondern die Förderung den Kommanditisten zu Gute kommt. Diese sehen in aller Regel aber nur eine wirtschaftliche Investition in ihrer Beteiligung. Hierdurch wird einseitig die Kapitalanlage bei Schiffsgesellschaften privilegiert. Diese gesetzliche Konstruktion wurde bereits frühzeitig als negativ erachtet und es wurde gesetzlicher Änderungsbedarf gesehen. Dies gilt insbes., weil die StVergünstigung durch ihre Ausgestaltung umso mehr wirkt, je höher der Gewinn ist, und im Verlustfall zur definitiven Belastung wird. Es ist deshalb nicht ersichtlich, warum es eine solche StVergünstigung geben muss (Evaluierung von Steuervergünstigungen, Bd. 3, ELSCHNER, Tonnagebesteuerung, 2009, 511). In diesem Zusammenhang ist von Interesse, dass im Genehmigungsschreiben der Kommission v. 11.12.1998 (SG (98) D/11575) immer nur die KSt und nicht die ESt erwähnt wird (Anm. 7).

Einstweilen frei.

4

2. Vereinbarkeit des § 5a mit höherrangigem Recht

a) Beurteilungsmaßstäbe für verfassungs- und unionsrechtliche Vereinbarkeit

5

Entscheidend für die verfassungsrechtl. Beurteilung ist, dass § 5a lediglich ein Wahlrecht für den Stpfl. eröffnet. Wird dieses Wahlrecht ausgeübt, ist der Stpfl. an die Regelungen und alle Rechtsfolgen des § 5a gebunden. Das gilt insbes. für die zehnjährige Bindungsfrist (Anm. 60).

§ 5a hat insgesamt Subventionscharakter und bedarf daher einer besonderen Rechtfertigung. Sowohl die europäische Kommission als auch die BReg. prüfen deswegen in regelmäßigen Abständen anhand der Anzahl der unter einer EU-Flagge bzw. der unter deutscher Flagge fahrenden Handelsschiffe, ob die mit der Einf. der pauschalen Gewinnermittlung verfolgten Ziele erreicht wurden und deswegen der Rechtfertigungsgrund noch besteht.

b) Verfassungsmäßigkeit des § 5a

6

Verfassungsrechtliche Bedenken: § 5a ist im Hinblick auf Art. 3 GG bedenklich, denn § 5a kann eine erhebliche Subventionierung bewirken (s. Anm. 3). Ein einzelner Bereich der Wirtschaft bzw. ein Teil einer Einkunftsart wird hierdurch privilegiert. Es wurden deshalb bereits bei Einf. des § 5a und auch immer noch Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des § 5a geäußert (s. Voraufgabe – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteu.errecht.de/hhr_archiv.htm; HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. A 24 und 57 [10/2007]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 5 [10/2015]; DIBARS in FROTSCHER, § 5a

Rz. 6 [5/2014]; aA KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 19 [11/2016]; SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 3).

Bisher war kein Gericht von der Verfassungswidrigkeit des § 5a überzeugt. Obwohl es mittlerweile über 100 Entscheidungen der FG und des BFH gibt, welche sich mit § 5a auseinandersetzen, wurde die Vorschrift noch nicht dem BVerfG im Rahmen eines Normenkontrollverfahrens vorgelegt. In einigen gerichtlichen Entscheidungen wurde die Verfassungsmäßigkeit des § 5a bereits ausdrücklich festgestellt (zB BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253; BFH v. 26.9.2013 – IV R 45/11, BStBl. II 2015, 296; FG Hamb. v. 27.10.2004 – VII 265/02, EFG 2005, 466, rkr.; FG Hamb. v. 11.9.2009 – 3 K 163/08, EFG 2010, 404, rkr.; FG Münster v. 22.10.2009 – 4 K 855/06, EFG 2010, 1999, rkr.). Nach Ansicht des BFH bildet die mit § 5a bezweckte langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs zur Sicherung des Schifffahrtstandorts Deutschland die Rechtfertigung für die in ihren Wirkungen grds. gleichheitswidrige StBegrünstigung (BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253, unter Hinweis auf BFH v. 19.7.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878, unter B.II.3.b dd).

Unseres Erachtens ist die Grenze der Verfassungswidrigkeit noch nicht überschritten. Entscheidend ist, dass der Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum hat. Grundsätzlich ist das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel, der Erhaltung einer leistungsfähigen deutschen Handelsflotte, zulässig und kann auch eine Subventionierung rechtfertigen. Der Verstoß gegen den Gleichheitssatz ist uE noch gerechtfertigt. Der Gleichheitssatz ist so lange nicht verletzt, wie die Differenzierung auf sachgerechten Erwägungen insbes. finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Natur beruht. Entscheidend ist nicht, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste oder gerechteste Lösung gefunden hat (zB BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17). Der Gesetzgeber ist nicht gehindert, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Dabei ist dem Gesetzgeber hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose sowie bei der Wahl sachgerechter Mittel, insbes. auch bei der Antwort auf die Frage, wie der Kreis der Begünstigten sachgerecht abzugrenzen ist, ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum einzuräumen; das gilt für direkte und auch für indirekte (stl.) Subventionen (zB BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Das BVerfG hat auch entschieden, dass es dem Gesetzgeber nicht verwehrt ist, auf die zwischenstaatlichen Beziehungen und auf die Rahmenbedingungen internationaler Märkte Bedacht nehmend besondere Gegebenheiten zu berücksichtigen, die den ausgestaltungsbedürftigen Sachbereich prägen, sich aber seiner Verfügungsgewalt entziehen (BVerfG v. 10.1.1995 – 1 BvF 1/90, BVerfGE 92, 26). Die Sicherung einer leistungsfähigen Handelsflotte wurde vom BVerfG als zulässiges und förderungswürdiges Ziel anerkannt (BVerfG v. 10.1.1995 – 1 BvF 1/90, BVerfGE 92, 26).

Bereits im Gesetzesentwurf der BReg. zur Anpassung des Schifffsicherheitsanforderung in der Seefahrt an den internationalen Standard wurde dargelegt, dass zu den schützenswerten Gemeinschaftsgütern in Deutschland die Erhaltung einer leistungsfähigen Handelsflotte unter deutscher Flagge gehört. Diese ist einem intensiven internationalen Wettbewerb ausgesetzt und kann nur in Anpassung an die internationalen Rahmenbedingungen fortbestehen (BTDrucks. 13/9722). Die Seeverkehrswirtschaft wird als zentral für den maritimen Standort Deutschland gesehen. Eine Förderung der Seeschifffahrt ist nicht nur auf nationaler, sondern auch auf europäischer Ebene gewollt. Als Begründung für die Einf. des § 5a wird neben der Sicherung von Arbeitsplätzen, von Know-how

und der Partizipation an einer wachsenden Branche vor allem auch die Bedeutung einer Handelsflotte für exportorientierte Länder angeführt. Bei der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des § 5a muss einbezogen werden, dass der maritime Sektor und hier insbes. die Seeschifffahrt sehr mobil sind, da das wichtigste Kapital im Seeverkehr die Schiffe selbst sind. Eine Verlagerung der Geschäftstätigkeit an einen anderen Standort ist deshalb einfach. Zwar sind auch Reedereien bis zu einem gewissen Grad an das Know-how eines Standorts gebunden, gleichzeitig ist aber der internationale Wettbewerbsdruck sehr hoch. Im Zweifel gehen Kosteneinsparungen daher dem Erhalt eines Standorts vor. In der Seeschifffahrt ist der Großteil der Kosten inzwischen internationalisiert. Als einziger bedeutender Kostenfaktor wird die StBelastung an einem Standort noch national bestimmt. Im Gegensatz zu anderen Branchen, wo die StBelastung nicht der wichtigste Standortfaktor ist, kann die StBelastung in der Seeschifffahrt als standortentscheidend bezeichnet werden. Eine Subvention in Form einer StEntlastung ist aus theoretischer Sicht folglich bereits mit einer hohen Anreizwirkung behaftet. Als StVergünstigung ist sie zudem flexibel genug ausgestattet, um bei Änderungen am Markt nicht angepasst werden zu müssen (s. Evaluierung von Steuervergünstigungen, Bd. 3, ELSCHNER, Tonnagebesteuerung, 2009, 520; s. KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 19 [11/2016]).

Zwar weist WEILAND zu Recht darauf hin, dass der mit der Einf. des § 5a verfolgte Zweck durch die Regelungen des § 5a nicht erreicht worden sei, da das Gesetz weder Voraussetzungen für die Schaffung von Arbeitsplätzen normiere, noch Kontroll- oder Sanktionsmöglichkeiten vorsehe und auch maritime Randbereiche Arbeitsplätze im Zusammenhang mit der Seeschifffahrt schafften, so dass für die einseitige Bevorzugung einer Berufsgruppe innerhalb einer Einkunftsart keine Begründung erkennbar sei. Der Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit einer Berufsgruppe habe nichts mit Gemeinwohl zu tun, insbes. weil die Seeschiffe in aller Regel auf ausländ. Werften gebaut, überwiegend mit ausländ. Besatzung betrieben und im Regelfall nur selten einen deutschen Hafen anlaufen würden (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 5 [10/2015]). Hieraus folgt jedoch uE noch keine Überschreitung der Grenze zur Verfassungswidrigkeit, denn zumindest die Sicherung einer leistungsfähigen Handelsflotte ist durch den § 5a erreicht worden.

Auswirkung auf die Auslegung: Der Umstand, dass sich der § 5a jedoch im Grenzbereich der Verfassungsmäßigkeit bewegt, muss sich bei der Auslegung der Norm auswirken. § 5a ist als Subventionsnorm eng auszulegen (s. zB BFH v. 13.4.2017 – IV R 14/14, HFR 2017, 701; zu § 41a s. FG Nds. v. 18.3.2004 – 11 K 38/03, EFG 2004, 1456, rkr). Vor diesem Hintergrund sind Versuche, die abgeltende Wirkung des § 5a zu erweitern, zB auch auf Bereederungsentgelte oder weit verstandene Hilfsgeschäfte auszudehnen, krit. zu beurteilen (s. Anm. 46 und 83).

Negative Auswirkungen der Tonnagesteuer für den Steuerpflichtigen: Eine Verfassungswidrigkeit des § 5a besteht auch dann nicht im Hinblick auf die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn sich für den Steuerpflichtigen durch seine Option zur Tonnagesteuer mehr Steuern ergeben als bei der normalen Besteuerung. Zwar wird durch § 5a die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gerade nicht hergestellt, da die Besteuerung nach der Tonnage keinen Zusammenhang mit dem tatsächlich erwirtschafteten Erg. hat. Dies gilt sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Stpfl. Entscheidend für die verfassungsrechtl. Beurteilung ist, dass der Stpfl. ein Wahlrecht hat. Er muss nicht zur Tonnagesteuer optieren. Nutzt er allerdings die Option, kann er sich nicht auf die Verletzung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit berufen (zB FG Bremen v. 25.8.2016 – 1 V 70/16 (5), juris, rkr.).

Auch die zehnjährige Bindungswirkung stellt uE keine Verletzung dieser Leistungsfähigkeit dar, auch wenn sie im Einzelfall zu sehr negativen Folgen für den Stpfl. führen kann, denn das Ziel des Gesetzgebers, eine langfristige Bindung des Stpfl. zu erreichen, ist legitim, da nur so die Zwecke der Förderung der deutschen Seeschifffahrt und die Sicherung der mit ihr zusammenhängenden Arbeitsplätze erreicht werden können (BTDrucks. 13/10271, 7).

7 c) Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht

Beihilfe: Die Vorschrift des § 5a stellt als strechtl. Subventionierungsvorschrift eine Beihilfe im Sinne der EU dar und ist deshalb genehmigungspflichtig. Die nach Art. 11 Abs. 2a Seeschifffahrtanpassungsgesetz erforderliche Genehmigung der EU-Kommission wurde am 11.12.1998 erteilt (veröffentlicht in BGBl. I 1998, 4023). Erwähnenswert ist hierbei, dass im Genehmigungsschreiben der Kommission v. 11.12.1998 (SG (98) D/11575) nur die KSt erwähnt wird, so dass fraglich ist, ob tatsächlich die gesamte deutsche Subventionierung der Kommanditisten als zulässige Beihilfe angesehen werden kann. Mittlerweile haben fast alle Mitgliedstaaten der EU eine Tonnagesteuer eingeführt. Diese ist jedoch unterschiedlich ausgestaltet (Evaluierung von Steuervergünstigungen, Bd. 3, ELSCHNER, Tonnagebesteuerung, 2009, 490).

In den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (Mitteilung C (2004) 43 der Kommission, 12. und vorher geltende Leitlinien 97/C 205/05) ist geregelt, dass regelmäßige Überprüfungen durchgeführt werden müssen. Zwar wird in der Einleitung dieser Leitlinien festgestellt, dass trotz der unternommenen Anstrengungen ein großer Teil der unter Kontrolle der Gemeinschaft stehenden Flotte nach wie vor unter Drittlandsflaggen registriert ist. Allerdings vertritt die Kommission die Ansicht, dass der strukturelle Niedergang der Gemeinschaftsregister und der Flotte der Gemeinschaft gestoppt wurde und die von der Kommission gesetzten Ziele zumindest teilweise erreicht worden sind. Die Kommission stellt ebenfalls fest, dass gegenwärtig keine Hinweise auf das Bestehen von Regelungen vorliegen, die den Wettbewerb zwischen Mitgliedstaaten in einem dem Gemeinschaftsinteresse zuwiderlaufenden Ausmaß verzerren. Die Beihilfekonzepte der Mitgliedstaaten für den Seeverkehr gleichen sich immer mehr an. Zurzeit ergibt sich aus den durchgeführten Überprüfungen kein Änderungsbedarf für den § 5a (Antwort der BReg. auf eine kleine Anfrage; BTDrucks. 18/3885).

Vereinbarkeit mit europäischen Grundfreiheiten: Unabhängig von der Zulässigkeit der EU-rechtl. Beihilfe muss § 5a auch an den europäischen Grundfreiheiten gemessen werden. § 5a knüpft bei mehreren Voraussetzungen an eine inländ. Komponente an. In Abs. 1 sind als Voraussetzungen die Geschäftsleitung im Inland und die Bereederung des Schiffs im Inland und in Abs. 2 das inländ. Seeschiffsregister normiert. Möglich ist daher eine Verletzung der Grundfreiheiten, die grds. eine Gleichbehandlung von Inländern und EU-Ausländern gebieten. In Frage kommen insbes. die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und möglicherweise auch die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Zu den möglichen Ansatzpunkten für Beeinträchtigungen der Grundfreiheiten s. Voraufgabe – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm (grds. hierzu CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002). Im Schrifttum wird die inländ. Anknüpfung als europarechtswidrig angesehen (so bereits SCHULTZE, FR 1999, 978; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 25 [5/2014], der in diesem Zusammenhang zu Recht auf die

Entsch. des EuGH v. 26.10.1999 – C-294/97 – Eurowings, BStBl. II 1999, 851 hinweist; ebenso KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 42 [11/2016]). GOSCH/SCHINDLER vertreten die Ansicht, dass der Inlandsbezug allenfalls dann akzeptabel sei, wenn er sich eng auf die eigentlichen Bereederungsaufgaben erstrecke, nicht aber auf allgemeine strategische Unternehmensentscheidungen. Anderenfalls ziehe diese tatbestandliche Eingrenzung eine indirekte Diskriminierung von EU-Ausländern nach sich (GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018 § 5a Rz. 9; ähnlich HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 20 [5/2016]).

Sollte sich die Frage der Ausländerdiskriminierung in Zusammenhang mit § 5a stellen, wird das zuständige Gericht prüfen müssen, ob eine Vorlage an den EuGH erforderlich ist bzw. über die Frage, ob eine erweiternde Auslegung statt Inland – EU durch das FG selbst angezeigt ist (s. zur selben Frage bei § 13a § 13a Anm. 5). Die Kommission geht in ihren Leitlinien aus 2004 nicht von wettbewerbsverzerrenden Vorschriften bei der Tonnagesteuer in den Mitgliedstaaten aus (Mitteilung C (2004) 43 der Kommission). Allerdings hat sie bereits in ihrem Genehmigungsschreiben v. 11.12.1998 (SG (98) D/11575) darauf hingewiesen, dass es auch ausreichend sein muss, wenn die strategischen Unternehmensentscheidungen von in Deutschland gegründeten Tochterunternehmen, deren Geschäftsleitung sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet, in einem anderen EU-Mitgliedstaat getroffen wird (Fn. 2 des Genehmigungsschreibens).

d) Wirtschaftspolitische Bewertung

8

Nach Angaben der zuständigen Ministerien sind zurzeit keine Änderungen des § 5a geplant (s. Fünfter Bericht der BReg. über die Entwicklung und Zukunftsperspektiven der maritimen Wirtschaft in Deutschland, Februar 2017, 6). Wegen der besonderen Situation bei der Seeschifffahrt, insbes. weil mittlerweile fast alle anderen europäischen Staaten auch ähnliche Normen haben, kann vom Gesetzgeber uE nicht die Abschaffung des § 5a gefordert werden, eine Modifikation wäre jedoch wünschenswert. Das gilt insbes. für die nicht zwingende Privilegierung von Kapitalgebern von Schiffsfonds, die sich als Kommanditisten beteiligen (s. Anm. 7), denn eine solche Privilegierung ist gerade nicht erforderlich, um den Bestand einer deutschen Flotte zu sichern.

Einstweilen frei.

9

IV. Geltungsbereich des § 5a

1. Sachlicher Geltungsbereich

10

Von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a können Gewerbebetriebe Gebrauch machen, die ihren Gewinn ohne Anwendung des § 5a nach § 4 Abs. 1 oder § 5 zu ermitteln hätten, und die die Voraussetzungen, die in § 5a Abs. 1 und 2 normiert sind, erfüllen. Wichtigste Voraussetzung ist der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Es ist umstritten, ob der Antrag nach Abs. 3 betriebsbezogen gilt (s. Anm. 55).

2. Persönlicher Geltungsbereich

11

§ 5a gilt für natürliche Personen, PersGes. und KapGes. Auch OT und OG gem. § 14 KStG haben die Möglichkeit, den Gewinn nach § 5a zu ermitteln. Für

PersGes. wird in Abs. 4a normiert, dass bei Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 für die Zwecke dieser Vorschrift an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft tritt.

§ 5a setzt (anders als der frühere § 34c) keine unbeschränkte StPfl. voraus, so dass auch beschränkt Stpfl. das Wahlrecht ausüben können (GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 3; HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. A 10 [10/2007]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 5 [5/2016]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 13 [11/2016]). Beschränkt stpfl. Gesellschafter einer PersGes. können auch in den Anwendungsbereich des § 5a gelangen, wenn die PersGes. ihre Option für § 5a ausgeübt hat (s. BFH v. 13.11.2013 – I R 67/12, BStBl. II 2014, 172).

12 3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Durch DBA wird die Zuordnung des Besteuerungsrechts der Staaten bestimmt. Diese Zuordnung steht nicht im Widerspruch zu § 5a als nationaler Gewinnermittlungsvorschrift (vgl. GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 7; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 8 [5/2016]). Für das DBA-Belgien hat der BFH ua. entschieden, dass die Ansässigkeitsfiktion des DBA nur die Besteuerungszuordnung der von der PersGes. erwirtschafteten Gewinne betrifft und die Besteuerungszuordnung der vom Gesellschafter erwirtschafteten Gewinne davon unberührt bleibt (BFH v. 13.11.2013 – I R 67/12, BStBl. II 2014, 172; zust. DIBARS, NWB 2014, 1793; krit. SONNLEITNER, BB 2014, 163).

V. Verhältnis des § 5a zu anderen Vorschriften

13 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

§ 5a ist ein Fremdkörper im EStG und *lex specialis* zu § 4 Abs. 1 und § 5. Es stellen sich dementsprechend an vielen Stellen Fragen, wie das Verhältnis des § 5a zu anderen Vorschriften ist. Für die während der Zeit der Tonnagesteuer zu erstellende Schattenveranlagung finden alle Vorschriften des EStG Anwendung (s. Anm. 94). Hier gelten keine Sonderbestimmungen. Dies gilt auch beim Vorliegen eines Mischbetriebs für den Mischbetrieb (s. Anm. 29).

Einige Fragen hat der Gesetzgeber selbst beantwortet. In Abs. 5 ist das Verhältnis zu §§ 16, 34, 34c, 35, 6b, 6d, 7g und 15a geregelt (s. Anm. 90).

Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11: Durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum StVergAbG v. 22.12.2003 (sog. Korb II, BStBl. I 2004,14) ist in § 4 Abs. 5 eine neue Nr. 11 eingefügt worden:

- „11. Aufwendungen, die mit unmittelbaren oder mittelbaren Zuwendungen von nicht einlagefähigen Vorteilen an natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften zur Verwendung in Betrieben in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, deren Gewinn nach § 5a Absatz 1 ermittelt wird“

dürfen den Gewinn nicht mindern. Diese gesetzliche Ergänzung wurde vorgenommen, weil in der Praxis durch unerwünschte Gestaltungen im Zusammenhang mit kapitalistischen Betriebsaufspaltungen und kstl. Organschaften erreicht wurde, dass BA, die im Rahmen von § 5a nicht abzugsfähig gewesen wären, zum Abzug gelangt sind (s. zu § 4 Abs. 5 Nr. 11 § 4 Anm. 1880; DIBARS in FROT-

SCHER, § 5a Rz. 95 [5/2014]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 24a [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 236 [10/2015]; ein Beispiel s. in Anm. 11 der Voraufgabe – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Ob eine solche Ergänzung durch den Gesetzgeber wirklich erforderlich gewesen ist oder ob man solche künstlichen Konstruktionen auch über § 42 AO hätte lösen können, kann hier dahingestellt bleiben. Auf jeden Fall wird durch diese Regelung mehr Rechtssicherheit geschaffen.

Verhältnis zu § 5b: § 5b nennt ausdrücklich auch die Gewinnermittlung nach § 5a, so dass auch während der Tonnagesteuer eine elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie GuV erforderlich ist.

Verhältnis zu § 15b: § 15b kann nur noch auf Altfälle Anwendung finden. Nach der Änderung der Antragsfrist in Abs. 3 können keine Verluste mehr entstehen. Zu den Altfällen s. zB DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 13 (5/2014); WEILAND in LBP, § 5a Rz. 231 (10/2015).

Verhältnis zu § 35: Die Aufteilung des festgesetzten GewStMessbetrags für Zwecke der Feststellung der StErmäßigung gem. § 35 erfolgt ausschließlich nach dem Verhältnis des der StErmäßigung unterliegenden Gewinns zum gesamten Gewinn aus Gewerbebetrieb. Eine fiktive Zuordnung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu den nicht der StErmäßigung unterliegenden Gewinnen unter Heranziehung des Meistbegünstigungsprinzips kommt nicht in Betracht (BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 278; s. Anm. 91).

Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 2: Sofern Zinsen nicht als Hilfsgeschäfte bereits von § 5a abgegolten sind, sind nach Ansicht der FinVerw. die entsprechenden Steuerabzugsbeträge durch die Gewinnermittlung nach der Tonnage nicht abgegolten (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 9). Im Schrifttum wird diese Regelung als zu eng empfunden und die Ansicht vertreten, dass die Steuerabzugsbeträge durch die Gewinnermittlung nach der Tonnage grds. nicht abgegolten sind (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 16 [5/2014]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 230 [10/2015]). Eine Anrechnung ausländ. Steuer nach § 26 Buchst. k soll aber ausscheiden (BMF v. 24.3.2000 C 6 – S 1900 - 22/00, BStBl. I 2000, 453, Nr. 6).

Verhältnis zu § 41a: Im Zusammenhang mit der Einf. der Tonnagesteuer wurde mit demselben Gesetz § 41a Abs. 4 neu eingefügt. Hierdurch wurde den ArbG gestattet, unter weiteren Voraussetzungen 40 % der LSt ihrer ArbN für sich einzubehalten. Im Gegensatz zu § 5a ist für die Inanspruchnahme des § 41a insbes. das Führen der deutschen Flagge erforderlich (s. Anm. 13). Durch das Gesetz zur Änderung der Einkommensteuer zur Erhöhung des Lohnsteuereinhalts in der Seeschifffahrt v. 24.2.2016 (BGBl. I 2916, 310) wurde § 41a Abs. 4 dahingehend geändert, dass statt der bisherigen 40 % die gesamten Lohnsteuern zu eigenen Gunsten einbehalten werden können. Zudem wurde die bisherige Einschränkung, wonach die Besatzungsmitglieder in einem zusammenhängenden Arbeitsverhältnis von mehr als 183 Tagen beschäftigt sein müssen, komplett gestrichen. Dieses Gesetz ist am 3.5.2016 in Kraft getreten und am 18.5.2016 durch das BMF bekannt gemacht worden. Die Änderung ist dementsprechend ab Juni 2016 anzuwenden und gilt zeitlich befristet für 60 Monate. Wesentlicher Unterschied zu § 5a ist, dass für § 41a Voraussetzung ist, dass die Schiffe die deutsche Flagge führen müssen. Durch diese Regelung wird eine erhebliche zusätzliche Subventionierung bewirkt, die sowohl verfassungsrechtl. als auch als unzulässige Beihilfe zu prüfen ist. Zu weitere Einzelheiten s. § 41a Anm. 1 ff.

Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3: § 49 Abs. 3 enthält eine besondere und gegenüber § 5a vorrangige Gewinnfiktion. Hiernach sind insbes. bei Schifffahrtsunternehmen die Einkünfte iSd. Abs. 1 Nr. 2b mit 5 % der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen (zu weiteren Einzelheiten s. § 49 Anm. 1300 ff.). Diese 5 % entsprechen ungefähr auch der Besteuerung, die nach § 5a entstehen würde. Soweit diese Sonderregelung greift, entfällt eine Einkunftsermittlung und damit auch eine besondere Gewinnermittlung nach der Tonnage. § 5a ist dann nicht anwendbar. § 49 Abs. 3 gilt nur für § 49 Abs. 1 Nr. 2b und nicht für Nr. 2a und Nr. 2c. Für § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und c ist eine Ermittlung der Einkünfte notwendig. Für die Ermittlung gelten die allgemeinen Bestimmungen. Dementsprechend gelangt auch § 5a zur Anwendung (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. A 11 [10/2007]).

Verhältnis zu § 60 EStDV: § 60 EStDV zählt auch den § 5a auf, so dass die entsprechenden Unterlagen mit der StErklärung abgegeben werden müssen.

14 2. Verhältnis zum KStG

Auch Körperschaften können zur Tonnagesteuer optieren. Der Generalverweis in § 8 Abs. 1 KStG gilt auch für § 5a. Da der Gewinn bei Anwendung des § 5a pauschal nach der Tonnage ermittelt wird, ist er für Zwecke der KSt weder um vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 und § 8a Abs. 1 KStG noch um nicht abziehbare Ausgaben iSd. § 10 KStG oder um den nicht abziehbaren Teil der Ausgaben iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG zu korrigieren. Der abziehbare Teil der Ausgaben iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG darf allerdings auch bei der Gewinnermittlung nach § 5a mindern abgesetzt werden, um eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung der KStSubjekte gegenüber natürlichen Personen und PersGes. zu vermeiden. Ausländische Steuern können entgegen § 26 Abs. 1 KStG nicht angerechnet werden, denn die Regelung des § 26 Abs. 1 KStG entspricht der des § 34c Abs. 1 Satz 1, der im Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § Abs. 5 Satz nicht anzuwenden ist (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. A 7 [10/2007]). Bei Mischbetrieben gelten diese Regelungen nur für den Teil, bei dem der Gewinn nach § 5a ermittelt wird.

Einzelheiten zur Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a in der Form einer KapGes. sind vom BMF (BMF v. 24.3.2000 – C 6 - S 1900 - 22/00, BStBl. I 2000, 453) geregelt. Insbesondere werden hier die Auswirkungen bei der KSt zur Zeit des Anrechnungsverfahrens dargestellt.

15 3. Verhältnis zum UmwStG

Im Verhältnis zwischen der Tonnagesteuer und dem UmwStG stellt sich insbes. die Frage, ob die Übertragung von Gesellschaftsanteilen zu einer Auflösung des Unterschiedsbetrags führt (s. Anm. 73) und ob die übernehmende Gesellschaft an die zehnjährige Frist gebunden ist. Zu dem zweiten Problem gibt es, soweit ersichtlich, noch keine Rspr. (s. Anm. 60).

Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 12 der Voraufgabe – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

4. Verhältnis zum GewStG

16

§ 2 GewStG und Vorbereitungsphase: Beabsichtigt eine Ein-Schiffs-Gesellschaft bei Abschluss des Bauvertrags noch den Betrieb des Schiffs, gibt sie die Eigenbetriebsabsicht jedoch später auf und veräußert das Schiff bzw. die Rechte aus dem Bauvertrag noch vor Indienststellung des Schiffs, so ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu ermitteln, ob sie damit übergangslos von der (noch) nicht gewstbaren Vorbereitungs- in die Abwicklungsphase tritt, oder ob – und ggf. durch welche weiteren Maßnahmen – sie eine andere werbende Tätigkeit beginnt und damit der GewSt unterliegt. Eine gewstplf. Tätigkeit kann zB darin liegen, dass die Schiffsgesellschaft das bereits schuldrechtl. veräußerte Schiff zwischen Ablieferung durch die Werft und Übergabe an den Erwerber noch selbst einsetzt (BFH v. 22.1.2015 – IV R 10/12, BFH/NV 2015, 678; BFH v. 13.10.2016 – IV R 21/13, BStBl. II 2017, 475).

Verhältnis zu § 7 Satz 3 GewStG: § 7 Satz 3 GewStG regelt, dass der nach § 5a ermittelte Gewinn und das nach § 8 Abs. 1 Satz 3 KStG ermittelte Einkommen als Gewerbeertrag nach Satz 1 gelten.

Die Auflösung des Unterschiedsbetrags gem. § 5a Abs. 4 Nr. 2 unterliegt der GewSt. § 7 Satz 2 GewStG ist insoweit nicht anwendbar, weil es sich um einen laufenden Gewinn handelt (BFH v. 19.7.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878; FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 215/14, EFG 2016, 1456, nrkr., Az. BFH IV R 40/16, s. Anm. 72).

Verhältnis zu §§ 8, 9 GewStG: Die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften der §§ 8 und 9 GewStG finden grds. im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung gem. § 5a keine Anwendung (BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 180; BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 278; zust. GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 6; krit. KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 149 [11/2016]).

► *Unterschiedsbetrag:* Dies gilt auch für die Besteuerung des Unterschiedsbetrags. § 7 Satz 3 GewStG schließt während der Gewinnermittlung nach der Tonnage die Kürzung des Gewinns aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen nach § 9 Nr. 3 GewStG aus, denn § 7 Satz 3 GewStG verweist nicht lediglich auf § 5a Abs. 1, sondern auf § 5a insgesamt (BFH v. 26.6.2014 – IV R 10/11, BStBl. II 2015, 300; krit. DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 17 [5/2014]: Er weist darauf hin, dass der Unterschiedsbetrag stille Reserven erfasst, die aus der Zeit vor der Option zur Tonnagesteuer resultieren, ebenso KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 150 [11/2016]). Noch nicht höchstrichterlich entschieden ist, ob § 7 Satz 3 GewStG im Fall der Rückoption für den ratiertlich aufzulösenden Unterschiedsbetrag gem. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 weiter gilt und damit eine Kürzung gem. § 9 Nr. 3 GewStG ausscheidet. Das FG Hamb. hat in zwei Urteilen (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 215/14, EFG 2016, 1456, nrkr., Az. BFH IV R 40/16; FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 277/15, juris, nrkr., Az. BFH IV R 41/16) uE mit überzeugenden Gründen entschieden, dass § 5a auch nach der Rückoption für die Gewinne aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags gilt. KAHL-HINSCH vertritt eine andere Ansicht. Sie meint, dass nach einer Rückoption § 7 Satz 3 GewStG nicht mehr zur Anwendung gelange. Ein Ausschluss der Kürzungsvorschrift sei nicht mehr gerechtfertigt, weil die Subventionsvorschrift nicht mehr zur Anwendung komme (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 153 [11/2016]; so auch DIBARS, FR 2016, 395).

Verhältnis zu § 9 Nr. 3 GewStG: § 9 Nr. 3 GewStG normiert Sonderregelungen für Handelsschiffe im internationalen Verkehr. Diese Vorschrift gelangt

dann zur Anwendung, wenn die Gewinne nicht pauschal nach § 5a ermittelt werden.

Verhältnis zu § 10a GewStG: Zur Verrechnung des Gewerbeertrags mit Gewerbeverlusten gem. § 10a GewStG bei Gesellschaften, die noch nach dem alten Antragsrecht optiert haben, s. BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 39; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 17a (5/2014).

17 5. Verhältnis zum AStG

§ 5a und eine Anwendung des AStG schließen sich nicht aus. Bei Einschaltung einer ausländ. Gesellschaft in einem niedrigbesteuerten Ausland sind deshalb die Regelungen des AStG auf ihre Einschlägigkeit zu prüfen (s. Anm. 15 der Voraufgabe – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; s. hier auch Beispielfälle; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 18a [5/2014]). Auswirkungen während der Zeit der Tonnagesteuer können sich hierbei insbes. bei den Hinzurechnungen der Vergütungen gem. § 5a Abs. 4a ergeben.

18

VI. Verfahrensfragen zu § 5a

Im Zusammenhang mit § 5a stellen sich diverse verfahrensrechtl. Probleme. Neben der Antragsfrist, der zehnjährigen Bindungswirkung (Abs. 3; s. Anm. 60) und der Änderung von bereits erlassenen StBescheiden (Abs. 3; s. Anm. 58) gibt es einige nicht in § 5a geregelte Fragen.

Steuererklärungen: Für Stpfl., die zur Tonnagesteuer optiert haben, gibt es keine besonderen Steuererklärungsformulare, dh., Formulare werden dem Stpfl. nicht zentral zur Verfügung gestellt. Dies hat jedoch keinen Einfluss auf die Festsetzungsfrist (§ 170 Abs. 2 AO), denn es bleibt bei der grundsätzlichen Verpflichtung, eine StErklärung abzugeben (§ 25 Abs. 3).

Grundlagen- und Folgebescheide: Die Feststellungen der Unterschiedsbeträge (§ 5a Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 69) sind Grundlagenbescheide für die spätere Auflösung der Unterschiedsbeträge und damit für spätere Gewinnfeststellungen bzw. ertragstl. StBescheide.

