

## § 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 BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554;  
BStBl. I 2011, 310)

(1) <sup>1</sup>Anstelle 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. <sup>2</sup>Der 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) <sup>1</sup>Handelsschiffe 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. <sup>2</sup>Zum 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 Hilfsgeschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter. <sup>3</sup>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. <sup>4</sup>Sind 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. <sup>5</sup>Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist gleichgestellt, wenn Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr über-

wiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen eingesetzt werden; die Sätze 2 bis 4 sind sinngemäß anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Vor 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. <sup>3</sup>Bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern. <sup>4</sup>Das 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. <sup>5</sup>Wird 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. <sup>6</sup>Die Sätze 2 bis 4 sind insoweit nicht anwendbar. <sup>7</sup>Der Steuerpflichtige ist an die Gewinnermittlung nach Absatz 1 vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, in dem er den Antrag stellt, zehn Jahre gebunden. <sup>8</sup>Nach Ablauf dieses Zeitraumes kann er den Antrag mit Wirkung für den Beginn jedes folgenden Wirtschaftsjahres bis zum Ende des Jahres unwiderruflich zurücknehmen. <sup>9</sup>An die Gewinnermittlung nach allgemeinen Vorschriften ist der Steuerpflichtige ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem er den Antrag zurücknimmt, zehn Jahre gebunden.

(4) <sup>1</sup>Zum 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. <sup>2</sup>Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einheitlich festzustellen. <sup>3</sup>Der 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.

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

(4a) <sup>1</sup>Bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 tritt für die Zwecke dieser Vorschrift an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft. <sup>2</sup>Der nach Absatz 1 ermittelte Gewinn ist den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen.

<sup>3</sup>Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 sind hinzuzurechnen.

(5) <sup>1</sup>Gewinne nach Absatz 1 umfassen auch Einkünfte nach § 16. <sup>2</sup>§§ 34, 34c Absatz 1 bis 3 und § 35 sind nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Rücklagen 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. <sup>4</sup>Für 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.

Autor: Klaus **Voß**, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht u. Verwaltungsrecht, Meppen

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 5a</b>	1		
<b>II. Rechtsentwicklung des § 5a</b>	2	b) Verfassungsmäßigkeit des § 5a	6
		c) Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht	7
<b>III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 5a mit dem Grundgesetz und dem Gemeinschaftsrecht</b>		<b>IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 5a</b>	10
1. Bedeutung der Tonnagegewinnermittlung	3	<b>V. Verhältnis des § 5a zu anderen Vorschriften</b>	
2. Vereinbarkeit des § 5a mit dem Grundgesetz und dem Gemeinschaftsrecht		1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	11
a) Beurteilungsmaßstäbe für verfassungs- und unionsrechtliche Vereinbarkeit	5	2. Verhältnis zum KStG, UmwStG und GewStG	12
		3. Verhältnis zum AStG	15
		<b>VI. Verfahrensfragen zu § 5a</b>	18

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

	Anm.		Anm.
<p><b>I. „Tonnagesteuer“ als besondere Gewinnermittlungsart . . . . .</b></p>	20	<p><b>III. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Tonnage-Gewinnermittlung anstelle des Betriebsvermögensvergleichs</b></p>	
<p><b>II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1: Gewerbebetriebe mit Bereederung im Inland und Antragserfordernis</b></p> <p>1. Tonnagegewinnermittlung nur für Gewerbebetriebe im Inland . . . . .</p> <p>2. Bereederung im Inland . . . . .</p> <p>3. Unwiderruflicher Antrag des Steuerpflichtigen . . . . .</p>	21 25 29	<p>1. Pauschalierung, soweit der Gewinn auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt . . . . .</p> <p>2. Tonnage-Gewinnermittlung anstelle des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 oder § 5 . . . . .</p>	30 31
		<p><b>IV. Bemessungsgrundlage als Rechtsfolge des Abs. 1 (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b></p>	32

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

	Anm.		Anm.
<p><b>I. Legaldefinition des Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Abs. 2 Satz 1)</b></p> <p>1. Einsatz eigener oder gecharterter Seeschiffe . . . . .</p> <p>2. Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem deutschen Seeschiffsregister eingetragen sind . . . . .</p> <p>3. Einsatz im internationalen Verkehr</p> <p style="margin-left: 20px;">a) Im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern eingesetzt . . . . .</p> <p style="margin-left: 20px;">b) Einsatz im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See . . . . .</p>	36 37 40 43	<p><b>II. Vercharterung als Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Abs. 2 Satz 2–4)</b></p> <p>1. Vercharterte Handelsschiffe (Abs. 2 Satz 2) . . . . .</p> <p>2. Gecharterte Handelsschiffe, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind (Abs. 2 Satz 3) . . . . .</p> <p>3. Gecharterte Handelsschiffe, die nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind (Abs. 2 Satz 4) . . . . .</p>	45 47 48
		<p><b>III. Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gleichgestellter Einsatz zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energiespeicherstätten (Abs. 2 Satz 5)</b></p>	49

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Grund und Bedeutung der Neufassung des Abs. 3 . . .</b>	60		
<b>II. Unwiderruflicher Antrag und Zehnjahresbindung</b>			
1. <b>Zeitpunkt (Abs. 3 Satz 1)</b>			
a) Wirtschaftsjahr der Indienststellung . . . . .	61	3. <b>Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 3 Satz 3 und 4) . . . . .</b>	64
b) Rückwirkung der Antragstellung auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs der Antragstellung und Indienststellung . . . . .	62	4. <b>Weitere Antragstellung nach versäumter Erstantragstellung (Abs. 3 Satz 5 und 6) . . . . .</b>	65
2. <b>Vor Indienststellung erwirtschaftete Gewinne im Fall der Antragstellung (Abs. 3 Satz 2) . . . . .</b>	63	5. <b>Bindungswirkung der Antragstellung durch Gewerbebetrieb für zehn Jahre und Rückkehr zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften (Abs. 3 Satz 7–9) . . . . .</b>	66

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Feststellung des Unterschiedsbetrags bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4 Satz 1) .</b>	71	2. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei Ausscheiden aus dem Begünstigungskontext (Abs. 4 Satz 3 Nr. 2)	75
<b>II. Gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags (Abs. 4 Satz 2) . . . . .</b>	73	3. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags bei Ausscheiden eines Gesellschafters (Abs. 4 Satz 3 Nr. 3) . . . . .	76
<b>III. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags zum Tonnagegewinn bzw. zum nach allgemeinen Vorschriften ermittelten Gewinn in späteren Jahren (Abs. 4 Satz 3)</b>		<b>IV. Späteres Hinzukommen von Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 4) . . . . .</b>	78
1. Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach Ablauf des Begünstigungszeitraums (Abs. 4 Satz 3 Nr. 1) . . . . .	74		

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

	Anm.
	Anm.
<p><b>I. Personengesellschaft als Steuerpflichtiger für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 4a Satz 1) . . . . .</b> 81</p> <p><b>II. Maßgeblichkeit des Anteils am Gesellschaftsvermögens für Zwecke der Gewinnverteilung (Abs. 4a Satz 2) . . . . .</b> 82</p>	<p><b>III. Hinzurechnung der Sondervergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 (Abs. 4a Satz 3) . . . . .</b> 83</p>

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

	Anm.
	Anm.
<p><b>I. Überblick zu Abs. 5 . . . . .</b> 90</p> <p><b>II. Begünstigter Veräußerungsgewinn iSd. § 16 (Abs. 5 Satz 1) . . . . .</b> 91</p>	<p><b>III. Ausschluss von Doppelbegünstigungen (Abs. 5 Satz 2 und 3) . . . . .</b> 92</p> <p><b>IV. Verrechenbare Verluste nach § 15a während der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 5 Satz 4) . . . . .</b> 93</p>

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

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

**Schrifttum:** GREBNER, Die Rechtsstellung der Bohrinsel, AWD 1974, 75; SCHAPS-ABRAHAMS, Das Seerecht, 4. Aufl., Berlin 1978; KRÖGER, Praktische Erfahrungen mit Bareboat-Charter-Registern, 1988, 173; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988; WERBKE, Neue Akzente im Seerecht: Flaggenrecht, Rechtsbereinigung, Rechtsüberleitung, TranspR 1990, 317; RAMMING, Die Employment-Klausel, TranspR 1993, 267; ZSCHOCHÉ, Die Rechtsnatur der Zeitcharter, VersR 1994, 389; MANKOWSKI, Seerechtliche Vertragsverhältnisse im internationalen Privatrecht, Tübingen 1995; KAGER/PRINSEN, Tax Incentives for Netherlands-based Maritime Shipping Enterprises Reviewed in an Interna-

tional Context, Intertax 1996, 118; STEVENS, Neuerungen in der Besteuerung von Seeschiffahrtsgewinnen in den Niederlanden, IStR 1996, 322; PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, Heidelberg 1997; BARTHOLL, Offene Fragen zur Tonnagesteuer, Hansa 10/1998, 14; BERING, Die „Tonnagesteuer“ nach dem Seeschiffahrtsanpassungsgesetz, IWB1998 Fach 3, Gr. 3, 1175; HELLER, Stl. Änderungen beim Betrieb von Handelsschiffen, NWB F. 2, 7059 (5.10.1998); JUNG, Der europarechtliche Rahmen der Verkehrspolitik, TranspR 1998, 133; KRUHL, Fließbandarbeit des Gesetzgebers, BB 1998, 1769; Voss/UNBESCHIED, Einbehaltung der Lohnsteuer nach dem Seeschiffahrtsanpassungsgesetz DB 1998, 2341; Voss/STEINBORN, Besteuerung von Schiffahrtsgewinnen, Hansa /1998, 14; Gosch, Ist die Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften gemäß § 32c EStG verfassungswidrig?, DStR 1999, 753; HERBER, Seehandelsrecht, Systematische Darstellung, Berlin 1999; HILDESHEIM, Die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach der Tonnage, (§ 5a EStG), DStZ 1999, 283; KANZLER, Steuerreform: Von der synthetischen Einkommensteuer zur Schedulensteuer?, FR 1999, 363; KOWALLIK, Die Besteuerung der GmbH & Co. KG in den Niederlanden; IStR 1999, 417; SCHULTZE, Zweifelsfragen zur Besteuerung von Seeschiffen im internationalen Verkehr („Tonnagesteuer“), FR 1999, 977; Voss/UNBESCHIED, Anmerkungen zum BMF-Schreiben über die Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG, DB 1999, 1777; BEMM-LINDEMANN, Kommentar zum Searbeitsrecht, 4. Aufl., Uelzen 2000; DIMIGEN, Bareboatcharter und Bareboatregistrierung, Berlin ua. 2000; KANZLER, Einige Notizen zu landwirtschaftsbezogenen Fragen der Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG, Inf. 2000, 513; KOWALLIK, Die niederländische Einkommensteuerreform 2001 („Wet Inkomstenbelasting 2001“) und ihre Auswirkungen auf das „Holland-Fonds“-Modell, IStR 2000, 300; KRANZ, Die Gewinnermittlung nach § 5a EStG – Überlegungen zum sachl. Umfang des pauschal ermittelten Gewinns, DStR 2000, 1215; RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl., München 2000; RUBBENS/STEVENS, Einführung der deutschen Tonnagesteuer – Ein Vergleich mit der niederländischen Regelung, IStR 2000, 1; VANISTENDAEL, Steuerliche Hilfsmaßnahmen und schädliche Steuerkonkurrenz, DStJG Bd. 23 (2000) Köln, 299; KELLERMANN/TREISCH, Europäische Unternehmensbesteuerung, Wiesbaden 2001; RILLAART ua., Niederlande: Steuerreform 2001 und weitere Reformvorhaben, IStR 2001, 171; CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, Köln 2002; FICK, Aktuelle Fragen aus der Praxis der Außenprüfung, StBp. 2002, 113; LEIBLE/HOFFMANN, Überseering und das (vermeintliche) Ende der Sitztheorie, RIW 2002, 933; SCHMIDT ua., Sind Hollandfonds für deutsche Anleger noch attraktiv?, IStR 2002, 129; PAEFGEN, Gezeitenwechsel im Gesellschaftskollisionsrecht, WM 2003, 565; WASSERMAYER in HERZIG, Organschaft, Stuttgart 2003; EIDENMÜLLER, Ausländische Kapitalgesellschaften im deutschen Recht, München 2004; FRENZ, Handbuch Europarecht, Berlin/Heidelberg/New York 2004; GLOCKAUER, Das Seeschiffahrtsanpassungsgesetz: Rettungsanker für die deutsche Handelsschiffahrt?, TranspR 2004, 45; KOLLRUSS, Die neuen Organschaftsregeln in den Niederlanden und Double-Dip-Strukturen für deutsche Outbound-Investitionen, IStR 2004, 5; SYDOW, Neuregelungen bei der Tonnagesteuer, NWB 2004, Fach 3, 12829; WALDENS/FODDANU, Steuerliche Organschaft in den Niederlanden: neue Chancen für internationale Konzerne, PISr 2004, 91; GSCHWENDTNER, Sondervergütungen und sonstige Sonderbetriebseinnahmen bei mittelbaren Leistungsbeziehungen in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 771; LANG ua., Kölner Entwurf eines Einkommenssteuerergesetzes, Köln 2005; LÜDICHE in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer Internationales Recht Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005; MÜSSENER, Das StSystem in den Niederlanden im Überblick, IWB Gr. 2, 331; SCHÖN in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer Internationales Recht Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005; SCHAUMBURG in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer Internationales Recht Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005; THÖMMES in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer Internationales Recht Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, München 2005; Voss/SWATERS, Tonnagesteuer in den Niederlanden, Hansa 10/2005, 10; GEIGER, Die Ertragsbesteuerung der Konzernunternehmung in den Niederlanden nach dem Konzept der fiskalen Einheit, IWB Gr. 5, 362; KANZLER, „Tarifbegrenzungsbeschluss“ des BVerfG und Zukunft der Einkommensteuer – BVerfG macht Weg für Schedulensteuerung frei, NWB F. 3, 3191 (18.9.2006);



BARTSCH, Die Besteuerung des Auflösungsgewinns eines bei Übergang zur Tonnagegewinnermittlung nach § 5a Abs. 4 EStG gebildeten Unterschiedsbetrages, BB 2009, 1049; DISSARS, Grundzüge der Besteuerung nach der Tonnage, NWB 2009, 3656; v. GLASENAPP, Die Änderungen im Tonnagesteuererlass durch das Schreiben des BMF vom 31.10.2008, DStR 2009, 1462; RAUPACH/POHL/TÖBEN/SIEKER, Praxis des Internationalen Steuerrechts, Herne 2009; LANG, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, IStR 2010, 570; MARTINEN, Die Tonnagesteuer, eine ökonomische Analyse, Frankfurt 2010; Voss, Alles, was Krise ist, Hansa 2009, 78 u. 94; Voss, Der Befrachter zwischen Bereederung und Ausrüstung im In – und Ausland, Hansa 2011, 94; KEMSAT/HACKERT, Tonnagesteuer - Antrag ins Blaue als gesetzlicher Regelfall, NWB 2011, 1967; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Köln 2011.

1

### I. Grundinformation zu § 5a

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

§ 5a regelt die Einzelheiten dieser pauschalen Gewinnermittlungsart in sechs Absätzen. Abs. 1 formuliert die generellen Voraussetzungen und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, Abs. 2 und 5 regeln im Detail Zurechnungsfragen dieser Gewinnermittlungsart und definieren maßgebliche Begriffe wie zB Betrieb von Handelsschiffen, Abs. 3 trifft Regelungen zur Ausübung des Wahlrechts und zur Bindungswirkung, Abs. 4 und Abs. 6 normieren Fragen des Übergangs von der regulären GW zur Tonnagegewinnermittlung und umgekehrt, während Abs. 4a zur Anwendung der Vorschrift auf Mitunternehmer-schaften von einer gesellschaftsbezogenen Sicht ausgeht.

2

### II. Rechtsentwicklung des § 5a

**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 SchAnpG). Abs. 4 ist erstmals für Wj. anzuwenden, die vor dem 1.1.1999 enden. Die erforderliche Genehmigung der EU-Kommission wurde am 21.12.1998 bekannt gemacht (BGBl. I 1998, 4023).

**StEntlG 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 (Euromrechnungsrücklage) 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 Anwendungsvor-



schrift (§ 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.

**StEuglG 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.

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

**SeeVerkRÄndG 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 SeeVerkRÄndG 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.

**BestG-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.

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

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

Nach der ursprünglichen Fassung sollte der Antrag erstmals für Wj. gestellt werden können, die nach dem In-Kraft-Treten des Art. 6 Seeschiffahrtsanpassungsgesetz (1.1.1999) beginnen (§ 52 Abs. 15 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002), mithin bei Wj. = Kj. erst für 2000 bei Antragstellung in 2000. Abweichende Wj., die in 1999 endeten, wären nicht mehr einbezogen gewesen.

Die FinVerw. (BMF v. 24.6.1999, BStBl. I 1999, 669 – Tz. 15) vertrat jedoch uE zutreffend die Ansicht, dass eine Antragstellung bereits für 1999 möglich sei. Nur diese Ansicht verträgt sich uE mit dem grundsätzlichen Anwendungsbereich der Vorschrift für Wj., die nach dem 31.12.1998 enden (§ 52 Abs. 15 Satz 1) Die FinVerw. ging von einer Billigkeitsregelung im Vorgriff auf eine gesetzliche Regelung (StBereinG 1999) aus (nunmehr BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 641 – Tz. 15), Abschaffung des § 34v Abs. 4 aF verfassungsgemäß, vgl. FG Münster v. 22.10.2009 – 4 K 855/06, EFG 2010, 199, rkr.

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

#### 3 1. Bedeutung der Tonnagegewinnermittlung

Die sog. Tonnagesteuer wurde nach niederländischem Vorbild und im Anschluss an entsprechende Maßnahmen in anderen europäischen Ländern (Einführung 1975 in Griechenland, 1996 in Norwegen) zur Stärkung und Sicherung des Seeschiffahrtsstandorts Deutschland eingeführt (Wettbewerb zwischen EU-Registern und EU-fremden Registern). Sie sollte der Neubestimmung der Steuerpolitik für die Seeschiffahrt im europäischen Wirtschaftsraum entsprechen (BFH v. 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277). Auch sollte eine Vereinfachung der Besteuerung dieses Wirtschaftssektors erfolgen. Mit den gewählten Formulierungen sollten die üblichen Formen der Handelsschiffahrt erfasst werden, insbes. Ausrüster nach § 510 HGB, Zeit-, Reise- oder Slotvercharterung eigener oder bareboat-gecharterter Schiffe (vgl. BTDrucks. 13/10271, 7 [8]). Inzwischen haben die meisten EU-Länder diese Besteuerungsart eingeführt (auch Nicht-EU-Staaten wie Indien, Republik Südkorea, Norwegen, Südafrika, USA, vgl. MARTINEN, Die Tonnagesteuer, 2010, 73). Auch wenn die detaillierten Umsetzungen voneinander abweichen, ist eine sektorale Harmonisierung der direkten Steuern auszumachen, vgl. zB Gegenüberstellung der Tonnagesteuersysteme von Deutschland, Niederlande, Belgien, Großbritannien (sog. Niederländisches Modell) und Norwegen, Finnland (sog. Norwegisches Modell), MARTINEN, Die Tonnagesteuer, 2010, 84 ff., im Verhältnis zu den Niederlanden speziell Voss/SWATERS, Hansa 2005, 10 ff.; RUBBENS/STEVENS, IStR 2000, 1 ff.