► *Gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen:* Die Gewinnermittlung gem. § 5a führt bei PersGes. im Rahmen von Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zu mehreren unterschiedlichen Feststellungen. Jeder dieser Bescheide ist grds. für sich zu betrachten. Insbesondere muss im Einzelfall beurteilt und entschieden werden, welcher dieser Bescheide bestandskräftig geworden ist und gegen welchen Bescheid sich etwaige Rechtsmittel gewandt haben. Die Feststellung des Tonnagegewinns gem. § 5a Abs. 1 ist eine eigene Feststellung, die bestandskräftig werden kann (BFH v. 13.4.2017 – IV R 14/14, HFR 2017, 701). Dies gilt auch für die Feststellung, dass Vergütungen gem. Abs. 4a oder Unterschiedsbeträge nach Abs. 4 hinzuzurechnen sind. Die Qualifikation eines nach § 5a Abs. 4 Satz 3 hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrags als laufender Gewinn oder Veräußerungsgewinn kann ebenfalls eine selbständig anfechtbare Feststellung sein (BFH v. 19.7.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878).

Ob die Voraussetzungen für die Wahl der Tonnagebesteuerung vorgelegen haben, ist für die Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 ohne Be-

deutung, wenn für das Folgejahr erstmals ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte auf der Grundlage einer Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 ergangen ist (BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DSStR 2017, 2264).

Zur der Frage, ob im Zeitraum der Tonnagebesteuerung nach § 5a ein nach § 15a verrechenbarer Verlust vorrangig mit („fiktiven“) Steuerbilanzgewinnen nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 oder mit einem dem Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 4 Satz 3 (tatsächlich) hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag zu verrechnen ist, s. BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673; s. auch Anm. 72.

► *Bestandskraft*: Im Zusammenhang mit der Bestandskraft muss im finanzgerichtlichen Verfahren oder im Rechtsbehelfsverfahren geprüft werden, gegen welche Bescheide sich ein Rechtsmittel richtet. Es gilt der Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung von Verfahrensvorschriften (Art. 19 Abs. 4 GG, zB BFH v. 23.6.2017 – X B 11/17, juris). Allerdings hat eine weite Auslegung ggf. auch negative Folgen für den Stpfl., denn bei einer weiten Auslegung eines Rechtsbehelfs werden ggf. mehrere Bescheide nicht bestandskräftig und bleiben damit änderbar (§ 171 Abs. 3a AO). Es liegt daher im Interesse sowohl des Stpfl. als auch des FA zu klären, welche der Bescheide angefochten sind. Im finanzgerichtlichen Verfahren erfolgt diese Festlegung idR durch den angekündigten Klageantrag und Begr. (FG Hamb. v. 15.12.2014 – 6 K 30/14, EFG 2015, 660, rkr.).

► *Klageänderung*: Im finanzgerichtlichen Verfahren kann sich insbes. durch neue höchstrichterliche Rspr. ein Interesse ergeben, die Klage später umzustellen, zB weil der Stpfl. vermeiden möchte, dass Sondervergütungen oder ein Unterschiedsbetrag hinzugerechnet werden. In diesem Zusammenhang ist § 67 FGO zu beachten. Gemäß § 67 Abs. 1 FGO ist eine Klageänderung zulässig, wenn die übrigen Beteiligten einwilligen oder das Gericht die Änderung für sachdienlich hält. In der Regel wird das FA einer späteren Klageänderung nicht zustimmen und einer solchen explizit widersprechen, damit nicht die Zustimmungsfiktion des § 67 Abs. 2 FGO eintritt. Nach hM ist die Klageänderung nur zulässig, wenn die Sachurteilsvoraussetzungen vorliegen. Bei einer Anfechtungs- und Verpflichtungsklage muss insbes. die Klagefrist eingehalten werden (zB BFH v. 31.1.2005 – VII R 33/04, BFHE 208, 350; FG Hamb. v. 15.12.2014 – 6 K 30/14, EFG 2015, 660, rkr.; SEER in TIPKE/KRUSE, § 67 FGO Rz. 9 [7/2015] mwN). An dieser Voraussetzung wird eine Klageänderung in der Praxis in den allermeisten Fällen scheitern.

Insolvenz: In den letzten Jahren mussten viele der sog. Ein-Schiffs-Gesellschaften wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation, insbes. wegen der negativen Entwicklung bei den Frachtraten, Insolvenz anmelden (s. EBBINGHAUS/D'AVOINE/HINZ, BB 2014, 1436). Hängt eine Insolvenz mit § 5a zusammen, können sich Fragen insbes. wegen der zehnjährigen Bindungswirkung (s. Anm. 60) und der Auflösung von Unterschiedsbeträgen (Anm. 70) ergeben.

Einstweilen frei.

19

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Gewinnermittlung nach Tonnage****20 I. Tonnagesteuer als besondere Gewinnermittlungsart anstelle von § 4 Abs. 1 oder § 5**

§ 5a nennt den Begriff „Tonnagesteuer“ nicht, obwohl sowohl in den Gesetzesbegründungen (BTDrucks. 13, 10271) als auch in den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (97/C 205/05 v. 5.7.1997 und v. 17.1.2004) dieser Begriff verwendet wird. Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine Sondervorschrift der Gewinnermittlung. In § 5a Abs. 1 Satz 1 ist geregelt, dass anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 der Gewinn nach der im Betrieb geführten Tonnage zu ermitteln ist. Abs. 1 Satz 1 vermischt Voraussetzungen und Rechtsfolgen. Der Aufbau dieser Norm ist weder übersichtlich noch glückt.

Konsequenz der Tonnagesteuer ist, dass sich der Gewinn ausschließlich nach der Tonnage berechnet wird und damit unabhängig vom tatsächlichen Gewinn bzw. Verlust ist. In Jahren positiver wirtschaftlicher Situation im internationalen Seeschiffverkehr führt die Tonnagesteuer dazu, dass nur ca. 5 % des tatsächlichen Gewinns versteuert werden müssen. In wirtschaftlich schlechten Jahren führt die zehnjährige Bindungswirkung des § 5a Abs. 3 Satz 5 dazu, dass ein Gewinn versteuert werden muss, obwohl tatsächlich Verluste entstanden sind (s. Anm. 3). Der Stpfl. hat das Recht, nicht aber die Pflicht, die Option in Anspruch zu nehmen.

Die Gewinnermittlung nach der Tonnagesteuer erfolgt nur, soweit der Gewinn auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt. Ein Betrieb kann deswegen auch parallel zwei Gewinnermittlungen erstellen müssen (s. Mischbetrieb, Anm. 29).

Wechsel der Gewinnermittlungsart: Der Übergang zur Tonnagegewinnermittlung bzw. von der Tonnagegewinnermittlung zur normalen Gewinnermittlung stellt einen Wechsel der Gewinnermittlungsart dar, führt aber nicht zwangsläufig zur Realisierung von stillen Reserven. In § 5a Abs. 4 und 6 sind hierzu spezielle Regelungen enthalten (s. Anm. 65 und 100).

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1**21 1. Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland**

Gewerbebetrieb: Unter Gewerbebetrieb iSd. Abs. 1 Satz 1 ist ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG zu verstehen. § 15 Abs. 2 bestimmt, wann ein Gewerbebetrieb vorliegt (s. im Detail § 15 Anm. 1000 ff.).

Inland: Das EStG enthält keine Definition des Inlands. Dies war während der Existenz der DDR politisch motiviert, hat aber seit 1990 keine Bedeutung mehr (s. im Detail § 1 Anm. 57).

Geschäftsleitung im Inland: Bei dem Merkmal „Geschäftsleitung im Inland“ handelt es sich um eine Voraussetzung für die Option nach § 5a. Durch dieses Merkmal soll erkennbar ein Bezug zu Art. 8 OECD-MA hergestellt werden. Eine Steuersubventionierung gem. § 5a kann nur gewährt werden, wenn Deutsch-

land auch das Besteuerungsrecht zusteht. Die Geschäftsleitung ist in § 10 AO legal definiert als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung.

► *Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung* ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Folglich kommt es darauf an, an welchem Ort alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Maßgebend sind die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls. Die insoweit für KapGes. geltenden Grundsätze sind grds. auch bei einer PersGes. anzuwenden. Bei einer PersGes. wird sich der Mittelpunkt der Geschäftsleitung regelmäßig an dem Ort befinden, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende Geschäftsführertätigkeit entfalten. Die Verhältnisse bei den nicht zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Gesellschaftern sind nur dann bedeutsam, wenn sie die laufenden Geschäfte maßgebend beeinflussen (BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86). Für die Komplementär-GmbH einer KG ist deshalb entscheidend, an welchem Ort die für die GmbH handelnde Geschäftsführung die Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt, tatsächlich wahrnimmt. Mit den Tagesgeschäften sind diejenigen Geschäfte gemeint, die in die alleinige Zuständigkeit des Komplementärs fallen und keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen (BFH v. 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601). Damit ist nicht entscheidend, an welchem Ort die grundlegenden strategischen Entscheidungen getroffen werden, sondern wo der Schwerpunkt der operativen Tätigkeit liegt. In der Regel handelt es sich hierbei um ein Bündel von Handlungen und Maßnahmen, die auch auf Dienstleister, dh. außenstehende Personen übertragen werden können. Im Zweifel entscheidet der Ort der kaufmännischen Leitung (BFH v. 23.1.1991 – I R 22/90, BStBl. II 1991, 554).

▷ *Dezentralisierte Geschäftsleitung*: Ist die Geschäftsleitung dezentralisiert, so ist der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung dort, wo sich die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer und wirtschaftlicher Hinsicht bedeutungsvolle Stelle befindet. Insbesondere wenn mehrere Personen die relevanten Entscheidungen treffen, muss eine normative Gewichtung vorgenommen werden (GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 8). Grundsätzlich hat ein Unternehmen nur einen Mittelpunkt, dies ergibt sich bereits aus dem Wort, allerdings hat der BFH es in Einzelfällen nicht für ausgeschlossen gehalten, dass es auch mehrere Mittelpunkte geben kann (BFH v. 15.10.1997 – I R 76/95, BFH/NV 1998, 434). Kommen für eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte mehrere Orte als Ort der Geschäftsleitung in Betracht, ist grds. eine Gewichtung der Tätigkeiten vorzunehmen und danach der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen. Nehmen mehrere Personen gleichwertige Geschäftsführungsaufgaben von verschiedenen Orten aus wahr, ist eine Gewichtung nicht möglich; in diesem Fall bestehen mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten (BFH v. 5.11.2014 – IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601).

► *Tatsächliche Verständigung über Ort der Geschäftsleitung*: Zwischen FA und Stpfl. kann im Steuerfestsetzungsverfahren einer GmbH bei bestehender tatsächlicher Unsicherheit mit der Gesellschaft eine bindende tatsächliche Verständigung darüber getroffen werden, wo in der Vergangenheit deren „Ort der Geschäftsleitung“ iSv. § 10 AO bzw. des einschlägigen DBA gewesen ist. Der Begriff des Orts der Geschäftsleitung mag zwar interpretationsfähig sein, ist jedoch gleichwohl primär eine Tatsachen- und keine Rechtsfrage (BFH v. 22.8.2012 – I B 86, 87/11, BFH/NV 2013, 6).

► *Die Geschäftsleitung* muss für die Anwendung des § 5a ab Beginn eines jeden Wj. im Inland stattfinden.

22 **2. Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr****a) Legaldefinition des Abs. 2 Satz 1**

Wann der Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr erfolgt, ist in Abs. 2 Satz 1 geregelt (s. Anm. 35). Die Voraussetzungen müssen grds. in jedem Wj. vorliegen.

23 **b) Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal: Absicht zum langfristigen Betrieb****aa) Abgrenzung zum Schiffshandel**

§ 5a verleitet in der Praxis zu erheblichen Gestaltungsüberlegungen, weil die Beraterschaft versucht, die Subventionswirkung möglichst weit auszudehnen. Insbesondere gilt dies, wenn es um die Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen geht, die gem. § 5a Abs. 2 und Abs. 5 Satz 1 ebenfalls von der Wirkung der Tonnagesteuer umfasst sind. Gerade wenn während der Bauphase der Wert des in Auftrag gegebenen Schiffs steigt, versuchen die Besteller, diese Gewinne im Unternehmen zu behalten und nicht an die Fondsgesellschaften weiterzugeben. Auch für diese Wertgewinne soll die Tonnagesteuer genutzt werden, um den Veräußerungsgewinn stfrei zu stellen (§ 5a Abs. 5 Satz 1, s. Anm. 90 und 46).

24 **bb) Absicht zum langfristigen Betrieb als Tatbestandsmerkmal des § 5a**

Herausarbeitung des Tatbestandsmerkmals durch den BFH: Der BFH hat in seinen Entscheidungen (BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253; BFH v. 26.9.2013 – IV R 45/11, BStBl. II 2015, 296) ein neues Tatbestandsmerkmal entwickelt, welches in der Praxis zu einigen Schwierigkeiten führt und im Schrifttum kritisiert wird, nämlich die Absicht des StPflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen. Das nicht ausdrücklich in § 5a normierte Merkmal ist erforderlich, um abgrenzen zu können, wann ein Schiffshandel vorliegt bzw. wann ein Veräußerungsgewinn von § 5a umfasst ist.

Die Entscheidungen des BFH waren mutig und nicht zwingend, allerdings sind sie uE noch vom Gesetz gedeckt und stellen keine unzulässige richterliche Rechtsfortbildung dar. Die Rspr. muss auf die erheblichen Gestaltungsbemühungen der Beraterschaft reagieren und dafür sorgen, dass der § 5a zwar seinen Subventionszweck erfüllt, nicht aber zu einer unzulässigen Bevorzugung im verfassungsrechtl. bzw. europarechtl. Sinne führt, was durch eine extensive Ausnutzung des § 5a geschehen würde.

§ 5a beinhaltet keine bestimmte Mindestzeit für den Betrieb von Handelsschiffen. Aus dem Sinn und Zweck der Regelung ist jedoch herzuleiten, dass nur der langfristig angelegte Betrieb von Handelsschiffen begünstigt werden soll. Denn die durch § 5a bezweckte langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs zur Sicherung des Schifffahrtstandorts Deutschland bildet die Rechtfertigung für die in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrige StBegünstigung. Wie sich bereits aus dem Wortlaut des § 5a Abs. 2 ergibt, gehört die Veräußerung nur dann zum Betrieb eines Handelsschiffs, wenn dieser das Hauptgeschäft des Steuerpflichtigen darstellt und es sich bei der Veräußerung um ein Hilfgeschäft zu diesem Hauptgeschäft handelt. Veräußert eine Ein-Schiff-Gesellschaft ihr Schiff, so gibt sie damit zu erkennen, dass sie das Schiff nicht (mehr) langfristig als Handelsschiff iSd. § 5a einsetzen will (BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253).

Definition der Absicht: Die Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr scheitert nicht bereits am Vorhandensein einer bedingten Veräußerungsabsicht, denn eine solche besteht bei jedem Kaufmann. Entscheidend ist, ob die Absicht, das Schiff langfristig selbst zu betreiben, bereits grds. vorgelegen hat. Dabei bedeutet „Absicht“ bereits vom Wortsinn her mehr als nur die Möglichkeit, also mehr als nur den bedingten Vorsatz, das Schiff auch langfristig selbst zu betreiben. Es reicht nicht aus, dass das langfristige Betreiben eine von mehreren nahezu gleichen Möglichkeiten darstellt. Aus dem Fehlen einer unbedingten Veräußerungsabsicht folgt deshalb nicht zwingend die Absicht, das Schiff langfristig selbst zu betreiben. Ist der Stpfl. noch unentschlossen und gegenüber allen Nutzungsoptionen offen, liegt die Absicht, das Schiff langfristig selbst zu betreiben, gerade noch nicht vor (FG Hamb. v. 3.11.2015 – 6 V 259/15, EFG 2016, 725, rkr.; aA HACKERT/KAHL-HINSCH in NWB 2015, 2930. Diese vertreten die Ansicht, dass entscheidend sei, ob bereits eine unbedingte Veräußerungsabsicht bestanden habe. Falls dies nicht der Fall sei, solle zwingend von der Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr auszugehen sein.)

Eine andere Auslegung des Begriffs der Absicht würde dazu führen, dass es für den Bereich der widerlegbaren Vermutung kaum einen Anwendungsbereich geben könnte. Falls bei Beginn der Frist schon feststeht, dass das Schiff veräußert werden soll, und es auch bereits bis zur Infahrtsetzung veräußert wird, wird bereits unwiderlegbar vermutet, dass der Einsatz des Schiffs nicht im Rahmen eines Betriebs von Handelsschiffen iSd. § 5a erfolgte (s. Anm. 25). Für die vom BFH aufgestellte widerlegbare Vermutung bliebe also nur dann Raum, wenn der Stpfl. sich fest entschlossen hätte, das Schiff zu veräußern, es aber noch kein adäquates Kaufangebot gibt, so dass noch kein bindender Kaufvertrag abgeschlossen worden ist. Da es aber im Schifffahrtsbereich aufgrund der sich schnell ändernden Rahmenbedingungen sehr ungewöhnlich wäre, wenn sich ein Kaufmann bereits festlegen würde, eher er ein entsprechendes Angebot hat, ist eine solche Auslegung nicht überzeugend. Gerade im Schifffahrtsbereich werden die Entscheidungen nach Maßgabe der aktuellen Situation gefasst. Die Situation bei der Bestellung des Schiffs ist wegen der langen Bauzeiten sehr häufig eine ganz andere als bei der Auslieferung. Da an jedem Tag, an dem das Schiff liegt, ohne betrieben zu werden, erhebliche Kosten entstehen, wird jeder vernünftige Kaufmann das Schiff so lange selbst nutzen, wie sich kein geeignetes Angebot am Markt ergeben hat. Auch wird er versuchen, einen langfristigen Chartervertrag abzuschließen, denn ein solcher Vertrag ist auch bei einem Verkauf des Schiffs ein Vorteil. Der Markt wird dabei durch diverse Umstände beeinflusst. Insbesondere hängt es außer vom Verhältnis von Angebot und Nachfrage auch vom Finanzierungsverhalten der Banken ab, ob ein Fonds erforderlich ist, um das notwendige Kapital aufzubringen. Dieses Finanzierungsverhalten hat sich seit Beginn der Schifffahrtskrise stark verändert. Entscheidend muss sein, ob die Absicht, das Schiff langfristig selbst zu betreiben, bereits grds. getroffen worden ist. Für diese Auslegung spricht auch ein Rückgriff auf die Rspr. zur Einkunftszielungsabsicht bei der Vermietung, da hier eine ähnliche Abgrenzung erforderlich ist (vgl. BFH v. 18.1.2006 – IX R 18/04, BFH/NV 2006, 1078). Für die Tonnagebesteuerung, die als Subvention ausgestaltet ist, kann nicht weniger verlangt werden. Die Subvention soll nur dann gewährt werden, wenn die Absicht, das Schiff langfristig selbst zu betreiben, bereits grds. getroffen worden ist. Die Subvention soll nicht dazu dienen, nach kurzfristiger Nutzung des Schiffs Veräußerungsgewinne stfrei stellen zu können.

Offene Fragen: Im Zusammenhang mit der Absicht des Stpfl. zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen haben sich einige bisher nicht vom BFH entschiedene Fragen ergeben. Bisher ist lediglich eine Entsch. eines FG zur Anwendung dieser Rspr. des BFH ergangen. Hierbei handelt es sich um einen Beschluss im AdV-Verfahren (FG Hamb. v. 3.11.2015 – 6 V 259/15, EFG 2016, 725, rkr.). Die vom FG zugelassene Beschwerde wurde nicht eingelegt, so dass der BFH bisher noch keine Gelegenheit hatte, seine Rspr. auszuarbeiten. Nicht eindeutig aus den Urteilen des BFH geht hervor, ob die Absicht zum langfristigen Betrieb nur im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Schiffs, zum Zeitpunkt der Antragstellung oder im gesamten Zeitraum bis zur Veräußerung des Schiffs vorgelegen haben muss. Weil es sich nicht um eine gesetzlich normierte Voraussetzung handelt, führen die juristischen Auslegungsmethoden nur eingeschränkt weiter.

► *Zeitpunkt oder Zeitraum:* Entscheidend ist uE eine zeitpunktbezogene Betrachtung, da anderenfalls bei einer Veräußerung innerhalb eines Jahres das Widerlegen der Vermutung niemals möglich wäre. Relevant ist deshalb nur, ob im Zeitpunkt der Inbetriebnahme die Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen bestanden hat (FG Hamb. v. 3.11.2015 – 6 V 259/15, EFG 2016, 725, rkr.). Die FinVerw. vertritt hingegen zumindest in einigen Verfahren eine zeitraumbezogene Betrachtungsweise.

Übertragbarkeit auf Mehrschiffsgesellschaften: Die Entscheidungen des BFH v. 26.9.2013 (BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253; BFH v. 26.9.2013 – IV R 45/11, BStBl. II 2015, 296) ergingen zu sog. Ein-Schiffs-Gesellschaften, gelten aber auch für andere Gesellschaftsformen. Gehören der Gesellschaft mehrere Schiffe, muss die Absicht bezüglich jedes Schiffs geprüft werden. Besteht die Absicht des langfristigen Betriebens nicht für alle Schiffe, entsteht ein sog. Mischbetrieb, so dass nur für einzelne Schiffe der § 5a zur Anwendung gelangt (so auch HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 49d [5/2016], s. Anm. 29).

25 cc) Feststellung der Absicht

Da die Absicht zum langfristigen Betrieb als innerer Tatsache nicht unmittelbar festgestellt werden kann, lässt sie sich nur anhand von Indizien ermitteln, die den Schluss auf das Bestehen oder Nichtbestehen der Absicht zulassen. Ob im Einzelfall Indizien gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechen, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung und Beweiswürdigung, die dem FG ebenso obliegt wie die Frage, ob ein Zeuge glaubwürdig ist. Das FG hat alle feststehenden Indizien in eine Gesamtwürdigung einzubeziehen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Indizien: Gibt es keine eindeutigen Unterlagen, die die Behauptung des Stpfl. belegen, er habe das Schiff langfristig betreiben wollen, muss ggf. eine Entsch. aufgrund von Indizien ergehen. Indizien für die Beurteilung der entscheidenden Absicht könnten zB sein:

- Wurden Schwesterschiffe veräußert?
- Handelt es sich um eine sog. Bestellergesellschaft? Das heißt, war es von vorneherein geplant, das Schiff nach Fertigstellung an eine Betreibergesellschaft zu veräußern?
- Hat die Gesellschaft, die das Schiff bestellt hat, anschließend ihren Namen geändert oder trägt das bestellte Schiff bereits den Namen der Gesellschaft?
- Wurde der Gesellschaft Kapital zugeführt, so dass sie selbst das Schiff langfristig hätte betreiben können?

- Für welchen Zeitraum wurden die Darlehensverträge abgeschlossen? Wurden Vorfälligkeitsentschädigungen vereinbart?
- Wurden Gesellschafter mit geringen Kapitalkonten aufgenommen, die im Konzern eine wichtige Position haben? Über eine solche Beteiligung kann versucht worden sein, dass diese Neugesellschafter an dem nahezu stfreien Veräußerungsgewinn partizipieren können.
- Der Abschluss eines Chartervertrags ist idR kein eindeutiges Indiz für die eine oder andere Möglichkeit, denn ein langfristiger Chartervertrag ist auch ein Verkaufsargument bei einer Schiffsfondsgesellschaft.

Vermutungsregelungen: In dem Zusammenhang mit der Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen hat der BFH drei Vermutungsregelungen aufgestellt (BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253; BFH v. 26.9.2013 – IV R 45/11, BStBl. II 2015, 296):

► *Widerlegbare Vermutung gegen den Steuerpflichtigen:* Wird der schuldrechtl. Vertrag über die Veräußerung schon innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt geschlossen, zu dem erstmals alle übrigen Voraussetzungen des § 5a vorlagen (Jahresfrist), so spricht eine widerlegliche Vermutung dafür, dass die Ein-Schiff-Gesellschaft schon zu Beginn der Jahresfrist nicht die nach § 5a zusätzlich erforderliche Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen hatte.

► *Unwiderlegbare Vermutung:* Die vorgenannte Vermutungsregel gilt allerdings nicht, wenn das Schiff bei Beginn der Jahresfrist schon veräußert ist oder wenn bei Beginn dieser Frist schon feststeht, dass das Schiff innerhalb der Frist veräußert werden soll und es auch innerhalb der Frist veräußert wird. Dann steht vielmehr bereits unwiderlegbar fest, dass der Einsatz des Schiffs nicht im Rahmen eines Betriebs von Handelsschiffen iSd. § 5a erfolgte.

► *Widerlegbare Vermutung für den Steuerpflichtigen:* Veräußert die Ein-Schiff-Gesellschaft ihr Schiff erst nach Ablauf der Jahresfrist, wird widerlegbar vermutet, dass sie das Schiff zunächst in der Absicht eingesetzt hat, langfristig Handelsschiffe iSd. § 5a zu betreiben, die Veräußerung also ein Hilfsgeschäft iSd. § 5a Abs. 2 Satz 2 zum Betrieb als Hauptgeschäft darstellt. In diesem Fall obliegt es der Finanzbehörde, die Vermutung durch den Nachweis zu widerlegen, dass die Veräußerung des Schiffs schon bei Beginn der Jahresfrist beabsichtigt war.

Kritik aus dem Schrifttum: Die überraschenden Entscheidungen des BFH v. 26.9.2013 wurden im Schrifttum kritisiert. Insbesondere wurde eingewandt, dass sich der BFH als Ersatzgesetzgeber geriere (s. zB HACKERT/KAHL-HINSCH, NWB 2015, 2930). Es sei nicht zulässig, wenn der BFH sogar unwiderlegbare Vermutungen aufstelle (DIBARS, NWB 2014, 3614). HACKERT und KAHL-HINSCH monieren, dass der BFH mit seinen Entscheidungen den Bereich der Gesetzesauslegung verlassen und die Grenzen der zulässigen richterlichen Rechtsfortbildung überschritten habe, obwohl auch für den BFH die verfassungsrechtl. Grenze der echten Rückwirkung gelten müsse. Auch fehle es an einer planwidrigen Gesetzeslücke (s. zB HACKERT/KAHL-HINSCH, NWB 2015, 2930). DIBARS meint, dass der Betrieb des Schiffs im Vordergrund stehen müsse und nicht der Handel. Die Jahresfrist biete dabei einen Anhaltspunkt, der zunächst der Rechtssicherheit diene. Allerdings kritisiert er die unwiderlegbare Vermutung. Auch hier müsse die Entsch. im Einzelfall getroffen werden (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 46d [5/2014]). Die Entscheidungen des BFH haben aber auch Zustimmung erhalten. HOFMEISTER hält die Entscheidungen für überzeugend. Die Auslegung ergebe sich insbes. aus den sehr langen Bindungsfristen des Abs. 3. Auch müsse einer verfassungsrechtl. nicht zu rechtfertigende Überdehnung des Anwendungsbereichs des § 5a ein Riegel vorgeschoben werden (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 49 [5/2016]), HOFMEISTER meint, dass die Stpfl. in den meisten Fällen die widerlegbare Vermutung widerlegen können werden, indem sie darlegen und nachweisen, dass sie das Schiff unverzüglich nach Indienststellung in dem Betrieb eingesetzt und erst danach erkannt haben, dass

der langfristige Betrieb wirtschaftlich nicht sinnvoll sein würde und man sich erst wegen dieser Erkenntnis um einen Verkauf bemüht habe (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 49a [5/2016]).

Darlegungs- und Beweislast: Problematisch ist in der Praxis, dass es dem Stpfl. schwer fallen wird, das erst durch die Entscheidungen in 2013 geschaffene zusätzliche Tatbestandsmerkmal zu beweisen, denn nach der vorher geltenden Rechtslage waren die in diesem Zusammenhang sich stellenden Rechtsfragen nicht relevant und mussten daher auch nicht belegt werden, so dass es idR auch an einer entsprechenden Dokumentation fehlen wird (s. auch DIBARS, FR 2016, 395). Das gilt insbes., weil wegen der unsicheren wirtschaftlichen Entwicklung im Schifffahrtsbereich der Unternehmer in vielen Fällen versucht haben wird, die Entsch., ob zu § 5a optiert werden soll, möglichst spät zu treffen.

Dem Stpfl. obliegt die Darlegungs- und Beweislast für das Widerlegen der ersten widerlegbaren Vermutung. Entscheidend ist, ob im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Schiffs die Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen bestanden hat (FG Hamb. v. 3.11.2015 – 6 V 259/15, EFG 2016, 725, rkr.). Grundsätzlich trägt der Stpfl. die Darlegungs- und Beweislast für alle für ihn günstigen Umstände. Die ungünstigen Umstände muss grds. das FA beweisen. Dieser Verpflichtung ist durch den Sphärengedanken und die Mitwirkungsverpflichtung (§ 90 Abs. 1 AO) eine Grenze gesetzt. Bei Auslandssachverhalten gilt § 90 Abs. 2 AO mit der Folge, dass ggf. nur der Stpfl. aufklären muss. Problematisch ist die Beweislastregelung für den Stpfl., wenn keine aussagekräftigen Dokumente existieren und der Sachverhalt bereits viele Jahre her ist. Hierdurch können für den Stpfl. Beweisprobleme entstehen. In der Praxis wird es im Einzelfall häufig schwierig festzustellen sein, welche Absichten im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Schiffs bestanden haben. Die Absicht als innere Tatsache ist bereits grds. von außen nur sehr schwer zu beurteilen. Dies gilt aber insbes., wenn die maßgeblichen Entscheidungsprozesse nur in den Köpfen der handelnden Personen stattgefunden haben und die handelnden Personen auf Käufer- und Verkäuferseite identisch sind bzw. letztendlich nur eine Person das Geschehen sowohl auf der Käufer- als auch der Verkäuferseite beherrscht und es deshalb wenig Schriftliches aus der Planungs- und Entscheidungsphase gibt. Es besteht deshalb die Gefahr, dass Sachverhalte nachträglich gestaltet werden. Insofern ist bei der Ermittlung des Sachverhalts durch die FinVerw. und Finanzgerichte Vorsicht geboten. Zwar steht es den Stpfl. frei, den Sachverhalt zu gestalten. Die Grenze der Zulässigkeit wird aber dann überschritten, wenn der Sachverhalt nachträglich gestaltet wird, weil zum entscheidenden Zeitpunkt eben noch keine Festlegung erfolgt war. Werden dann Sachverhalte vorgetragen, die gerade nicht im maßgeblichen Zeitpunkt bestanden haben, so wird ggf. die Grenze zur Steuerhinterziehung überschritten. Dies gilt insbes., wenn nicht nur ein Sachverhalt vorgetragen, sondern auch nachträglich Schriftstücke erstellt werden, um diesen Sachverhaltsvortrag zu beweisen. Bei der Sachverhaltsaufklärung durch die Finanzgerichte ist deshalb im Rahmen der Amtsermittlung genau zu prüfen, ob der vorgetragene Sachverhalt den Tatsachen entspricht.

26 3. Unwiderruflicher Antrag des Steuerpflichtigen

Einzelheiten zum Antrag sind in Abs. 3 geregelt (s. Anm. 55).

4. Bereederung im Inland

27

Das Tatbestandsmerkmal der Bereederung im Inland hat eine eigenständige Bedeutung neben der Voraussetzung der inländ. Geschäftsleitung. Diese Regelung dient dem Zweck der Erschaffung und Erhaltung hochwertiger Arbeitsplätze an Land, wie das Schiffsmanagement oder die damit verbundenen Tätigkeiten. Dieses Ziel ist die wesentliche Rechtfertigung für die StBegünstigung (s. Leitlinie der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr v. 5.7.1997 – 97 C 205/05).

Bereederung: Die Bereederung ist die Geschäftsbesorgung eines Schiffsbetriebs in kommerzieller, technischer und personeller Hinsicht. Bereederungstätigkeiten stellen damit solche Aktivitäten dar, die mit dem Betrieb des Schiffs für eigengewerbliche Zwecke zur Gewinnerzielung zusammenhängen und die diese umfassen (Schl.-Holst. FG v. 22.4.2010 – 3 K 66/08, EFG 2010, 1482, rkr.).

► *Die Bereederung eines Handelsschiffes* umfasst insbesondere folgende wesentliche Tätigkeiten (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 1):

- Abschluss von Verträgen, die den Einsatz des Schiffs betreffen,
- Ausrüstung und Verproviantierung der Schiffe,
- Einstellung von Kapitänen und Schiffsoffizieren,
- Befrachtung des Schiffs,
- Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen,
- Erhaltung des Schiffs,
- Abschluss von Versicherungsverträgen über Schiff und Ausrüstung,
- Führung der Bücher,
- Rechnungslegung,
- Herbeiführung und Verwirklichung der Beschlüsse der Mitreeder (bei Korrespondentreedern).

Zur Bereederung rechnen auch die Aufgaben, die mit der Einf. der Sicherheitscodes „International Safety Management“ (ISM, ab 1.7.2002) und „International Ship and Security Code“ (ISPS, ab 1.7.2004) wahrzunehmen sind, zB die Verpflichtung, an Land einen Durchführungsbeauftragten (Sicherheitsinspektor) zu bestellen.

► *Delegation:* Diese wesentlichen Tätigkeiten der Bereederung müssen zumindest fast ausschließlich tatsächlich im Inland durchgeführt werden. Dies gilt auch bei Delegation einzelner Aufgaben der Bereederung auf andere Unternehmen (s. Kommentierungen zu §§ 492 und 493 HGB in der bis zum 25.4.2013 geltenden Fassung. Im neuen Seehandelsrecht gibt es die Rechtsform der Partenreederei gem. §§ 489 ff. HGB aF nicht mehr, dementsprechend ist auch die Regelung in § 493 Abs. 2 HGB aF entfallen. Die Partenreederei wurde im deutschen Recht zum 25.4.2013 abgeschafft. Für Partenreedereien, welche bis zum 24.4.2013 gegründet wurden, gilt das alte Recht weiter fort, vgl. Art. 71 EGHGB).

Bereederung im Inland: Die Bereederung der Handelsschiffe muss nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 im Inland durchgeführt werden. Hierfür ist es ausreichend, dass die Bereederungsaktivitäten fast ausschließlich im Inland durchgeführt werden (vgl. BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 2; zustimmend FG Schl.-Holst. v. 22.4.2010 – 3 K 66/08, EFG 2010, 1482, rkr), denn der Wortlaut des § 5a Abs. 1 Satz 1 ist offen für eine teil-

weise Bereederung im Ausland. Dort ist nicht davon die Rede, dass die Bereederung ausschließlich im Inland durchgeführt werden muss.

Es wird eine Einzelfallentscheidung sein, ob die Bereederung im Inland erfolgt, wenn nicht alle oben genannten Tätigkeiten im Inland ausgeübt werden. Insbesondere gilt dies, wenn nur die Entsch. im Inland getroffen wird, die ausführenden Verträge aber nicht nach deutschem Recht abgeschlossen werden. Bei der Auslegung des Begriffs der inländ. Bereederung muss die Intention des Gesetzgebers einbezogen werden und diese war insbes. die Sicherung von Arbeitsplätzen in Deutschland, so dass sich hieraus uE eine sehr restriktive Auslegung ergibt. Allerdings kann dies dann nicht gelten, wenn Tätigkeiten in das EU-Ausland verlagert worden sind, da anderenfalls Probleme hinsichtlich der Verletzung der europäischen Grundfreiheiten entstehen können (s. Anm. 7). Wegen der bestehenden Rechtsunsicherheiten sollte in der Praxis nur sehr punktuell und beschränkt von einer Durchführung von Bereederungsaufgaben im Ausland Gebrauch gemacht werden. Allerdings besteht die Möglichkeit, eine Rechtssicherheit durch die Einholung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO zu erlangen.

Im Schrifttum herrscht Uneinigkeit darüber, wie dieses Erfordernis zu konkretisieren ist. Teilweise wird ein „Auslandsanteil“ von maximal 10 % für zulässig gehalten (vgl. SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 13). WEILAND meint, es genüge, wenn bei einer quantifizierten Betrachtung der Gesamttätigkeit der Bereederung im Wj. diese fast ausschließlich im Inland durchgeführt worden sei, wobei das Schwergewicht auf der Befrachtung und Bemannung des Schiffs liege. Die in BMF (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614) aufgelisteten Tätigkeiten seien nicht gleich zu gewichten und auch nicht kumulativ zu erfüllen. Bei einer Delegation einzelner Tätigkeiten der Bereederung auf Dritte erscheine eine kontinuierliche Kommunikation und ggf. vertragliche Verpflichtung der Dritten zur Sicherstellung der Ausübung der ihnen übertragenen Tätigkeiten im Inland unabdingbar (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 33 [10/2015]). KAHL-HINSCH vertritt die Ansicht, dass entscheidend sei, dass der Bereederer das Know-how im Inland auswerte und im Inland entscheide, auch wenn er diesbezügliche Informationen und das Know-how von ausländ. Agenten beziehe. Eine der in BMF (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614) genannten Tätigkeiten könne vom Ausland her erfolgen, sofern dieser Tätigkeit nicht ein besonderes Gewicht beizulegen sei. Die Ansicht der FinVerw., wonach ein ausländ. Gerichtsstand in den Anstellungsverträgen insbes. mit den Kapitänen problematisch sein könne, sei abzulehnen, da im Rahmen der Prüfung des Merkmals der inländ. Bereederung der Gerichtsstand im Arbeitsvertrag oder der Ort der Unterzeichnung des Anstellungsvertrags keine Relevanz haben könne (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 38 [11/2016]). GOSCH/SCHINDLER sind der Ansicht, dass die Beurteilung davon abhängt, ob das „Handelsschiff im inländischen Handelsregister“ eingetragen sei. Sei dies nicht der Fall, soll eine Bereederung von mehr als 50 % im Ausland schädlich sein (GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 9). DIBARS ist der Ansicht, dass nahezu 100 % der Bereederung im Inland ausgeübt werden müssten (DIBARS in Frottscher, § 5a Rz. 24c [5/2014]).

Mehr-Schiffs-Gesellschaften: Bei sog. Mehr-Schiffs-Gesellschaften erfordert das Tatbestandsmerkmal der inländ. Bereederung, dass diese Voraussetzung für alle im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffe gilt. KAHL-HINSCH ist der Ansicht, dass die Anwendbarkeit des § 5a insgesamt entfalle, wenn dies nicht der Fall sei. Sie rät daher, falls diese Rechtsfolge vermieden werden solle, dass die nicht vom Inland aus bereederten Schiffe im inländ. Register gelöscht werden, so dass die Voraussetzungen eines Mischbetriebs geschaffen würden (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 40 [11/2016]; s. Anm. 55).

5. Zeitpunkt des Vorliegens der Voraussetzungen

28

Mit dem HBeglG 2004 (v. 29.12.2003, 3076) wurde die Antragsfrist zur Ausübung der Option zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage ab 1.1.2006 abgeschafft (s. Anm. 2, 55). Die Option zur pauschalen Gewinnermittlung kann nur noch im Wj. der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) ausgeübt werden. Um die Option zur pauschalen Gewinnermittlung wirksam ausüben zu können, müssen alle Voraussetzungen zur Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung im Wj. der Anschaffung oder Herstellung erfüllt sein. Damit muss die Option sofort ausgeübt werden. Erst im Wj. der Indienststellung kann entschieden werden, ob sämtliche Voraussetzungen zur Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung erfüllt sind (s. Anm. 55). Abs. 3 idF des HBeglG 2004 ist erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.2005 endet (§ 52 Abs. 15 Satz 2 aF; s. Anm. 2). Der Antrag wirkt ab Beginn des Wj. der Antragstellung, so dass bei Indienststellung zB am 1. November eines Jahres der Gewinn für das ganze Jahr nach § 5a Abs. 1 zu ermitteln ist (s. Anm. 55).

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

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

29

Die Gewinnermittlung gem. § 5a Abs. 1 ersetzt nicht uneingeschränkt die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5. Aus dem Wort „soweit“ ergibt sich, dass ggf. eine getrennte Gewinnermittlung erforderlich ist, dh., neben der pauschalen Gewinnermittlung wird noch eine „normale“ Gewinnermittlung durchgeführt.

Mischbetriebe: Ist Gegenstand eines Gewerbebetriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (gemischter Betrieb), so müssen der Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und der übrige Gewinn getrennt ermittelt werden. Das erfordert regelmäßig eine klare und einwandfreie buchmäßige Zuordnung der BE und BA zu den verschiedenen Tätigkeitsbereichen; BE und BA, die sowohl durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als auch durch andere gewerbliche Betätigungen veranlasst sind, sind entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen aufzuteilen. Hierbei sind die jeweiligen Anteile erforderlichenfalls zu schätzen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 3).

Ein Mischbetrieb kann insbes. entstehen, wenn ein Stpfl. neben einem Schiffsbetrieb auch in einer anderen Branche tätig ist (zB der Anlage von Kapital, soweit es über ein Hilfsgeschäft hinausgeht) oder der Schiffsbetrieb nicht in im gesamten Umfang die besonderen Voraussetzungen zur Option erfüllt, wie es insbes. bei Mehrschiffsbetrieben der Fall sein kann.

Notwendige Schätzung: In der Praxis kann es bei der notwendigen Aufteilung der BA durch Schätzung zu erheblichen Zuordnungs- und Aufteilungsproblemen kommen. Aufteilungsmaßstab kann zB der Umsatz der einzelnen Unternehmensbereiche sein (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 28 [5/2014]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 15 [5/2016]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 53 [11/2016]). Bei einer solchen Aufteilung können nicht nur die Umsatzzahlen des Streitjahres entscheidend sein, sondern es muss die gesamte Dauer des Schiffsbetriebs einbezogen werden.

Beispiel: Das Geld der Kommanditisten wird vorab eingesammelt (s. BFH v. 13.4. 2017 – IV R 14/14, HFR 2017, 701). Das noch nicht benötigte Kapital wird festgelegt. Im ersten Jahr erzielt die Gesellschaft nur Einkünfte aus Kapitalvermögen.

In einem solchen Fall kann uE nicht die Schätzung in der Weise erfolgen, dass dann auch alle Ausgaben in diesem Jahr den Kapitalerträgen zugeordnet werden müssen, sondern hier müssen auch die Folgejahre in die Betrachtung einbezogen werden, denn das Kapital wurde insbes. gezahlt, um die Anschaffung des Schiffs zu finanzieren. Als mögliche zeitliche Grundlage für die Schätzung kommt insbes. die Laufzeit des Fonds in Betracht.

Betriebstage: siehe Anm. 31.

30 2. Pauschalierung nach der im Betrieb geführten Tonnage

Bemessungsgrundlagen für den nach Abs. 1 zu ermittelnden Gewinn sind Tonnage und Zahl der Betriebstage des Schiffs. Berechnungseinheit der Tonnage ist gem. Abs. 1 Satz 2 das Raummaß Nettotonne (nt). Die Größe eines Schiffs in Nettotonnen wird von den dafür zuständigen Fachorganisationen amtlich festgestellt und im Schiffsmessbrief ausgewiesen. Diese Feststellung ist für die Gewinnermittlung gem. § 5a bindend. Unerheblich ist, inwieweit Tonnage tatsächlich genutzt wird. Bei der Berechnung des Gewinns wird die Tonnage des einzelnen Schiffs auf 100 Nettotonnen abgerundet (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 22 [5/2016]).

Alle Seeschiffe über 24m Länge benötigen einen Internationalen Schiffsmessbrief („International Tonnage Certificate 1969“ – ITC 69), Schiffe unter 24m Länge einen (nationalen) Schiffsmessbrief. Dabei richtet sich die Längenangabe nach Art. 2 Abs. 8 des Internationalen Schiffvermessungs-Übereinkommens, London 69 (International Tonnage Convention – ITC). Das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH) ist zuständig für die Vermessung aller Seeschiffe (einschließlich der Sportboote) unter deutscher Flagge, sowie auf Antrag auch für Schiffe unter anderen Flaggen. Der Schiffsmessbrief ist das Erg. der Vermessung der Rauminhalte eines Schiffs und weist die Brutto- und Netto-raumzahl eines Schiffs aus (s. www.deutsche-flagge.de/de/bau-und-ausruestung/schiffsvermessung).

Für die Berechnung der Nettotonnage sind jeweils die Nettotonnen pro Schiff mit der Anzahl der Betriebstage im internationalen Verkehr und im Staffel-Tarif zu multiplizieren.

31 IV. Ermittlung des pauschalen Gewinns (Abs. 1 Satz 2)

Pauschsätze: Der im Wj. erzielte Gewinn beträgt pro Tag des Betriebs für jedes im internationalen Verkehr betriebene Handelsschiff jeweils volle 100 Nettotonnen (Nettoraumzahl)

- 0,92 Euro bei einer Tonnage bis zu 1 000 Nettotonnen,
- 0,69 Euro für die 1 000 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

(Abs. 1 Satz 2).

Beispiel: Schiff mit 10 000 Nettotonnen:

Für die ersten 1 000 Nettotonnen: $10 \times 0,92 \text{ €}$ pro Betriebstag;

für die weiteren 9 000 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 iHv. 25 668 €.

Betriebstage: Den Begriff der Betriebstage definiert das Gesetz nicht. Der Betriebstag ist nicht mit dem Seereisetag gleichzusetzen. Der Begriff der Seereisetage ist enger. Für den Begriff der Betriebstage reicht jede Tätigkeit aus, die durch den Zweck, Personen und oder Güter per Schiff zu befördern, ausgelöst wird. Als pauschale Gewinnermittlungsvorschrift kommt es bei § 5a nicht auf tatsächliche Einsatzstage an. Betriebstag ist grds. 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 grds. 365 Betriebstage (Schaltjahr 366 Tage); ausgenommen sind Tage des Umbaus oder der Großreparatur. Für Kalendertage, die keine Betriebstage sind, bleibt es bei der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 mit der Folge, dass der Gewinn für diese Tage 0 € beträgt (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 4). Die auf diese Tage entfallenden Aufwendungen sind damit abgegolten (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 50 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 52 [10/2015]).

► *Bei der Berechnung des Gewinns* sind nur die Betriebstage zu berücksichtigen, an denen das Schiff im Rahmen des Gewerbebetriebs des Stpfl. betrieben wurde. Ob es an den einzelnen Betriebstagen im internationalen oder im nationalen Verkehr eingesetzt wurde, ist in diesem Zusammenhang irrelevant. Nicht geregelt ist, ob nur volle Betriebstage zu berücksichtigen sind. Da die Gewinnermittlung nach der Tonnage eine pauschalierte Gewinnermittlung mit Subventionscharakter ist, entspricht es dem Zweck der Regelung, nur volle Betriebstage zu berücksichtigen (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 25 [5/2016]).

► *Reparatur und Liegezeiten, kürzere Werftaufenthalte, Wartezeiten und Ballastfahrten* zählen ebenfalls zu den Betriebstagen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 49 [11/2016] unter Hinweis auf BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783).

► *Aufliegetage:* Aufliegezeiten sind Zeiten, in denen Nebengeschäfte getätigt werden. Aufgrund der Wirtschaftskrise ab 2009 kam es bei Seeschiffen vermehrt zu sog. Aufliegetagen. Sie gelten als Zeiten, die dem Betrieb von Handelsschiffen gleichgestellt sind. In der FinVerw. besteht Einvernehmen, dass Aufliegetage zu den Betriebstagen zählen, unabhängig davon, ob es sich um sog. warme oder kalte Aufliegetage handelt. In der Finanzverwaltung besteht weiterhin Einigkeit darüber, dass auch im Fall eines Aufliegens von mehr als sechs Monaten aufgrund der Wirtschaftskrise die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5a weiterhin vorliegen (s. WEILAND in LBP, § 5a Rz. 51 [10/2015]). Die großzügige Auslegung der FinVerw. ist uE überzeugend. Zwar ist grds. eine enge Auslegung des § 5a vorzunehmen, allerdings besteht in diesem Bereich keine Missbrauchsfahr, da der Unternehmer ein wirtschaftliches Eigeninteresse an einer großen Auslastung des Schiffs haben wird, weil jeder Tag, an dem das Schiff liegt, Kosten für den Unternehmer entstehen, ohne dass er Einnahmen erzielt.

KAHL-HINSCH vertritt die Ansicht, dass Aufliegezeiten ebenfalls Betriebstage seien, da das Schiff grds. einsatzbereit sei, auch wenn es beim sog. kalten Aufliegen einiger Maßnahmen bedürfe, das Schiff wieder im internationalen Verkehr einzusetzen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 49 [11/2016]; aA zum kalten Aufliegen zB SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 14). Zu einer Übersicht der Meinungen im Schrifttum s. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 23 [5/2016].

§ 5a Anm. 31–35 C. Abs. 2: Handelsschiffe im internationalen Verkehr

Mehr-Schiffs-Betriebe: Betreibt der Gewerbebetrieb im Wj. mehrere Schiffe im internationalen Verkehr, setzt sich der Gewinn nach der Tonnage aus der Summe der für jedes einzelne dieser Schiffe nach der Tonnage, der Zahl der Betriebstage und den Multiplikatoren zu ermittelnden Gewinnbeiträgen zusammen. Der Gewinn nach Abs. 1 Satz 2 ist getrennt für jedes Schiff nach den im Schiffsbrief eingetragenen Nettotonnen und pro Tag des Betriebs zu ermitteln (GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 15).

Weitere Gewinnkomponenten: Neben dem pauschalen nach Abs. 1 in dieser Weise ermittelten Gewinn gibt es noch weitere Gewinnbestandteile, die im Rahmen des § 5a zu berücksichtigen sind. Hierbei handelt es sich um die Gewinne, die aus der Auflösung der Unterschiedsbeträge resultieren (s. Abs. 4 und Anm. 65) und die Vergütungen iSv. Abs. 4a Satz 3 (s. Anm. 82). Diese verschiedenen Gewinnkomponenten sind jeweils eigenständige Besteuerungsgrundlagen, die jeweils bestandskräftig werden können (s. Anm. 18).

32–34 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

I. Legaldefinition des Betriebens von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Abs. 2 Satz 1)

35 1. Handelsschiffe

Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Seeschiffe, die im Wj. überwiegend in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wj. überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländ. Häfen, innerhalb eines ausländ. Hafens oder zwischen einem ausländ. Hafen und der Hohen See eingesetzt werden (Abs. 2 Satz 1).

Schiff: Oberbegriff ist der Begriff des Schiffs. Es gibt viele verschiedene Schiffstypen. Gesetzlich ist der Begriff des Schiffs nicht definiert. Er ist daher nach dem Sprachgebrauch auszulegen (BFH v. 21.9.1955 – V 106/55 U, BFHE 61, 416, s. § 49 Anm. 432; BGH v. 14.12.1951 – I ZR 84/51, NJW 1952, 1135). Mit folgender Definition werden sich die meisten Abgrenzungsfragen lösen lassen (s. BAHNSEN in RABE/BAHNSEN Seehandelsrecht, 5. Aufl. 2018, Vor § 476 Rn. 2):

„Ein Schiff ist ein schwimmfähiger Hohlkörper von nicht ganz unbedeutender Größe, der fähig und bestimmt ist, auf oder unter dem Wasser fortbewegt zu werden und dabei Personen oder Sachen zu tragen. Diese aus der Verkehrsauffassung entwickelte Begriffsbestimmung, die weitgehend mit dem Schiffsbegriff ausländ. Rechts übereinstimmt, lässt durchweg eine befriedigende Abgrenzung zu anderen auf dem Wasser schwimmenden Gegenständen zu. In Grenzfällen ist die Verkehrsauffassung der maßgeblichen Schifffahrtkreise unter Berücksichtigung des Zwecks der anzuwendenden Norm zu beachten.“ S. auch BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BFHE 145, 67; Ponton fehlt der Schiffsbetrieb und kann deshalb nur Teil eines Schiffsverbandes sein; zur Abgrenzung zu Gebäuden s. FG Hamb. v. 20.4.2010 – 3 K 18/10, EFG 2010, 1289, rkr.

Handelsschiff: Der Begriff des Handelsschiffs ist legal nicht definiert (s. § 49 Anm. 432). Handelsschiffe sind in der gewerblichen Schifffahrt eingesetzte Schiffe (BFH v. 10.8.2016 – I R 60/14, BFH/NV 2017, 130; s. auch § 476 HGB – früher § 484 HGB: zum Erwerb durch die Seefahrt dienende Schiffe; frühere Bezeichnung war Kauffahrteischiffe – Art. 27 GG und § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG; s. FG Düss. v. 19.9.2014 – 12 K 1857/12 G, DSrRE 2015, 1509, nrkr.).

Nichterwerbsschiffe sind keine Handelsschiffe. Beispiele für Nichterwerbsschiffe sind Schiffe, die mit hoheitlichen Aufgaben betraut sind, zB Kriegsschiffe oder Feuerschiffe, und auch Privatjachten und Schiffe, die nur der seemännischen Ausbildung (Schulschiffe) oder wissenschaftlichen Zwecken (Forschungsschiffe) dienen (BAHNSEN in RABE/BAHNSEN, Seehandelsrecht, 5. Aufl. 2018, Vor § 476 Rn. 24).

2. Betrieb im internationalen Verkehr

36

Handelsschiffe im internationalen Verkehr können nur Seeschiffe und nicht auch Binnenschiffe sein (BFH v. 10.8.2016 – I R 60/14, BFH/NV 2017, 130, zust. WEILAND in LBP, § 5a Rz. 71 [10/2015]). Dies gilt, obwohl auch Binnenschiffe durchaus im internationalen Verkehr tätig sein können.

3. Einsatz eigener oder gecharterter Seeschiffe

37

Eigene Seeschiffe sind die im Eigentum des Stpfl. befindlichen Schiffe. Wirtschaftliches Eigentum gem. § 39 AO reicht aus (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 30 [5/2016]).

Gecharterte Seeschiffe: Der Begriff des Chartervertrags ist schillernd. Die Praxis gebraucht ihn für alle möglichen Fälle der Schiffsverwendung durch Dritte (BAHNSEN in RABE/BAHNSEN Seehandelsrecht, 5. Aufl. 2018, Vor § 477 Rn. 10).

► *Arten von Charterverträgen:* Der Gesetzgeber wollte mit der Formulierung „die üblichen Formen der Handelsschifffahrt erfassen, insbesondere Ausrüster nach § 510 HGB, Zeit, Reise- oder Slotvercharterung eigener oder Bare-boat gecharterter Schiffe“ (BTDrucks. 13/10271, 8). Der Ausrüster, der vorher in § 510 HGB geregelt war, ist seit dem Gesetz der Reform des Seehandelsrechts v. 20.4.2013 (BGBl. I 2013, 831) in § 477 HGB geregelt. Charter ist im Seerecht der Hauptfrachtvertrag, dh. ein auf die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern gerichteter Vertrag zwischen einem Beförderer und einem Charterer (zu den unterschiedlichen Formen der Charterverträge s. BAHNSEN in RABE/BAHNSEN Seehandelsrecht, 5. Aufl. 2018, Vor § 477 Rn. 10).

▷ *Zeitcharter oder time-Charter* ist seit 2013 in § 557 HGB geregelt. Die Rechtsnatur dieser Charterart war früher streitig (s. RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, § 556 Rz. 7 ff. und § 622 Rz. 2; § 49 Anm. 443). Bei der *time-Charter* wird der Frachtraum eines ausgerüsteten und betriebsbereiten Schiffs für eine bestimmte Zeit mit einer unbestimmten Zahl von Reisen einem Charterer überlassen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 69 [11/2016]). Die Reisecharter ist regelmäßig eine Frachtcharter (s. § 527 HGB), kann aber auch als Mietcharter mit *Employment-Klausel* ausgestaltet sein (s. KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 69 [11/2016]). Durch einen Slotchartervertrag stellt der Reeder dem Charterer nur Stellplätze für Container gegen Entgelt zur Verfügung (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 69 [11/2016]).

§ 5a Anm. 37–39 C. Abs. 2: Handelsschiffe im internationalen Verkehr

▷ *Bare-boat-Charter* begründet ein reines Vermietungsverhältnis, denn es wird lediglich das Schiff verchartert, ohne dass dieses ausgerüstet wird (§ 553 HGB). Die Vercharterung rechnet zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, wenn das Handelsschiff vom Vercharterer ausgerüstet ist (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 90 [10/2015]).

4. Eintragungsvoraussetzungen

38 a) Überwiegende Eintragung im Wirtschaftsjahr

Erforderlich ist, dass das Seeschiff bzw. die Seeschiffe überwiegend in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen sind (zum Begriff „überwiegend“ s. auch Anm. 40). Die Registervoraussetzungen sind erfüllt, wenn das Schiff während mehr als der Hälfte des Zeitraums des Wj., in dem es Eigentum des Stpfl. oder von ihm gechartert ist, in einem inländ. (= deutschen) Seeschiffsregister eingetragen ist (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 32 [5/2016]).

Eine formale Eigentümerstellung des Stpfl. ist nicht erforderlich.

Bei einem Überwiegen ist die Vergünstigung unter der Voraussetzung, dass die anderen Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind, in vollem Umfang und nicht nur zeitanteilig zu gewähren (so auch HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 34 [5/2016]). Grundsätzlich ist das gesamte Wj. zu betrachten. Etwas anderes gilt jedoch, wenn das Schiff erst innerhalb des Jahres erworben oder gechartert ist.

39 b) Registervoraussetzung

Inländisches Seeschiffsregister: Beim deutschen Seeschiffsregister wird unterschieden zwischen: den Seeschiffsregistern (umgangssprachlich auch „Erstregister“ genannt) und dem Internationalen Seeschiffregister (ISR, umgangssprachlich auch „Zweitregister“ genannt).

▶ *Sog. Erstregister:* Es gibt kein bundesweit einheitliches „Erstregister“, sondern die Seeschiffsregister werden von bestimmten Amtsgerichten vor allem an der Küste geführt. Gemäß § 1 SchRegO richtet sich die jeweilige Zuständigkeit nach dem Heimathafen eines Schiffs.

▷ *Führen einer inländischen Flagge* ist für § 5a nicht erforderlich, anders als bei § 41a Abs. 4.

▷ *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 bestimmte 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 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. Die Verpflichtung zur Führung von Flaggen kann dementsprechend zB durch eine Wohnsitzverlegung beeinflusst werden. Gemäß § 14 SchRegO darf ein Schiff nicht in das Schiffsregister eingetragen werden, solange es in einem ausländ. Schiffsregister eingetra-

gen ist. War es vorher in einem ausländ. Register eingetragen, ist grds. gem. § 14 Abs. 3 SchRegO eine Bescheinigung über die Löschung im ausländ. Register einzureichen. Zu weiteren Details s. die Altcommentierung – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrrecht.de/hhr_archiv.htm.

► *Sog. Zweitregister:* Das umgangssprachlich auch „Zweitregister“ genannte Verzeichnis wird vom Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH) geführt. Im englischsprachigen Raum wird das ISR als *German International Shipping Register* (GIS) bezeichnet. Im Gegensatz zur Eintragung in Seeschiffsregister bei den Amtsgerichten ist die Eintragung in das ISR freiwillig. Auch bei einer Einflagung ist zusätzlich zur zwingenden Eintragung in ein Seeschiffsregister (Amtsgericht des Heimathafens) eine Eintragung in das ISR möglich. Rechtsgrundlage ist § 12 FIRG. Durch eine Eintragung in das ISR kann ein ArbG ausländ. Seeleute an Bord von Schiffen unter der Bundesflagge nach deren Heimatheuern bezahlen (Details s. www.deutsche-flagge.de/de/flagge/schiffsregistrierung). Nach der Mitteilung der Kommission zur Aktualisierung des Anhangs der Mitteilung C (2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr aus 2107 (2017/C 120/03) – ist das deutsche internationale Seeschiffregister (ISR) im Anhang der Leitlinien zu ergänzen und gilt damit als Register der Mitgliedstaaten.

Auch die Eintragung in das Zweitregister ist ausreichend, denn das ISR gilt als Register der Mitgliedstaaten (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 30a [5/2014]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 64 [11/2016]), und die deutsche Flagge ist regelmäßig mit erheblichen Mehrkosten verbunden (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 30a [5/2014]; KAHL-HINSCH meint, dass mit einer entsprechenden Genehmigung das Schiff auch zusätzlich in einem ausländ. Register eingetragen sein könne in LADEMANN, § 5a Rz. 64 [11/2016]).

Die FinVerw. ist anderer Auffassung und meint dass die Eintragung des Schiffs in einem inländ. Seeschiffsregister nur dann erfüllt sei, wenn sie im Erstregister erfolgt sei. In Abgrenzung dazu sei lediglich eine Eintragung in das sog. Zweitregister nicht ausreichend, ebenso wenig wie für sich gesehen das Recht zum Führen der Bundesflagge nach dem FIRG (zB BayLfSt. v. 22.5.2015 – S 2133a.1.1 - 8/2 St32; FinMin. Meckl.-Vorp. v. 27.8.2017 – IV 301 - S 2133a-2013/003-001; zust. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 32 [5/2016]).

Binnenschiffregister: Gemäß § 3 SchRegO werden die Seeschiffsregister und Binnenschiffsregister getrennt geführt. Eine analoge Anwendung auf ein Binnenschiffregister scheidet aus, weil der Gesetzgeber ausdrücklich das Seeschiffsregister als Voraussetzung geregelt hat und eine Regelungslücke nicht vorliegt (FG Hamb. v. 28.12.2015 – 6 V 323/15, nv., rkr.).

5. Einsatzvoraussetzungen

a) Überwiegender Einsatz im Wirtschaftsjahr zur Beförderung von Personen oder Gütern 40

Reisetage: Bei der Ermittlung des überwiegenden Einsatzes zur Beförderung von Personen und/oder Gütern auf begünstigten Fahrten ist darauf abzustellen, ob die Schiffe zu mehr als der Hälfte der tatsächlichen Seereisetage des gesamten Wj. auf Fahrten im Verkehr mit oder zwischen ausländ. Häfen, innerhalb eines ausländ. Hafens oder zwischen einem ausländ. Hafen und der freien See eingesetzt waren (BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783).

Die Entsch., ob ein Schiff im Wj. überwiegend im internationalen Verkehr eingesetzt war, hängt vom Anteil der entsprechenden Reisetage an der Gesamtzahl der Reisetage des Schiffs in einem Wj. ab. Wartezeiten des Schiffs im betriebsbereiten Zustand gelten als Reisetage. Wurde ein Schiff im Laufe eines Wj. in Fahrt gesetzt, so ist insoweit der Zeitraum von der Infahrtsetzung bis zum Schluss des Wj. maßgebend. Entsprechend ist zu verfahren, wenn ein Schiff im Laufe eines Wj. veräußert worden ist. Ist im Laufe eines Wj. die Eintragung in einem inländ. Seeschiffsregister entfallen ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums an dem Schiff, so sind die Reisetage im internationalen Verkehr, die das Schiff bis zum Fortfall der Voraussetzung zurückgelegt hat, der Gesamtzahl der Reisetage des vollen Wj. gegenüberzustellen. Entsprechendes gilt, wenn die Eintragung in einem inländ. Seeschiffsregister erst im Laufe eines Wj. erfolgt (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 5).

DIBARS vertritt die Ansicht, dass statt der Reisetage die Betriebstage maßgeblich seien, da das Gesetz nur noch den Begriff der Betriebstage verwende (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 31 [5/2014]). Auch HOFMEISTER stellt auf die Betriebstage ab. Zu berücksichtigen seien nur die Betriebstage, in denen das Schiff im Gewerbebetrieb des Stpfl. eingesetzt werde (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 33 [5/2016]).

Beförderung von Personen und Gütern: Anders als in § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG ist in § 5a Abs. 2 ausdrücklich „Personen oder Güter“ als Voraussetzung normiert (der BFH legt aber auch das „und“ bei § 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG als „oder“ aus; s. BFH v. 10.8.2016 – I R 60/14, BFH/NV 2017, 130).

▶ *Auch sog. Schleppschiffe* erfüllen die Voraussetzung „zur Beförderung von Personen oder Gütern“, denn die Vorschrift umfasst jede Art der Güterbeförderung (zu § 34c BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783). Gemäß Abs. 2 Satz 5 sind Schleppschiffe dem Betrieb von Handelsschiffen ohnehin gleichgestellt.

▶ *Nicht zur Personen- oder Güterbeförderung* werden zB Bagger, Tauch- und Fische-reischiffe (Fabrik- und Fangschiffe) und Verbrennungsschiffe eingesetzt (s. BFH v. 28.3.1984 – I S 17/83, BStBl. II 1984, 566; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 33 [5/2016]).

Kreuzfahrtschiffe: Kreuzfahrtschiffe erfüllen uE nicht diese Voraussetzungen, denn die Beförderung von Personen oder Gütern bildet bei diesen nicht den Hauptzweck, sondern Hauptzweck sind die Unterhaltungs- und Vergnügungsleistungen (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 73 [10/2015]). Die Subventionierung von Kreuzfahrten gegenüber anderen Pauschalreisen ist nicht gerechtfertigt. Erst recht gehören die an Bord erbrachten Leistungen (Verkauf von Waren, Kosmetik, Friseur etc.) nicht zum subventionierten Bereich (s. Anm. 46 „Warenverkauf bei Fährschiffen“).

Trotzdem haben in der Vergangenheit auch Kreuzfahrtschiffe die Option des § 5a ausgeübt, denn sie sind zumindest vom Wortlaut nicht ausdrücklich ausgeschlossen.

Im Schrifttum wird deshalb auch die Ansicht vertreten, dass auch Kreuzfahrtschiffen die Option offen steht: HOFMEISTER vertritt die Ansicht, dass Kreuzfahrtschiffe selbst dann die Einsatzvoraussetzungen erfüllen, wenn mehr als 50 % des Passagepreises durch das Unterhaltungsprogramm an Bord und die Bordverpflegung veranlasst seien (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 33 [5/2016]). KAHL-HINSCH ist der Ansicht, dass die Abgrenzung, die die FinVerw. im Bereich der USt (8.1. Abs. 4 UStAE) durchführt, auch für den Bereich des § 5a gelten müsse. Diese Wertung werde auch durch den BFH (BFH v. 1.8.1996 – VR 58/94, BStBl. II 1997, 160) gestützt, da auch hier angenommen worden sei, dass bei einer Schiffspauschalreise mit Vollpension die Beför-

II. Vercharterung als Betrieb (Sätze 2 bis 4) Anm. 40–42 § 5a

derung der Personen im Vordergrund stehe (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 78 [11/2016]).

b) Einsatz im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See 41

Voraussetzung ist hiernach immer, dass ein ausländ. Hafen angesteuert wird. Die Fahrten zwischen zwei deutschen Häfen sind nicht begünstigt. Auch nicht begünstigt ist, wenn der Weg zwischen den ausländ. Häfen auf Binnengewässern durchgeführt wird.

Begriff des Hafens: Der Begriff des Hafens ist nicht gesetzlich definiert. Voraussetzung ist jedoch das Vorliegen von bestimmten Mindestanforderungen, so dass uE eine Windkraftanlage kein Hafen ist (aA KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 63a [11/2016]).

Nicht entscheidend ist, dass das Schiff unmittelbar selbst im Hafen anlegt bzw. über Boote entladen wird, weil das Schiff aufgrund seiner Größe nicht direkt im Hafen anlegen kann.

Begriff der Hohen See: Der Begriff der Hohen See ist im Zusammenhang mit dem UN-Seerechtsübereinkommen 1982 auszulegen, denn im Seerechtsübereinkommen 1982 werden Begriffsdefinitionen vorgenommen, die – falls es keine abweichenden Anhaltspunkte gibt – auch für innerstaatliche Regelungen wie den § 5a übernommen werden sollten.

Obwohl im Schrifttum teilweise unterschiedliche Begriffsdefinitionen vorgenommen werden, wird in den meisten Fällen das selbe Ergebnis erzielt:

DIBARS definiert die Hohe See als die See außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 30 [5/2014]). KAHL-HINSCH ist der Ansicht, dass sich „Hohe See“ und Außenwirtschaftszone nicht ausschließen. Hierfür soll der Wortlaut des Art. 87 und Art. 58 UN-Seerechtsübereinkommen 1982 sprechen. Hierdurch werde völkerrechtl. definiert, was als „Hohe See“ zu verstehen sei. Sie meint außerdem, dass ergänzend die Verordnung über die Raumordnung in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone in der Nordsee (BGBl. I 2009, 3107) herangezogen werden könne, da in dieser Verordnung an mehreren Stellen dazu Stellung genommen werde, dass die Freiheiten der Seeschifffahrt gemäß den völkerrechtl. Abkommen garantiert seien (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 63a [11/2016]). WEILAND stellt zwar auch auf das UN-Seerechtsübereinkommen 1982 ab, vertritt jedoch die Ansicht, dass die zwischen der Küste und der „Hohen See“ liegende Außenwirtschaftszone aus den Regelungen des § 5a herausfalle. Allerdings kommt auch WEILAND fast immer zum selben Erg., da er für den nicht von der Hohen See umfassten Teil eine Billigkeitsanwendung greifen lassen möchte (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 71 [10/2015]). Der einzige Unterschied besteht bei Fahrten zwischen einem inländ. Hafen und einem Zielort innerhalb der deutschen Außenwirtschaftszone (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 63a [11/2016] unter Hinweis auf WEILAND in LBP, § 5a Rz. 71 [10/2015]).

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

1. Charter-Rechtsverhältnisse 42

Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören auch ihre Vercharterung, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind (Abs. 2 Satz 1). Zu den unterschiedlichen Arten s. Anm. 37 und § 49 Anm. 443.