**Vorschrift zur Tonnagegewinnermittlung als Lenkungsnorm mit Subventionscharakter:** Die Tonnagegewinnermittlung ist materiell dem Wirtschaftsverwaltungsrecht zuzuordnen. Der Staat bezweckt mit ihr ausschließlich, den

Schifffahrtsstandort Deutschland zu sichern, insbes. die Rückführung sich in fremden Schifffahrtsregistern befindender Tonnage. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird nach gerichtlich bestätigten Schätzungen lediglich zu 5 % erfasst, weshalb auch die Anknüpfung an die Nettoraumzahl als möglicher Indikator wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit uE völlig in den Hintergrund tritt; allg. zur Abgrenzung von Lenkungsnormen und Fiskalzwecknormen s. Einf. ESt. Anm. 52 ff.

**Der Verzicht auf das Führen deutscher Flagge** sollte uE auch noch in einem anderen Kontext betrachtet werden. Das Seeschiffahrtsanpassungsgesetz wurde als Gesamtpaket mit der Änderung des Schiffssicherheitsgesetzes (SchSG) verabschiedet. Nach § 2 Abs. 1 SchSG nF gilt das deutsche Schiffssicherheitsrecht – abgesehen von Schiffen in der deutschen Kabotage und Hafensstaatskontrolle – nur für Schiffe, die die Bundesflagge „führen“. Nur in diesem Rahmen besteht die Zuständigkeit der deutschen Schiffssicherheitsbehörden als Flaggenstaat. Mit dem Wegfall des § 5 Abs. 5 SchSV aF besteht daher auch für Schiffe, die in ein inländ. Seeschiffsregister eingetragen und nach § 7 FIRG (s. hierzu Anm. 37) ausgeflaggt werden, keine zwingende Zuständigkeit der deutschen Schiffssicherheitsbehörden mehr. Die neue Rechtslage ermöglicht es vor allem, diejenigen neuen oder gebrauchten Schiffe problemlos in inländ. Seeschiffsregistern registrieren zu lassen und unter fremder Flagge zu betreiben, die früher einer Prüfung durch die Schiffssicherheit nicht standgehalten hätten. Damit wird es ermöglicht, das weltweite Angebot an Neubauten und Gebrauchs Schiffen für die Tonnagegewinnermittlung zu erschließen und die dafür erforderlichen inländ. Bereederungsleistungen auszubauen. Nach früherer Rechtslage kam es insbes. bei ausländ. Bauten zu Problemen, da die deutschen Schiffssicherheitsbehörden hinsichtlich Bauweise, baulicher Beschaffenheit, Ausrüstung etc. strengere Maßstäbe anlegten als zB ausländ. Werften (vgl. auch BTDrucks. 13/9722, 17; GLOCKAUER, TranspR 2004, 45 [49]).

Einstweilen frei.

4

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

### a) Beurteilungsmaßstäbe für verfassungs- und unionsrechtliche Vereinbarkeit

5

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

### b) Verfassungsmäßigkeit des § 5a

6

Die Vorschrift wird im Schrifttum als gleichheitswidrig beurteilt (KANZLER, FR 1999, 363 [365]; GOSCH, DStR 1999, 752 [754]; aA FG Hamb. v. 27.10.2004 – VII 265/02, EFG 2005, 466, Rev. des FA unzulässig BFH v. 25.4.2005 – VIII R 83/04, juris). Eine Ungleichbehandlung ist gegenüber anderen Gewerbetreibenden, insbes. solchen des Transportgewerbes, aber auch gegenüber unbeschr. stpfl. Reedern anzunehmen, die nicht die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechtes nach § 5a erfüllen. Nach dem „Tarifbegrenzungsbeschluss“ des BVerfG muss diese Ungleichbehandlung besonderen Rechtfertigungsanforde-

rungen genügen (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Eine Schedulesbesteuerung ist danach zulässig, wenn nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls verfolgt werden und sich dies zumindest aus der Gesetzesbegründung ergibt (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, FR 2006, 766 – Rn. 71 ff.). Nach den im Tarifbegrenzungsbeschluss des BVerfG aufgeführten lenkungspolitischen Maßstäben dürfte auch die Ungleichbehandlung unterschiedlicher Stpfl. durch die Tonnagesteuer hinreichend sachlich gerechtfertigt sein (KANZLER, NWB F. 3, 3191, 14189 [14197]), der Gesetzgeber ist grds. frei, die Reichweite einer steuerrechtlichen Subvention bzw. Lenkung zu bestimmen, so BFH v. 21.10.2010 (IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277, Gleichheitswidrigkeit stand nicht im Streit; Verfassungsgemäßheit bejahend: FG Hamb. v. 16.12.2009 – 3 K 38/09, juris, hierzu Voss, Hansa 2010, 73; allg. Voss, Hansa 2007, 67)

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

Ist danach die Schaffung des § 5a als Lenkungsnorm hinreichend sachlich gerechtfertigt, so könnte die Norm verfassungswidrig geworden sein, wenn sie ihre Lenkungsziele verfehlt hat. Dies aber hat der Bundesrechnungshof in seinen „Bemerkungen 2006 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes“ zwar eindringlich dargelegt und festgestellt, dass die stl. Begünstigung die Ausflaggun gen weder verhindert hat noch diese Entwicklung umkehren konnte; auch die Anzahl EU-angehöriger Seeleute auf deutschen Schiffen nahm seit dem Jahr 1999 kontinuierlich ab (Bemerkungen des BRH 2006, 127). Diese Annahmen erfolgten jedoch in Verknennung des Umstands, dass § 5a nicht mehr die deutsche Flagge, also die deutsche Staatszugehörigkeit, verlangt.

## 7 c) Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht

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

**Die Niederlassungsfreiheit** (Art. 43 EGV, nunmehr Art. 49 AEUV) (anwendbar trotz der Art. 70–80 EGV (Art. 90–100 AEUV), umstritten, jedoch hM; FRENZ, Hdb. Europarecht, Bd. 1, 2004, Kap. 8, § 3, C III, Rn. 2009; JUNG, TranspR 1998, 137; STREINZ, EUV/EGV, Art. 70 EGV Rn. 9 mwN) ist in den Fällen verletzt (vorbehaltlich einer Rechtfertigung), in denen zB die Befrachtung/das Crewing durch eine im BV gehaltene Tochtergesellschaftsbeteiligung mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erfolgt (keine Bereederung im Inland, so BMF, s. Anm. 25), sog. Outbound-Fall, wobei gleichzeitig Art. 49 EGV (Art. 56 AEUV) einschlägig ist (Art. 56 AEUV subsidiär gegenüber den anderen Grundfreiheiten, so SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, 4.35, unter Hinweis auf Art. 57 AEUV).

Problematische sog. Inbound-Situationen sind Fälle, bei denen eine ausländ. Muttergesellschaft sich durch § 5a aufgrund des Erfordernisses einer inländ. Geschäftsleitung gezwungen sieht, eine inländ. Tochtergesellschaft zu gründen (vgl. zum Problem der

Beeinträchtigung der „Wahlfreiheit“ der [Sekundär-] Niederlassungsform CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 400 ff. und 831 ff. mwN).

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

**Die Dienstleistungsfreiheit** (Art. 49 EGV, nunmehr Art. 56 AEUV) ist insbes. in den Fällen verletzt (vorbehaltlich einer Rechtfertigung), in denen Teilaspekte der Bereederung (zB die Befrachtung durch ein niederländisches Befrachtungskontor) ins EG-Ausland verlagert werden, sog. Outbound-Fall (keine Bereederung im Inland, so BMF, s. Anm. 25). § 5a könnte inländ. Unternehmen einen Anreiz bieten, Verträge mit im Inland tätigen Unternehmen zu schließen und vom Abschluss entsprechender Verträge mit Unternehmen in den anderen Mitgliedstaaten Abstand zu nehmen (vgl. zB EuGH v. 7.5.1985, Rs. C-18/84 [Kommission/Frankreich], EUGHE 1985, I-1339).

**Die Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 56 EGV, nunmehr Art. 63 AEUV) ist in den Fällen verletzt, in denen sich zB vier Einschiffgesellschaften zusammenfinden, um im EG-Ausland bei gleicher Beteiligungsquote eine KapGes. zum Zweck der Befrachtung oder des Crewing zu gründen, wobei es EG-rechtl. nicht geklärt ist, wenn es sich um einen Staat außerhalb der EG handelt, Art. 56 EGV (Art. 63 AEUV): „... und dritten Ländern ...“ (zu letzterem SCHÖN in FS Wassermeyer, 2005, 489; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, 4.37). Darüber hinaus ist auch hier Art. 49 EGV (Art. 56 AEUV) einschlägig, mit Vorrang gegenüber der Kapitalverkehrsfreiheit, wenn deren Beschränkung zwangsläufige Folge der Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit ist (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, 4.38).

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

Der EuGH hat in der Rs. Gilly (EuGH v. 12.5.1998 – Rs. C-336/96, EUGHE 1998, I-2793 [2829]; hierzu und zu den nachfolgenden Ausführungen CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 590) ausgeführt, dass es nicht erwiesen sei, dass die Festlegung des Kassenstaates (Anm.: mittels des Kriteriums der Staatsangehörigkeit) *als solche* nachteilige Auswirkungen auf die betroffenen StPfl. haben könnte. Aus diesen Ausführungen im Zusammenhang mit den Ausführungen des Generalanwalts RUIZ-JARABO COLOMER wird gefolgert, dass eine Beeinträchtigung der konkret im Streit befindlichen Arbeitnehmerfreizügigkeit sich – ganz unabhängig vom verwandten Anknüpfungskriterium – nicht schon aus der Zuteilungsnorm des DBA als solcher (diese sei als neutral anzusehen), sondern erst aus dem innerstaatlichen materiellen Recht ergibt. Vorstehend nunmehr wurde das Anknüpfungskriterium der Zuteilungsnorm des DBA unilateral übernommen und zum Tatbestandskriterium einer innerstaatlichen Subventionsbestimmung gemacht. Wäre dieses Kriterium nicht übernommen worden, so wären Unternehmen anderer Mitgliedstaaten auch nur dann in den Genuss der Vergünstigung gekommen, wenn sie die Geschäftsleitung ins Inland verlegt hätten. Lediglich die Gründung von Zweigniederlassungen, Agenturen usw. iSd. Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EGV (nunmehr Art. 49 AEUV) wäre unzureichend gewesen, da nach Art. 8 OECD-MA das Besteuerungsrecht beim Staat der Geschäftsleitung liegt. Man kann also sagen, dass die Übernahme des Geschäftsleitungskriteriums in das innerstaatliche Recht *nicht kausal* für die Gewährung der Vergünstigung ist und lediglich bezogen auf das innerstaatliche Recht „deklaratorische“ Wirkung zeitigt (sieht man von Staaten ab, mit denen kein DBA abgeschlossen wurde).



► *Anknüpfungspunkt inländische Bereederung als solche*: Man geht davon aus, dass je höher die Hürde des Erfordernisses der inländ. Bereederung gesetzt wird bzw. je weiter dessen Begriffsverständnis ist, desto anfälliger dieses Erfordernis für eine EG-Rechtswidrigkeit ist. Verwiesen wird in den Fällen der Auslagerung von Teilelementen der Bereederung auf Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat auf EuGH v. 26.10.1999 – Rs. C-294/97 – Eurowings, EuGHE 1999, I-7447 (hierzu CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 692).

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

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

► *Anknüpfungspunkt inländisches Seeschiffsregister und Flaggenwechsel*: Aufgrund der Entsch. des EuGH v. 25.7.1991 (Rs. C-221/89 – Factortame Ltd. ua., EuGHE 1991, I-3905) wurde das deutsche Flaggenrecht, woran das Seeschiffsregisterrecht anknüpft, europarechtskonform geändert (HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 91 [92]). Diese Änderungen betrafen jedoch lediglich den Zugang hierzu, nicht den Flaggenwechsel („Wegzugsfall“). Will ein Seeschiff unter deutscher Flagge einen Flaggenwechsel unter Beibehaltung der Eintragung im inländ. Seeschiffsregister zu einem anderen Mitgliedstaat vornehmen, besteht lediglich die im Ermessen der Behörde stehende Ausflagungsmöglichkeit nach § 7 FIRG (s. hierzu Anm. 37).

Diese Problemlage ist nicht zu verwechseln mit dem sog. Wegzug inländ. KapGes. Zur Frage, ob in derartigen Fällen Art. 49 EGV (nunmehr Art. 49 AEUV) tatbestandlich Anwendung findet, vgl. zB bejahend CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 410 ff.; STREINZ, EUV/EGV, Art. 48 EGV Rn. 14; aA EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/97 – Daily Mail, EuGHE 1988, I-5483; EuGH v.

16.12.2008 – Rs. C-210/06 – Cartesio, NJW 2009, 569. Die „Staatszugehörigkeit“ von Schiffen, die keine Rechtssubjekte sind, ist von der „Staatsangehörigkeit“ natürlicher Personen und denen nach Art. 48 EGV (Art. 49 AEUV) gleichgestellter Gesellschaften zu unterscheiden. Demnach müssen die EG-Grundfreiheiten beachtet werden bei der Aufstellung der Voraussetzungen, unter denen ein Schiff einer „Staatszugehörigkeit“ unterworfen wird (EuGH v. 25.7.1991 – Rs. C-221/89 – Factortame Ltd. ua., EuGHE 1991, I-3905 – Rn. 27 ff.). Tatbestandlich ist die Dienstleistungsfreiheit (Bareboat-Vercharterung – Art. 43 EGV [Art. 49 AEUV]) in ihrer Funktion als Beschränkungsverbot einschlägig, da ein vergleichbarer Inlandssachverhalt nicht vorstellbar ist. Die Niederlande beabsichtigen das Führen einer Flagge eines Mitgliedstaats als ausreichend anzusehen.

► *Geschäftsleitungssitzverlegung ins Ausland*: Seeschiffe werden idR in der Rechtsform eine KG betrieben (PersGes. werden von Art. 48 EGV, nunmehr Art. 49 AEUV, erfasst, vgl. EuGH v. 16.12.2008 – Rs. C-210/06 – Cartesio, NJW 2009, 569). Verlegt diese nunmehr ihren Geschäftsleitungssitz ins EG-Ausland unter Beibehaltung einer Betriebsstätte im Inland (Verlust des Besteuerungsrechts, Art. 8 OECD-MA, ggf. Verlust des Rechts zur Führung der deutschen Flagge), so stellt sich die Frage, ob ggf. festgestellte Unterschiedsbeträge direkt zu versteuern sind oder – falls keine Unterschiedsbeträge festgestellt wurden – die weitere Vergünstigung der Tonnagegewinnbesteuerung versagt werden muss. Dieser transnationale Sachverhalt wäre uE lediglich zu vergleichen mit der Situation einer Geschäftsleitungssitzverlegung innerhalb des Inlands; vgl. zu EG-rechtl. Fragen des Wegzugs von Unternehmen SCHAUMBURG in FS Wassermeyer, 2005, 411 mwN; speziell zur Sitzverlegung von PersGes. SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, 17.184.

► *Sachliche Rechtfertigung: Kompensationsverbot, wirksame Steueraufsicht, Verhältnismäßigkeit*: Einer möglichen Diskriminierung kann uE nicht entgeggehalten werden, dass bei einer GW nach § 4 Abs. 1 oder § 5 Abs. 1 insbes. alle Aufwendungen steuerrechtl. in die Bemessungsgrundlage einfließen, was bei der Tonnagegewinnermittlung eben nicht der Fall sei.

Der EuGH hat zB (Urt. v. 28.1.1986 – Rs. C-270/83 – avoir fiscal, EuGHE 1986, 273) entschieden, dass Nachteile, die aus einer Vorschrift resultieren (kein Aufwandsabzug bei der Tonnagegewinnbesteuerung), nicht durch Vorteile aus einer anderen Vorschrift, mit der kein innerer Zusammenhang besteht, kompensiert/gerechtfertigt werden können. Ein Zusammenhang der zur Diskussion stehenden Gewinnermittlungsarten ist jedoch erkennbar nicht gegeben. Diese stehen gesetzlich gewollt in einem Exklusivitätsverhältnis („... anstelle der GW ...“, § 5a Abs. 1 Satz 1). Auch wird das BA-Abzugsverbot bei der Tonnagegewinnbesteuerung, wie der SonderBV-Bereich zeigt, nicht konsequent zu Ende geführt (s. Anm. 81). Der Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der Steueraufsicht (Verhinderung von Missbräuchen) greift nicht. § 5a dient nicht der Missbrauchsabwehr, auch ließe der Tatbestand eine konkrete, am Einzelfall orientierte Prüfung mit der Möglichkeit eines Gegenbeweises nicht zu (vgl. hierzu THÖMMES in FS Wassermeyer, 2005, 207 ff. mwN). Bei Schwierigkeiten der Sachverhaltsaufklärung hat der EuGH wiederholt auf die Amtshilferichtlinie verwiesen vgl. krit. CORDEWENER, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, 939 ff. mwN.

Einstweilen frei.

8–9

#### IV. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich des § 5a

10

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



► *Gewebsteuerrechtlich* bildet § 5a als fingierter Gewerbeertrag die Ausgangsgröße für die Ermittlung der GewSt. (§ 7 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

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

**Persönlicher Geltungsbereich:** Als Gewinnermittlungsvorschrift betrifft die Regelung verschiedene Rechtsformen sowie unbeschr. und beschr. Stpfl.

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

▷ *Bei unbeschr. Steuerpflichtigen iSd. § 1 Abs. 1* findet § 5a bei § 1 Abs. 1 uneingeschränkt Anwendung. Dies gilt auch für Stpfl., die nach § 1 Abs. 3 wie unbeschr. Stpfl. zu behandeln sind (s. zur Gleichstellung mit unbeschr. Stpfl. § 1 Anm. 259). PersGes. sind nicht stpfl. Abs. 4a behandelt die PersGes. lediglich für Zwecke des § 5a als Stpfl. Bei PersGes. spielt die Frage der Art der StPfl. keine Rolle.

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

## V. Verhältnis des § 5a zu anderen Vorschriften

### 11 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

**Verhältnis zu § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6b:** Die Verlustverrechnungsbeschränkung wird durch § 5a verdrängt. Unabhängig hiervon ist die Überlassung an einen Ausrüster (Bareboat-Vercharterung) von § 5a nicht erfasst.

**Die Abzugsbeschränkung für Schuldzinsen** findet nach FinVerw. auf die Durchschnittssatzgewinnermittlungen keine Anwendung (BMF v. 22.5.2000, BStBl. I 2000, 588; glA KANZLER, Inf. 2000, 513 [514] zu § 5a).