§ 5a Anm. 43–44 C. Abs. 2: Handelsschiffe im internationalen Verkehr

43 2. Vercharterte Handelsschiffe (Abs. 2 Satz 2)

Die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 müssen vorliegen. Alle wesentlichen Tätigkeiten der dem Vercharterer obliegenden Aufgaben müssen im Inland erfüllt werden.

Ausrüstung: Als ausgerüstet ist ein Schiff anzusehen, wenn es betriebsbereit, insbes. iSd. § 557 HGB mit einer Mannschaft versehen ist und deswegen zu Transportleistungen im internationalen Verkehr eingesetzt werden kann. Nicht erfasst ist hingegen das reine Überlassen eines Schiffs durch den Schiffseigner, wie es einem Schiffsmietvertrag iSd. § 553 Abs. 1 HGB – der sog. *bare-boat-charter* – zugrunde liegt (BFH v. 22.12.2015 – I R 40/15, BStBl. II 2016, 537; BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 10).

Weitervercharterung: Die Weitervercharterung von Handelsschiffen ist ebenfalls von Abs. 2 Satz 2 umfasst (zu § 34c siehe BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433; FG Hamb. v. 7.5.2015 – 6 K 220/14, EFG 2015, 1556, nrkr., aufgehoben durch BFH v. 22.12.2015 – I R 40/15, BStBl. II 2016, 537).

Der I. Senat des BFH vertrat im Zusammenhang mit der gewstl. Kürzungsvorschrift § 9 Nr. 3 GewStG eine andere Ansicht (BFH v. 22.12.2015 – I R 40/15, BStBl. II 2016, 537). Seines Erachtens ergibt sich zwingend aus dem Wortlaut, dass die Weitervercharterung nicht umfasst sein solle. Im Fall der Vercharterung könne nur dann von einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen werden, wenn das Handelsschiff selbst auf eigene Rechnung und eigenes Risiko ausgerüstet worden sei. Bei der Zweitvercharterung eines bereits ausgerüsteten, insbesondere mit einer Mannschaft versehenen Schiffes fehle es an einem Bezug der unternehmerischen Tätigkeit zu der Geschäftseinrichtung in Form des Schiffes. Sie ähnele der Betriebsverpachtung, die für sich genommen ebenfalls keine BS begründe.

Diese Argumentation des I. Senats ist uE nicht auf die Auslegung des § 5a übertragbar, denn sie weicht von der Entsch. des IV. Senats (BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433) ab, worin der BFH zu § 34c entschied, dass auch die Weitervercharterung eines vom Erstvercharterer ausgerüsteten Handelsschiffs begünstigt sei. Begründet hat er dieses Erg. mit dem Zweck der Regelung und der Entstehungsgeschichte. Der I. Senat des BFH (BFH v. 22.12.2015 – I R 40/15, BStBl. II 2016, 537) vertrat die Ansicht, dass § 5a Abs. 2 Satz 2 weder dem Wortlaut nach noch hinsichtlich der systematischen Verortung mit der Tarifvorschrift des § 34c Abs. 4 Satz 3 aF identisch sei. Grundsätzlich ist uE bei der Auslegung des § 5a die Rspr. zu § 34c übertragbar. Es kann davon ausgegangen werden, dass wenn der Gesetzgeber Satzteile aus dieser Vorschrift übernimmt, er insoweit keine Änderung bezweckte (s. zB BFH v. 13.4.2017 – IV R 14/14, HFR 2017, 701). Bei der Auslegung des § 5a ist die teleologische Auslegung maßgeblich, da insbes. die strenge Wortlautauslegung mehr Raum für Missbrauchsansätze liefert.

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

Der 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 (Abs. 2 Satz 3).

Gecharterte Seeschiffe sind solche, die kraft Chartervertrags betrieben werden (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 33 [5/2014]). Zu den verschiedenen Arten von Charterverträgen s. Anm. 37 und § 49 Anm. 443.

Nicht in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragene gecharterte Seeschiffe sind nur begünstigt, wenn das Verhältnis gem. Abs. 2 Satz 4 beachtet wird und die dem Charterer obliegenden wesentlichen Bereederungsaufgaben im Inland erfüllt werden. Bei einem Konsortium oder einem Pool wird 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. Soweit nur Teile eines Schiffs (zB Stellplätze oder Slots) hinzugechartert werden, ist nur der entsprechende Anteil zu berücksichtigen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 11).

Die Formulierung des Gesetzes deutet zwar daraufhin, dass neben gecharterten Schiffen mindestens zwei eigene Schiffe betrieben werden müssen. Die Fin-Verw. hält es jedoch zu Recht für ausreichend, wenn nur ein weiteres Schiff betrieben wird (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 93 [10/2015]; zust. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 38 [5/2016]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 66 [11/2016]). Auch die Ausrüstung und der anschließende Einsatz eines fremden Schiffs soll nach der Ansicht von WEILAND begünstigt sein (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 93 [10/2015]).

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

45

Sind gecharterte Handelsschiffe nicht in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen, gilt Satz 3 unter der weiteren Voraussetzung, dass im Wj. 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 Abs. 1 zu vervielfältigen (Abs. 2 Satz 4).

Diese Ausnahme betrifft nur die Registrierung und nicht den Ort der Geschäftsführung (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 94 [10/2015]; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 34 [5/2014]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 71 [11/2016]). WEILAND vertritt die Ansicht, dass der Bestimmung der Betriebstage in diesem Zusammenhang eine große Bedeutung zukommt und deshalb zum Zweck der Kalkulierbarkeit bei der Definition der Betriebstage sehr großzügig verfahren werden sollte (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 94 [10/2015]).

Wird das Verhältnis des Dreifachen der im Ausland registrierten Handelsschiffe zu den im Inland registrierten eigenen oder gecharterten Handelsschiffen überstiegen, ist der Gewinn für die im Ausland registrierten Handelsschiffe nicht nach § 5a zu ermitteln; für die im Inland registrierten Schiffe gelangt § 5a zur Anwendung (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 94 [10/2015]).

Zu Beispielen s. Altcommentierung Anm. 48 – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

46 III. Neben- und Hilfgeschäfte einschließlich Veräußerung
(Abs. 2 Satz 2)

Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören auch die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfgeschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden WG (Abs. 2 Satz 2).

Nebengeschäfte sind solche Geschäfte, die nicht den eigentlichen Zweck der unternehmerischen Betätigung ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber in seiner Folge vorkommen und nebenbei miterledigt werden.

Hilfgeschäfte sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen.

Während Nebengeschäfte regelmäßig bei Gelegenheit des Hauptgeschäfts, also zeitlich neben diesem vorkommen, ist es für Hilfgeschäfte, die in einer funktionalen Beziehung zum Hauptgeschäft stehen, typisch, dass sie dem Hauptgeschäft zeitlich vorgehen. Solche das Hauptgeschäft vorbereitenden Maßnahmen sind bspw. Einstellung von Personal, Anmieten von Geschäftsräumen und Anschaffung von Maschinen und Material, die die Aufnahme der Haupttätigkeit ermöglichen. Bei einem Schifffahrtsbetrieb sind dementsprechende Maßnahmen, die auf den Erwerb oder die Herstellung eines Seeschiffs gerichtet sind, Hilfgeschäfte des Unternehmens (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 6 unter Hinweis auf BFH v. 24.11.1983 – IV R 74/80, BStBl. II 1984, 156).

Unmittelbarkeit: Sowohl Hilfs- als auch Nebengeschäfte gehören nach Abs. 2 Satz 2 nur dann zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, wenn sie unmittelbar mit deren Einsatz oder Vercharterung zusammenhängen. Mit dem Merkmal der Unmittelbarkeit soll sichergestellt werden, dass nicht sämtliche mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr zusammenhängenden Geschäfte in den Anwendungsbereich des § 5a einbezogen werden, sondern nur solche, die in einem besonderen, engen Zusammenhang mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs stehen. Der Begriff „unmittelbar“ als Gegensatz zu „mittelbar“ beinhaltet seinem Wortsinn nach eine direkte bzw. dichte, nicht durch etwas Drittes bzw. einen Dritten vermittelte Verbindung. Der Umfang der durch Abs. 2 Satz 2 in die Begünstigung des § 5a einbezogenen Geschäfte ist eng zu ziehen. Ob ein Hilfs- oder Nebengeschäft in einem besonderen, engen Zusammenhang mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs steht, lässt sich nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall nach dem Zweck des Gesetzes entscheiden (BFH v. 13.4.2017 – IV R 14/14, HFR 2017, 701).

Diese vom BFH vorgenommene Abgrenzung bzw. enge Auslegung des Begriffs der Unmittelbarkeit ist für den Stpfl. zwar grds. wirtschaftlich ungünstiger, allerdings hat sie den Vorteil, dass sie in der Praxis zu weniger Abgrenzungsproblemen führt und die Gestaltungsenergie der Beraterschaft einengt. Sie ist deshalb uE überzeugend (kritisch zur engen Abgrenzung z.B. KAHL-HINSCH, diese meint, dass der Schiffsbetrieb idR eine nicht unerhebliche Liquiditätsreserve für Reparaturen und Wartung der Schiffe, möglicherweise auch für Neu- und Ersatzanschaffungen, vorhalten oder aufbauen müsse. Die aus einer notwendigen Liquiditätsreserve resultierenden Erträge seien mit der pauschalen Gewinnermittlung abgegolten, KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 76 [11/2016]).

Ab Gründung der Gesellschaft: Hilfgeschäfte sind bereits ab Gründung der Gesellschaft möglich und nicht erst ab dem Jahr des Abschlusses des Bauvertrags oder Kaufvertrags des Schiffs. Hierbei kommen insbesondere Rechts- und Beratungskosten, Abschluss- und Prüfungskosten in Betracht, da diese Kosten der Geschäftsbetrieb eines Handelsschiffs innerhalb der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft üblicherweise mit sich bringt und auch schon ein hinreichender und konkreter Zusammenhang mit dem Betrieb des Handelsschiffs besteht (Nds. FG v. 11.2.2016 – 1 K 171/15, EFG 2016, 889, nrkr.). Solche (negativen) Einkünfte in den Jahren vor der Option zu § 5a sind zunächst festzustellen. Bereits erlassene StBescheide sind nach Ausübung der Option zu ändern (§ 5a Abs. 3 Satz 3, s. Anm. 58).

Geschäfte, die darauf gerichtet sind, Einkünfte zu erzielen, um diese für eine andere, auf Einkünfteerzielung gerichtete Tätigkeit zu verwenden, stellen grds. keine Vorbereitungshandlung für eine andere, sondern eine eigene, auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Tätigkeit dar. Bei derartigen Geschäften handelt es sich daher im Anwendungsbereich des § 5a regelmäßig nicht um unmittelbar mit dem Einsatz bzw. der Vercharterung eines Schiffs zusammenhängende Hilfgeschäfte. Dementsprechend stellt zB die Veräußerung eines Schiffs mit dem Ziel, aus dem Erlös erst das iSd. § 5a betriebene Schiff zu erwerben, kein Hilfgeschäft nach Abs. 2 Satz 2 dar (BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253).

Kapitalanlagen: Bei Kapitalerträgen ist zu differenzieren, wann und durch welche Art der Kapitalanlage sie erzielt worden sind. Es gelten folgende Kriterien (BFH v. 13.4.2017 – V R 14/14, HFR 2017, 701, s. BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 9)

► *Zeitpunkt der Erzielung von Einkünfte:* Entscheidend ist, wann die Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt werden.

▷ *Investitionsphase und Vorbereitungshandlungen:* Kapitalanlagen stellen in der Investitionsphase eines Schiffsbetriebs keine Hilfgeschäfte dar, die unmittelbar mit dem Einsatz oder der Vercharterung des (ersten) Schiffs zusammenhängen, sondern sind eigenständige, auf die Erzielung von Erträgen gerichtete Anlageentscheidungen. Das gilt selbst dann, wenn die Erträge aus der Kapitalanlage für den Schiffsbetrieb verwendet werden. Dem steht auch der Zweck der Aufnahme von Hilfs- und Nebengeschäften in den Anwendungsbereich des § 5a nicht entgegen, denn es ist nicht ersichtlich, dass die Nichterfassung derartiger Kapitalerträge im Vorfeld der Indienststellung die Gewinnermittlung erheblich erschwert.

Laufende Geschäftskonten sind auch in der Investitionsphase regelmäßig schon für die finanzielle Abwicklung in der Investitionsphase erforderlich. Ihre Einrichtung ist nicht auf die Erzielung von Erträgen gerichtet, sondern auf die Abwicklung des auch in der Investitionsphase bereits erforderlichen Geschäftsverkehrs. Die Einrichtung derartiger Konten stellt daher ein Hilfgeschäft dar, das im unmittelbaren Zusammenhang mit dem (späteren) Einsatz bzw. der Vercharterung des Schiffs steht. Werden Guthaben auf derartigen Konten verzinst, sind die daraus erzielten Kapitalerträge (ebenso wie etwa sich daraus ergebende Schuldzinsen) von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 EStG erfasst.

▷ *Nachträgliche Einkünfte:* Auch nachträgliche Einkünfte können Hilfgeschäfte sein. Entscheidend ist zu welchem Zweck die Einkünfte erzielt worden sind bzw. ob sie im Interesse der Gesellschaft oder der Gesellschafter entstanden sind (streitig; WEILAND hält dies für möglich, wenn mit der Liquidation wä-

§ 5a Anm. 46 C. Abs. 2: Handelsschiffe im internationalen Verkehr

rend des Zeitraums des § 5a Abs. 1 begonnen wurde in LBP, § 5a Rz. 76 [10/2015]).

▶ *Art der Einkünfte*: Neben dem Zeitpunkt ist auch die Art des Kapitalertrags entscheidend.

▷ *Aktienverkäufe*: Von der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage sind auch Gewinne aus Aktienverkäufen mit abgegolten, wenn die Aktien als Surrogat für die Charterforderung erworben worden sind und von Anfang an die Absicht bestand, sie zeitnah zu veräußern (FG Hamb. v. 4.6.2014 – 2 K 175/13, EFG 2014, 1773, rkr.; zust. WEILAND in LBP, § 5a Rz. 81 [10/2015]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 74a [11/2016]); nach Ansicht von KAHL-HINSCH soll das auch dann gelten, wenn zB in Krisenzeiten Charterforderungen eines Stpfl. in eine Beteiligung an dem Charterer umgewandelt werden, KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 76 [11/2016]).

▷ *Beteiligungen*: Kapitalerträge aus Beteiligungen werden grds. nicht als Hilfs- oder Nebengeschäft qualifiziert werden können (aA GIESE, DStR 2015, 107. Er meint, es liege ein unmittelbarer Zusammenhang zum Schiffsbetrieb vor, da es den Schiffsgesellschaften möglich sein müsse, als strategische Entsch. eine Gesellschaft zu gründen und nicht nur eine BS zu schaffen, die dann insbes. Agenturtätigkeiten übernehmen solle).

▷ *Callgeld*: Die Kapitalanlage in sog. Callgeld ist eine eigenständige Anlageentscheidung, so dass die hieraus resultierenden Einkünfte nicht von § 5a umfasst sind (BFH v. 13.4.2017 – IV R 14/14, HFR 2017, 701).

▷ *Devisentermingeschäfte* eines Schiffsfonds sind mangels unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs keine Neben- bzw. Hilfsgeschäfte, denn derartige Devisentermingeschäfte sind für die Aufnahme eines Schiffsbetriebs weder erforderlich noch üblich (BFH v. 13.4.2017 – IV R 49/15, BFH/NV 2017, 1129). Dies gilt insbes., wenn sie vornehmlich der Absicherung der prospektierten und garantierten Auszahlungen an die Anleger dienen, denn dann fehlt es an der notwendigen funktionalen Beziehung (FG Hamb. v. 22.6.2017 – 2 K 134/14, EFG 2017, 1503, rkr.).

▷ *Festgeldanlagen*: Erträge aus Festgeldanlagen sind dann gesondert dem Tonnagegewinn zuzurechnen, wenn die Festgeldanlage nicht als Liquiditätsreserve dem Betrieb des Schiffs dient, sondern im Interesse der Mitreeder erfolgt ist. Sofern sich Zinserträge nicht aus laufenden Geschäftskonten ergeben, sondern aus gesonderten Sparkonten (Termingeldkonten, Festgeldkonten oÄ), kann ein unmittelbarer Zusammenhang zum Hauptgeschäft nur dann angenommen werden, wenn die Art, Höhe und Dauer der Kapitalanlage unmittelbar durch den Einsatz oder die Vercharterung des Schiffs veranlasst ist (Nds. FG v. 23.11.2010 – 8 K 347/09, juris, rkr.).

▷ *Kursgewinne aus Fremdwährungsverbindlichkeiten*: Abgegolten mit dem pauschal ermittelten Gewinn nach der Tonnage sind Kursgewinne aus Fremdwährungsverbindlichkeiten, denn im Bereich der Seeschifffahrt ist die Abwicklung über mehrere Währungen üblich (so auch WEILAND in LBP, § 5a Rz. 80 [10/2015]).

▷ *Zinserträge aus laufenden Geschäftskonten*: Die Einrichtung derartiger Konten stellt ein Hilfsgeschäft dar, das im unmittelbaren Zusammenhang mit dem (späteren) Einsatz bzw. der Vercharterung des Schiffs steht. Werden Guthaben auf derartigen Konten verzinst, sind die daraus erzielten Kapitalerträge (ebenso wie etwa sich daraus ergebende Schuldzinsen) von der Abgeltungswirkung des § 5a Abs. 1 erfasst.

Container: Die Vermietung von Containern kann ein Hilfsgeschäft sein. Allerdings gilt dies nur, wenn ein Umfang von 1–2 % nicht überschritten wird, weil anderenfalls eine unzulässige Privilegierung gegenüber der Konkurrenz erfolgen würde, die nur an Land tätig ist. Bei einer Überschreitung liegt ein Mischbetrieb vor (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 77 [10/2015]; hierzu s. HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 47 [5/2016]). Die Vermietung der zunächst für den Seetransport genutzten Container, die dann an Land weiter genutzt werden, fällt nicht mehr unter Abs. 2 (aA KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 76 [11/2016]). KAHL-HINSCH gelangt insbesondere mit dem Argument, es handele sich meistens um ein einheitliches Leistungspakt, zu einem anderen Ergebnis).

Veräußerung: Grundsätzlich werden auch die Einkünfte aus der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden WG von der Tonnagesteuer umfasst und müssen daher nicht zusätzlich versteuert werden (Abs. 5 Satz 1, Anm. 90). Ist von Anfang an ein Schiffshandel geplant und nicht der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, gelangt § 5a nicht zur Anwendung (Anm. 22), so dass der Veräußerungsgewinn nach den allgemeinen Regeln zu versteuern ist.

► *Unmittelbar dem Betrieb dienende Wirtschaftsgüter* sind die WG, die Zubehör der Schiffe sind oder zu ihrem Betrieb benötigt werden (zB Betriebsstoffe, Proviant, Ersatzteile, Kommunikationseinrichtungen an Land; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 47 [5/2016]).

Aufteilung: Diente ein WG nicht ausschließlich dem Betrieb von im internationalen Verkehr eingesetzten Handelsschiffen, muss geschätzt werden. Geeignete Schätzungsgrundlage sind der Umfang der Nutzung oder der Leistung des WG für die einzelnen Zwecke (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 47 [5/2016]).

Warenverkauf bei Fährschiffen: Der Warenverkauf, der an Bord von Fäh- oder Kreuzfahrtschiffen durchgeführt wird, ist kein Nebengeschäft, sondern führt zu einem Mischbetrieb (aA ist KAHL-HINSCH, sie vertritt die Ansicht, dass es sich um ein Nebengeschäft handele, da die Erlöse aus den Warenverkäufen zur Subventionierung der Beförderungsentgelte genutzt würden und damit eine enge tatsächliche Verknüpfung bestehe (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 79 [11/2016]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 46 [5/2016])). Diese Auslegung ist uE zu weit. Als Subventionsvorschrift ist § 5a eng auszulegen. Insbesondere ist einzubeziehen, dass die Schiffsgesellschaften auch zu nicht subventionierten Bereichen in Konkurrenz treten.

Mischbetrieb: Handelt es sich nicht mehr um Hilfs- oder Nebengeschäfte, liegt ein Mischbetrieb vor (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 79 [10/2015]; s. Anm. 29). Für diese Hilfsbetriebe sind dann auch die im Zusammenhang stehenden Betriebs- oder Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, weil eine Beschränkung durch § 5a nicht eintritt.

Einstweilen frei.

47–49

IV. Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr 50 gleichgestellter Einsatz zum Schleppen, Bergen oder zur Auf- suchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energie- lagerstätten (Abs. 2 Satz 5)

Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist gleichgestellt, wenn Seeschiffe, die im Wj. überwiegend in einem inländ. Seeschiffsregister ein-

§ 5a Anm. 50–55 D. Abs. 3: Antragstellung und Bindungswirkung

getragen sind, in diesem Wj. überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen eingesetzt werden; die Sätze 2 bis 4 sind sinngemäß anzuwenden (Abs. 2 Satz 5).

Die Ausdehnung des Begünstigungstatbestands auf diese Seeschiffe erfolgte bereits im Geltungsbereich des § 34c, da auch in diesem Bereich ein internationaler Schifffahrtswettbewerb besteht (BTDrucks. 7/5310, 21).

Voraussetzung für die Gewinnermittlung nach der Tonnage ist auch bei diesen in Satz 5 genannten Seeschiffen, dass ihre Bereederung im Inland durchgeführt wird. Lediglich die Einsatzvoraussetzungen gem. Abs. 2 Satz 1 müssen nach Abs. 2 Satz 5 nicht erfüllt sein (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 50 [5/2016]). Die Aufzählung ist abschließend. Andere Arten (zB Baggerei, Seefischerei, Lotsenwesen, Plattformen, Verlegung von Leitungen durch Schiffe) sind ebenso wenig erfasst wie Schiffe, die Vermessung oder Forschung betreiben (KAHLHINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 81 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 97 [10/2015], speziell zu Forschungsschiffen Rz. 100).

Wegen der Voraussetzung „außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer“ kann es zu Konkurrenzsituationen mit Schleppern anderer Länder, insbes. aus den Niederlanden kommen, denn deutsche Schlepper, die überwiegend in deutschen Häfen arbeiten, können die Option des § 5a nicht in Anspruch nehmen (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 98 [10/2015]).

Rechtsfolge: sinngemäße Anwendung von Abs. 2 Sätze 2 bis 4: Sind die Schiffe gechartert oder verchartert, gelten die Regelungen in Abs. 2 Sätze 2 bis 4 sinngemäß.

51–54 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Antragstellung und Bindungswirkung

I. Zeitpunkt und Wirksamkeit der Antragstellung (Abs. 3 Satz 1)

55 1. Wirtschaftsjahr der Indienststellung

Der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Abs. 1 ist im Wj. der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) mW ab Beginn dieses Wj. zu stellen (Abs. 3 Satz 1).

Rechtsentwicklung: Abs. 3 idF HBeglG 2004 ist erstmals für das Wj. anzuwenden, das nach dem 31.12.2005 endet (§ 52 Abs. 15 Satz 2 aF). Diese neue Fassung ohne Antragsfrist ist demnach für alle Schifffahrtsgesellschaften ab dem 1.1.2006 anzuwenden (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 137 [10/2015]).

Nachdem das BVerfG (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104) anlässlich der Prüfung eines anderen Art. des Gesetzes formelle Fehler im Gesetzgebungsverfahren zum HBeglG 2004 gerügt hatte, bestätigte der Gesetzgeber die Neufassung von Abs. 3 durch Verabschiedung des Gesetzes zur Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; s. zB BFH v. 6.2.2014 – IV R 19/10, BStBl. II 2014, 522, s. Anm. 2).

Zweck der Regelung: Die Antragsfristen und der Bindungszeitraum sollen verhindern, dass Stpfl. durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart zu einem möglichst günstigen Zeitpunkt zusätzliche StVorteile erlangen, insbes. dadurch, dass sie erst in der Gewinnphase zur Gewinnermittlung nach der Tonnage übergehen (BTDrucks. 13/10710, 4). Die Gesetzesänderung bezweckt, unerwünschte Gestaltungen durch das sog. Kombi-Modell zu verhindern, wonach der Antrag auf Tonnagebesteuerung erst mW ab dem zweiten Wj. gestellt wurde, das auf das Wj. der erstmaligen Erzielung von Einkünften aus dem Schiffsbetrieb folgte, und dadurch die Kombination des Abzugs von Anlaufverlusten mit den Vorteilen der Tonnagebesteuerung ermöglichte (DÖRSCH, jurisPR-SteuerR 26/2014, Anmerkung zu IV R 15/13). Durch die neue Fassung wird sich in der Praxis regelmäßig auch kein Unterschiedsbetrag für das Schiff iSd. Abs. 4 ergeben (s. Anm. 65).

Erstfrist: In Abs. 3 Satz 1 ist die Erstfrist geregelt. Erstfrist ist die Frist, innerhalb derer der Stpfl. erstmalig einen Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage stellen kann.

Unwiderruflicher Antrag: § 5a verlangt einen unwiderruflichen Antrag, dh., ein einmal gestellter Antrag bindet und kann nicht zurückgenommen werden. Die zunächst in BMF (BMF v. 24.6.1999 – IV C 2 - S 1900 - 65/99, BStBl. I 1999, 669 – außer Kraft – Rz. 16) erfolgte Regelung dahingehend, dass der Antrag bis zum Eintritt der Bestandskraft der entsprechenden Veranlagung zurückgenommen werden könnte, für die die Gewinnermittlung nach Abs. 1 erstmalig angewendet wird, widersprach der gesetzlichen Regelung (so auch WEILAND in LBP, § 5a Rz. 39 [10/2015]) und wurde deshalb in BMF (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614) ohne Übergangsregelung gestrichen

Keine Anfechtungsmöglichkeit: Ein solcher Antrag kann auch nicht angefochten werden. Grundsätzlich hat die Rspr. die Anfechtung strechtl. Willenserklärungen wegen Irrtums bisher nicht zugelassen. Dies wird zwar zT kritisiert (s. SEER in TIPKE/KRUSE, Vor § 149 AO Rz. 13 [4/2017]), allerdings soll auch nach dieser Ansicht eine Anfechtung dann nicht möglich sein, wenn das Gesetz die Unwiderruflichkeit selbst anordnet, wie es bei § 5a der Fall ist.

Schriftform: Der Antrag ist schriftlich zu stellen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 20).

KAHL-HINSCH vertritt die Ansicht, dass ein solcher Antrag auch konkludent gestellt werden könne (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 83 [11/2016]). Diese Frage könnte dann Bedeutung erlangen, wenn der Stpfl. Jahre später geltend machen möchte, den Antrag auf Option bereits früher gestellt zu haben. Da es allerdings erforderlich ist, bestimmte Unterlagen im Zusammenhang mit dem Antrag einzureichen und zB die Unterschiedsbeträge feststellen zu lassen, wird eine solche Argumentation für den Stpfl. schwierig sein.

Indienststellung: Durch den Klammerzusatz „Indienststellung“ im Gesetz wird klargestellt, dass der Herstellungs- oder Anschaffungsvorgang abgeschlossen sein muss. Maßgebend ist bei der Herstellung grds. der Zeitpunkt, in dem die Werft dem Stpfl. das Schiff betriebsfähig übergeben hat und bei der Anschaffung der Zeitpunkt, in dem der Stpfl. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Schiff erhalten hat (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 68 [5/2016]). HOFMEISTER meint, dass die Antragstellung nicht voraussetzt, dass das Schiff auch bereits im internationalen Verkehr eingesetzt wird (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 68 [5/2016]).

Der Antrag kann bis zum letzten Tag des Wj. der Indienststellung des Handelsschiffs gestellt werden. Wird die Frist versäumt ist ggf. § 110 AO zu prüfen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 82 [11/2016]). Die Voraussetzungen des § 110 AO zu erfüllen, wird jedoch schwer sein.

Steuerpflichtiger kann jede unbeschränkt oder beschränkt stpfl. Person oder Körperschaft sein. Bei einer PersGes. ist dies gem. Abs. 4a die Gesellschaft. Der Antrag ist vom Geschäftsführer zu stellen. Die Vertretungsberechtigung richtet sich nach dem Handels- und Gesellschaftsrecht.

Betriebs- oder schiffsbezogener Antrag: Der Antrag gem. Abs. 3 ist nicht für jedes einzelne Schiff sondern betriebsbezogen zu stellen (s. Nds. FG v. 11.2.2016 – 1 K 171/15, EFG 2016, 889, nrkr.; GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOFF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 19; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 68 [5/2016]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 92 [11/2016]), auch wenn der Wortlaut des Abs. 3 auf eine schiffsbezogene Antragstellung hindeutet. Hierfür spricht die Systematik zu den anderen Absätzen und die historische Entwicklung des § 5a. Bereits aus der Antwort der BReg. an die Kommission v. 18.8.1998 wird bei dem Erfordernis des „überwiegend“ auf alle Schiffe einer Reederei abgestellt. Diese Antwort war auch die Basis für die Genehmigung der Kommission. Im Genehmigungsschreiben der Kommission v. 11.12.1998 (SG (98) D/11575) wird unter 3.2 auf die gesamte Flotte des Reeders abgestellt. Zwar können sich bei einer solchen betriebsbezogenen Auslegung Probleme ergeben, zB wenn ein Antrag gestellt wird und anschließend ein weiteres Schiff in das BV aufgenommen wird. Hierdurch könnte versucht werden, die Möglichkeit von „Kombimodellen“ wieder über die Hintertür einzuführen. Solche Konstruktionen müssten dann ggf. durch Auslegung gelöst werden.

WEILAND ist aA, er meint, dass nach Änderung des Abs. 3 durch das HBeglG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076) der Antrag gem. Abs. 3 schiffsbezogen gestellt werden müsse. Bei Mehrschiffsbetrieben würden die Grundsätze der Mischbetriebe greifen (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 43 [10/2015]). Auch SEEGER meint, dass die Rechtslage durch die Gesetzesänderung unklar geworden sei, da sich Abs. 1 auf den Betrieb, also ggf. mehrere Schiffe, beziehe und Abs. 3 nur auf das jeweilige Schiff. Seines Erachtens geht Abs. 3 vor, es gelte der Grundsatz *lex posterior*. Bei Einbringung eines Schiffs in einen Tonnagebetrieb zu Buchwerten solle ein Mischbetrieb entstehen. Dies könne durch Antragstellung im Jahr der Anschaffung vermieden werden (SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 19).

Gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt sind die Fälle, in denen der Stpfl. das erste von ihm im internationalen Verkehr zu betreibende Schiff nicht selbst angeschafft oder hergestellt hat, also Fälle, in denen fremde Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden. Auch für Fälle der Verlegung der Geschäftsleitung und/oder der Bereederung vom Ausland ins Inland enthält Abs. 3 Satz 1 keine ausdrückliche Regelung zur Bestimmung der Erstfrist. In diesen Fällen ist in analoger Anwendung des Abs. 3 Satz 1 der Antrag in dem Wj. zu stellen, in dem aufgrund der vom Stpfl. abgeschlossenen Charter- und/oder Bereederungsverträge für den Gewerbebetrieb erstmals die Möglichkeit besteht, ein fremdes Handelsschiff in Betrieb zu nehmen und zu nutzen und im Inland zu bereedern, bzw. in dem die Geschäftsleitung ins Inland verlegt wurde (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 69 5/2016; ebenso HENNRICHS/KUNTSCHEK in KSM, § 5a Rz. D 19 [10/2007]).

► Wird der Antrag gestellt, obwohl das Schiff bereits wieder veräußert wurde, sind die Grundsätze des BFH zum Schiffshandel zu beachten (s. Anm. 22).

II. Vor Indienstell. erwirtschaftete Gewinne (S. 2) Anm. 56–57 § 5a

2. Rückwirkung der Antragstellung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Antragstellung und Indienstellung 56

Wird der Antrag gestellt, wirkt er im gesamten Wj. Außerdem stellt er wegen Abs. 3 Sätze 2 ff. ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 AO dar.

II. Vor Indienstellung erwirtschaftete Gewinne im Fall der Antragstellung (Abs. 3 Satz 2) 57

Vor Indienstellung 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 (Abs. 3 Satz 2).

Zweck der Regelung: Mit Abs. 3 Sätze 2 und 3 nF wollte der Gesetzgeber erreichen, dass im Fall einer wirksamen Option zur Gewinnermittlung nach § 5a auch die vor dem Wj. der Indienstellung erzielten „Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ im Erg. so besteuert werden, als wenn auch für sie schon eine Gewinnermittlung nach § 5a durchzuführen wäre. So heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs des Abs. 3 nF, wie er zunächst vom BRat vorgeschlagen und letztlich auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses in das HBeglG 2004 übernommen wurde (BRDrucks. 560/1/03):

„Die technische Ausgestaltung der Maßnahme sieht wie folgt aus: Da erst im Wirtschaftsjahr der Indienstellung entschieden werden kann, ob sämtliche Voraussetzungen zur Anwendung der Tonnagesteuer erfüllt sind, werden die Einkünfte aus dem Betrieb des Handelsschiffs zunächst auf herkömmliche Weise ermittelt. Wird der Antrag auf Anwendung der „Tonnagesteuer“ im Wirtschaftsjahr der Indienstellung gestellt und sind sämtliche Voraussetzungen zur Anwendung erfüllt, sind die Einkünfte aus dem Betrieb des Handelsschiffs vor Indienstellung rückwirkend ebenfalls nach Abs. 1 abgegolten. Im Ergebnis ergibt sich für diesen Zeitraum damit regelmäßig weder ein Gewinn noch ein Verlust.“

Der Gesetzgeber wollte mit der Neufassung des Abs. 3 durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBeglG 2004) eine als unangemessen empfundene Gestaltungsmöglichkeit beseitigen, weil er erkannt hatte, dass Schifffahrtsgesellschaften zuvor die Möglichkeit hatten, angefallene Verluste zunächst stl. zum normalen StSatz zu nutzen, um dann ab einem stl. günstigen Zeitpunkt die Gewinne durch Ansatz der Tonnagesteuer nur noch pauschal zu versteuern (vgl. BRDrucks. 560/1/03, 4). Auf Vorschlag des BRat wurde Abs. 3 ab 1.1.2004 daher neu gefasst (BGBl. I 2003, 3076 [3081]). In der Gesetzesbegründung bekräftigte der Gesetzgeber sein Bestreben, Anlaufverluste bei der Anwendung der Tonnagebesteuerung unberücksichtigt zu lassen (BTDrucks. 17/3632, 9; Nds. FG v. 11.2.2016 – 1 K 171/15, juris, nrkr.).

Rechtsfolge: Vor Indienstellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete (positive) Gewinne, wie sie sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 Abs. 1, 5 ergeben, werden dadurch, dass sie nach Abs. 3 Satz 2 nF „nicht zu besteuern“ sind, im Erg. so gestellt, als wäre für diese Wj. ebenfalls der Gewinn schon nach Abs. 1 zu ermitteln; denn dies ergäbe mangels im Betrieb geführter Tonnage und mangels Betriebstagen Einkünfte iHv. 0 €. Entsprechendes gilt für vor der Indienstellung des Handelsschiffs durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 4 Abs. 1, § 5 ermittelte Verluste. Sie werden dadurch, dass sie nach Abs. 3 Satz 2 nF „weder ausgleichsfähig noch

verrechenbar“ sind, im Erg. so gestellt, als wäre für dieses Wj. ebenfalls der Gewinn schon nach Abs. 1 zu ermitteln, denn nach dieser Gewinnermittlungsmethode kann sich kein Verlust ergeben, also auch kein ausgleichsfähiger oder verrechenbarer Verlust (BFH v. 6.2.2014 – IV R 19/10, BStBl. II 2014, 522).

Hilfsgeschäfte vor Indienststellung: Zum Betrieb des Handelsschiffs gehören auch alle damit verbundenen Hilfsgeschäfte. Dies sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen (BFH v. 26.9.2013 – IV R 46/1, BStBl. II 2014, 253, s. Anm. 46). Der Stpfl. kann bereits vor Indienststellung eines Schiffs durch das Schiff Gewinne erzielen oder Verluste erleiden (zB durch Zahlung von Zinsen oder Rechts- und Beratungskosten). Soweit die Gewinne/Verluste vor dem Wj. entstehen, für das der Antrag gem. Abs. 3 Satz 1 zu stellen und der Gewinn erstmals nach der Tonnage zu ermitteln ist, werden sie noch nicht von der Gewinnermittlung nach der Tonnage erfasst. Nach Abs. 3 Satz 2 sind sie jedoch stl. nicht zu berücksichtigen, wenn a) der Antrag gem. Abs. 3 Satz 1 rechtzeitig gestellt wird, b) das Schiff vom Stpfl. nach der Indienststellung tatsächlich zur Erzielung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr eingesetzt wird und c) dem Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage zu entsprechen ist (Folgerung aus Abs. 3 Satz 4 letzter Halbs.). Die Gewinne werden dann nicht besteuert und die Verluste sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar, sie gehen stl. unwiederbringlich verloren (BFH v. 6.2.2014 – IV R 19/10, BStBl. II 2014, 522; Nds. FG v. 11.2.2016 – 1 K 171/15, BeckRS 2016, 94715, nrkr.; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 76 [5/2016]). Die Anzahl der Betriebstage in dieser Zeit ist null. Im Erg. ergibt sich für diesen Zeitraum damit weder ein Gewinn noch ein Verlust (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 136 [10/2015]). WEILAND regt in diesem Zusammenhang an, dass das Verfahren erleichtert werden könnte, wenn für die Zeit vor der Indienststellung das Schiffs bereits mit den Feststellungsbescheiden umgesetzt werden würde (sog. negativer Feststellungsbescheid gem. § 180 Abs. 3 Satz 2 AO). Es würde ein erheblicher Aufwand an Verwaltung und Bürokratie abgebaut bzw. vermieden werden können (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 136 [10/2015]). Unseres Erachtens ist diese Lösung aus verwaltungsökonomischen Gründen möglich, wenn alle Beteiligten mit dieser Vorgehensweise einverstanden sind.

Sondervergütungen: Abs. 2 führt aber nur dazu, dass solche Gewinne und Verluste abgegolten sind, die von Abs. 1 erfasst werden. Sondervergütungen (s. Anm. 82), die in den Jahren vor der Antragstellung bzw. der Indienststellung erzielt worden sind, sind zu versteuern, denn ging es dem Gesetzgeber mit der Neuregelung in Abs. 3 Sätze 2 und 3 nF darum, die „Einkünfte aus dem Betrieb des Handelsschiffs vor Indienststellung rückwirkend ebenfalls nach Abs. 1“ abzugelten, ergibt sich daraus zugleich, dass er auch vor Indienststellung nur die Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen erfassen wollte, die bei Anwendung des § 5a nach der besonderen Methode des Abs. 1 zu ermitteln wären. Hierzu gehören aber, wie sich aus Abs. 4a Satz 3 ergibt, nicht die Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2. Sie sind vielmehr auch in den Jahren vor Indienststellung in vollem Umfang dem nach Abs. 1 ermittelten Gewinn hinzuzurechnen. Vergütungen, die der Gesellschafter einer PersGes. von dieser ua. für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft auf schuldrechtl. Basis erhält, sind in dem pauschal ermittelten Gewinn nach Abs. 1 also nicht enthalten, sondern werden auch während der Zeit, in der der Gewinn der Gesellschaft nach Abs. 1 ermittelt wird, weiterhin nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4

Abs. 1, 5 ermittelt und dem nach Abs. 1 ermittelten Gewinn hinzugerechnet. Damit werden sie im Erg. von der steuerentlastenden Abgeltungswirkung des Abs. 1 ausgenommen. Begründet wurde diese Regelung damit, dass anderenfalls Gestaltungen zu befürchten wären, 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 (BTD Drucks. 13/10710, 4). Es ist auch unter Berücksichtigung dieser Gesetzesbegründung kein Grund ersichtlich, weshalb Vergütungen, die selbst in den Jahren, in denen der Gewinn der Gesellschaft nach § 5a ermittelt wird, von der Abgeltungswirkung des Abs. 1 und der dadurch bewirkten stl. Entlastung ausdrücklich ausgenommen sind, in Jahren, in denen der Gewinn noch nicht nach § 5a ermittelt wird, stl. begünstigt werden sollten (BFH v. 6.2.2014 – IV R 19/10, BStBl. II 2014, 522; zust. SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 36, der aber dann auch die SonderBA als abzugsfähig ansieht; krit. hierzu KAHLHINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 82a [11/2016], sie vertritt die Ansicht, dass Abs. 3 Satz 2 *lex specialis* zu Abs. 4a Satz 3 sei).

III. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 3 Sätze 3 und 4) 58

Rückwirkendes Ereignis: Die erfolgreiche Antragstellung ist ein strechtl. rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO hinsichtl. der Berücksichtigung dieser Gewinne oder Verluste und damit eine besonders geregelte Änderungsnorm im EStG, durch welche die anderen Änderungsnormen der AO nicht eingeschränkt werden. Bereits erlassene StBescheide, in denen die Gewinne/Verluste berücksichtigt wurden, obwohl sie gem. Abs. 3 Satz 2 nicht berücksichtigt werden dürfen, sind insoweit zu ändern (Abs. 3 Satz 3). Das gilt auch, wenn die StBescheide bereits unanfechtbar sind. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den VZ abgelaufen ist, für den der Gewinn erstmals nach der Tonnage ermittelt wird. Für StMessbescheide gilt Entsprechendes. Ein in einer Folgefrist (Abs. 3 Satz 5) gestellter Antrag löst diese Rechtfolgen nicht aus (Abs. 3 Satz 6; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 76 [5/2016]).

IV. Weitere Antragstellung nach versäumter Erstantragstellung (Abs. 3 Sätze 5 und 6) 59

Wird der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Abs. 1 nicht nach Satz 1 im Wj. der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) gestellt, kann er erstmals in dem Wj. gestellt werden, das jeweils nach Ablauf eines Zeitraums von zehn Jahren, vom Beginn des Jahres der Indienststellung gerechnet, endet (Abs. 3 Satz 5). Die Sätze 2 bis 4 sind insoweit nicht anwendbar (Abs. 3 Satz 6).

Folgefrist: Wenn der Antrag nicht innerhalb der Frist des Abs. 3 Satz 1 gestellt wurde, kann er frühestens zehn Jahre später gestellt werden. Diese Frist wird auch als Folgefrist bezeichnet. Die Folgefristen beginnen und enden jeweils mit dem Wj., das nach Ablauf von jeweils zehn Jahren (= Zeitjahre, nicht Wj.) vom Beginn der Erstfrist aus gerechnet endet (Abs. 3 Satz 5; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 67, 70 [5/2016]).

60 V. Bindungswirkung der Antragstellung durch Gewerbebetrieb für zehn Jahre und Rückkehr zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften (Abs. 3 Sätze 7 bis 9)

1. Bindung für zehn Jahre (Satz 7)

Der Stpfl. ist an die Gewinnermittlung nach Abs. 1 vom Beginn des Wj. an, in dem er den Antrag stellt, zehn Jahre gebunden (Abs. 3 Satz 7).

Bindungswirkung: Hieraus folgt, dass ein Tonnagegewinn auch dann versteuert werden muss, wenn tatsächlich Verluste erwirtschaftet worden sind. Gerade in Krisenzeiten beinhaltet deshalb die Option des § 5a viele Gefahren und Nachteile.

► *Insolvenz:* In den letzten Jahren wurde über das Vermögen von vielen Schiffsgesellschaften, die zu § 5a optiert haben, das Insolvenzverfahren eröffnet. In diesen Fällen muss der Insolvenzverwalter entscheiden, ob er das Schiff im internationalen Verkehr weiter betreiben möchte. Im Rahmen dieser Entsch. wird für ihn auch von Bedeutung sein, ob die Option zur Tonnagesteuer günstig ist. Die zehnjährige Bindungswirkung bindet auch den Insolvenzverwalter (aA wohl EB-BINGHAUS/D'AVOINE/HINZ BB 2014, 1436. Sie sind der Ansicht, dass dem Insolvenzverwalter ein neues Wahlrecht zusteht). Anders ist es, wenn sich der Insolvenzverwalter entschließt, die Rahmenbedingungen in der Weise zu ändern, dass zumindest vorübergehend die Voraussetzungen des § 5a nicht mehr erfüllt sind. Endet die Bindungswirkung jedoch, kommt es zur Versteuerung der Unterschiedsbeträge. Wird im Rahmen einer Insolvenz das Schiff verkauft, kann sich aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags im Insolvenzverfahren eine massive StBelastung ergeben. Die EStSchuld, die aus der Veräußerung des zur Insolvenzmasse (und zum BV) gehörenden Containerschiffs resultiert, ist als sonstige Masseverbindlichkeit iSd. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO zu qualifizieren. Dies gilt gleichermaßen für die durch die Veräußerung ausgelöste GewStSchuld. Masseverbindlichkeit ist auch die GewStSchuld, die aus der veräußerungsbedingten Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags gem. Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 entsteht (BFH v. 27.10.2016 – IV B 119/15, BFH/NV 2017, 320; FG Bremen v. 23.3.2017 – 3 K 2/17 (1), NZI 2017, 497, rkr.; krit. zur Rspr. bezüglich der Besteuerung von stillen Reserven in der Insolvenz allgemein s. zB ROTH, Insolvenz/Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, Rz. 413).

► *Ausweichreaktionen:* Der zehnjährige Bindungszeitraum wird zu Ausweichreaktionen führen, sobald abzusehen ist, dass der tatsächliche Gewinn längerfristig geringer als der pauschal nach der Tonnage ermittelte (fiktive) Gewinn sein wird und sich daher der gestellte Antrag als nachteilig erweist (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 74 [5/2016]). HOFMEISTER ist der Ansicht, dass der Ausschluss der Verlustverrechnung in Krisenzeiten dem Förderzweck des § 5a widerspricht. In die Norm solle deshalb eine Regelung eingefügt werden, nach der die zehnjährige Bindungsfrist auf Antrag entfällt oder ausgesetzt wird, falls sich bei einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 oder § 5) ein Verlust ergibt (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 74 [5/2016]). Solange eine solche gesetzliche Regelung nicht ergänzt werde, würden die Stpfl. versuchen, die Gewinnermittlung nach der Tonnage beenden. Dies sei nach Ansicht von HOFMEISTER auch leicht möglich. Für die Aufgabe der Gewinnermittlung nach der Tonnage solle es ausreichen, dass der Stpfl. bewusst nicht mehr die Voraussetzungen des § 5a erfülle, zB indem er die Bereederung des Schiffs oder seine Geschäftsleitung ins Ausland verlagere oder in Bezug auf das Schiff nicht mehr die

Registervoraussetzungen erfülle (DIBARS/KAHL-HINSCH, DStR 2013, 2092; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 95 [11/2016]). DIBARS meint, die einfachste Möglichkeit sei, die Kapitäne und Offiziere nicht mehr im Inland zu bestellen (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 59 [5/2014]). In Betracht komme auch, das Schiff zu veräußern oder in andere Betriebe zu überführen, für die kein Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage gestellt worden sei bzw. gestellt werde (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 74 [5/2016]).

Missbrauch iSd. § 42 AO?: Die Grenze für solche Überlegungen bildet § 42 AO. HOFMEISTER (in BLÜMICH, § 5a Rz. 74 [5/2016]) sieht in solchen Maßnahmen keinen Missbrauch und meint, der Ausstieg aus der Gewinnermittlung nach der Tonnage sei sanktionslos auch vor Ende des Bindungsfrist möglich; KAHL-HINSCH (in LADEMANN, § 5a Rz. 95, 96 [11/2016]) und GOSCH/SCHINDLER (in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 20) sehen dies ebenso. Unseres Erachtens kann die Beurteilung nur im Einzelfall erfolgen.

Auswirkungen: Allerdings führt die Beendigung der Tonnagesteuer zur Versteuerung der vorher festgestellten Unterschiedsbeträge. Dies sollte vom Stpfl. einbezogen werden. WEILAND weist außerdem zu Recht in diesem Zusammenhang darauf hin, dass eine Option erst nach Ablauf von zehn Jahren wieder möglich sei, wenn der Stpfl. zunächst zu § 5a optiert hat und anschließend dann nicht mehr die Voraussetzungen des § 5a erfüllt. Ab Beginn des Wj. des Wegfalls der Voraussetzungen zur Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage bis zum Ende des 10-Jahres-Zeitraums sei der Stpfl. dann an die herkömmliche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 gebunden. Dies gelte auch dann, wenn in diesem Zeitraum die Voraussetzungen wieder erfüllt würden, denn der Stpfl. erziele dann nicht erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Ein ständiger Wechsel innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums sei damit ausgeschlossen (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 134 [10/2015]; zust. DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 59 [5/2014]).

► *Bindungswirkung einer Option, die materiell-rechtlich nicht möglich war:* Eine andere Frage ist, ob eine Option zur Tonnagesteuer auch dann eine zehnjährige Bindungswirkung entfalten kann, wenn die Voraussetzungen für die Option im Jahr der Ausübung der Option noch gar nicht vorgelegen haben. Zu dieser Frage ist, soweit ersichtlich, noch keine Rspr. ergangen. Unseres Erachtens kann eine materiellrechtl. nicht zulässige, aber in bestandskräftigen Bescheiden enthaltene Option nur für die bestandskräftigen Jahre eine Bindungswirkung haben. Es ist jedoch einzuräumen, dass diese Ansicht zu Problemen in der Praxis führen kann. Eine rein formale Betrachtung, nach der jeder Antrag zu einer zehnjährigen Bindungswirkung führt, würde wohl praxisgerechtere Lösungen bewirken.

► *Nach Ablauf dieses Zeitraums* kann der Stpfl. den Antrag mW für den Beginn jedes folgenden Wj. bis zum Ende des Jahres unwiderruflich zurücknehmen (Abs. 3 Satz 8).

▷ WEILAND weist zu Recht daraufhin, dass bei einer wortgenauen Auslegung eine tatsächliche Bindungswirkung von elf Jahren entstehen würde. Eine solche Auslegung sei jedoch mit dem Sinn und Zweck nicht vereinbar, weshalb er vorschlägt, dass das „folgende Wirtschaftsjahr“ dem Wj. nach Ablauf des 10-Jahres-Zeitraums gleichzustellen ist, so dass der Antrag mW ab dem Beginn des elften Jahres zurückgenommen werden kann (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 133 [10/2015]). DIBARS meint, dass eine Gesetzesänderung erforderlich ist, damit nicht die Bindungswirkung für elf Jahre eintritt (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 57 [5/2014]).

61 **2. Rücknahme der Option (Satz 8)**

Begriff der Rücknahme: Zwar spricht das Gesetz von „zurücknehmen“, es ist damit aber nicht eine Rücknahme mit ex tunc-Wirkung gemeint. Teilweise wird trotzdem auch die Rücknahme des Antrags für möglich gehalten (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 92 [5/2016]; HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. F 1 [10/2007]).

Die Rücknahme ihrerseits ist ebenfalls unwiderruflich. Dies ist ausdrücklich gesetzlich geregelt.

62 **3. Bindung an allgemeine Gewinnermittlung (Satz 9)**

An die Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften ist der Stpfl. ab dem Beginn des Wj., in dem er den Antrag zurücknimmt, zehn Jahre gebunden (Abs. 3 Satz 9).

Die Bindung wirkt ab dem Beginn des Wj., in dem die Rücknahme erklärt wird, bzw. ab Beginn des Wj., für das sie erklärt wird. Sie hat zur Folge, dass für den betr. Gewerbebetrieb der Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr mindestens zehn Zeitjahre lang nicht nach der Tonnage ermittelt werden darf (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 75 [5/2016]).

63 **VI. Anhang: Antragstellung nach der Rechtslage vor dem HBeglG 2004**

Nach der Rechtslage des Abs. 3 Satz 1 aF konnte der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Absatz 1 mit Wirkung ab dem jeweiligen Wirtschaftsjahr bis zum Ende des zweiten Wirtschaftsjahres gestellt werden, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem der StPflichtige durch den Gewerbebetrieb erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt.

Der BFH (BFH v. 16.1.2014 – IV R 15/13, BStBl. II 2014, 774) hat entschieden, dass die Antragsfrist des Abs. 3 Satz 1 aF frühestens ab dem Wj. beginnt, in dem der Stpfl. auch die Voraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 erfüllt. Sie kann nicht schon durch ein Hilfsgeschäft im Vorfeld des tatsächlichen Einsatzes des Schiffs ausgelöst werden (aA FG Hamb v. 18.2.2013 – 6 K 8/11, EFG 2013, 1096, nrkr.; Abweichung von BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 12 ff.). Das Erg. hat der BFH aus dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck abgeleitet. Weil die Gewinnermittlung nach der Tonnage nach Abs. 1 (ua.) den Einsatz des (ersten) Schiffs des Stpfl. voraussetzt, muss auch diese Voraussetzung bei der Bestimmung des Fristbeginns nach Abs. 3 Satz 1 aF berücksichtigt werden. Ist für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 ein Antrag erforderlich, so kann dieser frühestens für das Wj. gestellt werden, in dem die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach der Tonnage erstmals vorliegen. Das setzt den tatsächlichen Einsatz des (ersten) Schiffs des Stpfl. voraus. Dann aber kann auch die dreijährige Antragsfrist des Abs. 3 Satz 1 aF frühestens ab diesem Wj. zu laufen beginnen.

Infolge der Neufassung des Abs. 3 durch das HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076) sind die Ausführungen des BFH (BFH v. 16.1.2014 – IV R 15/13, BStBl. II 2014, 774) zum Beginn der Antragsfrist bei der Stellung des Antrags auf Tonnagebesteuerung nur noch für Stpfl. von Bedeutung, deren rele-

vante Wj. bis zum 31.12.2005 endeten (vgl. § 52 Abs. 15 Satz 2), denn nach Abs. 3 nF wird ausdrücklich die Indienststellung des Handelsschiffs vorausgesetzt. Darüber hinaus bleibt Abs. 3 Satz 1 aF auch für solche Stpfl. anwendbar, die das Handelsschiff aufgrund eines vor dem 1.1.2006 rechtswirksam abgeschlossenen schuldrechtl. Vertrags oder gleichgestellten Rechtsaktes angeschafft oder vor dem 1.1.2006 mit dessen Herstellung begonnen haben (vgl. § 52 Abs. 15 Satz 3; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 77 [5/2016]; DÖTSCH, jurisPR-SteuerR 26/2014, Anmerkung zu IV R 15/13).

Die Erläuterungen zu Abs. 3 aF – Stand Oktober 2011 – finden sich im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm. Zur alten Fassung des Abs. 3 s. WEILAND in LBP, § 5a Rz. 120 [10/2015], zu unterschiedlichen Beispielen Rz. 137; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 84 [11/2016]).

Einstweilen frei.

64

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

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

1. Feststellung eines Unterschiedsbetrags im Übergangsjahr

65

Zum Schluss des Wj., das der erstmaligen Anwendung des Abs. 1 vorangeht (Übergangsjahr), 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 (Abs. 4 Satz 1).

Zweck der Regelung: Durch die Ermittlung und Feststellung der Unterschiedsbeträge wird sichergestellt, dass die bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandenen stillen Reserven erfasst und der Besteuerung später unterworfen werden können.

► *Aufgeschobene Besteuerung von stillen Reserven:* Stille Reserven entstehen im Rahmen der Bilanzierung zB durch zu hohe Afa (zB weil eine zu niedrige betriebsgewöhnliche ND zugrunde gelegt wird), durch die Nichtberücksichtigung von Wertzuwachsen, erhöhte Sonderabsetzung und Sofortabschreibung von gWG. Grundsätzlich werden stille Reserven erst bei ihrer Realisation versteuert. Der Gesetzgeber hätte sich bei der gesetzlichen Normierung der Tonnagebesteuerung auch für die sofortige Versteuerung der stillen Reserven beim Übergang zur Tonnagebesteuerung entscheiden können. Er hat sich allerdings mit Abs. 4 für eine aufgeschobene Besteuerung entschieden, da anderenfalls eine hohe Hürde für den Wechsel zur Gewinnermittlung nach der Tonnage entstanden wäre (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 80 [5/2016]). Sowohl die Bildung als auch die Auflösung der Unterschiedsbeträge sind Neuland für das StRecht und haben dementsprechend bereits zu vielen Fragen bei der Rechtsanwendung geführt (s. Abs. 6, Anm. 100).

§ 5a Anm. 65–66 E. Abs. 4: Feststellung von Unterschiedsbeträgen

► *Anwendungsbereich*: Durch die Änderung der Antragsfrist hat sich der Anwendungsbereich für die Feststellung der Unterschiedsbeträge reduziert. Unterschiedsbeträge für das WG „Schiff“ sind nur dann zu bilden, wenn nicht im Jahr der Indienststellung des Schiffs zur Tonnagebesteuerung optiert wird; dh. in den Fällen, in denen Abs. 3 nF zur Anwendung gelangt, sind Unterschiedsbeträge nur dann für das Schiff zu bilden, wenn erst in einem späteren Jahr nach der Indienststellung die Voraussetzungen für die Tonnagebesteuerung erfüllt werden. Damit ist die praktische Relevanz des Abs. 4 gesunken. Praktisch relevant sind hingegen die Regelungen des Abs. 4 Satz 3, da sich in den „Altfällen“ mittlerweile die Fälle der Auflösungsstatbestände auswirken können.

Wird im Jahr der Indienststellung eines Schiffs nach Abs. 3 Satz 1 zur pauschalen Gewinnermittlung nach Abs. 1 optiert, sind erwirtschaftete Erg. vor der Indienststellung nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Der Begriff „erwirtschaftete Ergebnisse“ umfasst sowohl realisierte wie auch nicht realisierte Gewinne. Damit ergibt sich aus dem Wortlaut, dass kein Unterschiedsbetrag zu bilden ist, wenn im Jahr der Indienststellung eines Handelsschiffs zur pauschalen Gewinnermittlung nach Abs. 1 optiert wird. Abs. 3 Satz 2 ist insoweit *lex specialis* zu Abs. 4 (so auch KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 97b [11/2016]).

Auch in den Fällen in denen nicht erstmalig zur Gewinnermittlung nach der Tonnage gewechselt wird ist Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 anzuwenden (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 81 [5/2016] kritisiert, dass die Regelungen in Abs. 4 Sätze 1 und 2 unvollständig seien und deshalb analog anzuwenden seien; HENNRICHS/KUNTSCHIK meinen, dass sich aus dem Wortlaut und Zweck des Abs. 4 für diesen Fall ergibt, dass es sich auch hierbei um eine erstmalige Anwendung handelt und Abs. 4 zur Anwendung gelangt (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 5 [10/2007]).

Erstmalige Option nach zehn Jahren: Unterschiedsbeträge müssen auch dann ermittelt werden, wenn erstmalig nach zehn Jahren zur Tonnagesteuer optiert wird.

66 2. Einzubeziehende Wirtschaftsgüter

Wirtschaftsgut: Ein WG, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, kann nicht nur das Handelsschiff, sondern auch ein anderes WG des BV sein, zB die Betriebs- und Geschäftsausstattung (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 21).

► *Bilanzierte Wirtschaftsgüter*: Nur für bilanzierte WG kann ein Unterschiedsbetrag gebildet werden. Die Feststellung des Unterschiedsbetrags setzt damit das Vorliegen eines WG voraus (zum Begriff WG s. § 5 Anm. 554 ff.). Der Begriff des WG gem. Abs. 4 Satz 1 knüpft an den Begriff des WG an, der der stl. Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 zugrunde liegt. Danach unterfallen dem Regelungsbereich des Abs. 4 Satz 1 nur diejenigen WG, die auch in der StBil. auszuweisen sind. Soweit eine HBil. aufzustellen ist, kommen nach dem in § 5 Abs. 1 Satz 1 normierten Maßgeblichkeitsgrundsatz nur solche WG in Betracht, die nach den handelsrechtl. Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in dem nach §§ 238 ff. HGB zu erstellenden Jahresabschluss zu bilanzieren sind, denn die Bildung eines Unterschiedsbetrags setzt einen Buchwert voraus. Für den Ansatz eines fiktiven Buchwerts von 0 € bleibt kein Raum, denn der bilanzielle Ausweis eines Teilwerts setzt als bloße Bewertungsregelung das Vorliegen eines bewertungsfähigen WG in der StBil. voraus (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324; zust. zB DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 64 [5/2014]; aA

noch HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 7 [10/2007] unter Darstellung der damaligen Ansicht der FinVerw.).

► *Mischbetriebe*: Bei Mischbetrieben kann ein WG ggf. nur anteilig unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen. Der auf diesen Teil entfallende Unterschiedsbetrag ist ggf. zu schätzen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 21).

Bauvertrag: Für einen Bauvertrag ist kein Unterschiedsbetrag zu bilden, denn nur für diejenigen des WG ist ein Unterschiedsbetrag festzustellen, die in der StBil. des Wj., das der erstmaligen Anwendung der Tonnagebesteuerung vorangeht, anzusetzen sind (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324; aA GOSCH/SCHINDLER (in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 21).

Firmenwert: Für einen selbstgeschaffenen Firmenwert wird kein Unterschiedsbetrag gebildet, da für diesen kein Buchwert aktiviert werden kann (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 102b [11/2016]).

Unterschiedsbeträge für Passivpositionen: Der stl. Begriff des WG, wie er ua. auch der Bewertungsnorm des § 6 Abs. 1 zugrunde liegt, umfasst sowohl zu aktivierende als auch zu passivierende Posten einer Bilanz (BFH v. 16.2.2012 – IV B 57/11, juris; BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324). In passiven WG ruhende stille Reserven (zB Fremdwährungsverbindlichkeiten) sind einzubeziehen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 21; zu einem Beispiel für die Berechnung s. Anm. 71 der Voraufgabe – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Darlehen: Im Zusammenhang mit der Bildung von Unterschiedsbeträgen für Passivposten wird überlegt, ob zB für Darlehen Unterschiedsbeträge gebildet werden müssen, wenn absehbar ist, dass auf diese Darlehen in naher Zukunft verzichtet werden soll. Es sind Fallkonstellationen denkbar, in denen Schiffsgesellschaften nach Ablauf von zehn Jahren zur Tonnagesteuer optieren, damit der Verzicht von Darlehen nicht zu stpfl. Einkünften führt, was insbes. nach der Entsch. des Großen Senats des BFH (BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393) anzunehmen wäre. Die Grenze für eine solche Möglichkeit ist bei dem Sinn und Zweck des § 5a bzw. bei § 42 AO zu sehen.

Wertaufholungsrücklage: Bei der Ermittlung des nach Abs. 4 festzustellenden Unterschiedsbetrags beim Übergang zur Besteuerung nach der Tonnage ist der in eine Wertaufholungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Satz 7 aF) eingestellte Betrag nicht zu berücksichtigen (BFH v. 15.5.2014 – IV R 60/10, BStBl. II 2014, 1007).

3. Unterschiedsbetrag

67

Der Unterschiedsbetrag ist die Differenz zwischen Buchwert und Teilwert (BFH v. 15.5.2014 – IV R 60/10, BStBl. II 2014, 1007).

Buchwerte: Ausgangsbasis für die Ermittlung der Unterschiedsbeträge bilden die Buchwerte der StBil.

► *Ergänzungsbilanzen*: Bestehende Ergänzungsbilanzen werden bei der Berechnung des Unterschiedsbetrags einbezogen und gleichzeitig in der sog. Schattenveranlagung fortgeführt (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 124 [11/2016]).

Teilwert ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 der Betrag, den ein – den Betrieb fortführender – Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde. Der Begriff des Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 ist auch

maßgeblich für den Teilwert nach Abs. 4 Satz 1. Bei der Ermittlung des Teilwerts handelt es sich um eine Schätzung nach § 162 AO, die eine Tatsachenfeststellung iSv. § 118 Abs. 2 FGO darstellt und revisionsrechtl. nur daraufhin überprüft werden kann, ob sie dem Grunde nach zulässig war, in verfahrensfehlerfreier Weise zustande gekommen ist und nicht gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze verstößt (BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DStR 2017, 2264). Zum Begriff des Teilwertes s. die Definition in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 sowie § 6 Anm. 429 und § 10 BewG.

Ermittlung des Teilwerts: Bei der Ermittlung des Teilwerts sind alle Umstände des einzelnen Falls und die Eigenart des Betriebs wie eine besondere Finanzierungsstruktur, ein abgeschlossener Chartervertrag mit möglichen Kaufoptionen und etwaige sonstige, schiffsbetriebs- oder gesellschaftsbezogene Besonderheiten zu berücksichtigen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 97a [11/2016]). Außerdem muss der konkrete Schiffstyp ermittelt werden, da zB für Einhüllentanker andere Bedingungen gelten als für Doppelhüllentanker (BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DStR 2017, 2264). Die notwendige Berücksichtigung der individuellen Besonderheiten eines Schiffsbetriebs führt dazu, dass ein zutreffender Teilwert des Schiffsbetriebs nur im Rahmen einer üblichen Unternehmensbewertung ermittelt werden kann. Der im Rahmen der Unternehmensbewertung ermittelte Unternehmenswert ist sodann auf die im Betrieb finanzierten WG zu verteilen (weiterführend KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 102 [11/2016]).

► *Teilwertvermutungen:* Es gelten auch im Bereich des § 5a die Teilwertvermutungen. Allerdings wird es in der Praxis schwierig sein, den Teilwert eines Handelsschiffs in einer pauschalen Wertermittlung zu ermitteln (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 141 [10/2015]). Um die Schätzung des Teilwerts zu vereinfachen, hat die Rspr. Teilwertvermutungen aufgestellt. Danach decken sich im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines WG die AK oder HK mit dem Teilwert. Zu den auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Bilanzstichtagen entspricht der Teilwert bei abnutzbaren WG des AV den um die AfA geminderten AK oder HK. In der Regel geben die AK oder HK zum Zeitpunkt der Leistung die objektiven Wertverhältnisse wieder. Dies beruht auf der Annahme, dass die Wiederbeschaffung Aufwendungen in derselben Höhe erforderlich machen würde (vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717).

Diese Teilwertvermutung schließt auch die im Rahmen eines einheitlichen Vertragswerks entstandenen AK ein, denn es ist davon auszugehen, dass jeder Anleger diese Aufwendungen tragen müsste, um sich an dem Anlageobjekt beteiligen zu können. Dementsprechend sind für den Teilwert nicht nur die Baukosten und unmittelbaren AK relevant, sondern zB auch Kosten für die Finanzierungsvermittlung oder Fondsgestaltung (BFH v. 14.4.2011 – IV R 50/08, BFH/NV 2011, 1334).

► *Vereinfachtes Verfahren zur Teilwertermittlung des Schiffs:* Zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags des Handelsschiffs wird nicht beanstandet, wenn der Stpfl. den Teilwert in der Weise ermittelt, dass von den ursprünglichen AHK AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden, es sei denn, das Handelsschiff wird zeitnah zur Feststellung des Unterschiedsbetrags veräußert. Bei dieser vereinfachten Teilwertermittlung ist von einer ND von 25 Jahren auszugehen. Ein Schrottwert bleibt außer Ansatz (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956 Rz. 21; krit. hierzu BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DStR 2017, 2264, der in diesem Zusammenhang von einer „Nichtaufgriffsgrenze“ spricht, womit das ganze vereinfachte Verfahren gemeint ist). Ein Unterschiedsbetrag ist aber nur dann entstanden, wenn tatsächlich höhere AfA, zB degressive oder Sonder-AfA, in Anspruch genommen wurde.

► *Der Stpfl. ist nicht verpflichtet diese vereinfachte Teilwertermittlung anzuwenden.* KAHL-HINSCH weist zu Recht daraufhin, dass die Verwendung oder die mögliche Schwimmdauer eines Schiffs uU kein geeigneter Maßstab für die Wertermittlung eines Schiffs sein kann, wenn hierdurch dem technischen Fortschritt unter zunehmender Regulierung der internationalen Seeschifffahrt zur Sicherung der Umwelt, zur Terrorabwehr usw. keinerlei Rechnung getragen wird (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 102 [11/2016]).

Die vereinfachte Teilwertermittlung gilt nicht bei einer Veräußerung des Schiffs zeitnah zu dem Zeitpunkt, auf den der Unterschiedsbetrag festgestellt wird (so auch HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 80 [5/2016]). Bei einem solchen Fall wird der Wiederbeschaffungswert als richtiger Teilwert anzusehen sein (so auch GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 21).

Wird der zu bewertende Gegenstand oder ein mit ihm vergleichbarer Gegenstand verkauft, so kann dies zwar Rückschlüsse auf seinen Teilwert zu einem bestimmten Zeitpunkt erlauben, auch wenn dieser Verkauf zeitlich etwas vor oder nach dem Bewertungszeitpunkt lag. Solche stichtagsnahen Verkäufe können indes nur dann die Wertverhältnisse am relevanten Stichtag erhellen, wenn sie im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind und nicht auf persönlichen Verhältnissen beruhen (vgl. BFH v. 21.3.2002 – II R 68/00, BFH/NV 2002, 1281). Wird nicht der zu bewertende Gegenstand selbst stichtagsnah verkauft, sondern betrifft der Verkauf Anteile an der Gesellschaft, die Eigentümerin dieses Gegenstands ist, so verliert der am Markt erzielte Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil in dem Maße an Aussagekraft für die Bestimmung des Teilwerts des Gegenstands, als nicht erkennbar ist, welcher Teil des erzielten Kaufpreises für welchen im BV enthaltenen Gegenstand selbst entfällt, gezahlt wurde. Ist jedoch sichergestellt, dass der am Markt für die Gesellschaftsanteile erzielte Kaufpreis allein dem zu bewertenden Gegenstand zuzuordnen ist, so kommt in Betracht, den Teilwert aus dem Gesellschaftsanteil abzuleiten (BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DStR 2017, 2264).