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

**Verhältnis zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11:** Das seit 2004 geltende Abzugsverbot soll eine Anwendung des § 5a unter gleichzeitiger Nutzung der Rechtsinstitute der kapitalistischen Betriebsaufspaltung und der körperschaftl. Organschaft sowie der Rspr. des BFH zur unentgeltlichen Nutzungseinlage unterbinden, da durch diese Gestaltung erhebliche Steuerersparnisse erzielt werden könnten.

Bei diesem Modell erwirbt eine Besitz-KapGes. die für einen Reedereibetrieb notwendigen WG, insbes. Schiffe und Container. Die Besitz-KapGes. überlässt sämtliche WG einer Betriebs-KapGes., übt den Betrieb einer Reederei also nicht selbst aus. Zwischen beiden Unternehmen wird vereinbart, dass die Überlassung der WG unentgeltlich erfolgt. Ein Aufwandsabzug bei der Besitz-KapGes. wird versagt.

**Verhältnis zu §§ 15a und 15b:** § 15b knüpft an die reguläre GW an. § 5a sieht in seinem Anwendungsbereich keine Verlustzuweisungsmöglichkeit vor. Wegen des Verhältnisses zu § 15a s. Anm. 93.

**Verhältnis zur Lohnsteuervergünstigung des § 41a Abs. 4:** Zugleich mit der Einf. des § 5a wurde nach § 41a Abs. 4 eine LStErmäßigung für Seeleute eingeführt. Hiernach ist es erlaubt, 40 % der einbehaltenen LSt. unter den dort genannten Bedingungen einzubehalten, vgl. im Einzelnen Voss, DB 1998, 2341. Mit dieser Regelung und der zeitgleichen Einf. der Tonnagegewinnermittlung sollte insbes. eine Trendwende bezüglich der Ausflaggungstendenz deutscher Schiffe bewirkt werden (s. Europäische Kommission, Schr. v. 11.12.1998 – SG (98) D/11575).

**Verhältnis zu § 32c aF (bis VZ 2007):** Bei Ermittlung des Gewinns einer KG, die ein Handelsschiff im internationalen Verkehr iSd. § 5a betreibt, ist die Tarifiermäßigung nach § 32c aF auf eine an den Kommanditisten gezahlte Vergütung iSd. Abs. 4a Satz 3 zu gewähren (so FG Bremen v. 27.8.2002 – 1 K 224/02, EFG 2003, 541, best. durch BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 180, mit krit. Anm. WENDT). § 32c idF des StÄndG 2007 findet auch auf die pauschalierten Gewinne nach § 5a Anwendung.

**Verhältnis zu der Steuerermäßigung des § 34c Abs. 1–3 iVm. § 34d Abs. 1 Satz 1 Nr. 2c:** Die Anwendung der Steuerermäßigung ist nach § 5a Abs. 5 ausgeschlossen (s. Anm. 92)

**Verhältnis zur Erfassung beschr. steuerpflichtiger Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c):** Der gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c die Beförderung durchführende Unternehmer mit Geschäftsleitung im Inland kann dem Grunde nach zu § 5a optieren. Es erfolgt ggf. (nicht bei Buchst. c) pauschal ohne BA-Abzug eine Besteuerung zu 5 % der zuzurechnenden Beförderungsentgelte. Dies entspricht in etwa der Erfassung der tatsächlichen Gewinne bei der Anwendung des § 5a (vgl. FG Bremen v. 27.8.2002 – 1 K 224/02, EFG 2003, 541, rkr.).

**Verhältnis zu den Erklärungspflichten des § 60 EStDV:** Auch während der Tonnagegewinnermittlung sind StBil. (§ 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV) und das besondere Verzeichnis nach Abs. 4 (§ 60 Abs. 3 EStDV) einzureichen, sog. Schattenbilanzierung. Die Pflicht zur handelsrechtl. Bilanzierung ergibt sich bereits aus dem HGB.

## 2. Verhältnis zum KStG, UmwStG und GewStG

12

**Verhältnis zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG) und zu § 4h:** Problemlagen können hier insbes. auftreten, wenn der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr mittels einer KapGes. oder unter Beteiligung derselben an PersGes. erfolgt. Der Schiffsstandort Deutschland kann in dieser fremdfinanzierungsträchtigen Branche mit erheblichen Problemen behaftet sein. Dies macht schon ein einfacher Grundfall deutlich.

**Beispiel:** Eine koreanische Schifffahrtsgesellschaft gründet in Deutschland eine TochterKapGes. Das Schiff soll 50 Mio. € kosten. Es ist eine Fremdfinanzierung von 70 % beabsichtigt. Demnach wird die TochterKapGes. mit 35 Mio. € Eigenkapital ausgestattet. Die TochterKapGes. optiert zu § 5a. Unabhängig von der Frage, ob die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind, finden die Bestimmungen der §§ 8a KStG/4h aufgrund des Vorrangs des § 5a keine Anwendung, da beide Vorschriften eine steuerwirksame GW voraussetzen (vgl. Anm. 31).

**Verhältnis zur Organschaft (§§ 14 ff. KStG):** Reedereien können sich des Instrumentariums der Organschaft bedienen.

- ▶ *Tonnagegewinn ist tauglicher Zurechnungsgegenstand nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG:* Die Tonnagegewinnermittlung tritt als gesetzlich beschriebene Gewinnermittlungsart selbständig neben den steuerrechtl. BV-Vergleich. OT und OG ermitteln ihren steuerl. Gewinn selbständig nach den für sie jeweils geltenden steuerl. Bestimmungen.
- ▶ *Zur Gewinnabführung und Tonnagegewinnzurechnung aus der Sicht der OG* als zu § 5a optierendes Steuersubjekt und aus der Sicht der OT vgl. allg. WASSERMEYER in HERZIG, Organschaft, 2003, 208 ff.
- ▶ *Steuerart des Organträgers maßgebend:* Das dem OT zugerechnete Organeinkommen, der Tonnagegewinn, ist als Einkommen einer KapGes. ermittelt worden, unterliegt aber unabhängig hiervon den Steuern vom Einkommen nach der Steuerart, die der Rechtsform des OT entspricht. Der Tonnagegewinn unterliegt beim OT mithin der KSt., wenn dieser eine Körperschaft, und der ESt., wenn dieser eine natürliche Person bzw. PersGes. ist. Ist der OT eine PersGes., an der sowohl kstpfl. als auch estpfl. Gesellschafter beteiligt sind, so unterliegt der zugerechnete Tonnagegewinn teils der KSt. und teils der ESt.
- ▶ *Durchbrechung des Maßstabs der Tonnagegewinnzurechnung durch Organschaft:* Für die Zurechnung des Tonnagegewinns auf der Ebene des OT in der Rechtsform einer PersGes. ist der Tonnagegewinnverteilungsschlüssel nicht die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen (Abs. 4a Satz 2) dieser PersGes., sondern der dort geltende handelsrechtl. Verteilungsschlüssel. § 5a Abs. 4a Satz 2 greift nur auf der Ebene des hierzu qualifizierenden Betriebs.

**Verhältnis der Tonnagegewinnermittlung zu den Vorschriften des UmwStG:** Das Grundproblem ist uE in den §§ 4 Abs. 2 Satz 1, 12 Abs. 3 Satz 1, 23 Abs. 1 und 3–4 und 24 Abs. 4 UmwStG (Eintritt in die Rechtsstellung der Übernehmerin, ggf. mit Übergang des Unterschiedsbetrags auf anderes Steuersubjekt) zu sehen.

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

**Abwandlung:** Die Übertragung erfolgt durch Einzelrechtsnachfolge.

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

Nach §§ 23 Abs. 1 und 3, Abs. 4 2. Alt., 12 Abs. 3 Satz 1 UmwStG tritt die übernehmende Körperschaft in die Rechtsstellung der Einschiffs-KG ein (generelles Einrücken in diese Rechtsstellung, sog. Fußstapfentheorie (RÖDDER in RHVL, § 12 Rn. 99)). Dies umfasst uE auch die zehnjährige Bindungsfrist mit den entsprechenden Konsequenzen.

Im Fall einer Buchwertfortführung erfolgt eine Übernahme der Unterschiedsbeträge, bei Zwischenwertansatz eine teilweise Auflösung und entsprechender Erhöhung des Anteils an der GmbH, bei Teilwertansatz eine vollständige Auflösung mit Erhöhung des Beteiligungsansatzes in Höhe des Unterschiedsbetrags, § 5a Abs. 5 Satz 1 iVm. § 16 gilt uE für einen Ansatz des übernommenen Schiffs oberhalb des Buchwerts.

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

**Beispiel** (nach OFD Hannover v. 3.6.2004 – S 2133a - 1 StO 221, nv.): Keine Auflösung des Unterschiedsbetrags iSd. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 bei Einbringung zu Buchwerten gem. § 24 UmwStG (Vorrang des § 24 UmwStG, Zielsetzung des UmwStG, Umstrukturierungen nicht zu behindern), jetzt auch BMF v. 31.10.2008, BStBl. I 2008, 956 – Tz. 28).

**Verhältnis zum GewStG:** Nach § 7 Abs. 1 Satz 3 GewStG *gilt* (Fiktion) der nach § 5a ermittelte Gewinn *als Gewerbeertrag (und nicht nur als Gewinn)* nach § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Demzufolge unterliegen der pauschal ermittelte Gewinn nach Abs. 1, die hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträge nach Abs. 4 und die hinzuzurechnenden Vergütungen nach Abs. 4a der GewSt. (FG Hamb. v. 27.1.2011 – 2 K 183/10, juris, nrkr., Az. BFH IV R 10/11). Insbesondere steht die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags im sachlichen Zusammenhang mit dem Wechsel der Gewinnermittlungsart. Dieser Wechsel ist der Grund der Aufdeckung stiller Reserven. Ein Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe/Veräußerung liegt demnach nicht vor (BFH v. 13.12.2007 – IV R 92/05, BStBl. II 2008, 583; v. 6.7.2005 – VIII R 72/02, BStBl. II 2010, 828; v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 180, so jetzt auch BMF v. 31.10.2008, BStBl. I 2008, 956 – Tz. 37, [38]).

Einstweilen frei.

13–14

### 3. Verhältnis zum AStG

15

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

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

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

**Verhältnis zu § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG:** Nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG gelten Dienstleistungen vorbehaltlich anderweitiger funktionaler Zuordnung grds. als aktive Tätigkeiten, es sei denn:

- die Zwischengesellschaft bedient sich für die Dienstleistung eines an ihr iSd. § 7 AStG beteiligten Steuerinländers oder einer iSd. § 1 Abs. 2 AStG nahestehenden Person, die mit den Einkünften aus der beigetragenen Leistung im Inland stpfl. ist, oder
- die Zwischengesellschaft erbringt Dienstleistungen gegenüber den vorbenannten Personen (zB inländ. Reederei bedient sich ausländ. Crewing-Tochter),

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

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

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

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

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

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

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

**Beispiel:** Eine ausländ. TochterKapGes. Bareboat-verchartert auf der Grundlage des Standard Vertrags „Barecon 89“ (hierzu: DIMIGEN, Bareboatcharter und Bareboatregis-

trierung, 2000, mit Einzelerläuterungen) ein ihr gehörendes Seeschiff an das inländ. Mutterunternehmen, das seinen Gewinn nach § 5a ermittelt. Die inländ. Muttergesellschaft rüstet das Schiff aus und verchartert es unter Zeitcharterbedingungen. Es müssten im Weiteren die Ausnahmetatbestände geprüft werden, keine Mitwirkung trotz 100 %-Beteiligung bei entsprechender Funktionsverteilung und angemessenem Entgelt (vgl. WASSERMAYER in FWB, § 8 AStG Rn. 69a ff.).

Einstweilen frei.

16–17

## VI. Verfahrensfragen zu § 5a

18

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

Im Falle einer Insolvenz erfolgt Antragsstellung zum Übergang zur regulären GW etc. durch Liquidatoren, nicht durch Insolvenzverwalter, da allein die Gesellschafter hiervon betroffen sind und nicht die Insolvenzmasse (so Voss, Hansa 2009, 94).

Einstweilen frei.

19

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

#### I. „Tonnagesteuer“ als besondere Gewinnermittlungsart

20

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

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

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

Abs. 1 sieht im Einzelnen folgende Tatbestandsvoraussetzungen vor:

- Gewerbebetrieb (s. Anm. 21),
- Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland (s. Anm. 2),



- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 s. Anm. 30 f.),
- Bereederung im Inland (s. Anm. 25),
- unwiderruflicher Antrag des Stpfl. (s. Anm. 29).

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 ist:

Gewinnermittlung nach Tonnage anstelle des BV-Vergleichs nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (s. Anm. 30 f.).

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

### 21 1. Tonnagegewinnermittlung nur für Gewerbebetriebe im Inland

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

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

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

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

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

Zum Erfordernis der GW nach § 4 Abs. 1 oder § 5 als Rechtsfolge s. Anm. 30 f.

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

► *Inländische Geschäftsleitung* meint den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO). Maßgebend ist der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung



maßgebliche Wille *gebildet wird*, nicht der Ort, an dem dieser *wirksam wird*. Im Zweifel entscheidet der Ort der kaufmännischen Leitung.

► *Uneinheitliche Rspr. zur Geschäftsleitung*: Es besteht zwar bei der Auslegung des § 10 AO zwischen dem I. und IV. Senat des BFH keine Einigkeit darüber, ob es mehr als einen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung geben kann. Es besteht aber Übereinstimmung darin, dass bei Sachverhalten, bei denen an mehreren Orten Geschäftsleitungsaufgaben wahrgenommen werden, vorrangig eine Gewichtung vorzunehmen ist, um den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung zu bestimmen (vgl. RAUPACH/POHL/TÖBEN/SIEKER, Praxis des Internationalen Steuerrechts, 2009, 4, mwN).

Der BFH (v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86) urteilte, dass die Geschäftsleitung im Ausland liege, obschon die Befrachtung als typisierendes Merkmal der Bereederung zu 40 % im Inland erfolgte. Er kam hierzu ua. infolge einer quantitativen Betrachtungsweise. Der „Mittelpunkt“ der geschäftlichen Oberleitung kann sich *naturgemäß* nur an einem Ort befinden (aA BFH v. 30.1.2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128, unter II. 2.: Geschäftsleitung nahezu gleichrangig an mehreren Orten, auch Betriebsstätte, hierzu LAMBRECHT in Gosch II. § 1 KStG Rn. 47 f. mwN).

Einstweilen frei.

22–24

**2. Bereederung im Inland**

25

Die Bereederung der Handelsschiffe muss in Deutschland stattfinden.

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

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

**Begriff der Bereederung nach Auffassung der FinVerw.** (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614): Er umfasst die „wesentlichen“ Tätigkeiten eines Korrespondentreeders, wie sie sich aus nachfolgender Gegenüberstellung ergeben.

Finanzverwaltung	Korrespondentreeeder
a) Abschluss von Verträgen, die den Einsatz des Schiffs betreffen	§ 493 Abs. 2 HGB „Verfrachtung“
b) Ausrüstung und Verproviantierung	§ 493 Abs. 2 HGB

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

Das Schrifttum folgt dieser Auffassung (vgl. SEEGER in SCHMIDT XXX. § 5a Rn. 9; LINDBERG in FROTSCHER, § 5a Rn. 18; GOSCH in KIRCHHOF X. § 5a Rn. 9). Dies ist uE zutreffend, obschon es den seehandelsrechtl. Begriff der Bereederung als solchen nicht gibt. Die Tonnagegewinnermittlung nimmt wie auch die Einkunftsarten des EStG insgesamt (vgl. hierzu LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 222; s. § 2 Anm. 89) auf ein historisch fixiertes Tätigkeitsbild/Tätigkeitsfeld Bezug. Dies rechtfertigt die Anknüpfung an das Seehandelsrecht. Das Tatbestandsmerkmal der Bereederung im Inland dient der Erschaffung und Haltung hochwertiger Arbeitsplätze *an Land*, wie das Schiffmanagement oder die damit verbundenen Tätigkeiten, und ist die wesentliche Rechtfertigung für die Steuerbegünstigung.

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

**Der Umfang der auszuführenden Tätigkeiten im Inland ist streitig:** Die wesentlichen Tätigkeiten müssen nach Ansicht des BMF v. 12.6.2002 (BStBl. I 2002, 614) zumindest *fast ausschließlich tatsächlich* im Inland durchgeführt werden. Dies gelte auch bei *Delegation einzelner Aufgaben* der Bereederung auf andere Unternehmen. Diese Grenze wird allerdings nicht sklavisch iS einer lediglich quantitativen Betrachtungsweise gewichtet. Sie ist lediglich Ausgangspunkt der Betrachtung, wobei auf der Befrachtung und Bemannung das Schwergewicht liegt. Die aufgelisteten Tätigkeiten seien aber nicht gleich zu gewichten und auch nicht kumulativ zu erfüllen. Hierbei wird auf die Bedeutung der Tätigkeit für den Schifffahrtsbetrieb abgestellt (s. allg. zum Typus Einf. ESt. Anm. 633, vgl. nunmehr Schl.-Holst. FG v. 22.4.2010 – 3 K 66/08, EFG 2010, 1482, rkr.). Das Ge-

richt hat zum einen bestätigt, dass die Tonnagebesteuerung auch für ausflaggte Handelsschiffe (vgl. § 7 FIRG Anm. 37) in Anspruch genommen werden kann und zum anderen ausgeführt, dass das Erfordernis der Bereederung im Inland erfüllt ist, wenn bei der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung im Einzelfall unter Beachtung des Schiffstyps und des Aufgabenbereichs die wesentlichen Bereederungstätigkeiten tatsächlich fast ausschließlich im Inland vorgenommen werden (Sachverhalt: kleines Handelsschiff einer KG; lediglich die Vermittlung der vier Besatzungsmitglieder erfolgte durch ausländische Agenturen, die Auswahl der von den Agenturen vorgeschlagenen Beschäftigten oblag jedoch dem inländischen Komplementär, die zwei Kapitäne waren Angestellte der KG), hierzu Voss, Hansa 2010, 57.

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

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

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

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

Die Einordnung dieses Beispiels im Rahmen des EU-Genehmigungsverfahrens bereitet Schwierigkeiten. Auf der einen Seite wird der Problembereich der doppelt ansässigen KapGes. angesprochen (Wegzugsfall). Auf der anderen Seite wird ausgeführt, dass die strategischen Entscheidungen als Unterpunkt der Bereederung im EU-Ausland erfolgen können. Als allgemeine Entsch. der Unternehmenspolitik in Abgrenzung zum Tagesgeschäft ist dies für die Frage der inländischen Bereederung uE unproblematisch.

► *Im Schrifttum* werden unterschiedliche Maßstäbe zur Bestimmung des Begriffs der Bereederung im Inland angenommen. Während nach einer Auffassung die Bereederung vollständig im Inland erfolgen muss (LINDBERG in FROTSCHER, § 5a Rn. 18), wird nach aA eine mehr als 10 %ige (SEEGER in SCHMIDT XXX. § 5a

Rn. 9) oder mehr als 50 %ige Auslagerung ins Ausland als schädlich angesehen (GOSCH in KIRCHHOF X. § 5a Rn. 9).