Nutzungsdauer nach AfA-Tabelle: Grundlage für die Ermittlung der AfA und damit die Höhe des Buchwerts für die Schiffe waren in den meisten Fällen nicht 25, sondern zwölf Jahre, weil in der amtlichen AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Hochsee, Küsten- und Binnenschifffahrt“ (BMF v. 16.9.1992 – IV A 7 - S 1551 - 103/92, BStBl. I 1992, 570) von einer ND von lediglich zwölf Jahren ausgegangen wird.

Das BMF hat als Hilfsmittel für die Schätzung der ND unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter und für verschiedene Wirtschaftszweige herausgegeben. Sie berücksichtigen sowohl die technische als auch die wirtschaftliche ND und haben zunächst die Vermutung der Richtigkeit für sich, sind aber für die Gerichte nicht bindend (BFH v. 4.7.2002 – IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559; BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709; BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DStR 2017, 2264). Gleichwohl sind die AfA-Tabellen von den Steuergerichten unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und im Hinblick auf das Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn die Anwendung der AfA-Tabelle im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen würde (BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, s. auch FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1410, nrkr.). BFH und FG hatten Zweifel, ob eine Schätzung der ND, die sich auf Erkenntnisse aus dem Jahr 1972 stützt, eine realitätsgerechte Beurteilung der ND für Ende der 90iger Jahre hergestellte Containerfrachtschiffe darstellen kann.

Tatsächliche Verständigung über Nutzungsdauer: Die AfA-Tabelle entfaltet auch dann keine Bindungswirkung für das Gericht, wenn die Beteiligten sich in Abweichung von der dort angegebenen betriebsgewöhnlichen ND von Seeschiffen bezüglich der Handelsschiffe des Stpfl. auf eine höhere individuelle ND verständigt haben. Diese tatsächliche Verständigung ist wirksam, wenn sie nicht zu einem unangemessenen Erg. führt. Ob dies der Fall ist, ist vom Gericht zu beurteilen.

In der Praxis besteht die Möglichkeit, durch ein Gutachten im Einzelfall den Teilwert eines WG, insbes. des Handelsschiffs zu bestimmen. Allerdings wird nicht jedes Gutachten der Bestimmung des Unterschiedsbetrags zugrunde gelegt werden können, da es in der Praxis teilweise extrem abweichende Werte in Sachverständigengutachten gibt. Dies liegt zT daran, dass in solchen Gutachten Schiffe ohne Berücksichtigung individueller Besonderheiten des Schiffsbetriebs und der individuellen Schiffsbetriebskosten oder der abgeschlossenen Verträge bewertet werden (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 102 [11/2016], s. zB auch BFH v. 9.1.2013 – IV B 8/12, BFH/NV 2013, 551). Ein vom Stpfl. vorgelegtes Gutachten stellt lediglich ein Parteigutachten dar. Gegebenenfalls muss in einem gerichtlichen Verfahren ein Sachverständiger vom Gericht aus für die Beurteilung des Teilwerts bestimmt werden. Diese Verpflichtung des Gerichts ergibt sich ggf. aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO (BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DStR 2017, 2264). Bei der Überprüfung eines Parteigutachtens ist einzubeziehen, dass der Stpfl. kein Interesse an einem hohen Unterschiedsbetrag hat.

Fremdwährungsdarlehen: Die AK bei einem Fremdwährungsdarlehen bestimmen sich nach dem im Zeitpunkt der Aufnahme des Darlehens bestehenden Wechselkurs in Euro. Kommt es später zu einem Absinken des Werts der ausländ. Valuta gegenüber der inländ. Währung, in der die Bilanz aufzustellen ist, so führt dies nicht zu einer Minderung der AK, da die Verpflichtung in ausländ. Währung für den Stpfl. bestehen bleibt (BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, DStR 2017, 2264).

Negative Unterschiedsbeträge: Es können sich auch negative Unterschiedsbeträge ergeben (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 82 [5/2016]). Zwar wird eingewandt, dass ein negativer Unterschiedsbetrag nicht denkbar sei, da bei der Bestimmung der Teilwerte der WG ein gedachter Erwerber des Schiffsbetriebs ebenfalls langfristige Zukunftsperspektiven seinen Bewertungsüberlegungen zugrunde legen würde. HENNRICHS/KUNTSCHIK weisen aber zu Recht daraufhin, dass eine solche Ansicht verkennt, dass zwischen der Teilwertermittlung auf der ersten Stufe und der voraussichtlichen Dauer der Wertminderung auf der zweiten Stufe differenzieren werden muss. In Fällen einer voraussichtlichen nicht dauernden Wertminderung kann ein negativer Unterschiedsbetrag entstehen (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 12 [10/2007]). In der Praxis werden aus Vereinfachungsgründen negative Unterschiedsbeträge festgestellt (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 103 [11/2016]).

Auch bei buchmäßig überschuldeten Betrieben können Unterschiedsbeträge festgestellt werden (s. auch KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 104 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 141 [10/2015]).

Negativer Anteil am Unterschiedsbetrag: Möglich ist auch ein negativer Anteil eines Gesellschafters am Unterschiedsbetrag. Denkbar wäre ein solcher, wenn man der Ansicht folgt, dass die Ergebnisverteilungsabreden, die zwischen den Gesellschaftern vereinbart wurden, auch für die Verteilung des Unterschiedsbetrags gelten (s. hierzu Anm. 69; außerdem KAHL-HINSCH in LADEMANN,

§ 5a Rz. 103, 109 [11/2016]). Möglich ist nach der Ansicht von WEILAND ein negativer Anteil am Unterschiedsbetrag auch dann, wenn besondere Umstände vorliegen. Diese besonderen Umstände könnten insbes. eine besondere Gewinnverteilungsabrede im Gesellschaftsvertrag zB bei atypisch stillen Gesellschaftern, das Sinken des Teilwerts unter den Buchwert oder positive Ergänzungsbilanzen sein (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 143 [10/2015]).

4. Verzeichnis

68

Zum Schluss des Übergangsjahres ist ein Verzeichnis entsprechend dem Anlageverzeichnis zu erstellen, in dem jedes WG und der darauf entfallende Unterschiedsbetrag aufgeführt ist. Dienen WG nur teilweise dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, ist nur der darauf entfallende anteilige Unterschiedsbetrag aufzuzeichnen. Der Unterschiedsbetrag der geringwertigen WG kann aus Vereinfachungsgründen in einer Summe ausgewiesen werden (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 22).

Erforderliche Feststellungen: Es sind folgenden Feststellungen zu treffen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 22):

- a) Bezeichnung der WG,
- b) auf die WG jeweils entfallende Unterschiedsbeträge bzw. bei Mischbetrieben im Fall von gemischt genutzten WG der auf den begünstigten Betrieb entfallende Anteil des Unterschiedsbetrags,
- c) Anteile der Gesellschafter an den einzelnen Unterschiedsbeträgen. Wird ein WG dem BV ganz oder dem Miteigentumsanteil des Mitunternehmers entsprechend zugeführt oder erhöht sich der Nutzungsanteil, ist der jeweilige Unterschiedsbetrag gesondert bzw. gesondert und einheitlich festzustellen; war das BV bisher teilweise gemischt genutzt, ist nur der auf den Erhöhungsbetrag entfallende Unterschiedsbetrag zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung festzustellen. Der bisher festgestellte Betrag bleibt unberührt.

Formelle Anforderungen: Gemäß § 60 Abs. 3 Satz 2 EStDV ist bei einer Gewinnermittlung nach § 5a das besondere Verzeichnis nach Abs. 4 der StErklärung beizufügen. § 5b verweist auch auf § 5a, so dass auch hier eine elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie GuV erforderlich ist.

Fortschreibung: Gesetzlich nicht geregelt ist, ob das Verzeichnis fortzuschreiben ist. Nach der aktuellen Ansicht des BMF ist das Verzeichnis fortzuschreiben, wenn (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 24):

- a) WG ausscheiden oder sich ihr Nutzungsanteil verringert,
- b) WG zugeführt werden oder sich ihr Nutzungsanteil erhöht,
- c) Fremdwährungsverbindlichkeiten, für die ein Unterschiedsbetrag festgestellt wurde, getilgt werden oder
- d) Veränderungen im personellen Bestand eintreten und eine Hinzurechnung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 nicht erfolgte.

Bei diesen Fortschreibungen handelt es sich nicht um Feststellungsbescheide. Für solche weiteren Feststellungsbescheide fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 144 [10/2015]; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 69 [5/2014]). HENNRICHS/KUNTSCHIK vertreten die Ansicht, dass das Verzeichnis bei jeder Änderung, die sich auf den Bestand der Unterschiedsbeträge auswirken

kann, fortgeführt werden sollte. Demnach ist eine Fortführung ua. vorzunehmen, wenn ein Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet und eine Hinzurechnung gem. Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 erfolgt. Auf diese Weise kann sowohl die Versteuerung der Unterschiedsbeträge effektiv kontrolliert als auch die Doppelbesteuerung der Unterschiedsbeträge sicher verhindert werden (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 19 [10/2007]). Der Stpfl. hat die Möglichkeit der Fortführung, sie könnte aber nicht vom FA erzwungen werden.

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

Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und bei Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einheitlich festzustellen (Abs. 4 Satz 2).

Zweck: Diese Feststellung dient insbes. dem Zweck, zu einem frühestmöglichen Zeitpunkt Rechtssicherheit zu erlangen. Streitigkeiten über die Höhe des Teilwerts können somit zeitnah und müssen nicht erst im Zeitpunkt der Besteuerung ausgetragen werden (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 143 [10/2015]).

Der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 stellt nicht darauf ab, dass die Vorschrift des § 5a Abs. 1 im Folgejahr zu Recht angewendet worden ist, weil die Voraussetzungen für den Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage sämtlich vorgelegen haben. Allein entscheidend ist vielmehr, ob in dem auf das Übergangsjahr folgenden Wj. die Gewinnermittlung tatsächlich nach § 5a Abs. 1 vorgenommen worden ist. Für diese Auslegung spricht auch die Vermeidung widersprüchlicher Entscheidungen hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 im Übergangsjahr und im Folgejahr (BFH v. 17.8.2017 – IV R 3/14, juris).

Die Feststellungen nach Abs. 4 Satz 2 oder Satz 4 sind für die StBescheide oder Feststellungsbescheide (Folgebescheide) bindend, in denen der Unterschiedsbetrag hinzuzurechnen ist (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 23). Es handelt sich hierbei um Grundlagenbescheide.

► *Verschiedene selbständige Feststellungen:* Ein Feststellungsbescheid, in dem Unterschiedsbeträge für mehrere WG festgestellt werden, enthält einzelne selbständige Feststellungen von Unterschiedsbeträgen, die gesondert angefochten werden können (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324).

► *Aufteilung der Unterschiedsbeträge bei Personengesellschaften:* Für die Aufteilung der Unterschiedsbeträge ist nicht der pauschale Gewinn gem. Abs. 1 maßgeblich, sondern die handels- bzw. gesellschaftsrechtl. Regelungen (FG Hamb. v. 27.8.2009 – 2 K 185/07, EFG 2010, 134, rkr.). Denn weder in Abs. 4 noch in Abs. 4a wird eine Regelung getroffen, wie der Unterschiedsbetrag auf die Gesellschafter zu verteilen ist, so dass die Gesellschafter grds. frei sind, wie sie Gewinne oder Verluste im Innenverhältnis verteilen. Allerdings darf eine solche gesellschaftsrechtl. Vereinbarung nicht missbräuchlich iSd. § 42 AO sein. Soll durch eine Regelung die Gleichstellung der Gesellschafter erreicht werden, damit noch Neugesellschafter geworben werden können, ist ein außersteuerliches Motiv iSd. § 42 AO vorhanden.

Diese Ansicht wird vom Schrifttum überwiegend geteilt. KAHLE-HINSCH meint, dass die Ergebnisverteilungsabrede unter den Gesellschaftern zu beachten sei, weil die Ermittlung der Unterschiedsbeträge die gedachte stl. Auflösung der Gesellschaft darstelle. Dies solle auch für solche expliziten Regelungen über die Verteilung von Unterschiedsbeträgen gelten, die dazu dienen, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass eine ergeb-

III. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags (Satz 3) Anm. 69–70 § 5a

nismäßige Gleichstellung aller Gesellschafter vor der Ausübung der Option nicht erreicht würde. Die Wirkung sei dann wie die Einbeziehung einer Ergänzungsbilanz. Ein anderes Erg. sei nicht sachgerecht (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 106 [11/2016]). Auch HOFMEISTER vertritt die Ansicht, dass die Unterschiedsbeträge entsprechend den gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen und nicht gem. Abs. 4a zuzurechnen seien (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 84 [5/2016]; so auch SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 24). Ähnlich äußern sich auch HENNRICHS/KUNTSCHIK. Sie sind der Ansicht, dass die Gesellschafter auch bindend über die Verteilung der stillen Reserven Vereinbarungen treffen können (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 15 [10/2007]). WEILAND ist der Ansicht, dass die Anteile der Gesellschafter an den Unterschiedsbeträgen der einzelnen WG nach der für den Fall der Liquidation getroffenen Gewinnverteilungsabrede erfolgen müssten. Der Grundgedanke sei eine gedachte Liquidation auf den Feststellungszeitpunkt (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 143 [10/2015]). WEILAND schränkt diese Möglichkeit allerdings ein und meint, sofern in stl. Hinsicht eine relative Gleichstellung der Kapitalkonten zum Zeitpunkt der Option zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage noch nicht eingetreten sei, könne der Unterschiedsbetrag nicht dazu verwendet werden, diesen in der Weise zu verteilen, dass ein relativer Gleichstand der Kapitalkonten erreicht werde (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 143 [10/2015]).

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

1. Rechtsfolge: Verpflichtende Hinzurechnung

70

Der Unterschiedsbetrag ist in dem Jahr, in dem das WG aus der Gewinnermittlung nach § 5a ausscheidet, dem Gewinn nach Abs. 1 Satz 1 hinzuzurechnen und ist damit Bestandteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15. Dies gilt auch für den Fall, dass das Ausscheiden eines WG, wie zB bei Ein-Schiffs-Gesellschaften, gleichzeitig die Betriebsaufgabe darstellt. Soweit ein WG bei Mischbetrieben in den nicht begünstigten Teil überführt wird, ist es entsprechend Abs. 6 dort mit dem Teilwert anzusetzen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 25).

Historische stille Reserven: Gegenstand der Besteuerung nach Abs. 4 Satz 3 sind nicht die im Aufgabzeitpunkt oder Veräußerungszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven der entsprechenden WG, sondern „historische“, im Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagebesteuerung festgestellte stille Reserven (BFH v. 19.7.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878). Es ist deshalb nicht erforderlich, dass die ursprünglich festgestellten stillen Reserven im Zeitpunkt der Hinzurechnung noch vorhanden sind. Ebenso wenig ist erheblich, ob der Stpfl. im Zeitpunkt der Hinzurechnung über die erforderliche Liquidität verfügt oder in welcher wirtschaftlichen Situation er sich befindet oder aus welchen Gründen ein WG verkauft wurde.

Keine Billigkeitsregelung: Die Voraussetzungen für einen Billigkeitserlass gem. § 227 AO oder § 163 AO sind in aller Regel deswegen nicht erfüllt (s. zB FG Hamb. v. 16.12.2009 – 3 K 38/09, juris, rkr.; FG Hamb. v. 7.11.2013 – 2 V 188/13, juris, rkr.). Der Unterschiedsbetrag führt selbst dann zu einer Versteuerung, wenn die Schiffsgesellschaft oder ihre Gesellschafter insgesamt nur Verluste erzielt haben (FG Bremen v. 25.8.2016 – 1 V 70/16 (5), juris, rkr.).

Kein Wahlrecht: Es besteht kein Wahlrecht, wann die Unterschiedsbeträge aufzulösen sind. Das zunächst im Gesetz verwandte Wort „spätestens“, welches auf

ein Wahlrecht hindeutete, wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz v. 22.12.1999 gestrichen. Allerdings hatte sich der BFH auch bei dieser Fassung bereits gegen ein bestehendes Wahlrecht ausgesprochen (BFH v. 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277). Ein Wahlrecht besteht aber für die Frage, in wie vielen Jahren (maximal fünf) die Auflösung bei der 1. Alternative durchgeführt werden soll (s. Anm. 71).

Laufender Gewinn: Der Gewinn aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen ist kein Veräußerungsgewinn, sondern laufender Gewinn. Dies gilt auch dann, wenn die Versteuerung des Unterschiedsbetrags mit der Betriebsaufgabe oder dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft zusammenfällt. Es fehlt an dem erforderlichen sachlichen Zusammenhang zwischen der Besteuerung des Unterschiedsbetrags und der Betriebsveräußerung etc. (BFH v. 19.7.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878; BFH v. 19.7.2011 – IV R 40/08, BFH/NV 2012, 393 mwN; aA DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 73 [5/2014]). KAHL-HINSCH moniert, dass der BFH bei seiner Rspr. dem Wesen eines Unterschiedsbetrags nicht Rechnung trage. Der Unterschiedsbetrag sei bedingt durch den Systemwechsel der Gewinnermittlungsart und solle die Besteuerung der stillen Reserven eines Schiffsbetriebs wie bei den Fällen einer Umwandlung oder einer stl. Streckung sicherstellen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 111 [11/2016]).

Selbständig anfechtbare Feststellung: Die Qualifikation eines nach Abs. 4 Satz 3 hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrags als laufender Gewinn oder Veräußerungsgewinn kann eine selbständig anfechtbare Feststellung sein. Hingegen ist die Feststellung des Unterschiedsbetrags bei Übergang zur sog. Tonnagebesteuerung bei Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bereits Gegenstand einer anderen gesonderten und einheitlichen Feststellung – nämlich der nach Abs. 4 Satz 2, die bei der Gewinnfeststellung als Grundlagenbescheid (§§ 171 Abs. 10, 182 Abs. 1 Satz 1 AO) zu berücksichtigen ist. Ob die Voraussetzungen für die Hinzurechnung des Abs. 4 vorliegen und ob die Höhe der Hinzurechnung rechtmäßig ist, stellen eigenständige Feststellungen dar, die gerichtlich überprüfbar sind (BFH v. 19.7.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878).

Gewerbesteuer: Gewinne aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen sind voll gewstpfl. (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 149 [11/2016]; aA ROSER in LENSKI/STEINBERG, § 7 GewStG Rz. 388 [3/2017]). Die zunächst in BMF (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 38) vertretene andere Ansicht wurde durch BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956 geändert.

Kürzungsregelungen gem. § 9 GewStG kommen nicht zur Anwendung. Gemäß § 7 Satz 3 GewStG gilt der nach § 5a ermittelte Gewinn als Gewerbeertrag nach Satz 1. Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden VZ zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Aus dem Wortlaut des § 7 Satz 3 GewStG ergibt sich, dass der nach § 5a ermittelte Gewinn ohne Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen nach § 9 GewStG als Gewerbeertrag fingiert wird und als solcher der GewSt zugrunde zu legen ist. Da § 7 Satz 3 GewStG auch nicht lediglich auf § 5a Abs. 1, sondern auf § 5a insgesamt verweist, unterfällt der Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 nicht der Kürzungsregelung des § 9 Nr. 3 Sätze 2 ff. GewStG (BFH v. 26.6.2014 – IV R 10/11, BStBl. II 2015, 300; krit. KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 111 [11/2016]).

III. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags (Satz 3) Anm. 70–71 § 5a

Insolvenz: Steuern, die durch die Auflösung von Unterschiedsbeträgen entstehen, sind Masseverbindlichkeiten (BFH v. 27.10.2016 – IV B 119/15, BFH/NV 2017, 320; FG Bremen v. 23.3.2017 – 3 K 2/17 (1), NZI 2017, 497, rkr.; s. Anm. 60; krit. zur Rspr. bezüglich der Besteuerung von stillen Reserven in der Insolvenz allgemein s. zB ROTH, *Insolvenz/Steuerrecht*, 2. Aufl. 2016, Rz. 413).

Verrechenbare Verluste: Verrechenbare Verluste gem. § 15 Abs. 2 können während der Zeit der Tonnagebesteuerung nur mit im Wege einer „Schattenberechnung“ ermittelten Steuerbilanzgewinnen und nicht auch mit Hinzurechnungsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 verrechnet werden (BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2011, 878, anders zunächst BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 32. Das BMF-Schreiben wurde am 10.9.2013 entsprechend angepasst durch BMF v. 10.9.2013 – IV C 6 - S 2133a, BStBl. I 2013, 1152. Es gab jedoch eine Übergangszeit, denn nach dem BMF-Schreiben ist diese Änderung erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl. beginnen. Das entsprechende Urteil des BFH ist 2013 im BStBl. II veröffentlicht worden, s. BMF v. 10.9.2013 – IV C 6 - S 2133a, BStBl. I 2013, 1152, Rz. 32d).

In der Praxis kam es idR zu Saldierungen von verrechenbaren Verlusten iSd. § 15a mit aufzulösenden Unterschiedsbeträgen nur aufgrund der Tilgung von Fremdwährungsdarlehen. Bei einem langfristigen Schiffsbetrieb waren zum Zeitpunkt der Auflösung des Unterschiedsbetrags für das Schiff die verrechenbaren Verluste meistens bereits verbraucht, obwohl der Verlust des Schiffsbetriebs aus dem Zeitraum vor Bildung des Unterschiedsbetrags unmittelbar mit der Höhe des Unterschiedsbetrags korrelierte. Der Gewinn aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags musste in diesen Fällen ohne Berücksichtigung der verrechenbaren Verluste in voller Höhe versteuert werden (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 111 [11/2016]; s. Anm. 90). Dies wird zT kritisiert (zB GLASENAPP, BB 2012, 2046).

2. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach Ablauf des Begünstigungszeitraums (Abs. 4 Satz 3 Nr. 1)

71

Die Anwendung des Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 setzt voraus, dass der Stpfl. sich nach Ablauf des 10-Jahres-Zeitraums für die Anwendung der Normalbesteuerung entscheidet und der Betrieb fortgeführt wird. Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 ist in allen sonstigen Fällen anwendbar (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 27).

Rückoption: Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 behandelt insbes. den Fall der sog. Rückoption. Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 kommt aber auch zur Anwendung, wenn der Stpfl. nicht mehr die Voraussetzungen für die Tonnagebesteuerung erfüllt (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 146 [10/2015]).

Wahlrecht: Aus dem Wort „mindestens“ ist abzuleiten, dass auch eine Auflösung und Versteuerung über einen kürzeren Zeitraum erfolgen kann. Insofern besteht ein Wahlrecht. Die Entsch. über diese Frage liegt im Ermessen des Stpfl. Bei einer PersGes. muss die Entsch. einheitlich durch die PersGes. getroffen werden. Erfolgt eine Aufgabe oder Veräußerung des Gewerbebetriebs vor Ablauf der 5-Jahres-Frist, so ist der Unterschiedsbetrag dem Gewinn des letzten Wj. hinzuzurechnen, für das die Gewinnermittlung durch BV-Vergleich erfolgt (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 113 [11/2016]; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 73 [5/2014]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 86 [5/2016]; HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 121 [10/2007]).

72 **3. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei Ausscheiden aus dem Begünstigungskontext (Abs. 4 Satz 3 Nr. 2)**

Anwendungsbereich: Durch Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 werden die Fälle geregelt, in denen einzelne WG aus dem BV des Stpfl. ausscheiden oder nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen (Nutzungsänderung).

Bei ratierlicher Tilgung von Fremdwährungsverbindlichkeiten ist der Unterschiedsbetrag (teilweise) aufzulösen. Auch Nutzungsänderungen von WG (zB bei Bürogebäuden) können zur Zurechnung von Unterschiedsbeträgen führen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 26).

Einer Nutzungsänderung gleichzusetzen sind Fälle, in denen ein WG nicht mehr die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt, zB die Eintragung in ein inländ. Register (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 114 [11/2016]).

Es ist für jedes WG der festgestellte Unterschiedsbetrag im Jahr des Ausscheidens bzw. der Nutzungsänderung in voller Höhe dem Gewinn hinzuzurechnen. Eine ratierliche Verteilung auf fünf Jahre kommt nicht in Betracht (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 74 [5/2014]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 114 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 147 [10/2015]).

Verhältnis von Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 und Nr. 2: Wenn das WG im Verlauf des 5-Jahres-Zeitraums des Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 ausscheidet, geht Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 der Nr. 1 vor, so dass der verbliebene Unterschiedsbetrag des WG im Jahr des Ausscheidens oder der Nutzungsänderung dem Gewinn nach § 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 hinzuzurechnen ist (BFH v. 13.12.2007 – IV R 92/05, BStBl. II 2008, 583; so auch HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 22b [10/2007]).

Rückstellung: HENNRICHS/KUNTSCHIK vertreten die Ansicht, dass für die künftig anfallende stl. Belastung aus den Unterschiedsbeträgen eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gebildet werden kann (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 28 [10/2007]). Hiergegen spricht uE, dass dies dann auch für alle stillen Reserven gelten müsste.

Gewerbsteuer: Die Hinzurechnung des im Zusammenhang mit der Tonnagebesteuerung gem. Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 geregelten Unterschiedsbetrags ist nicht Teil des grds. nicht der GewSt unterliegenden Betriebsaufgabegewinns. Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. von der Gewinnermittlung nach Abs. 1 zur Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 Abs. 1 zurückoptiert hat (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 215/14, EFG 2016, 1456, nrkr., Az. BFH IV R 40/16).

Insolvenz: Scheidet das WG nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Stpfl. aus dem BV aus, ist die sich dadurch ergebende GewSt eine Masseverbindlichkeit. Dass die festgestellten stillen Reserven vorher entstanden sind, ist unerheblich. Entscheidend ist, dass der Gewinn aufgrund der stl. Auflösung der festgestellten stillen Reserven erst nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens realisiert wurde (BFH v. 27.10.2016 – IV B 119/1, BFH/NV 2017, 115; FG Bremen v. 23.3.2017 – 3 K 2/17, NZI 2017, 497, rkr.; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 87 [5/2014]; s. Anm. 70).

73 **4. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei Ausscheiden eines Gesellschafters (Abs. 4 Satz 3 Nr. 3)**

Diese Regelung gilt erst ab 1.1.2000 (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 148 [10/2015]).

Anwendungsbereich: Der Unterschiedsbetrag nach Abs. 4 Sätze 1 und 2 ist beim Ausscheiden eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils gem. Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 dem Gewinn hinzuzurechnen.

Übertragung zu Buchwerten: Der Unterschiedsbetrag geht bei steuerneutralen Anteilsübertragungen zu Buchwerten (§ 6 Abs. 3 EStG, § 24 UmwStG) nicht auf den Rechtsnachfolger des Gesellschafters über (FG Hamb. v. 19.12.2017 – 277/16, zitiert nach juris; nrkr., Az. BFH IV R 4/18). Es besteht keine gesetzliche Grundlage für eine Übertragung bzw. Fortschreibung der Unterschiedsbeträge bei einem „Neugesellschafter“.

BMF-Schreiben vom 12.6.2002 und vom 31.10.2008: Eine andere Ansicht wird (noch) vom BMF vertreten. Danach betrifft Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 nur den Gesellschafter iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, der seinen Anteil an der PersGes. veräußert (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 28). Das BMF hat den Tonnagesteuererlass 2008 dahingehend ergänzt, dass in den Fällen der Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten (zB § 6 Abs. 3 und § 24 UmwStG) § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 keine Anwendung finden soll (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956 Rz. 28). Damit versteht die FinVerw. unter Ausscheiden des Gesellschafters nicht die *unentgeltliche* Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge und stellt nur auf die Fälle ab, in denen der Unternehmeranteil veräußert oder aufgegeben wird (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 148 [10/2015]). Hieraus folgt, dass der Unterschiedsbetrag nicht aufgelöst werden soll, sondern auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Erfolgt die Übertragung hingegen zu Teilwerten oder Zwischenwerten, ist der Unterschiedsbetrag ganz bzw. teilweise aufzulösen. Bei einer Übertragung zu Buchwerten ist die übernehmende Gesellschaft an die zehnjährige Frist ebenfalls gebunden. Anders ist es, wenn die übernehmende Gesellschaft die Voraussetzungen des § 5a nicht erfüllt.

Diese Regelung im BMF-Schreiben befindet sich zur Zeit in Überarbeitung, da auch die Finanzverwaltung erkannt hat, dass die Regelung zu weit gefasst wurde.

Die in 2008 erfolgte Ergänzung durch das BMF wurde im Schrifttum begrüßt. KAHL-HINSCH stimmt dieser Ergänzung durch das BMF (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956) ausdrücklich zu, da ihres Erachtens eine andere Auslegung im Widerspruch zu § 6 Abs. 3 stünde. Es sei kein Grund ersichtlich, warum § 6 Abs. 3 im Rahmen des § 5a keine Anwendung finden solle (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 116 [11/2016]); so auch bereits 2007 HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 27 [10/2007]; kritisch GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 21). Auch WEILAND hält diese Auslegung für richtig, da ein anderes Erg. zu einem Widerspruch bei einer früheren Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 82f ESTDV führen würde, weil bei einer solchen die Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge nicht als schädliche Veräußerung anzusehen sei. Eine Hinzurechnung eines Unterschiedsbetrags käme aber einer rückwirkenden Versagung der Sonderabschreibung gleich (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 148 [10/2015]). Nach Ansicht von KAHL-HINSCH müsste Gleiches dem Sinn nach auch für Übertragungen von WG nach § 6 Abs. 5 gelten (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 116 [11/2016]). In diesem Zusammenhang stellt sich jedoch ihres Erachtens die Frage, ob dann der aufnehmende Betrieb ggf. selbst noch einen Antrag nach Abs. 3 zu stellen habe, da der Antrag betriebs- und nicht schiffsbezogen sei.

Unseres Erachtens ist die Regelung im BMF-Schreiben von 2008 (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956 Rz. 28) zu weitgehend. Hierdurch entsteht eine Missbrauchsgefahr. Dies gilt insbes., wenn neue Gesellschaften gegründet werden, damit diesen die Anteile zum Buchwert übertragen werden können, um somit die Besteuerung der Unterschiedsbeträge beim Steuerpflichtigen zu verhindern bzw. um das Halbeinkünfteverfahren zu nutzen.

§ 5a Anm. 73–80 F. Abs. 4a: Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

Sachverhalte, die keinen Missbrauch darstellen, wie zB Erbschaftsfälle, könnten ggf. Im Billigkeitswege gelöst werden.

Verhältnis zwischen Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 und Nr. 3: Scheidet der Gesellschafter innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums des Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 aus der Gesellschaft aus, geht Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 der Nr. 1 vor, so dass der verbliebene Unterschiedsbetrag, der auf den Gesellschafter entfällt, im Jahr des Ausscheidens seinem Gewinn zuzurechnen ist (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. E 26 [10/2007]).

Verhältnis zwischen Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 und Nr. 3: Hier kann sich die Frage ergeben, bei wem die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags erfolgt, wenn Schiff und Beteiligung an der Schiffsgesellschaft im selben Jahr veräußert werden.

74 **IV. Späteres Hinzukommen von Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 4)**

Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Stpfl. WG des BV dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zuführt (Abs. 4 Satz 4).

Wird ein WG dem BV ganz oder teilweise zum Zweck des Betriebs eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr zugeführt oder erhöht sich der Nutzungsanteil, ist der jeweilige Unterschiedsbetrag gesondert und einheitlich festzustellen. Die Wertermittlung und eine Feststellung des Unterschiedsbetrags erfolgt nach Abs. 4 Satz 1 und Satz 2 zwar stets zum Schluss des vorangegangenen Wj. Eine Wertermittlung kann hier aber nur zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung erfolgen und ist, weil das WG überhaupt erst in diesem Wj. den begünstigten Zweck gewidmet wird, zum Schluss des Wj. festzustellen (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 144 [10/2015]).

75–79 Einstweilen frei.

**F. Erläuterungen zu Abs. 4a:
Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2**

80 **I. Personengesellschaft als Steuerpflichtiger für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4a Satz 1)**

Durch die Regelung in Abs. 4a Satz 1, wonach bei Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 für die Zwecke des § 5a an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft tritt, bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass die pauschale Gewinnermittlung nach der Tonnage bei PersGes. nur einheitlich für die PersGes. beantragt werden kann. Die Vorschrift dient insbes. der Praktikabilität, denn ein Wahlrecht für jeden einzelnen Gesellschafter wäre insbes. bei Publikumsgesellschaften für die Stpfl. und für die Verwaltung nicht praktikabel (BTDrucks. 13/10710, 4). Abs. 4a wurde auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses im Mai 1998 ergänzt.

Verfahrensrechtliche Konsequenzen: In den Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO) muss das FA sorgfältig prüfen, wem die Bescheide bekanntzugeben sind.

III. Hinzurechnung der Sondervergütungen (Satz 3) Anm. 80–82 § 5a

Dies gilt insbes., wenn ausgeschiedene Gesellschafter vorhanden sind. Im Rechtsbehelfsverfahren muss geprüft werden, ob eine Hinzuziehung erforderlich ist (§ 360 AO), im finanzgerichtlichen Verfahren stellt sich die Frage der Beiladung (§ 60 FGO; s. zB BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673; BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 278). Insbesondere ausgeschiedene Gesellschafter müssen idR am Verfahren beteiligt werden (§ 60 Abs. 3 FGO; notwendige Beiladung). Die Ermittlung der ausgeschiedenen Gesellschafter kann im Einzelfall zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten führen, zB wenn zwischenzeitlich Erbfälle eingetreten sind. Kommt nach § 60 Abs. 3 FGO die Beiladung von mehr als 50 Personen in Betracht, kann das Gericht durch Beschluss anordnen, dass nur solche Personen beigeladen werden, die dies innerhalb einer bestimmten Frist beantragen (§ 60a FGO). Auf Klägerseite stellt sich die Frage, wer der „richtige“ Kläger ist insbes., wenn die Schiffsgesellschaft sich im Insolvenzverfahren befindet (s. FG Hamb. v. 15.12.2014 – 6 K 30/14, EFG 2015, 660, rkr.). Auch bei einer Treuhand können sich in diesem Zusammenhang schwierige Fragen stellen (s. BFH v. 16.5.2013 – IV R 35/10, BFH/NV 2013, 1945).

II. Verteilung des pauschal ermittelten Gewinns (Abs. 4a Satz 2) 81

Der nach Abs. 1 ermittelte Gewinn ist den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen (Abs. 4a Satz 2). Der Begriff „Gesellschafter“ in Abs. 4a Satz 2 ist nicht anders zu verstehen als der „Mitunternehmer“ iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2. Da Abs. 4a Satz 1 ausdrücklich auf die Gesellschaft abstellt, die als Mitunternehmerschaft iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 anzusehen ist, kann auch ihr Gesellschafter, dem der nach der Tonnage ermittelte Gewinn entsprechend seinem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen ist, nur der mitunternehmerische Gesellschafter sein (FG Hamb. v. 18.10.2013 – 6 K 175/11, EFG 2014, 360, rkr., bestätigt v. BFH IV R 42/13 v. 22.6.2017, BFHE 259, 258). Mitunternehmer kann auch sein, wer einen Anteil an einer Personengesellschaft erwirbt, um ihn kurze Zeit später weiterzueräußern. Ermittelt die PersGes. ihren Gewinn gemäß § 5a EStG nach der Tonnage, umfasst der pauschal ermittelte Betrag auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen unabhängig von der Beteiligungsdauer. Ein Gestaltungsmissbrauch ist in der Nutzung der Abgeltungswirkung für Veräußerungsgewinne nach kurzer Beteiligungsdauer nicht zu sehen (BFH IV R 42/13 v. 22.6.2017, BFHE 259, 258). Durch diese Regelung wird ausdrücklich bestimmt, dass die Verteilung, die nach dem Gesellschaftsrecht gilt, nicht maßgeblich für die Verteilung des pauschalen Gewinnes ist.

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

1. Begriff der Sondervergütungen

82

Vergütungen: Gemäß Abs. 4a Satz 3 sind Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 dem pauschal ermittelten Gewinn hinzuzurechnen. Gemeint sind hiermit Sondervergütungen. Sondervergütungen sind gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 solche Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darle-

hen oder für die Überlassung von WG bezogen hat. Abs. 4a Satz 3 ist nicht auf Missbrauchsfälle beschränkt (BFH v. 14.3.2012 – IV B 7/11, BFH/NV 2012, 1121), obwohl durch diese Regelung vermieden werden sollte, dass sich ArbN und Geschäftspartner geringfügig an der Gesellschaft beteiligen, um sämtliche Arbeitslöhne und Vergütungen zu einem Bestandteil des nach § 5a ermittelten Gewinn zu machen (BTDrucks. 13/10710, 4).

Besondere Vertragsbeziehungen: Entsprechende Vergütungen beruhen auf besonderen Vertragsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und einzelnen Gesellschaftern. Wie der Große Senat des BFH (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691) ausgeführt hat, unterscheidet das Gesetz in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zwischen dem Gewinnanteil und Sondervergütungen. Während der Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft auf der Grundlage der aus der HBil. abgeleiteten StBil. ermittelt und nach dem handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel den Mitunternehmern zugerechnet wird, beruhen Sondervergütungen auf besonderen Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschaft und einzelnen Gesellschaftern. Durch die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 werden dementsprechend schuldrechtl. Beziehungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft nicht ausgeschlossen, sondern strechtl. anerkannt, so dass der Zweck, die Mitunternehmer einer PersGes. dem Einzelunternehmer anzunähern, erreicht wird. Die Einnahmen aus diesen Beziehungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft werden durch die Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 lediglich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert (FG Hamb. v. 8.12.2015 – 6 K 118/15, EFG 2016, 360, nrkr., unter Hinweis auf Nds. FG v. 18.11.2010 – 1 K 3/09, juris, rkr.; s. § 15 Anm. 476; FG Hamb. v. 18.6.2015 – 2 K 145/13, EFG 2015, 1911, nrkr.).

Abgrenzung zum Gewinnvorab: Ein Gewinnvorab stellt keine Sondervergütung dar und ist daher nicht hinzuzurechnen (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956). In der Praxis ist es häufig schwierig festzustellen, ob ein Gewinnvorab vorliegt. (Tätigkeits-)Vergütungen, die in einem Gesellschaftsvertrag vereinbart sind, sind nach der Rspr. des BFH als Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 zu qualifizieren, wenn sie handelsrechtl. nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags als Kosten zu behandeln und insbes. im Gegensatz zu einem Vorabgewinn auch dann zu zahlen sind, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; zu der Abgrenzung s. auch BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/08, BStBl. II 2008, 428). Im Gesellschaftsvertrag als „Vorabgewinn“ bezeichnete Leistungen, die auch in Verlustfällen zu leisten sind und nicht als Entnahmen das Kapitalkonto des Gesellschafters mindern, sind für die Gewinnermittlung nach § 5a als hinzuzurechnende Vergütungen zu behandeln. Allerdings ist die formale Bezeichnung im Gesellschaftsvertrag als „Vorabgewinn“ für die stl. Beurteilung nicht entscheidend. Bei der Abgrenzung, ob für den Gesellschafter ein Gewinnvorab oder eine Tätigkeits-(Sonder-)vergütung vorliegt, ist auf den wirtschaftlichen Gehalt der getroffenen Vereinbarung abzustellen. Die buchtechnischen Abwicklungen entfalten allenfalls eine nachrangige Wirkung (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956).

Fehlt es an einer unmissverständlichen Vereinbarung, handelt es sich im Zweifel um eine bloße Gewinnverteilungsabrede (Nds. FG v. 7.5.2008 – 8 K 22350/04, DStRE 2009, 1167, rkr., unter Hinweis auf BFH v. 23.1.2001 – VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621). Nicht eindeutige oder unangemessene Regelungen sind der Ebene der Ergebnisverteilungsabrede zuzuordnen und damit keine Sonderver-

III. Hinzurechnung der Sondervergütungen (Satz 3) Anm. 82–83 § 5a

gütungen (so auch KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 126 [11/2016]). In Frage kommen auch Entnahmen, die zu einem Wiederaufleben der Haftung der Kommanditisten führen können (FG Hamb. v. 15.12.2014 – 30/14, EFG 2015, 660, rkr.; RÖHRICH, AG 2004, R440). DIBARS rät dazu, um eine Zurechnung einer Sondervergütung zu vermeiden, Vorweggewinne im Gesellschaftsvertrag zu vereinbaren (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 82b [5/2014]). Eine mögliche Grenze ist hier allerdings in § 42 AO zu sehen. Vereinbaren die Gesellschafter im Zusammenhang mit dem Übergang zur Tonnagebesteuerung, die bisher als SonderBE ausgestaltete Heuervergütung des Komplementärs als Vorabgewinn im og. Sinne zu behandeln und führen sie dies auch durch, liegt darin keine Umgehung iSd. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO. Die Vereinbarung eines Vorabgewinns für das Tätigwerden eines Gesellschafters ist nicht ungewöhnlich und muss grds. einer Entsch. durch die Gesellschafterversammlung vorbehalten bleiben. Eine entsprechende Gestaltung ist nicht nur bei neu gegründeten Gesellschaften zulässig, sondern auch bei bestehenden (Nds. FG v. 7.5.2008 – 8 K 22350/04, DStRE 2009, 1167, rkr.).

Bei der Entsch., ob Sondervergütung oder Gewinnvorab vereinbart werden soll, sollte der Stpfl. beachten, dass handelsrechtl. ein Gewinnvorab nachteilig sein kann (s. zB BFH v. 23.1.2001 – VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621). Dies gilt insbes. im Fall einer Insolvenzeröffnung, denn die Auszahlung eines Gewinnvorabs kann zum Wiederaufleben der Haftung führen, wenn Zahlungen getätigt wurden, die nach dem Prospekt zwar vorgesehen waren, für die aber nicht der erforderliche Gewinn vorlag (s. RÖHRICH, AG 2004, R440).

Einnahmen aus Sonderbetriebsvermögen II: In Abgrenzung zu den Ergebnissen aus dem SBV I sind die Ergebnisse aus dem SonderBV II grds. mit der Gewinnermittlung nach § 5a abgegolten (s. FG Hamb. v. 8.12.2015 – 6 K 118/15, EFG 2016, 360, nrkr.; so auch DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 83 [5/2014]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 176 [10/2015]; aA KRANZ, DStR 2000, 1215). Denn unter Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 kann nur das SonderBV I verstanden werden. Nur hier werden aufgrund einer Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft oder einer Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft eine Vergütungen erzielt. Damit entfällt eine Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben im Zusammenhang mit dem SBV II (s. Anm. 83).

Sondervergütungen vor Indienstellung: Sondervergütungen, die vor Indienstellung des Handelsschiffs nach Abs. 4a Satz 3 entstanden sind, sind dem Gewinn nach Abs. 1 hinzuzurechnen. Eine Abgeltung nach Abs. 3 Satz 2 ist nicht vorgesehen, da die Sondervergütung wirtschaftlich nicht mit dem Betrieb des Handelsschiffs im Zusammenhang steht (BFH v. 6.2.2014 – IV R 19/10, BStBl. II 2014, 522; aA DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 82 [5/2014]; KAHL-HINSCH in Lademann, § 5a Rz. 125 [11/2016], ihres Erachtens ist Abs. 3 Satz 2 insoweit *lex specialis* zu Abs. 4a Satz 3; s. Anm. 57).

2. Umfang der Sondervergütungen

83

Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH: Zu den Vergütungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gehören auch die Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH auf die Gesellschaftsanteile im SonderBV der Kommanditisten. Sie sind bei diesen SonderBE und damit im Gesamtgewinn der KG zu erfassen (FG Hamb. v. 2.11.2005 – VII 130/03, juris, rkr.). WEILAND ist der Ansicht, dass dies auch dann gelten solle, wenn die Anteile im SonderBV II ge-

halten würden. Der Ertrag aus einer solchen Beteiligung an einer KapGes. gehöre mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Betrieb eines Handelsschiffs im internationalen Verkehr nicht zu dem Gewinn, der mit dem pauschal ermittelten Gewinn nach der Tonnage abgegolten sei. Insoweit sollen die Grundsätze für Mischbetriebe gelten (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 176 [10/2015]; krit. KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 126 [11/2016]).

Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH: Erhält die an einer – ihren Gewinn nach der im Betrieb geführten Tonnage gem. § 5a ermittelnden – KG gesellschaftsrechtl. nicht beteiligte Komplementär-GmbH eine Haftungsvergütung, liegt ein grds. mit dem Tonnagegewinn abgegoltener Vorabgewinn und keine gem. Abs. 4a Satz 3 hinzurechnende Sondervergütung vor, wenn die GmbH die Haftungsvergütung vorab und unabhängig vom Jahresergebnis erhält und das danach verbleibende Erg. nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags auf die Kommanditisten verteilt wird, so dass eine Berücksichtigung der Haftungsprämie als Aufwand im Rahmen der handelsrechtl. Gewinnermittlung ausgeschlossen ist. Dem steht nicht entgegen, dass der Vorabgewinn auch gezahlt wird, wenn tatsächlich kein Gewinn erwirtschaftet wird (FG Bremen v. 6.3.2008 – 1 K 25/07, EFG 2008, 1609, rkr.).

Bereederungsentgelte: Das Gesetz sieht keine Ausnahmen für Bereederungsentgelte vor, denn gem. Abs. 4a sind Vergütungen hinzuzurechnen.

► *Hinzurechnung nach Auffassung der Finanzverwaltung:* Trotzdem ist nach der im Tonnageerlass geäußerten Verwaltungsauffassung das Bereederungsentgelt nicht hinzuzurechnen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 7). Nach der Neufassung im BMF-Schreiben aus 2008 (für Wj.), die nach dem 31.12.2007 beginnen) gilt dies nur noch für solche Bereederungsentgelte, soweit das Bereederungsentgelt zuzüglich des für die Bereederung gezahlten Vorabgewinns 4 % der Bruttofrachtraten nicht übersteigt. Übersteigt das Bereederungsentgelt den vorstehenden Betrag, so sind auch die dazugehörigen Aufwendungen in dem Verhältnis des Bereederungsentgelts, das mit der Tonnagesteuer abgegolten ist, zu dem Bereederungsentgelt, das darüber hinaus eine gem. § 5a Abs. 4a Satz 3 hinzuzurechnende Sondervergütung darstellt, aufzuteilen. Auf die Anzahl der beteiligten Vertragsreeder kommt es insoweit nicht an (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956). Dabei soll es nach Ansicht der FinVerw. auf die Höhe der Beteiligung nicht ankommen, obwohl ursprünglich im Gesetzgebungsverfahren beabsichtigt war, entsprechend der niederländischen Regelung eine Mindestbeteiligung von 5 % vorzusehen. Diese konnte sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens jedoch nicht durchsetzen (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 171 [10/2015]). Die Bereederung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist nur begünstigt, wenn der Bereederer an den Schiffen beteiligt ist. Die Bereederung fremder Schiffe ist dagegen nicht begünstigt (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 7).

Bereederungsentgelte, die frachtunabhängig als Festbetrag in den Zeiten des Aufliegens gezahlt werden, sind auch nach Auffassung der Finanzverwaltung im vollen Umfang dem Gewinn nach Abs. 1 hinzuzurechnen, da 4 % von 0,00 € 0,00 € sind. Dies gilt jedoch nur bei Aufliegen während des gesamten Wj. Die Verhältnisse eines Wj. sind für die Anwendung der Deckelung nicht aufzusplitten und damit nicht in Zeiten des Aufliegens und Fahrzeiten des Schiffs aufzuteilen. Die 4 %-Regelung ist immer einheitlich auf die gesamten Bruttofrachten unabhängig von den Liegezeiten anzuwenden, sofern das Schiff im Wj. Reisetage hatte. Sofern in Aufliegezeiten keine Bruttofrachten erzielt werden, ge-

hören die Bereederungsentgelte zu den hinzuzurechnenden Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 5a Abs. 4a (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 173 [10/2015]).

Zum pauschalen Bereederungsentgelt zusätzlich gezahlte Vergütungen zB für die Befrachtung oder die Erfolgsbeteiligung sind auch nach Ansicht der FinVerw. hinzuzurechnen. Dies gilt auch für Verkaufsprovisionen, die der Bereederer für die Veräußerung des Schiffs erhält (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 173 [10/2015]).

Bei der Berechnung des abgegoltenen Bereederungsentgelts können neben den Frachtraten weitere Einnahmen anfallen. In die Bemessungsgrundlage der 4 %-Regelung sind dabei Passagiererlöse, Erlöse aus Chartergarantien und Erlöse aus Versicherungen gegen Charterausfälle einzubeziehen, da insoweit die Frachtraten von dritter Seite aufgestockt werden (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 173 [10/2015]).

► *Stellungnahme:* Unseres Erachtens sind die Regelungen im Tonnagesteuererlass nicht mit dem Gesetz vereinbar. Dies gilt auch für die Nachbesserung in 2008. Eine solche einschränkende Auslegung ist nicht mit dem Wortlaut des Abs. 4a in Übereinstimmung zu bringen. Grundlage der Entsch. des BMF war, dass sowohl KapGes. wie Einzelunternehmer sich für die von ihnen selbst bereederten Schiffe kein Beförderungsentgelt gewähren könnten, der Bilanzgewinn entsprechend höher ausfalle und damit Abs. 1 eine größere Wirkung entfalte. Der Mitunternehmer habe diesbezüglich nicht schlechter gestellt werden sollen. Damit verkennt die FinVerw. aber, dass der bereedernde Mitunternehmer aufgrund einer zivilrechtl. Vereinbarung in der Lage sei, das haftungsrechtl. Gesellschaftsvermögen zu mindern. Insofern liegt kein schutzwürdiges Interesse des bereedernden Mitunternehmers vor, zumal sich im Gesetzgebungsverfahren eine Mindestbeteiligungsgrenze von 5 % nicht durchgesetzt hat (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 173 [10/2015]).

Es gab am FG Hamb. bereits einige Verfahren, in denen es um die Auslegung dieser Verwaltungsregelung ging. Dies lag insbes. daran, dass die Beraterschaft versuchte, die Regelungen des BMF extensiv auszulegen, um so noch weitere Sondervergütungen in den ausgenommenen Bereich zu bringen. Nach der Darlegung der gerichtlichen Ansicht, dass diese Verwaltungsregelungen zu Gunsten der Stpfl. nicht gesetzeskonform seien, wurden die entsprechenden Klagen zurückgenommen. Eine höchstrichterliche Rspr. zu dieser Frage steht dementsprechend noch aus. Aus diesem Grunde besteht auch für die Stpfl. noch eine erhebliche Rechtsunsicherheit, in welcher Höhe Sondervergütungen hinzuzurechnen sind.

► *Billigkeitsregelungen:* Die FinVerw. legt diese Verwaltungsregelung bezüglich der Bereederungsentgelte in letzter Zeit als Billigkeitsregelungen aus (s. zB KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 127 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 171 [10/2015]). Dabei wird eine sehr enge Auslegung vorgenommen (kritisch KAHL-HINSCH, DIESE meint, es widerspreche Art. 3 GG, wenn die FinVerw. einzelnen Stpfl. die Begünstigung verwehre, bei denen die Voraussetzungen vorlägen, KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 127 [11/2016]).

Unseres Erachtens ist auch die Auslegung als Billigkeitsregelung nicht gesetzeskonform. Sowohl für eine Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO als auch nach § 227 AO müssen die entsprechenden individuellen Voraussetzungen vorliegen. § 5a eröffnet gerade kein Ermessen, für welches der Tonnagesteuererlass ermessenskonkretisierend wirken könnte.

§ 5a Anm. 83–84 F. Abs. 4a: Gesellschaften iSd. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

Zudem ist verfahrensrechtl. zu beachten, dass das Billigkeitsverfahren ein anderes Verfahren (Verpflichtungsklage) darstellt als die Anfechtungsklage, die sich gegen die Rechtswidrigkeit der StFestsetzung richtet, somit bedarf es eines gesonderten Vorverfahrens. Eine Klageänderung gem. § 67 FGO in einem laufenden finanzgerichtlichen Verfahren wird somit grds. schwer sein (s. Anm. 18).

84 3. Abzug von Ausgaben

Eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Sonderbetriebsausgaben (ohne Bezug zu Sondervergütungen) ist nicht möglich. Der Wortlaut des Abs. 4a Satz 3 ist eindeutig. Nur Vergütungen werden hinzugerechnet.

Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters sind keine Vergütungen, die ein Gesellschafter erhält. In der historischen Diskussion wurde immer nur eine Hinzurechnung diskutiert, obwohl bereits bei der Konzeption des Abs. 4a Satz 3 dem Gesetzgeber bewusst gewesen ist, dass eine Vielzahl von Fällen existiert, in denen die Mitunternehmer ihre Anteile fremdfinanzieren, so dass hieraus SonderBA resultieren. Auch Sonderbetriebsausgaben, die im Zusammenhang mit dem SonderBV II stehen, können nicht berücksichtigt werden; bei ihnen mangelt es an einer Vergütung iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 175 [10/2015]; ähnlich auch SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 18). Das SonderBV II ist grds. in seiner Gesamtheit mit dem pauschal ermittelten Gewinn nach der Tonnage iSd. § 5a Abs. 1 abgegolten (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 176 [10/2015]).

Dies gilt insbesondere für Zinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung des Beteiligungserwerbs. Eine Einbeziehung dieser Zinsen ist vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen. Eine andere Beurteilung würde zu einer Besserstellung der Mitunternehmer gegenüber dem Einzelunternehmer führen, denn bei diesem könnten seine Finanzierungsaufwendungen unstreitig nicht berücksichtigt werden. Ein anderes Erg. ist uE auch nicht mit der Grundkonzeption des § 5a zu vereinbaren. Nach dem Sinn und Zweck der Tonnagesteuer sollte der Tonnagegewinn ganz einfach, nämlich nur nach der Tonnage ermittelt werden. Betriebsausgaben sollten sich daher ebenso wenig auswirken wie SonderBA. Falls SonderBA zu berücksichtigen wären, würde in vielen Fällen überhaupt kein Gewinn mehr versteuert werden müssen. Zwar finanzieren nicht alle Beteiligten ihre Beteiligungen über Darlehen, sondern in vielen Fällen wird auch bereits vorhandenes Kapital eingesetzt. Die Gestaltung der Finanzierung hängt aber immer von den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und den strechtl. Regelungen, insbes. in § 5a ab, so dass im Laufe der Geltung des § 5a bereits sehr unterschiedliche Modelle zur Anwendung kamen. Bei der Einf. der Tonnagebesteuerung konnten sich zB die Schiffsgesellschaften mit der Option zur Tonnagesteuer Zeit lassen und in den ersten Jahren Verluste produzieren und durch ihre Anleger nutzen lassen. Dies führte dazu, dass viele Beteiligungen fremdfinanziert worden sind. Gerade bei diesen Fällen hätte die Einbeziehung von Zinsen als SonderBA zu nicht mehr zu vertretbaren Ergebnissen geführt, denn selbst in wirtschaftlich erfolgreichen Jahren wäre ein stl. Verlust erzielt worden, da der niedrige Tonnagegewinn von den SonderBA aufgezehrt worden wäre. § 5a ist eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift, die die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften, sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter, verdrängt. Der Gewinn gem. § 5a enthält nur drei mögliche Komponenten: Den Gewinn gem. § 5a Abs. 1, Gewinnauswirkungen aus dem

UB gem. § 5a Abs. 4 und Vergütungen gem. § 5a Abs. 4a Satz 3. Die Gewinnermittlung ist abschließend. Sonderbetriebsausgaben sind nicht zu berücksichtigen. Sie sind ebenso wie die Betriebsausgaben des Steuerpflichtigen von der pauschalen Gewinnermittlung des § 5a umfasst; denn § 5a Abs. 1 betrifft den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (FG Hamb. v. 8.12.2015 – 6 K 118/15, EFG 2016, 360, nrkr., Az. BFH IV R 3/16; BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 29, krit. hierzu KRANZ, DStR 2000, 1215). Höchstrichterliche Rspr. zu dieser Frage liegt noch nicht vor.

Ausgaben im unmittelbaren Zusammenhang mit hinzuzurechnenden Sondervergütungen: Eine Ausnahme gilt nur für solche Ausgaben zu, die im unmittelbaren Zusammenhang mit hinzuzurechnenden Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 stehen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 29, krit. hierzu KRANZ, DStR 2000, 1215, s. auch KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 126 [11/2016]. GOSCH/SCHINDLER sind der Ansicht, dass es für die enge Auslegung, die die FinVerw. versucht durch das Erfordernis eines „unmittelbaren“ Zusammenhangs mit den Sondervergütungen zu erreichen, keinen Anlass gebe; GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 16b). Nach der Ansicht des FG Bremen ist die vom BMF vorgenommene Beschränkung durch die Voraussetzung der „Unmittelbarkeit“ nicht sachgerecht. Das FG Bremen entschied, dass die SonderBA, die wirtschaftlich mit Sondervergütungen zusammenhängen, zu berücksichtigen seien. Die Regelung des Abs. 4a dient dem Zweck, Gestaltungen zu verhindern, bei denen sich Geschäftspartner und ArbN von PersGes. an diesen mit einem geringen Anteil beteiligen, um dadurch die erzielten Vergütungen und Arbeitslöhne der regulären Besteuerung zu entziehen und dem nach Abs. 1 besteuerten Tonnagegewinn zuzurechnen. Sie dient dagegen nicht dem Zweck, den allgemeinen aus § 4 Abs. 4 folgenden Grundsatz außer Kraft zu setzen, dass Aufwand, der betrieblich veranlasst ist und mit BE zusammenhängt, stl. zu berücksichtigen ist. (FG Bremen v. 11.2.2016 – 1 K 49/13 (6), DStRE 2017, 129, nrkr.). Eine Beschränkung der unmittelbar im Zusammenhang mit den Sondervergütungen stehenden Sonderbetriebsausgaben ist uE gerechtfertigt, da grundsätzlich Sonderausgaben gerade nicht berücksichtigt werden sollen.

Negative Sondervergütungen: Es sind auch negative Sondervergütungen möglich (offen gelassen von FG Hamb. v. 8.12.2015 – 6 K 118/15, EFG 2016, 360, nrkr., denn im dortigen Streitfall hatte der Beigeladene keine Sondervergütungen erklärt). Abs. 4a Satz 3 knüpft bewusst an § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 an, so dass davon auszugehen ist, dass dieselbe Abgrenzung vorzunehmen ist. Im Rahmen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 werden BA, die im Zusammenhang mit den Sondervergütungen entstanden sind, obwohl sie im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt werden, einbezogen. Dies folgt aus der betrieblichen Veranlassung dieser Aufwendungen (§ 4 Abs. 4; s. § 15 Anm. 520). Für eine Deckelung der SonderBA durch die SonderBE ist keine gesetzliche Grundlage ersichtlich (im Ergebnis s. auch SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 18. Ähnlich auch HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 94 [5/2016] und GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 16b); Nach den Erkenntnissen von DIBARS ist die Handhabung der FinVerw. uneinheitlich. Seines Erachtens ist die Verwaltungspraxis, bei der die Geltendmachung von die Einnahmen überschießenden SonderBA nicht möglich sei, nicht vom Gesetz gedeckt (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 82 [5/2014]).

Verzichtet der Gesellschafter auf Darlehen, die er der Gesellschaft gewährt hat, und hat er in der Vergangenheit aus diesen Darlehen Einkünfte erzielt, können

§ 5a Anm. 84–91 G. Abs. 5: Verhältnis zu anderen estl. Vorschriften

auch hieraus negative Sondervergütungen entstehen (s. KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 126a [11/2016]). Auf der Seite der Gesellschaft wäre der Ertrag, der sich durch Verzicht ergibt, von § 5a abgedeckt.

85–89 Einstweilen frei.

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vor-
schriften**

90 **I. Einkünfte iSd. § 16 (Abs. 5 Satz 1)**

Veräußerungs- und Aufgabegewinne: Gemäß Abs. 5 Satz 1 umfassen Gewinne nach Abs. 1 auch Einkünfte nach § 16. Veräußerungs- und Aufgabegewinne iSd. § 16 sind deshalb nicht zu versteuern, sondern durch den Tonnagegewinn bereits abgegolten (s. auch Anm. 46).

Mischbetrieb: Betreibt der Stpfl. einen Mischbetrieb, gilt dies nur, soweit der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn auf den begünstigten Betrieb bzw. Betriebs- teil entfällt. Hinsichtlich des nicht begünstigten Betriebs oder Betriebsteils ist der Veräußerungsgewinn oder -verlust nach § 16 zu ermitteln. Eine Saldierung der Ergebnisse beider Bereiche ist nicht zulässig (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. G 1 [10/2007]).

Auflösung der Unterschiedsbeträge: Zu den Veräußerungsgewinnen zählen nicht die Gewinne aus der Auflösung der Unterschiedsbeträge (s. Anm. 70). Auch der Freibetrag des § 16 Abs. 4 findet in diesem Fall keine Anwendung (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. G 3 [10/2007]).

Schiffshandel: Bei einem Schiffshandel gilt die Regelung des Abs. 5 Satz 1 nicht, denn § 5a setzt eine Absicht des Stpfl. voraus, das Schiff langfristig iSd. § 5a zu betreiben, so dass § 5a überhaupt nicht zur Anwendung gelangt (s. Anm. 22).

91 **II. Tarifvorschriften §§ 34, 34c und 35 (Abs. 5 Satz 2)**

Die Anwendung der §§ 34, 34c Abs. 1 bis 3 und § 35 wird durch die gesetzliche Regelung ab 1.1.2001 ausdrücklich ausgeschlossen, denn nach Abs. 5 Satz 2 sind §§ 34, 34c Abs. 1 bis 3 und § 35 nicht anzuwenden. Nach Abs. 5 Satz 2 ist die StErmäßigung gem. § 35 nur insoweit nicht zu gewähren, als sie auf den gem. Abs. 1 ermittelten Tonnagegewinn entfällt. Dies hat zur Folge, dass die Gewinne gem. Abs. 1 nicht zu den Einkünften iSd. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nF gehören und insoweit keine StErmäßigung gem. § 35 Abs. 1 zu gewähren ist. Umgekehrt ist die StErmäßigung gem. § 35 Abs. 1 für die der GewSt unterliegenden Sondervergütungen gem. Abs. 4a Satz 3 zu gewähren (BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 227; das BMF hatte zunächst in Rz. 34 v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 1/02, BStBl. I 2002, 614 noch andere Auffassung vertreten. Nach der Rz. 34 vom BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956 bezieht sich der in § 5a Abs. 5 Satz 2 festgelegte Ausschluss auf den nach § 5a ermittelten Gewinn. Die neue Regelung wird auf alle offenen Fälle angewandt).

Zweck der Regelung: Die Regelung in Abs. 5 Satz 2 bezweckt die Vermeidung einer Mehrfachbegünstigung des nach § 5a ermittelten Gewinns, denn der Stpfl. ist grds. durch die Tonnagebesteuerung bereits erheblich begünstigt (HENNRICHS/KUNTSCHEK in KSM, § 5a Rz. G 4 [10/2007]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 200 [10/2015]).

Die Aufteilung des festgesetzten GewStMessbetrags für Zwecke der Feststellung der StErmäßigung gem. § 35 erfolgt ausschließlich nach dem Verhältnis des der StErmäßigung unterliegenden Gewinns zum gesamten Gewinn aus Gewerbebetrieb. Eine fiktive Zuordnung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu den nicht der StErmäßigung unterliegenden Gewinnen unter Heranziehung des Meistbegünstigungsprinzips kommt nicht in Betracht (BFH v. 4.12.2014 – IV R 27/11, BStBl. II 2015, 227, unter Bezugnahme auf die Entsch. des BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 180, welche noch zur vorherigen Rechtslage ergangen war; zust. NÖCKER, FR 2015, 426, der darauf hinweist, dass § 5a den Stpfl. bereits genug begünstigt).

III. Rücklagen und Investitionsabzugsbeträge (Abs. 5 Satz 3)

1. Rücklagen nach §§ 6b und 6d (Abs. 5 Satz 3 Halbs. 1)

92

Abschließende Aufzählung: Die Aufzählung in Abs. 5 Satz 2 erscheint möglicherweise lückenhaft. Sie ist aber abschließend und nicht lediglich beispielhaft (GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 15).

Erstjahr: Rücklagen nach §§ 6b und 6d sind beim Übergang zur Gewinnermittlung nach Abs. 1 dem Gewinn im Erstjahr hinzuzurechnen (Abs. 5 Satz 3 Teilsatz 1). Dementsprechend sind die Rücklagen nach §§ 6b, 6d und 7g im Erstjahr gewinnerhöhend aufzulösen (HENNRICHS/KUNTSCHEK in KSM, § 5a Rz. G 6 [10/2007]). Das Erstjahr in diesem Sinne ist nicht identisch mit dem Erstjahr des Abs. 3 Satz 1. Es ist vielmehr das Wj., in dem mW ab Beginn des Jahres der Antrag auf Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage gestellt ist (HENNRICHS/KUNTSCHEK in KSM, § 5a Rz. G 6 [10/2007]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 118 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 201 [10/2015]). Das ist ab 1.1.2006 das Jahr der Anschaffung oder Herstellung (DIBARS in FROTSCHEK, § 5a Rz. 77 [5/2014]).

In den Fällen, in denen aus dem Betrieb eines Gesellschafters eine dort gebildete Rücklage nach § 6b bereits auf die AK des Seeschiffs anteilig übertragen wurde (negative Ergänzungsbilanz), findet Abs. 5 Satz 2 keine Anwendung. Hier handelt es sich nicht mehr um ein vor BilMoG in der HB auszuweisenden Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 273 HGB aF), sondern um eine buchmäßige Abstockung der AK. Entsprechend wird der auf diesen Gesellschafter entfallende Anteil am Unterschiedsbetrag höher festzustellen sein (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 201 [10/2015]).

Keine Übertragungsmöglichkeit nach § 6b: Eine Übertragung nach § 6b auf ein WG, für das der Gewinn nach § 5a ermittelt wird, ist nicht zulässig. Voraussetzung für die Anwendung des § 6b ist, dass sowohl der veräußernde als auch der anschaffende Betrieb, auf den die Rücklage übertragen werden soll, die Gewinnermittlung nach BV-Vergleich anwenden. Dies ergibt sich insbes. aus Abs. 5 Satz 2, denn hiernach sind beim Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5a Rücklagen gem. § 6b aufzulösen. Aus dieser Regelung folgt dann aber erst recht, dass die Bildung neuer Rücklagen oder aber auch die Übertragung von

§ 5a Anm. 92–94 G. Abs. 5: Verhältnis zu anderen estl. Vorschriften

neue gebildeten Rücklagen auf WG des BV von Gesellschaften nicht möglich ist, wenn diese Gesellschaft ihren Gewinn nach § 5a ermittelt (FG Hamb. v. 25.4.2007 – 2 K 207/05, EFG 2007, 1754, rkr.; zust. WEILAND in LBP, § 5a Rz. 201 [10/2015]).

93 2. Vor Übergang in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge gem. § 7g (Abs. 5 Satz 3 Halbs. 2)

Investitionsabzugsbeträge iSd. § 7g Abs. 1 sind, soweit sie bis zum Übergang zur Gewinnermittlung nach der Tonnage in Anspruch genommen und am Übergangzeitpunkt noch nicht nach § 7g Abs. 2 dem Gewinn wieder hinzugerechnet wurden, gem. § 7g Abs. 3, also im Wj. des gewinnmindernden Abzugs gem. § 7g Abs. 1, rückgängig zu machen (Abs. 5 Satz 3 Teilsatz 2; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 106 [5/2016]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 118 [11/2016]). Zur Übergangsregelung s. § 52 Abs. 15 Sätze 5 f., s. Kommentierung in der Voraufgabe Anm. 2 zu UntStReformG 2008 vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) – Stand –, abrufbar

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

94 1. Schattenveranlagung

Das Verhältnis zwischen § 5a und § 15a ist ausgesprochen schwierig und führt in vielen Fällen zu Problemen, die durch die Rspr. geklärt werden mussten bzw. noch müssen. Der Stpfl. hat grds. ein Interesse, die festgestellten Verluste mit Gewinnen, die aus § 5a resultieren, zu verrechnen. Diese Möglichkeit ist jedoch mittlerweile fast vollständig ausgeschlossen, so dass die beiden Gewinnermittlungen während der Tonnagebesteuerung fast nie Berührungen haben. Anders ist es hingegen beim Übergang zur Tonnagesteuer oder beim sog. Rückwechsel (s. Anm. 65 und 100).