► *Bereederung im In- und Ausland* gilt als vormalig vom Inland aus durchgeführt, wenn das Handelsschiff im Wj. *überwiegend* in einem inländ. Handelsregister bzw. Seeschiffsregister) eingetragen ist (glA Gosch in KIRCHHOF X. § 5a Rn. 9)

Eine quantitative Betrachtungsweise könnte sich an der GuV des Schiffsbetriebs orientieren. Dort müsste der gesamte Bereederungsumfang erfasst und in Beziehung zu den nicht im Inland durchgeführten Tätigkeiten gesetzt werden, dies uE aber nur als erster Orientierungspunkt.

**Stellungnahme zum Umfang:** Der Korrespondentenreeder/Vertragsreeder/Manager oder allg. die zur Vertretung des Unternehmens berechnigte Person nimmt mW für die Gesellschaft nur solche Geschäfte wahr, die der Geschäftsbetrieb einer Reederei gewöhnlich (Abgrenzung zu § 164 HGB bei PersGes.) mit sich bringt (Bereederung). Der Aufgabenkatalog des § 496 HGB umfasst das zu identifizierende „Tagesgeschäft“ iSd. § 10 AO, so BFH (v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86, unter II.2.b.bb; s. Anm. 21). Bei der Frage, ob die Geschäftsleitung (§ 10 AO) sich im Inland befindet, muss also demgemäß ggf. eine Gewichtung vorgenommen werden. Beim Merkmal der Bereederung müssen *sämtliche* Geschäftsleitungsaufgaben im Inland vorgenommen werden. Aufgrund der Identifikation der Geschäftsleitungsaufgaben mit den in der Seeschiffahrt hierfür spezifizierten Tätigkeiten der Bereederung kommt es auch für die Bestimmung der Bereederung im Inland uE darauf an, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird, also an welchem Ort alle für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen „von einiger Wichtigkeit“ angeordnet werden (vgl. BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86). Unerheblich ist es demnach, wo die Entscheidungen wirksam werden.

Str. ist im Wesentlichen die Befrachtung und die Bemannung. Die Forderung des BMF (v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614) nach Einstellung der Schiffsoffiziere, insbes. des Kapitäns durch die Reederei selbst als wesentliche Träger nautischen Managements erscheint sachgerecht. Eine reine Förmerei wäre es, den Abschluss der Heuerverträge im Inland zu fordern. Die direkte Arbeitgebereigenschaft der Reederei reicht uE aus. Durch die Anstellung des Kapitäns wird auch kein Landarbeitsplatz geschaffen. Die Anstellung der anderen Seeleute hat nichts mit einem kommerziellen oder nautischen Management bzw. der Rückholung dieses Managements an Land zu tun. Deshalb ist uE vom Gesetzeszweck einzig die Notwendigkeit einer konkreten, das sog. Tagesgeschäft betreffenden strategischen Entsch. im Inland (ausländ. Crewing-Firma ja oder nein) gerechtfertigt.

So auch in der Sache der BFH (v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86: kein Unterschied, ob die Heuerverträge unmittelbar mit den einzelnen Besatzungsmitgliedern oder en bloc mit einem Arbeitnehmerleiher abgeschlossen werden; im Ergebnis auch Schl.-Holst. FG v. 22.4.2010 – 3 K 66/08, EFG 2010, 1482, rkr.: Auswahl der durch Agentur vermittelten Seeleute erfolgte im Inland). Dies ist im Ergebnis auch deshalb sachgerecht, da die Notwendigkeit einer weltweiten Rekrutierung von Seeleuten besteht und zudem einige Staaten (zB die Philippinen) eine Anheuerung nur über staatlich lizenzierte Firmen zugelassen. Diese beschäftigungsspezifische Situation war dem Gesetzgeber zudem bekannt (vgl. Datum der Entsch. des BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86). Bei der Befrachtung ist dem nicht so, weshalb uE die Beauftragung eines inländischen Befrachters erforderlich ist, dies ist gängige Praxis.

### 3. Unwiderruflicher Antrag des Steuerpflichtigen

29

Anders als bei der GW nach Durchschnittssätzen gem. § 13a wird die StVer-günstigung nur auf unwiderruflichen Antrag des Stpfl. gewährt.

**Steuerpflichtiger** kann jede unbeschr. oder beschr. stpfl. natürliche Person oder Körperschaft iSd. KStG sein. Bei einer Mitunternehmerschaft ist diese nach Abs. 4a Stpfl. (partielles Steuerrechtssubjekt für Zwecke der Tonnagege-winnermittlung), Grundlagengeschäft (vgl. BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, NJW 1996, 1678). Ein wirksamer Antrag ist vom geschäftsführungsbefugten Gesellschafter der PersGes. oder vom Organ der KapGes. zu stellen.

**Unwiderruflichkeit** bedeutet, dass ein einmal gestellter Antrag auf Tonnagege-winnermittlung nicht zurückgenommen werden kann (zur Anfechtungsmöglich-keit öffentlich-rechtl. Willenserklärungen s. CÖSTER in PAHLKE/KOENIG, § 149 AO Rn. 9 mwN zur unterschiedlichen Rspr.).

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

### 1. Pauschalierung, soweit der Gewinn auf den Betrieb von Handelsschif- 30 fen im internationalen Verkehr entfällt

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

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

Sind im Gesamtbetrag der Einkünfte eines Unternehmens auch Einkünfte aus gemischten Betrieben enthalten, so ist für die Anwendung der Tonnagesteuer Voraussetzung, dass BE und BA, die sowohl durch den Betrieb von Handels-schiffen im internationalen Verkehr als auch durch andere gewerbliche Betä-tigungen veranlasst sind, entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen aufgeteilt werden. Dies ergibt sich daraus, dass die Tonnagegewinnermittlung die GW nach § 4 Abs. 1 oder § 5 nur ersetzt, „soweit“ sie auf den Betrieb von Handels-schiffen im internationalen Verkehr entfällt. Es muss somit eine gesonderte Er-mittlung von begünstigten Einkünften stattfinden.

Unter Berücksichtigung der weiteren Qualifikationsbedingungen ist die Tonna-gesteuer demzufolge nur bezüglich jener Aktivitäten eines qualifizierenden Un-ternehmens anwendbar, die Tätigkeiten im Bereich der Handelsschiffahrt im internationalen Verkehr darstellen. Anderweitige Tätigkeiten eines solchen Un-ternehmens können demnach nicht der Tonnagesteuer unterliegen (s. im Einzel-nen Anm. 21).

**Multimodale Beförderung:** Seebeförderung vollzieht sich heute vielfach im Rahmen einer multimodalen Beförderung. Diese umfasst ggf. sowohl Binnenge-wässer als auch Fahrten im internationalen Verkehr (vgl. hierzu HERBER, Seehan-delsrecht, 1999, 354; und §§ 452–452d HGB; RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl.

2000, Anh. § 565 Rn. 14 ff., auch zur Bedeutung dieser Transportart für die Linienreedereien mwN). Auch in diesen Fällen muss je nach Situation eine Aufteilung erfolgen, insbes., wenn der multimodale Beförderer eigene oder hinzugecharterte, ausgerüstete Seeschiffe verwendet. Die ggf. seevertraglich geforderte Umschlagstätigkeit (vgl. hierzu RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, Anh. § 561 Rn. 4 ff.) stellt uE als Annex zum eigentlichen Seefrachtvertrag ein Hilfsgeschäft (s. Anm. 45) dar, vgl. hierzu im Gegensatz § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2b aE: „... einschließlich ... mit solchen Beförderungen zusammenhängenden, sich auf das Inland erstreckenden Beförderungsleistungen.“

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

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

**Bedeutung der Verweisung auf den Betriebsvermögensvergleich:** Der Verweis lediglich auf § 4 Abs. 1 bzw. § 5 deutet darauf hin, dass nur eine Ersetzung der GW auf der ersten Stufe erfolgt (zur zweistufigen GW s. § 4 Anm. 20), außerbilanzielle Hinzurechnungen also Berücksichtigung finden. Dies ist uE jedoch zu kurz gegriffen. Zunächst sei darauf hingewiesen, dass die Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 1 infolge dauernder Veränderungen des Steuerrechts mangels entsprechender Anpassung unvollständig ist (s. WASSERMEYER in HERZIG, Organschaft, 2003, 208 [209]). Zum anderen verfolgt § 5a den Zweck der Förderung des Schiffsstandorts Deutschland und der Vereinfachung der Besteuerung (s. auch FG Bremen v. 27.8.2002 – 1 K 224/02, nv., rkr.; v. 30.8.2002 – 3 K 126/02, nv., rkr.). Dieser Zweck würde ins Gegenteil verkehrt, wenn die Tonnagegewinnermittlung nicht die zweite Stufe der GW umfassen würde. Hierfür spricht auch, dass § 5a im Einzelnen aufführt, wann es zu Hinzurechnungen kommen soll (vgl. § 5a Abs. 4 Satz 3, Abs. 4a Satz 3 und Abs. 5). Demnach meint: „Anstelle der Ermittlung des Gewinns ...“ den Gewinn iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1, der wiederum unter Berücksichtigung der aufgezählten Hinzurechnungen die Bemessungsgrundlage für die GewSt. darstellt; so in der Sache auch BMF v. 24.3.2000, BStBl. I 2000, 453. Der pauschale Verweis auf § 4 Abs. 1 führt infolge der Ersetzungsanordnung uE zur Frage der Rechtsgrundlage der Erfassung des Sonderbetriebsbereichs (vgl. hierzu § 15 Anm. 712 ff., zu Abs. 4a Satz 3 Anm. 83).

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

**Mitunternehmenschaften:** Nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht bedeutet die Verweisung auf § 4 Abs. 1, § 5, dass bei Mitunternehmenschaften nur die GW auf der ersten Stufe erfasst und der Sonderbilanzbereich ausgeblendet wird (s. § 15 Anm. 450 ff. zur zweistufigen GW bei Mitunternehmenschaften). UE erfasst die Tonnagegewinnermittlung auch den Sonderbilanzbereich (s. aber Anm. 83). Auch die Rspr. fordert, dass die Erfassung der Sondervergütungen – ebenso wie die sonstigen SonderBE und -BA – sich nach der Gewinnermitt-



lungsart richtet, der auch die PersGes. unterliegt (s. § 15 Anm. 520 ff. mwN). Die GW der hier in Frage kommenden Seeschiffahrtbetriebe richtet sich aber nach §§ 4, 5. Diese Gewinnermittlungsart soll gerade ersetzt werden: „An Stelle ...“. Bestätigt wird dies durch die Anordnung einer ausdrücklichen Hinzurechnung der Sondervergütungen durch Abs. 4a Satz 3.

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

Die Tonnagegewinnermittlung erfolgt mittels eines Staffeltarifs.

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

0,92 €	bei einer Tonnage bis zu 1 000 Nettotonnen,
0,69 €	für die 1 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 10 000 Nettotonnen,
0,46 €	für die 10 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 25 000 Nettotonnen,
0,23 €	für die 25 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage.

Tonnagegewinnermittlung setzt sich hiernach aus drei Rechengrößen zusammen:

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

Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 4) ist der Betriebstag 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; ausgenommen Tage des Umbaus oder der Großreparatur. Für Kalendertage, die keine Betriebstage sind, bleibe es bei der Gewinnermittlung nach Abs. 1 mit der Folge, dass der Gewinn für diese Tage 0 € beträgt.

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

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

Teilweise wird auf die tatsächlichen Einsatztage, in denen die Schiffe technisch betriebsbereit sind, abgestellt (so HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rn. 23; GOSCH in KIRCHHOF X. § 5a Rn. 15). Zeiten, in denen das Schiff sich auf Reede befindet, repariert wird (Wertzeiten), sich aufgrund von Vollstreckungsmaßnahmen „an der Kette befindet“ oder tatsächlich seinem Zweck entsprechend gar nicht eingesetzt wird, sollen herausgenommen werden.

**Beispiel** nach PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 142: Das Schiff A der Schifffahrts-KG (§ 5a) fährt in Zeitcharter. Der Charterer weist den Kapitän an, Banjul in Gambia anzulaufen. Aufgrund des sprunghaften Auf und Ab des Wasserstands durch die



schwere Dünung im Atlantik (sog. Schwell) schlägt das Schiff gegen die Mole und beschädigt die Außenhaut. Die Reparatur dauert zwei Wochen. In den üblichen Zeitcharterverträgen werden sog. Off-hire-Zeiten, Zeiten in denen die Fracht entfällt, vereinbart. „Ohne Miete“ ist ein Schiff dann regelmäßig bei Ausfall wegen Schäden oder sonstiger Mängel.

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

**Stellungnahme:** UE ist der FinVerw. zu folgen. Dies ergibt sich aus Abs. 2 Satz 2. Dort ist definiert, was auch als Betrieb gilt (s. Anm. 45). Alles, was sich demnach als Neben- und Hilfsgeschäft darstellt (zB Reparaturen) und Auswirkungen auf die Einsatzfähigkeit des Schiffs hat, muss zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen auch zu den Betriebstagen zählen (so im Ergebnis auch SEEGER in SCHMIDT XXVIII. § 5a Rn. 10; aA SEEGER in SCHMIDT XXX. § 5a Rn. 10, wonach zu den Betriebstagen nur die Tage zählen sollen, an denen das Schiff „warm“ aufliegt und Tage des Umbaus und Großreparaturen nicht zu den Betriebstagen zählen sollen).

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

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

**Beispiel:** Schiff mit 10 000 Nettotonnen:

Für die ersten 1000 Nettotonnen:  $10 \times 0,92 \text{ € pro Betriebstag}$ ;

für die weiteren 9000 Nettotonnen  $90 \times 0,69 \text{ € pro Betriebstag}$ ;

insgesamt:  $9,20 \text{ €} + 62,10 \text{ €} = 71,30 \text{ € pro Betriebstag}$ . Bei 360 Betriebstagen ergibt sich ein Tonnagegewinn iHv. 25 668 €.

33–35 Einstweilen frei.

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

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

#### 36 1. Einsatz eigener oder gecharterter Seeschiffe

**Begriff des Schiffs, Handels- und Seeschiffs:** Die Bezeichnung Schiff stellt einen Oberbegriff dar. Eine exakte begriffliche Erfassung ist nicht möglich (so GREBNER, AWD 1975, 75 ff.; DIMIGEN, Bareboatcharter und Bareboatregistrierung, 2000, 90 ff. aus völkerrechtl. Sicht). In Zweifelsfällen entscheidet bei der Fülle der unterschiedlichen Schiffstypen der Einzelfall. Nach der Rspr. des BFH

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

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

Zur Notwendigkeit der Seebeförderung s. Anm. 43. Seehandelsrechtl. ist die regelmäßige Verwendung auf der See (Abgrenzung Binnenschiffahrt) erforderlich. Gelegentliche Verwendungen auf Ostsee/Nordsee sind unzureichend (RABE Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, Einf. Rn. 17 mwN). 47 Seefahrten pro Jahr sind ausreichend, zum überwiegenden Einsatz iSd. § 5a (s. Anm. 40).

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

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

**Gechartert:** Der Begriff des Chartervertrags wird im handelsrechtl. Schrifttum als ungenauer Sammelbegriff (HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 235) oder als schillernd (RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, § 510 HGB Rn. 9) bezeichnet. Die Praxis gebraucht ihn für alle möglichen Fälle der Schiffsverwendung durch Dritte (aA RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, § 510 HGB Rn. 9) Dies liegt ua. daran, dass das HGB in § 556 HGB unter der Überschrift: „Arten des Seefrachtvertrages“ lediglich einen Frachtvertrag *zur Beförderung von Gütern* (vgl. auch Überschrift 5. Buch, 4. Abschn. des HGB: „Frachtgeschäft zur Beförderung von Gütern“) erwähnt, der sich bezieht auf:

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

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

Zu den wesentlichen für die Praxis relevanten Charterverträgen s. § 49 Anm. 443, vgl. auch PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 4. Kap.; HERBER, See-

handelsrecht, 1999, § 32; MANKOWSKI, Seerechtliche Vertragsverhältnisse im internationalen Privatrecht, 1995, 89; gemeint sind sämtliche Vertragsformen, für die Praxis wesentlich: die Reisecharter, die Zeitcharter (mit Employment-Klausel), die Bareboat-Charter und die Slot-Charter.

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

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

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

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

Das Gesetz verlangt lediglich den überwiegenden Eintrag in das inländ. Seeschiffsregister. Eine formale überwiegende Eigentümerstellung in Bezug auf das Schiff ist nicht gefordert. Ein Eigentümerwechsel während des Wj., wofür eine bloße Einigung ausreicht, führt nicht notwendigerweise zur Austragung aus dem Seeschiffsregister. Der Erwerber erlangt lediglich einen Berichtigungsanspruch. Für den Fall des Erwerbs eines Second-Hand-Schiffs (Kj. = Wj., Erwerb am 1.8. = Eintragungstag ins Seeschiffsregister, Schiff war vorher nicht eingetragen) mit wirtschaftlichem Eigentümerwechsel ist uE für die Frage der zeitanteiligen Eintragung auf den Zeitraum vom 1.8. bis zum 31.12. abzustellen (so auch WASSERMEYER in FWB, § 34c Rn. 205). Für den Fall, dass das Schiff bereits in einem inländ. Seeschiffsregister seit Beginn des Wj. eingetragen war und auch weiter eingetragen bleibt, kann auf das ganze Wj. abgestellt werden, dies gilt auch, wenn das Handelsschiff gechartert wurde (so auch WASSERMEYER in FWB, § 34c Rn. 205). Dies führt zu einer gesteigerten Nachforschungstätigkeit der Schifffahrtsgesellschaft, da heutzutage viele Reedereien kein einziges Schiff ihr Eigen nennen (vgl. zum Problemkreis des sog. Non-Vessel-Ownning-Carrier – NVO: HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 133 [242 ff., 336]; PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 11 [154]).

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

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

tungsbereich des GG mit bestimmten Gesellschaften mit Sitz in Deutschland gleichgestellt:

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

Aus dieser Zusammenstellung ergibt sich, dass es zunächst um Gesellschaften geht, die sich unter geschäftsführender Kontrolle deutscher Staatsangehöriger befinden (PersGes. und juristische Personen). Bei der PersGes. muss zudem die Stimmenmehrheit bei Deutschen liegen. Bei der Partenreederei bedarf es der Mehrheit der Schiffsparten (§ 491 HGB) und des inländ. Wohnsitzes eines deutschen Mitreeders. Der Wohnsitz der Gesellschafter ist irrelevant. An dessen Stelle tritt der Sitz der Gesellschaft in Deutschland. Bei der Partenreederei geht der Gesetzgeber davon aus, dass diese – anders als Handelsgesellschaften – keinen Sitz hat (keine Handelsgesellschaft, Umkehrschluss aus § 489 Abs. 2 HGB, s. näher RABE, Seehandelsrecht, 4. Aufl. 2000, § 489 Rn. 2 ff.), weshalb es eines anderen Anknüpfungspunkts („echte Verbindung“ nach Art. 91 Abs. 1 Seerechtsübereinkommen, BGBl. II 1994, 1798) bedarf (vgl. BTDrucks. 11/4310, 228). Angesicht der Anerkennung der Rechtsfähigkeit der GbR erscheint die Bezugnahme auf die Mitreeder nicht mehr zeitgemäß (vgl. BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, ZIP 2001, 330; v. 18.2.2002 – II ZR 331/00, ZIP 2002, 614). Demnach käme eine Zuordnung zu § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FIRG in Betracht (Partenreederei als Zurechnungsobjekt des Schiffseigentums).

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

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

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

nicht erfüllt werden, weil die Eigentümer Staatsangehörige von EG-Mitgliedstaaten sind (vgl. BTDrucks. 12/6153, 16).

► *Mehrbeitliches Eigentum von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats ohne Wohnsitz im Inland* (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FIRG) oder bei Gesellschaften iSd. Art. 48 EGV ohne Sitz im Inland (§ 2 Abs. 1a, Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FIRG) bei gleichzeitiger Benennung verantwortlicher Personen mit Sitz oder Wohnsitz im Geltungsbereich des GG, die ständig beauftragt sind, dafür einzustehen, dass bei Seeschiffen die deutschen Rechtsvorschriften in technischer, sozialer und verwaltungsmäßiger Hinsicht eingehalten werden.

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

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

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

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

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

**Fälle der fakultativen Möglichkeit zur Führung der Bundesflagge ohne Möglichkeit der Seeschiffsregistereintragung:** Seeschiffen kann das Flaggenrecht nach §§ 10 FIRG, 6 ff. FIRV für ihre erste Überführungsreise in einen anderen Hafen einschließlich der dafür erforderlichen vorausgehenden Fahrten gewährt werden, wenn diese auf einer deutschen Werft gebaut wurden. Dies beinhaltet jedoch kein Recht, in ein inländ. Schiffsregister eingetragen zu werden, es wird lediglich ein Flaggenschein erteilt.

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

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

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

Einstweilen frei.

38–39

### 3. Einsatz im internationalen Verkehr

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

Die Seereisetage von Handelsschiffen im internationalen Verkehr müssen überwiegen. Dies hängt ab vom Anteil der entsprechenden Reisetage an der Gesamtzahl der Reisetage des Schiffs in einem Wj. (BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783, sog. Seereisetage; BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 5; aA LINDBERG in FROTSCHER, § 5a Rn. 31; HOFMEISTER in BLÜMICH, § 5a Rn. 33; Betriebstage). Das Handelsschiff muss demnach an mehr als der Hälfte der Tage im Wj. zur Beförderung von Personen oder Gütern im internationalen Verkehr eingesetzt werden. Befördert ein Schiff im Wj. zu 45 % (altern.: an einem Tag) Güter zwischen Hamb. und Bremen und zu 55 % (altern.: an 2 Tagen) zwischen Hamb. und England, liegen die Voraussetzungen vor, nicht aber im Fall einer Patt-Situation. Im Falle eines Seereisetags und ansonsten keiner weiteren Reisetage liegt zwar kein Überwiegen vor, jedoch müssten hier erst recht die Voraussetzungen bejaht werden (krit. hierzu Voss, Hansa 2009, 78).

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so gilt das Schiff für das gesamte Wj. in vollem Umfang als „im internationalen Verkehr betrieben“. Dem Grunde nach kommt dann eine Begünstigung in Betracht (BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87,



BStBl. II 1990, 783; v. 28.9.1987 – VIII R 163/84, BStBl. II 1989, 50). Der konkrete Umfang ergibt sich nunmehr aus der Ermittlung der Betriebstage (s. Anm. 32). Letztere können auch Tage umfassen, an denen kein konkreter tatsächlicher Beförderungseinsatz vorliegt.

#### **Infahrtsetzung und Veräußerung im Laufe des Wirtschaftsjahrs:**

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

UE zutreffend geht die FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 5 Satz 3) davon aus, dass vom Zeitraum von der Infahrtsetzung bis zum Schluss des Wj. der KG auszugehen ist. Dies ergibt sich aus dem Förderungszweck des Gesetzes (vgl. auch BFH v. 13.2.1980 – I R 181/76, BStBl. II 1980, 190; ob- schon § 34c Abs. 4 idF des Jahres 1974 das Führen der deutschen Flagge für das ganze Wj. forderte, hatte der BFH einer zeitanteiligen Betrachtung zugestimmt; im konkreten Fall Einflaggung erst ab 1.11. des Jahres. Entgegen WASSERMAYER in FWB, § 34c Rn. 189, behält diese Entsch. aufgrund der darin zum Tragen kommenden allgemeinen Problemlage ihre Bedeutung auch über das Jahr 1976 hinaus). Auch verlangt das Gesetz den Einsatz eines Handelsschiffs. Dieser ist aber erst mit Stapellauf möglich. Diese Grundsätze gelten auch für den Fall der Veräußerung im Wj. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614). Auch hier besteht nicht mehr die gesetzlich vorausgesetzte Möglichkeit eines Einsatzes bis zum Ende des Wj.

**Die Folgen des nicht überwiegenden Einsatzes** im internationalen Verkehr im Wj. sind im Schrifttum, soweit ersichtlich, nicht erörtert.

**Beispiel** (Voss, Hansa 2009, 78): Eine KG betreibt unter Anwendung des § 5a ein Handelsschiff im internationalen Verkehr, Unterschiedsbeträge wurden festgestellt. Infolge der Finanzkrise konnte das Schiff im Jahr 2009 nicht verchartert werden. Es kam entsprechend dem Fachjargon zu einem „warmen Aufliegen“ (Motoren wurden nicht abgestellt), altern. zu einem „kalten Aufliegen“ (Motoren wurden abgestellt).

Nach Ansicht der FinVerw. gilt das Warten eines Schiffs im betriebsbereiten Zustand als Reisetage iSd. Abs. 2 Satz 1 (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 5). Die Betriebsbereitschaft wird dem Vernehmen nach beim sog. „kalten Aufliegen“ in Frage gestellt. Fragen der Betriebsbereitschaft dürften uE eher dem Bereich der Betriebstage (Umfang, hier Hilfs- Nebengeschäft, Abs. 2 Satz 2) zuzuordnen sein und nicht dem Bereich der Seereisetage, wenn auch hier keine Wj.-bezogene Synchronität zwischen Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 erforderlich ist. Denkbar wäre, unter Berücksichtigung der zehnjährigen Bindungsfrist den Soweit-Vorbehalt in Abs. 1 so auszulegen, dass in Jahren der nicht vorhandenen Seereisetage eine reguläre GW durchzuführen ist (idR jedoch nur Verluste zu erwarten sind). Auch hat der Gesetzgeber an eine derartige Wirtschaftskrise nicht gedacht. UE dürften derartige Fälle über eine Billigkeitsregelung zu lösen sein. Eine Auflösung des Unterschiedsbetrags kommt nicht in Betracht, da das Schiff weiterhin dem Internationalen Verkehr dient (vgl. Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 Var. 2). Analog dürften ggf. weitere Fälle zu lösen sein:

- mangelnde technische Betriebsbereitschaft (Schiff liegt zB auf der Werft infolge Kaskoschadens),
- mangelnde rechtliche Betriebsbereitschaft (zB Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in das Schiff),
- mangelnde faktische Betriebsbereitschaft (zB mangelnde Bereitschaft, das Schiff weiterhin in qualifizierter Weise einzusetzen, hier jedoch Auflösung des Unterschiedsbetrags im Erstjahr, analog Abs. 6, da kein regulärer Über-



gang nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist, so auch im Falle der Insolvenz, wenn Insolvenzverwalter das Schiff nicht weiterbetreiben will, jedoch fraglich, wann Unterschiedsbetragsauflösung zu erfolgen hat, uE hat dies im Jahr der Entsch. des Nichtweiterbetriebs zu erfolgen, zu weiteren Fragen im Insolvenzfall BFH v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl. II 2008, 787; hierzu vor dem Hintergrund des § 5a Voss, Hansa 2009, 94).

**Ein- und Austragungen aus dem inländischen Seeschiffsregister im Laufe des Wirtschaftsjahrs:** Die FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 5 Satz 5, 6) stellt zutreffend für den Fall der Austragung ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums und für den Fall der Eintragung jeweils im Laufe eines Wj. die Anzahl der Seereisetage, die das Schiff bis zum Fortfall der Eintragung bzw. ab Eintragung bis zum Ende des Wj. zurückgelegt hat, den gesamten Reisetagen des vollen Wj. gegenüber.

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

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

**Erwerb durch Beförderung von Personen und Gütern:** Der Betrieb des Handelsschiffs muss *zur* (zweckgerichtet) Beförderung von Personen und Gütern erfolgen (vgl. auch Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl.EU 2004 Nr. C 13, 5).

**Beförderung von Personen und Gütern als Hauptzweck:** Die Tatbestandsvoraussetzung wird nicht von Schiffen erfüllt, die zwar im inländischen Schiffsregister eingetragen sind, mit denen aber von einem ausländischen Hafen aus Chemikalien (Abfallstoffe) auf die offene See transportiert werden, um sie dort zu verbrennen (BFH v. 28.3.1984 – I S 17/83, BStBl. II 1984, 566 zu § 34c Abs. 4).

Die Beförderung von Personen und Gütern muss der Hauptzweck sein, was nicht zuletzt aus dem Erfordernis des überwiegenden Einsatzes zu diesem Zweck folgt. Daher ist der Einsatz von Kabel-, Bergungsschiffen oder Eisbrechern nicht erfasst, da anderen Zwecken als den Transport dienend (vgl. BFH v. 21.9.1955 – V 106/55 U, BStBl. III 1955, 358, s. zu weiteren Fällen § 49 Anm. 446, § 2a Anm. 96).

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

„soweit ... entfällt“). Auch zeigt dies Abs. 2 Satz 5, wonach das einer Beförderung ggf. vorausgehende Aufsuchen von Bodenschätzen etc. den Gesetzgeber veranlasste, eine Gleichstellung („gleichgestellt“) mit den Transportleistungen anzuordnen.

► *Schleppschiffahrt*: Für Schlepper, die Beförderungsleistungen erbringen, kann § 5a in Anspruch genommen werden (vgl. BFH v. 11.4.1990 – I R 163/87, BStBl. II 1990, 783; aA § 2a Anm. 96). Vor dem Hintergrund der niederländischen Tonnagesteuer wurde nunmehr seitens der EU moniert, dass niederländische Schlepper für ihre Tätigkeit in einem deutschen Hafen die niederländische Tonnagesteuer in Anspruch nahmen, obschon diese nur selten oder gar nicht auf See eingesetzt waren (vgl. Entsch. der Kommission v. 19.6.2002, ABl. EU 2002 Nr. L 314, 97). Daraufhin haben die Niederlande ihr Gesetz geändert. Schleppschiffe fallen nach Ansicht der EG nur dann unter die Leitlinien der EG für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, wenn mehr als 50 % der ausgeführten Tätigkeit „Seeverkehr“ darstellt. Wartezeiten können proportional einbezogen werden. Jeglicher Schleppdienst in Häfen oder die Hilfeleistung selbst angetriebener Schiffe (sog. Assistieren durch zB Ausbremsen des Schiffs oder Drehen desselben, damit dieses selbständig wieder den Hafen verlassen kann) zur Erreichung eines Hafens soll nicht begünstigt werden (ABl. EG 2002 Nr. C 13, 3, unter 3.1). Vor diesem Hintergrund könnte auch die deutsche Regelung auf Bedenken stoßen, da § 5a Beförderungsleistungen innerhalb eines ausländ. Hafens ohne Bezug zum Seeverkehr begünstigt.

► *Baggerarbeiten*: Bei Baggararbeiten und Aushubarbeiten steht diese Arbeit im Vordergrund. Hier will die EU-Kommission (Entscheidung v. 19.6.2002, ABl. EU 2002 Nr. L 314, 97) analog zu den Schleppbooten eine Vergünstigung zulassen, wenn mehr als 50 % im Jahr „Seeverkehrsleistungen“ einer Beförderung ausgebaggerten oder ausgehoben Materials auf hoher See“ erfolgt, und dies nur in Bezug auf solche Beförderungsleistungen. Bei derartiger gemischter Tätigkeit ist eine Aufteilung in begünstigte und nicht begünstigte Tätigkeit erforderlich. Es wird eine getrennte Buchführung gefordert.

Der Ansicht der EU-Kommission ist uE für das deutsche StR zu folgen.

Hieraus ergibt sich eine Prüfungsreihenfolge:

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

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

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

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

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

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

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

► *Güterbeförderung:* Erfasst wird sowohl die Stückgüterbeförderung als auch die Beförderung vermittels der üblichen Charterverträge (mit Ausnahme der Bareboat-Vercharterung) (vgl. hierzu und zur Historie BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433, unter 3.; zu den Chartervertragsformen s. Anm. 36). Die im Seehandelsrecht erörterten Fragestellungen, wann es sich um eine Reisecharter in Abgrenzung zur Stückgutbeförderung (zB GMAA-Schiedsspruch v. 9.3.2004, Hamburger Seerechts-Report 2004, 112 ff.) handelt oder bei Zeitcharterverträgen (mit Employment-Klausel), ob es sich um reine Frachtverträge (vgl. zB HERBER, Seehandelsrecht, 1999, § 32 IV 2.) handelt, spielt steuerrechtlich keine Rolle, da all diese Vertragsformen eine Beförderungsleistung zum Gegenstand haben.

Einstweilen frei.

41–42

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

43

Folgende Fahrten sind begünstigt:

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

Es ist demnach immer ein ausländ. Hafen anzusteuern. Der Aufenthalt in ausländ. Häfen ist begrifflich nicht an eine bestimmte Mindestdauer gekoppelt (so WASSERMAYER in FWB, § 34c Rn. 209, mit dem Hinweis, dass eine Prüfung unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO in Betracht kommt). Die Seefahrten zwischen deutschen Häfen (zB Cuxhaven/Helgoland) oder zwischen diesen und der Hohen See sind demnach nicht begünstigt. Die deutsche Regelung ist nicht mit der Ansicht der EG-Kommission abgestimmt, da sie das Erfordernis „auf dem Seeweg“ nur unzureichend berücksichtigt, s.u. zum Begriff der „Hohen See“. Bei

Fahrten innerhalb oder zwischen ausländ. Häfen lässt sich dem Gesetzestext kein Bezug zum Seeweg entnehmen. Auch ist denkbar, dass die Fahrten zwischen einem inländ. und einem ausländ. Hafen auch auf Binnengewässern durchgeführt werden. Entweder man ergänzt diesen Wortlaut durch die Einschränkung „unter Inanspruchnahme des Seewegs“ oder es handelt sich um eine neu zu beantragende Beihilfe (s. zum analogen Problem der niederländischen Schlepper Anm. 40 unter dem Stichwort Schleppboote). Weitere Unstimmigkeiten resultieren daraus, dass ein von den Niederlanden aus betriebenes Fahrgastschiff zB für den Streckeneinsatz Emden – Borkum in den Niederlanden die dortige Tonnagegewinnbesteuerung in Anspruch nehmen kann (Emden – Borkum: Seeweg), ein entsprechendes deutsches Unternehmen mangels ausländ. Häfen jedoch nicht.

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

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

► *Begriff der „Hohen See“*: Maßgebend ist uE die Grenzziehung zwischen der See und den nationalen Binnengewässern, die sich jeweils nach dem Recht des betreffenden Staats richtet, für Deutschland landwärts der Grenzen des § 1 FIRV (nicht die Hohe See iSd. UN-Seerechtsübereinkommens von 1982, BGBl. II 1994, 1798), so dass auch der Bereich der Küstenschiffahrt als entgeltliche Beförderung von Fahrgästen oder Gütern auf dem Seewege erfasst ist (§ 1 Küstenschiffahrtsg unter Verweis auf § 1 FIRV). Hiervon geht erkennbar auch die EG-Kommission aus (vgl. EG-Kommission, ABl. EG 2002 Nr. L 314, 97, Rn. 77, Fn. 22: jeweils „auf dem Seeweg“: Festlandkapotage [Beförderungsleistungen zwischen ausländ. Festlandhäfen] wie auch die Offshore-Versorgungsdienstleistung [Beförderungsleistungen zwischen Festland und Anlagen oder Konstruktionen auf dem Festlandssockel] als auch die Inselkapotage [Beförderungsleistungen zwischen den Inseln oder vom Festland zu den Inseln]).

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

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

Die Liege- und Überliegezeiten sind uE untrennbarer Bestandteil des Einsatzes des Handelsschiffs und bilden in der Praxis einen wesentlichen Vertragsbestandteil der Charterverträge (PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 136 ff.; HERBER, Seehandelsrecht, 1999, 256 ff.). Lediglich eine Zuordnung zu den Betriebstagen

## II. Vercharterung als Betrieb v. Handelss. (Satz 2–4) Anm. 43–45 § 5a

würde dieser Bedeutung nicht gerecht werden. Hierfür spricht auch der Zweck der Aufrechterhaltung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Handelsflotte. Die obige Entsch. des BFH steht dem nicht entgegen, da der BFH sich mit dieser Frage nicht beschäftigen musste. Zumindest ergibt sich nicht mit letzter Sicherheit, was im konkreten Fall mit Leerzeiten/Liegezeiten gemeint war, außer dass keine Schleppfähigkeit vorgenommen wurde (so auch im Ergebnis BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 5 Satz 2).

Einstweilen frei.

44

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

### 1. Vercharterte Handelsschiffe (Abs. 2 Satz 2)

45

**Vercharterung und Weitervercharterung begünstigt:** Das Betreiben von Handelsschiffen im internationalen Verkehr in der Form der Vercharterung ist nur begünstigt, wenn diese vom Vercharterer ausgerüstet wurden. Ausrüster ist nach § 510 HGB derjenige, der ein ihm *nicht gebörendes Schiff* zum Erwerb durch die Seefahrt für seine Rechnung verwendet und es entweder selbst führt oder die Führung einem Kapitän anvertraut. Nach der Rspr. ist auch die Weitervercharterung eines vom Erstvercharterer ausgerüsteten Handelsschiffes begünstigt (BFH v. 7.12.1989 – IV R 86/88, BStBl. II 1990, 433 zu § 34c Abs. 4 aF, vgl. hierzu u. zum Folgenden Voss, Hansa 2011, 94).

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

► *Hinzugecharterte bereits ausgerüstete Handelsschiffe* sind von der Begünstigung ausgeschlossen (BFH v. 5.8.1976 – IV R 12/73, BStBl. II 1976, 710 zu § 34c Abs. 4 aF, „ausl. Flagge“, „ausl. Ausrüster“).