Zweck der Regelung ist es, bei Auslaufen der pauschalen Gewinnermittlung nach Abs. 1 wieder ohne weitere Übergangsrechnung mit der Ermittlung der Einkünfte nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln fortfahren zu können. Dies wird dadurch sichergestellt, dass der verrechenbare Verlust auch während der pauschalen Gewinnermittlung auf der Grundlage der fortgeführten StBil. gesondert festgestellt wird (vgl. BFH v. 20.11.2006 – VIII R 33/05, BStBl. II 2007, 261).

Maßgebender Gewinn: Für die Anwendung des § 15a ist der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen (Abs. 5 Satz 4). Diese Regelung wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601) eingeführt. Durch diese Regelung sollte die bis dahin bestehende Rechtsunsicherheit über das Verhältnis zwischen § 5a und 15a beseitigt werden. Es war umstritten, ob die Regelung nur klarstellenden Charakter hatte (s. Anm. 93 in der Voraufgabe – Stand Oktober 2011 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; zu den möglichen gesetzlichen Alternativen, die bei der Konzeption des § 5a diskutiert wurden, s. WEILAND in LBP, § 5a Rz. 204 [10/2015]).

Kapitalkonten in der StBil. sind fortzuführen. Der verrechenbare Verlust wird jährlich festgestellt und mit den Ergebnissen der StBil. verrechnet. Dies gilt auch

für etwaige Ergänzungsbilanzen. Diese Ergebnisse aus der StBil. werden wegen der Gewinnermittlung nach § 5a der Besteuerung nicht zugrunde gelegt (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 84 [5/2014]). Damit sind zwei getrennt voneinander laufende Systeme zu berücksichtigen. Der Stpfl. muss neben der Gewinnermittlung nach § 5a noch eine Gewinnermittlung nach BV-Vergleich vornehmen. Bei dieser spricht man von einer sog. Schattenveranlagung.

2. Entwicklung und Verbrauch verrechenbarer Verluste

95

Gesonderte Feststellung: Zum Schluss des Wj., das der erstmaligen Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage vorangeht, sind die verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 4 gesondert festzustellen (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 208 [10/2015]). Der ermittelte verrechenbare Verlust wird auch in den Folgejahren jährlich festgestellt (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 107 [5/2016]).

Entwicklung der verrechenbaren Verluste: Ein verrechenbarer Verlust ist nach § 15a Abs. 2 mit dem während der Tonnagebesteuerung nach Maßgabe des § 4 Abs. 1 oder § 5 im Wege einer „Schattenberechnung“ zu ermittelnden, der Besteuerung jedoch nicht zugrunde zu legenden Gewinn zu saldieren, und nicht mit dem nach Abs. 1 ermittelten Tonnagegewinn (BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673, unter Hinweis auf BFH v. 20.11.2006 – VIII R 33/05, BStBl. II 2007, 261). Auch eine Verrechnung der Verluste mit aufgelösten Unterschiedsbeträgen gem. Abs. 4 kommt nicht in Frage, da Abs. 5 Satz 4 keine Verrechnung eines nach § 15a Abs. 2 verrechenbaren Verlusts mit einem dem (Tonnage-)Gewinn nach Abs. 4 Satz 3 hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag vorsieht, so dass sich die Frage, ob nach § 15a Abs. 2 verrechenbare Verluste vorrangig mit im Wege einer „Schattenberechnung“ ermittelten Steuerbilanzgewinnen oder mit nach Abs. 4 Satz 3 hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen zu verrechnen sind, nicht stellt (BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673; krit. hierzu GLASENAPP, BB 2012, 2046).

Handhabung der Finanzverwaltung: BMF (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 32) enthält hierzu folgende Regelungen:

„§ 15a findet während des Tonnagesteuerzeitraums uneingeschränkt Anwendung: Parallel zur Gewinnermittlung nach der Tonnagesteuer wird die Steuerbilanz einschließlich der Kapitalkonten fortgeführt; der verrechenbare Verlust wird jährlich festgestellt und mit den Ergebnissen der Steuerbilanz (Gesamthands- bzw. Ergänzungsbilanz) verrechnet. Im Einzelnen bedeutet dies:

- a) Verrechenbare Verluste aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung sind mit den tatsächlichen laufenden Gewinnen aus der Zeit der Tonnagebesteuerung auszugleichen.
- b) Verluste aus der Zeit der Tonnagebesteuerung erhöhen bereits vorhandene verrechenbare Verluste, auch soweit sie auf die Zeit vor der Tonnagebesteuerung entfallen.
- c) Ein im Zeitpunkt des Ausscheidens oder der Veräußerung eines WG oder der Veräußerung des ganzen Betriebs oder des Ausscheidens eines Gesellschafters noch vorhandener verrechenbarer Verlust ist zunächst mit einem dabei entstehenden Veräußerungsgewinn auszugleichen, auch wenn dieser Veräußerungsgewinn wegen § 5a Abs. 5 Satz 1 durch die Tonnagebesteuerung abgegolten ist; ein nach Gegenrechnung des Veräußerungsgewinns etwa noch verbleibender verrechenbarer Verlust ist beim Unterschiedsbetrag vor dessen Besteuerung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 abzuziehen.
- d) Verrechenbare Verluste sind in den Fällen des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 sowie in den Fällen, in denen das Schiff nicht mehr dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, mit dem im Zusammenhang mit dem Ansatz des Teilwerts gem.

§ 5a Anm. 95–99 G. Abs. 5: Verhältnis zu anderen estl. Vorschriften

§ 5a Abs. 6 entstehenden Gewinn zu verrechnen; ein nach Gegenrechnung eines so entstandenen Gewinns etwa noch verbleibender verrechenbarer Verlust ist beim Unterschiedsbetrag vor dessen Besteuerung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 abzuführen.“

Die Regelung in d) wurde später durch das BMF (BMF v. 10.9.2013 – IV C 6 - S 2133 - a/09/10001:001, BStBl. I 2013, 1152) in folgender Weise verändert:

„Verrechenbare Verluste sind mit dem im Zusammenhang mit dem Ansatz des Teilwerts gem. § 5a Abs. 6 entstehenden Gewinn zu verrechnen; ein danach etwa noch verbleibender verrechenbarer Verlust darf beim Unterschiedsbetrag vor dessen Besteuerung nach § 5a Abs. 4 Satz 3 nicht abgezogen werden.“ (unter Hinweis auf BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673)

Die in 2013 durch das BMF erfolgten Änderungen sollen erstmals für die Wj. Anwendung finden, die nach dem Tag der Veröffentlichung des BFH-Urteils (BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673) im BStBl., also nach dem 30.9.2013, beginnen. Diese „Regelung“ einer Übergangszeit ist bedenklich, denn sie steht uE nicht mit der Entsch. des BFH (BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673) und dem Gesetz in Einklang. Dementsprechend mag sie die FÄ binden, nicht aber die Gerichte. Gegebenenfalls müssen bei anhängigen Verfahren bei Gericht Neuberechnungen bei den Verlustfeststellungen durchgeführt werden.

Gewinn bei Einlagenrückgewähr nach § 15a Abs. 3: Die sich aus § 15a Abs. 3 ergebenden fiktiven Gewinne sind neben dem pauschalen nach § 5a ermittelten Gewinn der Besteuerung zu unterwerfen. In gleicher Höhe sind verrechenbare Verluste nach 15a Abs. 4 festzustellen (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 94 [5/2014]; HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. G 16 [10/2007]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 132 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 220 [10/2015]; zur Entstehung und Qualifizierung der Einlagenminderungen gem. § 15a Abs. 3 s. § 15a Anm. 146 ff.). Diese Rechtsfolge ergibt sich aus dem Sinn und Zweck des § 15a Abs. 3. Es soll eine Nachversteuerung hergestellt werden, wenn Verluste in den Vorjahren stl. berücksichtigt wurden und dies aufgrund der späteren Einlage- oder Haftungsminderung rückwirkend nicht gerechtfertigt war. Hat sich die Verlustverrechnung in den Jahren, in denen der Gewinn noch nicht nach der Tonnage ermittelt wurde, steuermindernd ausgewirkt, muss diese Nachversteuerung neben der Tonnagebesteuerung erfolgen. Hieraus ergibt sich zugleich eine Begrenzung der Hinzurechnung: Hat sich die Verlustverrechnung bisher stl. nicht ausgewirkt, zB weil sie während der Anwendung der Tonnagebesteuerung erfolgt ist, und damit nur in der Schattenrechnung neben der Gewinnermittlung nach § 5a einbezogen wurde, hat auch keine Nachversteuerung zu erfolgen, so dass insofern keine Hinzurechnung vorzunehmen ist (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. G 16 [10/2007]).

Beendigung der Mitunternehmerschaft: Ob bei Beendigung der Mitunternehmerschaft nicht verrechnete, verrechenbare Verluste zusätzlich neben dem pauschalen nach § 5a ermittelten Gewinn zu berücksichtigen sind, wurde noch nicht entschieden (bejahend HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. G 17 [10/2007]; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 134 [11/2016]; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 219 [10/2015]). Unseres Erachtens ist dies davon abhängig, ob diese nicht verrechneten, verrechenbaren Verluste während der Zeit der Tonnagesteuer entstanden sind oder bereits vorher.

96–99 Einstweilen frei.

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

I. Ansatz in Schlussbilanz des letzten Wirtschaftsjahres der Tonnagebesteuerung 100

Abs. 6 regelt, dass in der Bilanz zum Schluss des Wj., in dem Abs. 1 letztmalig angewendet wird, für jedes WG, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen ist. Bei dieser Regelung handelt es sich um eine spezielle Bewertungsvorschrift, die unter Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes den handelsrechtl. Bewertungsvorschriften und auch den stl. Regelungen der §§ 6 ff. aufgrund ihrer systematischen Stellung und ihrem Zweck vorgeht (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1410, nrkr., Az. BFH IV R 39/16).

Rückwechsel: Der Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5a zurück zur herkömmlichen Gewinnermittlung (sog. Rückwechsel) wirft verschiedene Rechtsfragen auf, die zT noch ungeklärt sind (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 78 [5/2014]). Höchststrichterliche Rspr. zu Abs. 6 ist bisher noch nicht vorhanden. Gerade wegen der schlechten wirtschaftlichen Situation in der Schifffahrtsbranche ist es in der Vergangenheit vermehrt zum sog. Rückwechsel gekommen, damit nicht gem. § 5a Gewinne versteuert werden müssen, obwohl tatsächlich Verluste entstanden sind. Gerade wenn der Verkauf des Schiffs zu Verlusten führt, ist die Rückoption wirtschaftlich häufig sinnvoll (ausführl. dazu JACOBS, DB 2014, 863).

Erfassung der stillen Reserven: Die Regelung dient der Erfassung der stillen Reserven, die während der Anwendung des § 5a entstanden sind, und ergänzt somit Abs. 4. Durch Abs. 6 soll sichergestellt werden, dass sämtliche stille Reserven, die sich während der Zeit der Tonnagebesteuerung gebildet haben, mit der pauschalen Besteuerung nach § 5a abgegolten sind (HENNRICHS/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. H 1 [10/2007]; DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 78a [5/2014]). Durch das Ansetzen des Teilwerts ergibt sich in der StBil. ein Gewinn (Teilwertaufstockung), der noch im Zeitraum der Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach Abs. 1 ausgewiesen wird und somit durch Ansatz des pauschal ermittelten Gewinns abgegolten ist (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 253 [10/2015]). Entsprechendes gilt für einen Verlust, der sich bei einer Teilwertabstockung ergibt.

II. Einzubeziehende Wirtschaftsgüter 101

Verhältnis zu Abs. 4: Für alle WG ist ein Teilwert anzusetzen ist. Die Regelung ist nicht dieselbe wie in Abs. 4, der die Bildung der Unterschiedsbeträge regelt, denn Abs. 4 nennt ausdrücklich auch den Buchwert und setzt daher die Bilanzierung voraus (s. Anm. 65). Die Rspr. zu Abs. 4 (BFH v. 29.11.2012 – IV R 47/09, BStBl. II 2013, 324) ist deshalb nicht übertragbar.

HENNRICHS/KUNTSCHIK vertreten die Ansicht, dass für jedes WG, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen sei. Nach dem Wortlaut und dem Zweck der Norm komme es auf die vorherige Akti-

vierung nicht an. Auch bislang nicht aktivierte, insbes. selbstgeschaffene immaterielle WG, seien danach mit dem Teilwert anzusetzen, denn Abs. 6 solle als Spezialregelung dem Aktivierungsverbot gem. Abs. 2 vorgehen. Der Wiedereintritt in die herkömmliche Gewinnermittlung werde vom Gesetz damit wie eine Betriebseröffnung behandelt (HENNRICH/KUNTSCHIK in KSM, § 5a Rz. H 3 [10/2007]; so auch KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 145 [11/2016]). WEILAND ist der Ansicht, dass der Wiedereintritt in die herkömmliche Gewinnermittlung in der Behandlung einer Betriebseröffnung entspreche und der Gesetzgeber keine Einschränkung der einzubeziehenden WG vorgenommen habe, so dass für alle WG ein Teilwert zu bestimmen sei, auch für selbst geschaffene immaterielle WG (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 254 [10/2015]). JACOBS weist darauf hin, dass diese Auffassung zwar zu einer reizvollen Situation führen könne, da AfA-Potential geschaffen werde, ohne dass die entsprechenden Erhöhungen der Werte besteuert werden könnten, weil diese bereits von § 5a abgedeckt seien. Hieraus ergebe sich jedoch spiegelbildlich auch eine Gefahr, denn dann müssten zB auch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Verträgen angesetzt werden, wie sie gerade im derzeitigen Branchenumfeld zB handelsrechtl. für nachteilige Charterverträge gebildet werden müssten. Jacobs vertritt die Ansicht, dass der Wortlaut des Abs. 6 nicht eindeutig sei. Entscheidend sei, dass eine verursachungsgerechte Abgrenzung der Gewinne durchgeführt werden könne. Es müsse also danach differenziert werden, ob die entsprechenden stillen Reserven während der Tonnagesteuer entstanden seien. Wirtschaftsgüter, für die ein wirksames Ansatzverbot bestehe, könnten auch in der letzten Tonnagesteuerbilanz nicht angesetzt werden. Dieses Erg. ergebe sich aus systematischen und teleologischen Gründen. Auch ein Vergleich zu § 13 Abs. 2 KStG zeige, dass eine Durchbrechung der stl. Aktivierungsverbote insbes. für selbstgeschaffene immaterielle WG des AV nicht geplant gewesen sei (JACOBS, DB 2014, 863).

III. Ansatz des Teilwerts

Für die zweite Schnittstelle zwischen Tonnagesteuer und Gewinnermittlung nach dem BV-Vergleich, dem Rückwechsel, hat der Gesetzgeber in Abs. 6 geregelt, dass die Teilwerte anzusetzen sind. Hiermit wollte der Gesetzgeber erreichen, dass ab dem Zeitpunkt der Rückoption die Schiffsgesellschaft behandelt wird wie jede andere Gesellschaft. Werden abnutzbare WG im Betrieb eingesetzt, wird der Gewinn durch die entsprechende AfA reduziert (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1415, nrkr.).

Teilwertermittlung: Die bereits bei § 5a Abs. 4 dargelegten Schwierigkeiten für die Ermittlung des Teilwerts (s. Anm. 67) gelten entsprechend auch für die Ermittlung der Teilwerte gem. Abs. 6. KAHL-HINSCH schlägt deshalb vor, dass bei der Planung einer Rückoption versucht werden sollte, eine tatsächliche Verständigung mit dem FA über die Höhe der Teilwerte, insbes. bezüglich des Schiffs zu erzielen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 145 [11/2016]; so auch JACOBS, 2014, 863). JACOBS weist in diesem Zusammenhang zu Recht darauf hin, dass es bei der Ermittlung der Teilwerte wegen der zahlreichen Notverkäufe im Schifffahrtsbereich zu Schwierigkeiten kommen könnte (JACOBS, DB 2014, 863), da dann zeitnahe Verkäufe keine indizielle Wirkung für den Teilwert haben könnten (DIBARS/KAHL-HINSCH, DStR 2013, 2092). Auch vom Stpfl. vorgelegte Wertgutachten würden von der FinVerw. nicht unbedingt akzeptiert werden. Die von der FinVerw. propagierte Teilwertvermutung in Gestalt linearer Abschreibung von den AK bzw. HK über 25 Jahre unter Vernachlässigung eines Schrottwerts (BMF v. 31.10.2008 – IV C 6 - S 2133 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 956) führt nach der Ansicht von JACOBS in vielen Fällen zu Überbewertungen (JACOBS, DB 2014, 8623).

AfA-Bemessungsgrundlage in Folgejahren: Zur Auslegung des Abs. 6 ist bisher keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorhanden.

Bei einem Rückwechsel nach Abs. 6 bildet der anzusetzende Teilwert die Grundlage für die Abschreibung des WG (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1415, nrkr., Az. BFH IV R 39/16; FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 78/15, EFG 2016, 1785, nrkr., Az. BFH IV R 35/16). Insbesondere sprechen systematische Erwägungen für dieses Erg. (zu den anderen Auslegungsmethoden und der weiteren Argumentation s. FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1415, nrkr.). Liegt der Teilwert unterhalb des bisherigen Buchwerts, liegen in dem betreffenden WG stille Lasten, die in entsprechend umgekehrter Auslegung nach dem Sinn und Zweck des Abs. 6 den späteren nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Gewinn nicht mindern dürfen. Nach der anderen Auffassung, der zufolge die Wirkung des Abs. 6 erst im Zeitpunkt der Veräußerung eintreten soll, müsste in einem derartigen Fall ein negativer „Anhaltewert“ gebildet werden, der vom Schrottwert abzuziehen wäre. Hierdurch ergäbe sich im Zeitpunkt der Veräußerung nicht nur ein unter dem Schrottwert liegender Buchwert, sondern es wäre sogar ein negativer Buchwert denkbar (ebenso JACOBS, DB 2014, 863 [865]). Es ist jedoch nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit der Bestimmung des Abs. 6 einen derartigen Verstoß gegen die allgemeinen Bewertungsvorschriften hätte regeln wollen. Die Abschreibung auf den Teilwert führt nicht zu einer nicht gerechtfertigten, weiteren Subventionierung der Schiffsgesellschaften und zu einer „doppelten“ oder „fiktiven“ AfA (aA GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 21c; WEILAND in LBP, § 5a Rz. 257 [10/2015]), denn zu hohe Abschreibungen, die vor der Option zur Tonnagesteuer geltend gemacht wurden, werden bereits über die Feststellung und spätere Realisierung der Unterschiedsbeträge ausgeglichen. Hat der Stpfl. während der Tonnagesteuer in der Schattenbilanz zu hohe Abschreibungen vorgenommen, haben sich diese grds. nicht auf die Besteuerung ausgewirkt mit Ausnahme der § 15a-Verluste. Soweit nach Abs. 5 Satz 4 für die Anwendung des § 15a der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen ist, die in den StBil. während des Tonnagezeitraums vorgenommene AfA sich also auf die Feststellung des verrechenbaren Verlustes auswirkt, wird diese Auswirkung durch die Teilwertaufstockung nach Abs. 6 in der letzten StBil. des Tonnagezeitraums, die dem zu erlassenden Bescheid nach § 15a wiederum zugrunde liegt, wieder revidiert. Die in dem WG liegenden stillen Reserven werden insoweit erfolgswirksam aufgedeckt und stehen als neues AfA-Volumen zur Verfügung. Schließlich unterliegen die stillen Reserven, die sich nach der Rückoption aufgrund der Abschreibung vom Teilwert möglicherweise bilden, der Besteuerung, wenn das WG das BV verlässt. Eine Subventionierung der Schiffsgesellschaften ist hierin nicht zu sehen.

Im Schrifttum wird ebenfalls überwiegend die Auffassung vertreten, dass der nach Abs. 6 anzusetzende Teilwert vermindert um den Schrottwert die Grundlage für die Bemessung von Absetzungen in den Folgejahren bildet (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 79 [5/2014]; DIBARS, FR 2016, 395; DIBARS/KAHL-HINSCH, DStR 2013, 2092; EBINGHAUS/D'AVOINE/HINZ, BB 2014, 1436 [1439]; JACOBS, DB 2014, 863 [865]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 110 5/2016; KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 146 [11/2016]; SEEGER in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 5a Rz. 27). Zur Begr. wird angeführt, dass die gegenteilige Auffassung systemfremd sei (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 146 [11/2016]) und ggf. zur Nachholung der Versteuerung der strechtl. im Tonnagegewinnermittlungszeitraum nicht zu erfassenden stillen Reserven führe (HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 110 5/2016). Zudem sei bei Teilwerten, die unterhalb der Buchwerte lägen, zu befürchten, dass die Bemessung der Abschreibungen nach den ursprünglichen AK zu Werten unterhalb des Schrottwerts oder gar zu negativen Buchwerten führe (JACOBS, DB 2014, 863 [865]). Die Abschreibung der Teilwertaufstockung solle auch nach der Intention des Gesetzgebers kompensierend zur Auflösung des Un-

terschiedsbetrags wirken (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 79 [5/2014]; DiBARS/KAHL-HINSCH, DStR 2013, 2092). Hierdurch erhalte der Stpfl. – entgegen anderer Behauptungen – keinen ungerechtfertigten künstlichen Vorteil (EBBINGHAUS/D'AVOINE/HINZ, BB 2014, 1436 [1439]). Vielmehr solle der Wechsel der Gewinnermittlungsart als fiktive Anschaffung verstanden werden; dies ergebe sich aus dem Vergleich sowohl mit § 13 Abs. 2 KStG, für den in der Literatur praktisch Einigkeit hinsichtlich der Bemessung der Abschreibungen nach dem Teilwert bestehe, als auch mit Fallgestaltungen im UmwStRecht. Schließlich spreche der Umstand, dass der Veräußerungsgewinn, soweit er auf natürliche Personen entfalle, nicht der GewSt unterliege, gegen ein „Einfrieren“ des Aufstockungsbetrags bis zur Veräußerung des Schiffs (DIBARS, FR 2016, 395).

Andere Stimmen im Schrifttum (WEILAND in LBP, § 5a Rz. 257 f. [10/2015]; GOSCH/SCHINDLER in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 5a Rz. 21c; HENNRICHS/KUNTSCHEK in KSM, § 5a Rz. H 4 [10/2007]) und die FinVerw. (Finanzbehörde Hamb. v. 21.8.2013, Fach-Info 6/2013, 52 - O 1000 - 003/12, unter Nr. 4) befürworten dagegen die Fortsetzung der planmäßigen Abschreibungen auf die historischen AK oder HK bis zu einem aus dem Aufstockungsbetrag und dem Schrottwert gebildeten „Anhaltewert“. Der Zuschreibungsbetrag soll sich danach erst bei Ausscheiden des WG aus dem BV gewinnmindernd auswirken. Zur Begr. wird angeführt, dass die Vorschrift keine weitergehende Subventionierung durch Schaffung zusätzlichen Abschreibungsvolumens beabsichtige.

Während die erstgenannte Auffassung den nach Abs. 6 angesetzten Teilwert abzüglich des Schrottwerts mithin als neue AfA-Bemessungsgrundlage ansieht und dieses AfA-Volumen auf eine ggf. zu schätzende RestND verteilt, verschiebt die zweite Auffassung die Auswirkung der Vorschrift auf den Zeitpunkt, in dem das Schiff das BV verlässt, indem bei der Berechnung des – bei natürlichen Personen nach § 7 Satz 2 GewStG nicht der GewSt unterliegenden – Veräußerungsgewinns der sog. Anhaltewert mindernd berücksichtigt wird.

Schrottwert: Ausgangsbasis für die Berechnung der Abschreibungen ist der Teilwert abzüglich des Schrottwerts. Seeschiffe werden nach der Rspr. des BFH nicht bis auf einen Erinnerungswert von 1 € abgeschrieben, sondern auf den am Ende der ND verbleibenden Restwert (Schrottwert). Maßgeblich hierfür ist der Zeitpunkt der Teilerwertermittlung und nicht der Schrottwert, der bei Anschaffung der Schiffe ermittelt wurde, denn der Schrottwert unterliegt ebenso wie der Wert des Schiffs erheblichen Schwankungen.

Maßgebliche Nutzungsdauer: Höchststrichterlich geklärt ist ebenfalls noch nicht, in welchem Zeitraum die Abschreibungen auf den Teilwert vorzunehmen sind.

Unseres Erachtens ist die RestND im Einzelfall zu ermitteln (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1415, nrkr.; so auch GOSCH in KIRCHHOF, 16. Aufl. 2017, § 5a Rz. 131; aA ist DIBARS. Er meint, dass regelmäßig fünf Jahre anzusetzen seien. Dieses sei der Zeitraum, der sich aus den sog. Zweitmarkt- oder Gebrauchtanweisungen ergebe, DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 79 [5/2014]).

Ist in dem Schiffsprospekt eine deutlich längere geplante ND als zwölf Jahre prognostiziert worden, kann uE im Einzelfall davon ausgegangen werden, dass die zwölf Jahre aus der AfA-Tabelle (s. Anm. 67) zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen. Dies gilt insbes., wenn noch zusätzlich im Prospekt anschließend von einem hohen Verkaufspreis ausgegangen wird. In einem solchen Fall muss ggf. durch ein vom Stpfl. oder vom Gericht in Auftrag gegebenes Gutachten geklärt werden, welche konkrete RestND das Schiff hat. Verwaltungsanweisungen, nach denen grds. von fünf Jahren ausgegangen werden kann, sind uE weder für das Gericht bindend, noch führen sie grds. im Einzelfall zu angemessenen Ergebnissen. Dies gilt insbes., weil für die konkrete RestND der konkrete Erhaltungszustand des Schiffs maßgeblich ist.

Stellt sich heraus, dass die bisher angenommene ND (meistens zwölf Jahre) nicht den tatsächlichen Umständen entspricht, muss geprüft werden, wie sich diese zu niedrig angenommene Abschreibungsdauer auswirkt. In vielen Fällen wird dabei auch zu klären sein, ob von einer tatsächlichen Verständigung der Beteiligten über die betriebliche ND auszugehen ist. Diese Beurteilung muss im Einzelfall getroffen werden. Einigen sich FA und ein Stpfl. bei einer Schlussbesprechung nach durchgeführter Bp. oder im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens auf einen höheren Abschreibungssatz als den Regelsatz, so sind das FA und der Stpfl. hieran auch für die künftigen Jahre der Nutzung gebunden, es sei denn, es stellt sich zwischenzeitlich heraus, dass die Schätzung der ND des WG erheblich von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht. In diesem Fall könnte dementsprechend zumindest zunächst eine Bindung durch den Grundsatz von Treu und Glauben entstanden sein (vgl. BFH v. 7.2.1975 – VIR 133/72, BStBl. II 1975, 478). Gegebenenfalls muss in diesem Zusammenhang geprüft werden, ob Bilanzierungsfehler vorliegen und ob diese ggf. noch zu Änderungen führen können. Zwar sind die StBil. sowie die Sonder- und Ergänzungsbilanzen auch während der Besteuerung nach Abs. 1 fortzuführen und beim FA einzureichen (BMF v. 12.6.2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl. I 2002, 614 Rz. 36), doch sind diese sog. Schattenbilanzen für die Gewinnermittlung nach Abs. 1 nicht maßgeblich (BTDrucks. 13/10710, 4; s. Anm. 94). Bilanzierungsfehler wirken sich daher während des Tonnagezeitraums nicht unmittelbar auf die StFestsetzung aus. Etwas anderes gilt indes insoweit, als nach Abs. 5 Satz 4 für die Anwendung des § 15a der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen ist (hierzu s. FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1415, nrkr., Az. BFH IV R 39/16).

Ergänzungsbilanzen: Wie sich vorhandene Ergänzungsbilanzen auf die Teilwerte auswirken, wurde bisher noch nicht höchstrichterlich entschieden. Das FG Hamb. (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, EFG 2016, 1415, nrkr., Az. BFH IV R 39/16) hat diese Frage offen gelassen. KAHL-HINSCH erläutert, dass die FinVerw. bei der Verteilung des aufgestockten Teilwerts „Schiff“ zunächst die Ergänzungsbilanzen vom Aufstockungsbetrag abzieht und dann den verbleibenden Aufstockungsbetrag entsprechend der Kapitalquote verteilt (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 146a [11/2016]; s. das Beispiel bei WEILAND in LBP, § 5a Rz. 2593 [10/2015]). JACOBS vertritt die Ansicht, dass die Werte aus der Ergänzungsbilanz auf den Aufstockungs- bzw. Abstockungsbetrag anzurechnen seien, der sich dann ergebende Wert aber nicht entsprechend dem Kapitalanteil, sondern disquotale zu verteilen teilen sei, da bei der Verteilung die ursprünglichen Werte aus der Ergänzungsbilanz einbezogen werden müssten (JACOBS, DB 2014, 863). Die Ansicht von JACOBS ist uE dogmatisch durchaus überzeugend, könnte aber in der Praxis zu erheblichem Aufwand führen.

Verrechenbare Verluste sind mit dem im Zusammenhang mit dem Ansatz des Teilwerts gem. Abs. 6 entstehenden Gewinn zu verrechnen; ein danach etwa noch verbleibender verrechenbarer Verlust darf beim Unterschiedsbetrag vor dessen Besteuerung nach Abs. 4 Satz 3 nicht abgezogen werden (BMF v. 10.9.2013 – IV C 6 - S 2133a, BStBl. I 2013, 1152, Rz. 32 Buchst. d unter Hinweis auf BFH v. 31.5.2012 – IV R 14/09, BStBl. II 2013, 673).

Negative Kapitalkonten: Zur Frage, wie negative Kapitalkonten im Rahmen einer Rückoption zu behandeln sind, existiert noch keine Rechtsprechung. Unseres Erachtens müssten diese gewinnerhöhend aufgelöst werden (so auch WEILAND in LBP, § 5a Rz. 212 und Beispiel Rz. 214 [10/2015]). Damit werden die verrechenbaren Verluste aufgebraucht. KAHL-HINSCH vertritt eine andere An-

sicht. Sie sieht die bessere Lösung darin, einen Ausgleichsposten zu schaffen (KAHL-HINSCH in LADEMANN, § 5a Rz. 146b [11/2016]). Allerdings meint sie, dass nach den durchgeführten Teilwertaufholungen gem. Abs. 6 die Kapitalkonten der einzelnen Beteiligten idR einen positiven Stand aufwiesen (DIBARS/KAHL-HINSCH, DStR 2013, 2092).

Einzelne Wirtschaftsgüter: Die Regelung des Abs. 6 gilt entsprechend für einzelne WG, die aus dem Bereich der Gewinnermittlung durch die Tonnage in den gewerblichen Bereich wechseln, für den der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt wird (DIBARS in FROTSCHER, § 5a Rz. 78a [5/2014]; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rz. 110 [5/2016]).

103–104 Einstweilen frei.

105

I. ABC der Tonnagesteuer

Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen: gesetzlich nicht normiertes Tatbestandsmerkmal für § 5a Abs. 1; s. Anm. 22.

Bare-boat-Charter begründet ein reines Vermietungsverhältnis, denn es wird lediglich das Schiff verchartert, ohne dass dieses ausgerüstet wird (§ 553 HGB); s. Anm. 37.

Bereederung: Geschäftsbesorgung eines Schiffsbetriebs in kommerzieller technischer und personeller Hinsicht; s. Anm. 27.

Bereederungsentgelte: Siehe Anm. 83.

Betriebsbezogener Antrag: Der Antrag gem. § 5a Abs. 3 ist betriebsbezogen zu stellen; s. Anm. 55.

Betriebstage: Berechnungsgröße bei der Gewinnermittlung nach § 5a; s. Anm. 31.

Bindungswirkung: Der Antrag bindet den Stpfl. für zehn Jahre; s. Anm. 60.

Chartervertrag ist auf die gewerbsmäßige Beförderung von Gütern gerichtet und wird zwischen dem Charterer und dem Beförderer abgeschlossen; s. Anm. 37.

Erstfrist ist die Frist, innerhalb derer der Stpfl. erstmalig einen Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage stellen kann; s. Anm. 55.

Erstjahr ist in Abs. 3 legaldefiniert; s. Anm. 55.

Erstregister: Seeschiffsregister bei den Amtsgerichten; s. Anm. 39.

Folgefrist: Wenn der Antrag nicht innerhalb der Frist des Abs. 3 Satz 1 gestellt wurde, kann er frühestens zehn Jahre später gestellt werden; s. Anm. 59.

Geschäftsleitung im Inland: Legaldefinition in § 10 AO; s. Anm. 21.

Gewinnvorab: Abzugsgrenzen von der Sondervergütung, die gem. Abs. 4a Satz 3 hinzuzurechnen ist; s. Anm. 82.

Hafen: Siehe Anm. 41.

Handelsschiff ist ein in der gewerblichen Schifffahrt eingesetztes Schiff; s. Anm. 35.

Hilfsgeschäfte sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen; s. Anm. 46.

Indienststellung wird in Abs. 3 Satz 1 legaldefiniert; s. Anm. 55.

Inländisches Seeschiffsregister: Beim deutschen Seeschiffsregister wird unterschieden zwischen den Seeschiffsregistern (umgangssprachlich auch „Erstregister“) und dem Internationalen Seeschiffregister (ISR, umgangssprachlich auch „Zweitregister“); s. Anm. 39.

Kreuzfahrtschiffe: Es ist umstritten, ob solche die Voraussetzungen des § 5a erfüllen können; s. Anm. 40.

Mischbetriebe: In einem Betrieb werden nicht nur Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben, sondern auch andere gewerbliche Einkünfte erzielt; s. Anm. 29.

Nebengeschäfte sind solche Geschäfte, die nicht den eigentlichen Zweck der unternehmerischen Betätigung ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber in seiner Folge vorkommen und nebenbei miterledigt werden; s. Anm. 46.

Nettoraumzahl: Raummaßzahl, die den Gesamthalt aller Laderäume eines Schiffs in Kubikmetern angibt, Berechnungsgröße für die Berechnung des Gewinns nach Abs. 1; s. Anm. 29.

Rückoption oder Rückwechsel: Der Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 5a zurück zur herkömmlichen Gewinnermittlung; s. Anm. 100.

Schattenveranlagung: Neben der Gewinnermittlung gem. § 5a muss eine Gewinnermittlung nach BV-Vergleich vorgenommen werden; s. Anm. 94.

Schiffshandel fällt nicht in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer; s. Anm. 22.

Sondervergütungen müssen gem. Abs. 4a Satz 3 hinzugerechnet werden; s. Anm. 82.

Time-charter ist seit 2013 in § 557 HGB geregelt; s. Anm. 36.

Tonnage: Siehe „Nettoraumzahl“.

Unterschiedsbetrag ist der Wert zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des betreffenden WG; s. Anm. 65.

Veräußerungsgewinne sind von Abs. 1 umfasst; s. Anm. 46.

§ 5a