Es bedarf substantiell weiterer Voraussetzungen, die über die bloße Hinzu- und Weitervercharterung und lediglich die Begünstigung ausländischer Ausrüster hinausgehen. Dieser Ansicht ist uE auch heute noch zu folgen. Die standortbezogenen substantiellen Voraussetzungen in Bezug auf die begünstigten Handelsschiffe liegen im Erfordernis der Bereederung im Inland und der Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister (zu Ausnahmen vgl. aber Abs. 2 Satz 3 und Anm. 47 f.).

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

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

**Neben- und Hilfsgeschäfte** gehören „zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ und damit zu den begünstigten Einkünften.

► *Ursprünglicher Sinn und Zweck der Einbeziehung:* Nach § 34c Abs. 4 vor 1974 waren nur solche Einkünfte begünstigt, die *unmittelbar* aus *Beförderungsleistungen* eines deutschen Schiffs im internationalen Verkehr herrührten. Daher war ein Veräußerungsgewinn (Veräußerung ist keine Beförderung) aus dem Verkauf eines Schiffs ebenso wenig einzubeziehen wie Zinseinnahmen aus Guthaben, die zur Finanzierung von Schiffsbauten oder Reparaturen vorgesehen waren (Geldanlage ist keine Beförderung), während umgekehrt Zinsaufwendungen (aus Schiffshypothekendarlehen) für Fremdmittel zum Erwerb eines neuen Schiffs die begünstigten Einkünfte nicht minderten. Dies führte dazu, dass die vorgelegte StBil. um die Erträge/Aufwendungen mittels komplizierter Zu- und Abrechnungen bereinigt werden musste, die nicht unmittelbar durch den Schiffsbetrieb im internationalen Verkehr veranlasst waren. Dies konnte zB bei hohen nicht zu berücksichtigten Zinsaufwendungen (zB 600 000 € von 10 Mio. € Fremdfinanzierung) zu neben der StBegünstigung anfallenden stl. vollumfänglich zu erfassenden Verlusten führen, obschon ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang mit der begünstigten Tätigkeit bestand. Dieser Missstand sollte durch die Erweiterung auf Neben- und Hilfsgeschäfte vermieden werden.

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

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

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

► *Hilfsgeschäfte* sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb (Beförderung von Personen und Gütern) üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen. Diese Geschäfte erfahren also eine Eingrenzung dergestalt, dass auf die Üblichkeit derartiger Geschäfte abgestellt wird. Diese müssen darüber hinaus die Haupttätigkeit erst ermöglichen. Bei enger Auslegung dieser Definition stellt sich die Frage, ob ohne dieses Geschäft ein Betrieb im internationalen Verkehr überhaupt oder nur unter unverhältnismäßig großen Schwierigkeiten noch in Betracht kommt. An dieser engen Auslegung bestehen jedoch Zweifel, weil der BFH auch die Begriffe „enger wirtschaftlicher Zusammenhang“, „funktionale Beziehung zum Hauptgeschäft“ verwendet. Diese Geschäfte können die drei üblicherweise dargestellten Phasen betrieblichen Engagements (Aufnahme – Fortführung – Abwicklung) betreffen: vorbereitende Phase, insbes. Bauzeit bei Herstellung, eigentliche Betriebsphase und Abwicklungsphase (zB Verkauf, Liquidation o.Ä.). Kommt es über die vorbereitende Phase hinaus nicht zu einer qualifizierten Betriebsphase infolge vorheriger Veräußerung des Schiffs, entfällt die begünstigende Erfassung als Hilfsgeschäft (s. Anm. 52).



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

Die Frage, ob es sich bei der Darlehensaufnahme in 01 um ein Hilfsgeschäft handelt, spielt anders als bei § 34c Abs. 4 aF, bei dem die Rspr. dies bejahte, keine Rolle, da die Tonnagegewinnermittlung erst ab Antragsjahr in Betracht kommt. Es wird kein funktionaler Bezug zum Jahr 01 hergestellt mit der Folge der Nichtanerkennung des Zinsaufwands in 01. Anders verhält es sich aber wiederum nach den Änderungen des Abs. 3 durch das HBeglG 2004. Wird hiernach im Jahr der Herstellung, also im Beispielsfall in 02, der Antrag auf Tonnagegewinnermittlung gestellt, so wäre ein entsprechender StBescheid für 01 mit entsprechendem Verlustausweis insoweit mit Null festzustellen (s. Anm. 65).

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

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

Nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 9) gehören Erträge aus Kapitalanlagen bzw. Beteiligungen an KapGes. mangels eines unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Betrieb von Schiffen nicht zum Tonnagegewinn. Da es um Neben- und Hilfsgeschäfte des die Seeschifffahrt betreibenden Unternehmens geht, sind Erträge gemeint, deren Vermögensstamm sich im BV dieses Unternehmens befindet. Nicht gemeint ist etwa die Beteiligung an der Komplementär-GmbH bei einer KG als SonderBV II. Erträge aus Konzernstrukturen sollen demnach ausgeschlossen werden (s. aber zur Organschaft Anm. 12). Die generelle Ablehnung erscheint problematisch.

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

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

Zutreffend ist uE die Einbeziehung der Zinserträge aus laufenden Geschäftskonten (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 9) und die Anrechnung der StAbzugsbeträge. Letzteres ergibt sich zwingend aus der Abgeltungswirkung der Tonnagegewinnermittlung.

Nicht angesprochen hat die FinVerw. die Rücklagenbildung und die sich daraus ergebenden Erträge. Wie sich aus BFH v. 24.11.1983 (IV R 74/80, BStBl. II 1984, 155, insbes. 2b aa) ergibt, sind zumindest entsprechende Rücklagenbildungen für Reparaturen und die sich daraus ergebenden Erträge erfasst. Es lässt sich jedoch eine entsprechende Rücklagenbildung auch aus anderen Gründen rechtfertigen. Beispiele für die Notwendigkeit lassen sich zahlreiche finden: Beim Zeitchartervertrag werden die vom Charterer zu übernehmenden Hafen- und Löschkosten nicht ausgeglichen. Das Schifffahrtsunternehmen beauftragt Stauer, die wiederum andere im eigenen Namen beauftragen. Die Stauerfirma wird insolvent. Die anderen Firmen wollen sich am Schiff schadlos halten (vgl. hierzu PUTTFARKEN, Seehandelsrecht, 1997, 280 ff.; vor dem Hintergrund der Schiffsgläubigerrechte). P&I-Versicherungen sind nicht verpflichtet, im Schadensfall VorausZ zu leisten. Sie können auch erst nach Begleichung durch das Schifffahrtsunternehmen leisten. Hier können erhebliche Beträge anfallen. Zur Abwendung der vorläufigen Beschlagnahme müssen Geldbeträge hinterlegt werden, die dann zB verzinst werden. Wie vorgekommen, beantragte eine große P&I-Versicherung die Insolvenz. Die vermeintlich Geschädigten wenden sich nunmehr an die Schifffahrtsunternehmen (konkrete Veranlassung). UE muss, wenn sich Entsprechendes abzeichnet, eine Rücklagenbildung in Betracht kommen. Diese konkrete Veranlassung liegt uE auch vor, wenn erkennbar ist, dass auf entsprechende Rücklagen dauernd zurückgegriffen wird.

**Beispiel** (Nds. FG v. 23.11.2010 – 8 K 347/09, juris): Eine aus zwei Mitreedern bestehende Partenreederei, welche zur Tonnagegewinnermittlung optiert hatte, hatte nach Tilgung des Schiffshypothekendarlehen Chartererlöse als Festgeld mit unterschiedlichen Laufzeiten (längstens elf Monate) angelegt, welches nach Ablauf der Laufzeiten von den Mitreedern entnommen wurden. Das FG konnte eine Veranlassung durch den Schiffsbetriebs (Liquiditätsreserve zu Abdeckung von Schiffsrisiken) nicht ausmachen.

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

Die FinVerw. will die Hinzucharterung in diese Vercharterungsform nur als Neben- oder Hilfgeschäft zulassen (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 8: „Gecharterte Teile von Seeschiffen“), dies offensichtlich vor dem Hintergrund, dass die Beförderungsverpflichtung beim die Container-Stellplätze zur Verfügung stellenden Slotvercharterer liegt. Der Reeder/Ausrüster chartert lediglich aufgrund anderweitiger Beförderungsverpflichtungen Stellplatzmöglichkeiten hinzu. Bezug genommen wird hier augenscheinlich auf Art. 8 OECD-MA (OECD MA-Komm., Art. 8 OECD-MA Rz. 6). Dem ist uE zu folgen. Zu beachten ist jedoch, dass die OECD eine diesbezügliche untergeordnete Tätigkeit verlangt, also zB bei Überhängen in Spitzenzeiten im Linienverkehr.

**Beispiel** für ein Erscheinungsbild der Slot-Vercharterung: 60 inländ. Seehafenspediteure mit Niederlassungen in Bremen und Hamb. gründen eine Slots-GmbH & Co. KG. Die KG soll als Betreibergesellschaft, sog. NVOCC (Non-Vessel-Operating-

Common-Carrier), Verkehre mit oder ohne Ausnutzung der Liniendienste nach Übersee anbieten. Dabei profitieren Slots von Ladungsüberhängen und Einzelsendungen, die dann von der Speditionsbranche eigenverantwortlich verladen werden. NVOCC sind zudem anders als Linienreedere keine Mitglieder von Schifffahrtskonferenzen und daher nicht an Konferenztarife gebunden (zur Frage, ob die KG selbst zur Tonnagesteuer optieren kann, vgl. Abs. 2 Satz 3 und 4).

**Veräußerungstatbestände:** Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zählt auch die Veräußerung des Handelsschiffs. Dies ist nicht zu verwechseln mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Andererseits kann die Veräußerung eines Schiffs bei einer Partenreederei die Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs darstellen (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53), jedoch ist Veräußerung, die mit der Einstellung des gesamten Betriebs einhergeht, kein Hilfs- bzw. Nebengeschäft (so FG Bremen v. 30.1.1985 – I 210/83 K, EFG 1985, 395, rkr; offen gelassen in BFH v. 21.2.1991 – IV R 93/89, BStBl. II 1991, 455, vgl. demnach § 5a Abs. 5 Satz 1). Der für die Begünstigung erforderliche Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr liegt nicht vor, wenn sich der Einsatz des einzigen Seeschiffes auf die Überführung von der Werft zum Ort der Übergabe an den Käufer beschr. und die Fahrt ihrem Hauptzweck nach nicht der Beförderung von Personen oder Gütern dient, sondern der Erfüllung der Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag; in diesem Fall ist die Veräußerung des Seeschiffes auch nicht als begünstigtes Hilfsgeschäft iSd. Abs. 2 Satz 2 EStG anzusehen, wenn mit dem Kaufpreis ein weiteres Seeschiff zum Betrieb im internationalen Verkehr erworben wird (Schl.-Holst. FG v. 12.10.2010 – 5 K 136/06, nrkr., Az. BFH IV R 46/10).

Einstweilen frei.

46

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

47

Nach Abs. 2 Satz 3 ist der Einsatz und die Vercharterung von *gecharterten* Handelsschiffen als gesetzliche Fiktion („gilt“) *nur* dann begünstigt, wenn *gleichzeitig* eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden. Diese Fiktion schränkt die umfassenden Einsatzmöglichkeiten nach Abs. 1 Satz 1 und 2 ein.

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

Aus dem Erfordernis, dass *gleichzeitig* eigene oder ausgerüstete Schiffe qualifiziert betrieben werden müssen, ist uE zu folgern, dass es sich bei diesen hinzugecharterten Schiffen *nicht* um ausgerüstete Schiffe handeln muss, vgl. jedoch Anm. 45, Voss, Hansa 2011, 94. Ansonsten würde dieses Erfordernis keinen Sinn ergeben. Die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 (Abs. 2 beschreibt lediglich legal definiert die tätigkeitsbezogenen Voraussetzungen des begünstigten Einsatzes und die Folgen der Suspendierung hiervon) und Abs. 2 Satz 1 und 2 müssen jedoch vorliegen, zu diesbezüglich weiteren Problemen vgl. nachfolgend Lösung des Eingangsbeispiels unter Anm. 48.

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

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

Sind gecharterte Handelsschiffe im Gegensatz zu Satz 3 nicht in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen, sind die weiteren Voraussetzungen des Satzes 3 zu erfüllen. Darüber hinaus darf die Nettotonnage der so hinzugecharterten Handelsschiffe (nicht nur der nicht im inländischen Seeschiffsregister eingetragenen Handelsschiffe) das Dreifache der nach Satz 1 und 2 im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffe nicht überschreiten. Satz 1 und 2 sind bei den hinzugecharterten Schiffen insoweit nicht erfüllt, als es zumindest teilweise an einer Eintragung in einem inländ. Seeschiffsregister fehlt (Satz 1) und es sich nicht um eigene (also fremde) bzw. selbst ausgerüstete Schiffe handelt (Satz 2).

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

**Beispiel** nach BERING, IWB Gr. 3, 1175 (1176): U betreibt fünf in einem inländ. Schiffsregister eingetragene Handelsschiffe mit je 10 000 Nettotonnen. Diese werden im ganzen Wj. im internationalen Verkehr betrieben. Schiff A gehört ihm. Die anderen (B, C, D und E) sind gechartert. Er chartert ferner Schiff F mit ebenfalls 10 000 Nettotonnen für ein Jahr zum Einsatz im internationalen Verkehr, das jedoch nicht in ein inländ. Seeschiffsregister eingetragen wird.

Die gecharterten Schiffe B–E sind *an sich* nach Abs. 2 Satz 3 begünstigt, da gleichzeitig ein eigenes (Schiff A) Handelsschiff im internationalen Verkehr betrieben wird. Die Begünstigung aller gecharterten Handelsschiffe hängt aber von der weiteren Voraussetzung des Abs. 2 Satz 4 ab, weil das Handelsschiff F nicht in einem inländ. Seeschiffsregister eingetragen ist („Sind gecharterte Handelsschiffe [Anm.: irgendeines] ... nicht ... eingetragen ...“). Die Tonnage der gecharterten Handelsschiffe B–F, insgesamt 50 000 Nettotonnen, übersteigt das Dreifache der Tonnage des eigenen Handelsschiffs A. Die Schiffe B–F können nicht in die Tonnagegewinnermittlung einbezogen werden. Es liegt ein Mischbetrieb vor. Die tätigkeitsbezogenen Voraussetzungen des Abs. 2 suspendieren aber nicht von den Voraussetzungen des Abs. 1.

Angewandt auf dargest. Problemlage in Anm. 45 unter der Rubrik „Hinzugecharterte bereits ausgerüstete Handelsschiffe“ ergibt sich uE dass auch dieses Merkmal erfüllt ist, da die hinzugecharterten Schiffe im ausgerüsteten Zustand (wenn auch durch den ausländischen Erstvercharterer) zur Beförderung mittels Zeitcharter eingesetzt werden. Das heißt, die nicht in das inländ. Seeschiffsregister eingetragene Schiffsmenge ist identisch mit der zu vergleichenden Schiffsmenge. Demzufolge sind auch diese Voraussetzungen erfüllt. Die Tätigkeit des Befrachtungsunternehmers ist demnach begünstigt. Damit ist die Prüfung aber noch nicht abgeschlossen. Nach § 5a Abs. 1 bedarf es noch der Geschäftsleitung und der Bereederung der Handelsschiffe im Inland. Die erste Voraussetzung ist laut Sachverhalt erfüllt. Es handelt sich um ein inländisches Befrachtungsunternehmen. Es liegt jedoch keine Bereederung der weitervercharterten Schiffe im Inland vor. Es handelt sich um Schiffe, deren gesamte Ausrüstung einschließlich Kapitän und Besatzung vom ausländischen Schiffseigner oder Ausrüster gestellt wurden. Die Ausrüstung der Schiffe hätte im Inland erfolgen müssen, vgl. Voss, Hansa 2011, 94.

Angewandt auf das obige Beispiel nach BERING, IWB Gr. 3, 1175 (1176) würde dies an sich bedeuten, dass, falls es sich um im Ausland ausgerüstete Schiffe handelt und das Relationsverhältnis nicht überschritten wird, eigentlich auch dann eine Begünstigung, allerdings nach Abs. 1, nicht in Betracht kommt. Dies würde jedoch der allg. angenommenen Intention der Bestimmungen des Abs. 2 Satz 3 und 4 nicht gerecht werden, nach der insbes. dem Anliegen der Linienreedereien Rechnung getragen werden sollte, die meist einen eigenen Schiffspark unterhalten und im Falle von Nachfragespitzen bzw. notwendigen Werftaufenthalten gezwungen sind, nicht durch sie selber ausgerüs-

tete Tonnage hinzuzuchartern, um ihre Fahrpläne aufrechterhalten zu können (so MARTINEN, Die Tonnagesteuer, 2010, 83). Demzufolge wäre das Erfordernis der Bereederung im Inland einengend auszulegen. Dem ist uE zu folgen, zumal hierfür erkennbar die niederländische Regelung Pate stand, die für diese Schiffe auch nicht die kommerzielle Verwaltung im Inland, in den Niederlanden, verlangt, vgl. zur niederländischen Regelung VOSS/SANDER, Hansa 2005, 10 (14, 15), RUBBENS/STEVENS, IStR 2000, 1 (4).

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

Für die Verhältnisrechnung bei beteiligten Schiffen in einem Pool wird nach richtiger Ansicht der FinVerw. (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 11) bei der Bestimmung des Verhältnisses der Nettotonnage der im Inland registrierten eigenen oder gecharterten Schiffe zur Nettotonnage der im Ausland registrierten hinzugecharterten Schiffe *nur die Nettotonnage der selbst eingebrachten Schiffe* berücksichtigt. Bei Hinzucharterung von Teilen eines Schiffs (zB Stellplätze oder Slots) ist nur der entsprechende Anteil zu berücksichtigen.

### III. Dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gleichgestellter Einsatz zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energie-lagerstätten (Abs. 2 Satz 5) 49

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

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

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

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

**Begünstigte Einsatztätigkeit:** Begünstigt ist der jeweilige Einsatz von Seeschiffen:

- zum Schleppen zur Aufsuchung von Bodenschätzen, zB sog. Versorgungsschlepper;

- zur Bergung zur Aufsuchung von Bodenschätzen,
- als solches zur Aufsuchung von Bodenschätzen.

Aufsuchen (Aufsuchung) ist nach § 4 Abs. 1 Bundesberggesetz (BBergG) die unmittelbare oder mittelbare auf die Entdeckung oder Feststellung der Ausdehnung von Bodenschätzen gerichtete Tätigkeit, einschließlich der Neben- und Hilfgeschäfte (s. hierzu Anm. 45). Dies umfasst nicht die Gewinnung, also das Lösen oder Freisetzen von Bodenschätzen einschließlich der damit zusammenhängenden vorbereitenden, begleitenden und nachfolgenden Tätigkeiten (Neben- und Hilfgeschäfte, vgl. § 4 Abs. 2 BBergG). Die Streichung der Begünstigungsalternative der Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden durch das SeeVerRÄndG geht uE ins Leere, da die Aufsuchung diese umfasst. Reine Forschungstätigkeiten werden jedoch nicht begünstigt.

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

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

50–59 Einstweilen frei

### D. Erläuterungen zu Abs. 3: Antragstellung und Bindungswirkung

#### 60 I. Grund und Bedeutung der Neufassung des Abs. 3

Abs. 3 wurde vollständig neu gefasst; nunmehr bedarf es einer Antragstellung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung des Handelsschiffs. In Vorjahren hierdurch verursachte Gewinne sind nicht zu versteuern.

Die Erläuterungen zu Abs. 3 aF finden sich im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Der Gesetzgeber wollte Gestaltungsmöglichkeiten durch die bisher in Abs. 3 geltende Antragsfrist für die alternative GW nach der Tonnagesteuer beseitigen (sog. Kombimodell). Der Antrag auf Anwendung der Tonnagesteuer konnte bis zum Ende des zweiten Wj. gestellt werden, das auf das Wj. folgt, in dem der Stpfl. durch den Gewerbebetrieb erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt (sog. Erstjahr). Auch konnte erreicht werden, dass das Schiff zunächst nicht im internationalen Verkehr betrieben wurde, so dass die Antragsfrist noch viel später zu laufen begann. Damit erhielten die Reedereien zwar einerseits eine gewisse Flexibilität bei der Wahl der Gewinnermittlungsart. Andererseits verschaffte die Antragsfrist ihnen aber



auch die Möglichkeit, die anfänglich höheren Verluste aus AfA zunächst im Rahmen der GW durch BV-Vergleich zu nutzen, um dann ab einem stl. günstigen Zeitpunkt die Gewinne durch Ansatz der Tonnagesteuer einer niedrigeren Besteuerung zu unterwerfen.

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

## II. Unwiderruflicher Antrag und Zehnjahresbindung

### 1. Zeitpunkt (Abs. 3 Satz 1)

#### a) Wirtschaftsjahr der Indienststellung

61

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

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

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

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

**Abwandlung:** Das Schiff wird nach Stellung entsprechender Garantien durch die Bau-KG als Vertragspartner der Werft hergestellt. Danach erwirbt die Einschiffs-KG dieses Schiff von der Bau-KG. Etwaiger Finanzierungsaufwand verbleibt uE bei der Bau-KG. Wird das Schiff noch in 01 hergestellt und erst Anfang 02 veräußert, gilt das Gleiche für den Abschreibungsaufwand. Bei beteiligungsidentischen Gesellschaften ist die Anwendbarkeit von § 16 Abs. 2 Satz 3 uE zweifelhaft, wenn die Erwerber-KG zur Tonnagegewinnermittlung optiert, da die „Alt-Kommanditisten“ den Kaufpreis nicht über die AK des Schiffs als Aufwand geltend machen können.

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

#### b) Rückwirkung der Antragstellung auf den Beginn des Wirtschaftsjahrs der Antragstellung und Indienststellung

62

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

Bei Mehrschiffsgesellschaften ist der Antrag nur für das erste in Dienst gestellte Schiff erforderlich, auch wenn später hinzu erworbene Schiffe in die Begüns-

tigung einbezogen werden sollen. Zwar könnte nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 für jedes Schiff ein Antrag geboten sein, so dass auch unterschiedliche Bindungsfristen ausgelöst würden. Da Abs. 3 Satz 1 jedoch auf Abs. 1 Bezug nimmt und Abs. 1 einen Antrag für den gesamten Gewerbebetrieb verlangt („... bei einem Gewerbebetrieb ...“), aber auch Abs. 4 von einem einheitlichen Übergangsjahr und der Ermittlung eines einheitlichen Unterschiedsbetrags ausgeht, ist der Antrag betriebsbezogen zu stellen (aA SEEGER in SCHMIDT, XXX. § 5a Rz. 15).

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

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

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

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

**Beispiel** nach FG Hamb. v. 26.3.2010 – 6 K 242/09, EFG 2010, 1485, nrkr., Az. BFH IV R 19/10, hierzu Voss, Hansa 2010, 108: Die Klägerin ist eine Ein-Schiffs-Gesellschaft in der Rechtsform einer KG. Ihr Geschäftsgegenstand ist der Betrieb eines Schiffs und alle damit zusammenhängenden Tätigkeiten. Die Indienststellung erfolgte im Jahr 2008, in dem auch zu § 5a optiert wurde. Von der KG waren Vergütungen auf schuldrechtlicher Basis im Jahr 2007 an Kommanditisten gezahlt worden, die das FA mit im Streit befindlichem Bescheid für 2007 als steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahmen festgestellt hatte. Darüber hinaus wurde für das Jahr 2007 ein Tonnagegewinn von 0 € festgesetzt.

Nach uE zutreffenden Ausführungen des FG sind vor der Indienststellung des Schiffs an die Gesellschafter geleistete Sondervergütungen einer Einschiffs-KG, die zur Tonnagebesteuerung optiert hat, nach § 5a Abs. 3 Satz 2 von der Besteuerung ausgenommen, dies aber nur, wenn sie aus dem Betrieb des Handelsschiffs im internationalen Verkehr stammen. Das FA durfte auch nicht für ein Wj., für das nicht zur Tonnagebesteuerung optiert war, Einkünfte nach § 5a Abs. 1 von Null feststellen. Im Ergebnis werden damit sog. Hilfsgeschäfte (Zwischenfinanzierungskosten, sog. vorbereitende Bereederungstätigkeiten), wie sie insbes. in der vorbereitenden Phase anfallen, aus der Besteuerung für Jahre vor Indienststellung herausgenommen. Kommt es allerdings nicht zur Tonnagebesteuerung, so sind diese nach allgemeinen Vorschriften zu besteuern. Hilfsgeschäfte der vorbereitenden Phase sind demzufolge nur noch von § 5a erfasst, wenn das Schiff nicht am Anfang des jeweiligen ersten Tonnagesteuerjahrs in Dienst gestellt wird.

**3. Änderung bereits erlassener Steuerbescheide (Abs. 3 Satz 3 und 4)** 64

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

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

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

**4. Weitere Antragstellung nach versäumter Erstantragstellung (Abs. 3 Satz 5 und 6)** 65

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

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

**5. Bindungswirkung der Antragstellung durch Gewerbebetrieb für zehn Jahre und Rückkehr zur Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften (Abs. 3 Satz 7–9)** 66

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

ginn des Wj. der Antragsrücknahme an die GW nach allgemeinen Vorschriften zehn Jahre gebunden (Abs. 3 Satz 9).

67–70 Einstweilen frei.

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

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

Nach Abs. 4 sind beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung die stillen Reserven der dem Betrieb des Handelsschiffs dienenden WG festzustellen (sog. Übergangsbetrag) und dem Gewinn bei Beendigung der Tonnagegewinnermittlung hinzuzurechnen. Diese außerbilanzielle Lösung wurde in bewusster Abkehr von der in den Niederlanden praktizierte bilanziellen Methode gewählt (dazu auch BFH v. 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277).

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

**Zum Begriff des Teilwerts** s. § 10 BewG. Die Teilwertermittlung von Handelsschiffen gestaltet sich als ao schwierig, da es idR an vergleichbaren Schiffen fehlen wird, aus denen Ableitungen vorgenommen werden können (vgl. etwa BFH v. 8.5.1981 – III R 109/76, BStBl. II 1981, 700; Nds. FG v. 2.5.2000 – 1 K 247/97, EFG 2001, 414, nrkr., Az. BFH II R 68/00; v. 23.4.2001 – 1 K 344/97, EFG 2002, 800, nrkr., aufgeh. durch BFH v. 25.4.2002 – II R 34/01, BFH/NV 2002, 1593). Das BMF (v. 31.10.2008, BStBl. I 2008, 956 – Tz. 21) beanstandet es nicht, wenn der Teilwert in der Weise ermittelt wird, dass von den ursprünglichen AHK AfA nach § 7 Abs. 1 Satz 1 abgezogen werden (25-jährige Nutzungsdauer, Schrottwert bleibt außer Ansatz), Ausnahme: Ableitung durch zeitnahe Verkäufe, nunmehr BFH v. 14.04.2011 – IV R 8/10, BFH/NV 2011, 1242 (Doppelhüllentanker, amtliche Abschreibungstabellen für Seeschiffe veraltet, umfassende Gesamtabwägung für Feststellung der ND erforderlich).

**Konzeptions-, Gründungs-, Finanzierungs- und Platzierungskosten:** Konzeptions-, Gründungs-, Finanzierungs- und Platzierungskosten eines in der Rechtsform einer GmbH Co. KG geführten Schiffsfonds sind in voller Höhe als AK des Schiffs (Tankschiff bzw. Containerschiff) zu behandeln, BFH v. 14.04.2011 – IV R 8/10, BFH/NV 2011, 1242. Der IV. Senat übertrug hierbei die für den geschlossenen Immobilienfonds entwickelten Grundsätze (zuletzt mit Ur. v. 28.6.2001, Az.: IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717) auf die Fälle eines geschlossenen Schiffsfonds, maßgebend sei die Sicht des beitretenden Gesell-

schaffers (Vielheits- statt Einheitsbetrachtung, vgl. allg. § 15 Anm. 89 ff. als Folge der Anwendung von § 42 AO), aA FG Hamb. v. 15.10.2008 – 2 K 210/06, EFG 2009, 582, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 50/08, mittlerweile ist ein BFH-Urteil als teilweise Parallelscheidung zum BFH-Urt. v. 14.4.2011 ergangen (BFH v. 14.4.2011 – IV R 50/08, BFH/NV 2011, 1334).

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

**Schiffsbauvertrag als schwebendes Geschäft:** Nach der Entsch. des FG Hamb. v. 11.9.2009 (3 K 163/08, EFG 2010, 404, nrkr., Az. BFH IV R 47/09) sind in die Feststellung von Unterschiedsbeträgen nur solche WG einzubeziehen, die in einem nach § 4 Abs. 1 oder § 5 sowie §§ 238 ff. HGB erstellten Jahresabschluss zu bilanzieren wären. Demzufolge ist ein Schiffsbauvertrag als schwebendes Geschäft kein WG iSd. § 5a Abs. 4 Satz 1 und folglich auch nicht aufgrund gestiegener Schiffsbaupreise während der Bauphase ein Unterschiedsbetrag gem. § 5a Abs. 4 Satz 2 festzustellen.

**Emissionskosten:** Grundsätzlich besteht für Kosten der Eigenkapitalbeschaffung handelsrechtl. ein Aktivierungsverbot, dem aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch strechtl. zu folgen ist (s. § 5 Anm. 328). Dem folgt die FinVerw. nur zum Teil (BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 – Tz. 43). Im Ergebnis findet eine pauschale Begrenzung auf 6 % des vermittelten Eigenkapitals statt. Der überschießende Teil ist „gegebenenfalls“ zu aktivieren. Anlass zu dieser Ansicht war das Urt. des BFH v. 28.6.2001 (IV R 40/97, FR 2001, 885, Eigenkapitalvermittlungsprovisionen bei geschlossenen Immobilienfonds nicht als BA sofort absetzbar). Man überträgt demnach diese für einen Spezialfall entwickelte Rspr. auf alle geschlossenen Fonds, obschon der BFH ausführte, dass dieser für Immobilienfonds geltenden Rspr. nicht entgegenstehe, dass Provisionen, die eine KG (KG außerhalb geschlossener Immobilienfonds) für die Vermittlung des Eintritts von Kommanditisten schulde, sofort abziehbare BA seien (so auch FG Hamb. v. 15.10.2008 – 2 K 210/06, EFG 2009, 582, nrkr., Az. BFH IV R 50/08).

**Disquotale Verteilung des Unterschiedsbetrags:** Nach Ansicht des FG Hamb. v. 17.8.2009 (2 K 185/07, EFG 2010, 134) trifft § 5a Abs. 4 für die Verteilung des Unterschiedsbetrags auf die Gesellschafter keine Regelung, weswegen die handels- bzw. gesellschaftsrechtlichen Regelungen maßgeblich sind. Insbesondere ergibt sich nicht aus § 5a Abs. 4a Satz 2, dass der Unterschiedsbetrag zwingend nach der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen zu verteilen ist. Diese Bestimmung verweist lediglich auf § 5a Abs. 1 und nicht auf Abs. 4.

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

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

**Akquisitionsfall:**

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

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

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

Das Verzeichnis ist fortzuschreiben (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 24), wenn

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

**Fremdwährungsverbindlichkeiten:**

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

Es ist ein Unterschiedsbetrag zum 31.12.01 iHv. 9 000 € festzustellen (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 21 Satz 4). Dem nach Abs. 1 ermittelten Tonnagegewinn ist in 02 ein Betrag iHv. 4 500 € hinzuzurechnen (so auch BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 26 Satz 1). Zur Einbeziehung von Fremdwährungsverbindlichkeiten in den Unterschiedsbetrag vgl. auch Nds. FG v. 18.11.2010 (1 K 343/06, juris, nrkr., NZB. Az. BFH IV B 145/10; Nds. FG v. 22.2.2011 (8 K 35/08, nrkr., NZB. Az. BFH IV B 57/11)). Zweifel an dieser rätierlichen Auflösung des Unterschiedsbetrags könnten sich daraus ergeben, dass Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 von einem *Ausscheiden* spricht. Es erfolgt keine Einschränkung



kung durch ein „soweit“. Diese Einschränkung ergibt sich uE jedoch schon aus dem Begriff des BV. In Höhe der Tilgung liegt eine solches nicht mehr vor.

Die Währungsumschichtung insgesamt stellt eine Tilgung dar.

Nach Ansicht des FG Hamb. v. 15.11.2010 (2 K 155/09, nrkr., Az. BFH IV R 60/10) ist eine Wertaufholungsrücklage (Eigenkapitalcharakter) gem. § 52 Abs. 16 Satz 6 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 im Rahmen des nach § 5a Abs. 4 zu ermittelnden Unterschiedsbetrags beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung nicht einzubeziehen (im konkreten Fall: keine Hinzurechnung zum Buchwert mit der Folge eines größeren negativen Unterschiedsbetrags für Fremdwährungsverbindlichkeiten).

#### **Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung:**

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

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

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

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

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

**Keine niedrige Festsetzung aus Billigkeit:** Die Unterschiedsbetragbesteuerung begründet keine niedrige Steuerfestsetzung aus Billigkeit gem. § 163 AO (Fall: Unterschiedsbetragsbesteuerung trotz mangelnden Liquiditätszuflusses, so FG Hamb. v. 16.12.2009 (3 K 38/09, nv., nrkr., Az. BFH X B 31/10, hierzu Voss, Hansa 2010, 73).

#### **Anteilsveräußerung an Obergesellschaft und Unterschiedsbetragsauflösung bei Untergesellschaft:**

**Beispiel:** Der Reeder A ist an einer KG beteiligt. Diese KG ist wiederum an drei Einschiffsgesellschaften (KG) beteiligt, für die Unterschiedsbeträge festgestellt wurden. A veräußert seine Beteiligung. Nach Ansicht der FinVerw. (zitiert bei Voss, Hansa 2007, 80) sind die Unterschiedsbeträge aufzulösen. Dem ist uE nicht zu folgen. Die Unterschiedsbeträge sind einheitlich und gesondert bei der Obergesellschaft festgestellt worden. Diese ist aber weiterhin in vollem Umfang beteiligt, vgl. weiter Voss, Hansa 2007, 80.

#### **Nachträgliche Minderung der Anschaffungskosten in Dreiecksfällen:**

Zum Verhältnis Werft – Kommanditist – Einschiff-KG s. FG Hamb v. 2.2.2010 – 2 K 147/08, EFG 2010, 1116, nrkr., Az. BFH IV R 12/10, hierzu Voss, Hansa 2010, 80. Zum Verhältnis Einschiff-KG – Emmissionshaus – Untervertrieb s. Schl.-Holst. FG v. 23.7.2010 – 1 K 215/05, nrkr., Az. BFH 10 R 24/10, hierzu Voss, Hansa 2011, 74, maßgebend ist der jeweilige Veranlassungszusammenhang.

§ 5a Anm. 71–74 E. Abs. 4: Feststellung v. Unterschiedsbeträgen

**Keine Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 und 3 (dauernde Wertminderung) beim Übergang zu § 5a:** Nds. FG v. 22.2.2011 – 8 K 35/08, nrkr., NZB Az. BFH IV B 57/11.

72 Einstweilen frei.

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

Vgl. Anm. 18.

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

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

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist der Unterschiedsbetrag aller einheitlich und ggf. gesondert festgestellten WG dem Gewinn hinzuzurechnen. Hinzurechnungsbeginn ist das dem letzten Jahr der Tonnagegewinnermittlung folgende Wj. Die Auflösung erfolgt zumindest zu einem Fünftel, verteilt auf fünf Jahre.

Durch die Festlegung einer Mindestauflösung gibt der Gesetzgeber lediglich einen unteren Rahmen vor, so dass ein gewisser Gestaltungsspielraum besteht, so BFH v. 21.10.2010 (IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277). Eine schnellere Hinzurechnung (zB 1/3-Auflösung verteilt auf drei Jahre) wird demnach in das Ermessen des Stpfl. gestellt. Bei Mitunternehmenschaften stellt sich die Frage, ob diese als solche oder ob jeder Mitunternehmer für den auf ihn entfallenden Anteil am Unterschiedsbetrag dies zu entscheiden hat.

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

Aus der Bezugnahme auf Abs. 1 (letztes Jahr der Anwendung des Abs. 1 anstelle der regulären Gewinnermittlung), der systematischen Stellung (vgl. Nr. 2 und Nr. 3) und dem Wortlaut: „... folgenden fünf Wirtschaftsjahren ...“ ergibt sich, dass Nr. 1 lediglich den Übergang von der Tonnagegewinnermittlung zur GW nach den allgemeinen Vorschriften durch Antragsrücknahme nach Abs. 3 Satz 4 zum Gegenstand hat (so auch im Ergebnis BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 27; BFH v. 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277 [Das Urteil erging zwar zur Erstformulierung des § 5a durch das SchAnpG, s. Anm. 2, ist jedoch uE auf die aktuelle Gesetzesfassung übertragbar]). Die Veräußerung eines Schiffs, was gleichzeitig zur Betriebsaufgabe führt, ist demnach ein Fall des Abs. 4 Satz 3 Nr. 2. In allen anderen Fällen (Nr. 2 und 3) erfolgt eine sofortige Hinzurechnung (so auch BFH v. 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277).

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

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

Nr. 2 erfasst zwei Fälle der Gewinnhinzurechnung:

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

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

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

Diesen Zusammenhang zu den allgemeinen Realisationstatbeständen berücksichtigt uE nicht hinreichend das FG Hamb. (v. 27.10.2004 – VII 265/02, EFG 2005, 466, rkr.), wenn es bei dem Verkauf des einzigen Schiffs einer Partenerederei (s. hierzu BFH v. 5.11.1985 – VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53: Veräußerungstatbestand nach § 16 Abs. 1 Nr. 1; aA offenbar FG Hamb. v. 27.10.2004 – VII 265/02, EFG 2005, 466, rkr.) das Problem erörtert, ob Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 einen bestehenden Betrieb voraussetzt. Dies sei deshalb zweifelhaft, weil gesetzlich nicht geregelt sein soll, ob eine Betriebsaufgabe, die während der Zeit, für die die Tonnagebesteuerung gewählt wurde, durchgeführt wird, zur gewinnrealisierenden Auflösung des Unterschiedsbetrags führe.

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

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

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

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

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

**Beispiel:** Die Mehrschiffs-KG betreibt zwei Schiffe A und B. Von diesen Schiffen wird jedoch lediglich das Schiff A im internationalen Verkehr eingesetzt. Wird nun-

mehr das zuvor dem Schiff A dienende WG, für das ein Unterschiedsbetrag festgestellt worden war, von Schiff B verwandt, so sind die stillen Reserven dem Tonnagegewinn hinzuzurechnen, obwohl das WG weiterhin stl. BV bleibt.

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

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

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

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

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

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

► *Betriebsverpachtung im Ganzen:* Bei der Betriebsverpachtung im Ganzen (keine Zeitvercharterung) ist im Gegensatz zur 1. Alt. des Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 eine unmittelbare Zurechnung der WG zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr uE zu verneinen. Nach Abs. 1 muss der Stpfl. mit seinem Gewer-

### III. Hinzurechnung d. Unterschiedsbetrags (Satz 3) Anm. 75–76 § 5a

bebetrieb Handelsschiffe in dort beschriebener qualifizierter Art und Weise einsetzen (Abs. 1 Satz 1: „nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage“, „durchgeführt“; Abs. 1 Satz 2: der im Wj. durch den Stpfl. als solchem „erzielte“ Gewinn). Ein nur mittelbarer Bezug (Abschluss des Pachtvertrags) reicht nicht aus. Dies ergibt sich auch aus der Nähe zur nicht begünstigten Bareboat-Vercharterung. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 510 HGB ließen sich gleiche Ergebnisse erzielen.

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

76

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

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

Die FinVerw. will Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 nur auf Fälle anwenden, in denen der Gesellschafter iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 seinen Anteil an der PersGes. veräußert (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 28 Satz 1). Erfasst werden wohl auch Fälle der teilentgeltlichen Veräußerung.

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

In den übrigen Fällen kommt uE zumindest eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 3 (auch Anwachsung als Fall des § 6 Abs. 3, GLANEGGER in SCHMIDT XXX. § 6 Rn. 654 mwN, so jetzt auch das BMF v. 31.10.2008, BStBl. I 2008, 956 – Tz. 28) in Betracht. Die analoge Anwendung ergibt sich daraus, dass die in der gesetzgeberischen Wertung des § 6 Abs. 3 geregelte Interessenlage mit der vorstehenden identisch ist. Auch bei § 6 Abs. 3 gehen stille Reserven unter Durchbrechung des Steuersubjektprinzips auf einen Rechtsnachfolger über. Der einzige Unterschied ist, dass die stillen Reserven bei § 5a vorher einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Das Vorliegen der gleichen Interessenlage wird deutlich, wenn man bedenkt, dass die Erfassung des Unterschiedsbetrags lediglich eine technische Möglichkeit zur Erfassung der stillen Reserven ist. Der ursprüngliche Entwurf des § 5a sah daher auch nur die Bildung einer stfreien Rücklage vor (BTDrucks. 13/10271, 4). Auch schließt Abs. 1 es nicht aus, auf allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften zurückzugreifen, wenn der Subventionszweck nicht gefährdet ist und sich ansonsten kaum zu rechtfertigende Wertungswidersprüche ergeben. Große begriffliche Probleme verursacht § 6 Abs. 3

nicht. Hiernach ist erforderlich, dass eine dort qualifizierte Einheit übertragen wird und dies unentgeltlich. Ist dies der Fall, so sind (Rechtsfolge) in der Terminologie der Analogie die WG mit dem Unterschiedsbetrag zu erfassen, der sich nach den Vorschriften der Tonnagegewinnermittlung ergibt/ergeben hat. Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden.

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

77 Einstweilen frei.

#### 78 IV. Späteres Hinzukommen von Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 4)

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

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

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

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

- Der Gesetzgeber hat bewusst von einer Regelung abgesehen, da er davon ausgeht, dass das WG zunächst in das BV gelangt und von dort aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zugeführt wird. Dann wäre § 6 Abs. 1 Nr. 5 zu beachten.
- Der Gesetzgeber war sich des Problems nicht bewusst, so dass vertreten werden könnte, § 6 Abs. 1 Nr. 5 finde keine Anwendung.

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

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



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

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

Einstweilen frei.

79–80

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

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

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

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

Nach Abs. 4a Satz 2 ist der Tonnagegewinn den Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zuzurechnen. Es handelt sich also um eine Zurechnungsvorschrift. Der Begriff des Gesellschaftsvermögens als gesellschaftsrechtl. Begriff ist dem StR fremd. Hier existiert der Begriff des BV. Gesellschaftsrechtl. gibt es im Bereich der Gesamthandsdogmatik wiederum keinen Anteil am Gesellschaftsvermögen. Trotz dieser sprachlichen Ungenauigkeiten ist jedoch erkennbar die gesellschaftsrechtl. ziffernmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen gemeint. Hieraus folgt, dass es für Zwecke der Tonnagegewinnzurechnung nicht auf den handelsrechtl. ansonsten maßgeblichen Gewinn-

verteilungsschlüssel ankommt (s. dazu und zu weiteren Differenzierungen § 15 Anm. 482 ff.). Dies gilt uE auch für sog. Mehr- oder Mindergewinne (s. auch hierzu § 15 Anm. 482 ff.).

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

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

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

**Beispiel:** Der bei der Schifffahrts-KG (§ 5a-Betrieb) beschäftigte unbeschr. stpfl. Kapitän A ist bisher nicht als Kommanditist beteiligt. Er bezieht daher Einkünfte nach § 19. Die KG macht von § 41a Abs. 4 Gebrauch. Nunmehr beteiligt sich A als Kommanditist und a) erhält eine Tätigkeitsvergütung als Sondervergütung, b) vereinbart zukünftig anstelle der Tätigkeitsvergütung einen sog. Vorabgewinn, zu einem entsprechenden Fall Nds. FG v. 7.5.2008 – 8 K 22350/04, DStRE 2009, 1167 (im Zweifel Gewinn vorab, kein Missbrauch) hierzu Voss, Hansa 2010, 61.

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

#### **Der Umfang der Hinzurechnung ist streitig.**

► *Die FinVerv.* vertritt den Standpunkt, dass Abs. 1 grds. den *Gesamtgewinn* der Mitunternehmerschaft (s. hierzu § 15 Anm. 450 ff.) ersetze. SonderBA seien „daher“ nur zu berücksichtigen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit Sondervergütungen stehen. Eine zusätzliche Berücksichtigung von SonderBA sei nicht zulässig (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 29).

► *Im Schrifttum* hat KRANZ (DStR 2000, 1215) im Anschluss hieran die Frage aufgeworfen, ob der nach Abs. 1 ermittelte Gewinn nur den Gewinn erster Stufe (s. zur zweistufigen GW § 15 Anm. 450 ff.) einer Mitunternehmerschaft erfasse, oder ob der Sonderbetriebsbereich ebenfalls erfasst sei. Er kommt zu dem Ergebnis, dass Abs. 1 nur den Gewinn erster Stufe der GW ersetze. Es sei darüber hinaus nicht erkennbar, dass die Hinzurechnungsvorschrift des Abs. 4a Satz 3 abschließenden Charakter habe, insbes. seien SonderBA im Zusammenhang mit dem SonderBV II zu erfassen (zur Frage der Tragweite des Verweises in Abs. 1 auf die GW nach §§ 4, 5 im Allgemeinen s. Anm. 31, zum Streit über die Rechtsgrundlage des Sonderbereichs § 15 Anm. 712 ff.).

► *Praktische Relevanz erhält die Streitfrage* ggf. im Bereich der vorwiegend anzutreffenden klassischen Einschiffsgesellschaft, wenn der KG-Anteil fremdfinanziert wird (SonderBV II, aber auch sonstige Kosten wie Reisekosten, Notarkosten etc.), oder bei der idR nicht vermögensmäßig beteiligten Komplementär-GmbH (SonderBV II, ebenfalls fremdfinanziert; Ausschüttungen: Halbeinkünfteverfahren

ren oder § 5a-Gewinn), vgl. auch GSCHWENDTNER, DStR 2005, 771 (Reichweite und Abgrenzungsfragen).

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

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

► *Stellungnahme:* Die Relevanz der von KRANZ (DStR 2000, 1215) angesprochenen Einordnung (deklaratorisch oder konstitutiv) ist unklar. In beiden Fällen geht es im Ergebnis darum, die Reichweite des Abs. 4a Satz 3 zu bestimmen. Im Ergebnis (kein abschließender Charakter des Abs. 4a Satz 3) ist KRANZ jedoch zu folgen (so möglicherweise auch BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, FR 2005, 1246, zu § 32c aF). Der FinVerw., die eng am Wortlaut orientiert die Ansicht vertritt, dass lediglich Sondervergütungen und damit zusammenhängende BA zu erfassen seien, ist uE nicht zu folgen. Der Gesetzgeber wollte uE durch den Verweis in Abs. 4a Satz 3 den gesamten Sonderbetriebsbereich aus der Tonnagegewinnermittlung herausnehmen (so im Ergebnis auch GOSCH in KIRCHHOF X. § 5a Rn. 16). Eine Einschränkung der Sondervergütungen auf die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 explizit genannten sollte uE nicht erfolgen. Es sind Sondervergütungen „iSd. § 15 ... hinzuzurechnen“. Hätte der Gesetzgeber eine Einschränkung gewollt, hätte es nahe gelegen, zumindest in den Gesetzesbegründungen eine Differenzierung nach SonderBV I oder II oder hier BA-Abzug ja, dort nein aufzunehmen. Aber selbst dann hätte man uE wohl sagen müssen, dass sich eine umfangreiche Differenzierung nicht andeutungsweise im Wortlaut wiedergefunden hätte. Auch ergeben sich Widersprüche durch die Einfügung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 11 durch das HBeglG 2004 in Fällen der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung eines Gesellschafters an die PersGes. aus dem SonderBV-Bereich heraus. Nach der Entsch. des Großen Senats des BFH (v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348) ergibt sich hier ein SonderBA-Abzug für den Gesellschafter im Sonderbetriebsbereich. Da die WG von der Gesellschaft unmittelbar eingesetzt werden, handelt es sich um SonderBV I. Nach Ansicht der FinVerw. liegen keine Sondervergütungen vor, weshalb auch ein BA-Abzug nicht in Betracht kommt. Gerade derartige Fallgestaltungen der künstlichen Aufspaltung von Reedereiergebnissen sollen durch die Neuregelung erfasst werden. Auch spricht gegen eine Nichterfassung des gesamten Sonderbetriebsbereichs, dass laut Gesetzesbegründung verhindert werden soll, dass Stpfl. durch geringe Beteiligungen in den Genuss der StVergünstigung kommen. Auch wenn man Abs. 4a Satz 3 als Ausnahmevorschrift versteht, führt dies uE zu keinem anderen Ergebnis, da es einen Grundsatz, dass Ausnahmevorschriften eng auszulegen sind, nicht gibt. Maßgebend ist demnach der erkennbare Regelungsplan des Gesetzgebers, vgl. nachfolgend.

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

Eine Einschränkung auf Missbrauchsfälle ist fraglich, da dies im Gesetzestext nicht zum Ausdruck kommt (vgl. Nds. FG v. 18.11.2010 – 1 K 3/09, juris, keine Beschränkung auf Missbrauchsfälle, nrkr., NZB Az. BFH IV B 7/11). Der Gesetzgeber hat die 5 %-Klausel nicht weiter verfolgt, sondern uE das Betriebsprinzip (Abstellen auf den Gewerbebetrieb und die Bereederung im Inland für die Gewährung der StVergünstigung, s. Anm. 21, 25) als normkonzipierendes Prinzip der Tonnagegewinnermittlung zugrunde gelegt und dies konsequent auf PersGes. angewandt. Dann erscheint es aus verfassungsrechtlichen Gründen gerechtfertigt, im Vergleich zum Einzelunternehmer darauf abzustellen, ob bei unterstellter Einzelunternehmermäßigkeit die jeweils isoliert betrachtete Betätigung als begünstigt anzusehen ist.

**Vorabgewinn:** Unstreitig ist, dass die Vereinbarung eines sog. Vorabgewinns von der Tonnagegewinnermittlung erfasst wird, da dieser keine Sondervergütung darstellt. Das Besteuerungsergebnis wird also davon abhängig gemacht, ob die Leistungen der Gesellschafter durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten werden. Der Grundsatz der Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer wird demnach im Bereich der Tonnagegewinnermittlung durchbrochen (s. dazu § 15 Anm. 500), vgl. Nds. FG v. 18.11.2010 – 1 K 3/09, juris, keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, nrkr., NZB Az. BFH IV B 7/11. Die Frage, ob ein solcher Vorabgewinn vorliegt oder eine hinzuzurechnende Sondervergütung, bestimmt sich nach den allgemeinen Grundsätzen (s. § 15 Anm. 500), vgl. speziell vor dem Hintergrund der Tonnagebesteuerung Nds. FG v. 7.5.2008 (8 K 22350/04, DStRE 2009, 1167, im Zweifel Gewinnvorab), obiges Beispiel (FG Bremen v. 6.3.2008 – 1 K 25/07, EFG 2008, 1609, Zahlung einer Haftungsvergütung an gesellschaftsrechtlich nicht beteiligte Komplementär-GmbH als sog. Festvergütung unabhängig davon, ob Gewinn vorliegt, als Vorabgewinn); aM BMF (v. 31.10.2008, BStBl. I 2008, 956 – Tz. 34 ua. unter Berufung auf BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720, dort findet sich jedoch kein Beleg für diese Ansicht). Es bedarf uE einer umfangreichen Abwägung aller Umstände (so der Sache nach Nds. FG v. 18.11.2010 – 1 K 3/09, nv., keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung, nrkr., NZB Az. BFH IV B 7/11).

**Ausnahme beim Bereederungsentgelt:** Abweichend von den soeben dargestellten Grundsätzen erkennt die FinVerw. das Bereederungsentgelt eines am Schiff beteiligten Bereederers unabhängig davon, ob als Vorabgewinn oder als Sondervergütung ausgestaltet, als vom Tonnagegewinn erfasst an. Hier wird

demnach für den Bereich der Tonnagegewinnermittlung der Gleichklang zwischen Einzelunternehmer und Gesellschafter wiederhergestellt. Die FinVerw. begründet dies augenscheinlich damit, dass es sich bei der Bereederung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr um ein Neben- und Hilfsgeschäft iSd. Abs. 2 Satz 2 handelt (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614, verweist in Tz. 34 auf Tz. 7). Zunächst ist darauf zu verweisen, dass dies nur in Betracht kommt, wenn das die Bereederung ausführende Unternehmen, sei es als Korrespondentreeder oder als Vertragsreeder, an der PersGes. beteiligt ist (s. allg. zum Begriff des Mitunternehmers § 15 Anm. 300 und zu § 34c Abs. 4 aF BFH v. 26.3.1987 – IV R 65/85, BStBl. II 1987, 264).

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

**Beispiel** nach BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/89 (BStBl. II 1992, 798): Eine Schifffahrts-KG übernimmt in 01 drei Massengutfrachter und setzt diese nach § 5a begünstigt ein. Die Bereederung erfolgt durch die persönlich haftende Gesellschafterin. Der Kommanditist A erhält für die Konzepterstellung und für die Werbung von Kapitalanlegern pro Jahr 7,5 % der Ausschüttungen an die Kapitalanleger als Sondervergütung. Der Kommanditist B erhält für seine Treuhändertätigkeit ebenfalls eine Sondervergütung (ergänzend: Die Kommanditistin C erhält für ihre Befrachtungstätigkeit 4 % der Chartererlöse). Dies ist nicht übertragbar auf § 5a, da im Gegensatz zu § 34a aF nunmehr eine Sonderregelung in § 5a Abs. 4a Satz 3 verankert ist, so Nds. FG v. 18.11.2010 (1 K 3/09, juris, keine Beschränkung auf Missbrauchsfälle, nrkr., NZB Az. BFH IV B 7/11).

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

Im Ergebnis ist der FinVerw. jedoch uE zu folgen. Dem liegt uE der zutreffende Gedanke zugrunde, dass es für die Besteuerung keinen Unterschied macht, ob die Tätigkeit des Gesellschafters durch einen Vorabgewinn oder durch ein besonderes schuldrechtliches (gewinnunabhängiges) Entgelt abgegolten wird. Entscheidend ist, dass der Gesellschafter letztlich eine Bereederungstätigkeit im Inland entfaltet. Die Bereederung im Inland (Standortsicherung) ist neben der Anpassung des Besteuerungssystems an andere europäische Staaten der eigentliche Grund der Begünstigung. An diese knüpft die Tonnagegewinnermittlung an. Ohne Bereederung ist ein Schiffsbetrieb überhaupt nicht denkbar. Hinzu kommt, dass Abs. 4a Satz 3 vom gesetzgeberischen Willen als Vorschrift gedacht ist, die dem Missbrauch vorbeugen soll (vgl. jedoch Nds. FG v. 18.11.2010 – 1 K 3/09, juris, keine Beschränkung auf Missbrauchsfälle, nrkr., NZB Az. BFH IV B 7/11). Von einem Gestaltungsmissbrauch kann aber auch bei einer nur 5 %-Beteiligung des die Bereederung betreibenden Unternehmens aus den aufgezeigten Gründen nicht die Rede sein. Der Förderungszweck des § 5a (vgl. Anm. 3) fordert uE eine einengende Auslegung des Abs. 4a Satz 3 für den Bereich der Bereederung.



Dem BMF (v. 31.10.2008, BStBl. I 2008, 956 – Tz. 34) kann uE nicht gefolgt werden, wenn es das Bereederungsentgelt auf 4 % kappen will. Hierzu bedarf es einer gesetzlichen Regelung (vgl. analog Anm. 71, Emissionskosten). Nicht nachvollziehbar ist die Aussage, dass eine neben dem Bereederungsentgelt gezahlte Befrachtungskommission pauschal als hinzuzurechnende Tätigkeitsvergütung zu erfassen ist. Zum einen behandelt die FinVerw. die Befrachtung zutreffend selbst als Bereederung, zum anderen gelten auch hier die allgemeinen Kriterien der Abgrenzung zum Vorabgewinn (vgl. Nds. FG v. 18.11.2010 – 1 K 3/09, nv., umfassende Würdigung des Einzelfalls, nrkr., NZB Az. BFH IV B 7/11).

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

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

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

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

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

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



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

Einstweilen frei.

84–89

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

**I. Überblick zu Abs. 5**

90

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

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

91

Der Tonnagegewinn nach Abs. 1 umfasst auch im Rahmen der sog. Schattenbilanzierung (Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1, 5) zu erfassende Einkünfte nach § 16. Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn iSd. § 16 Abs. 1 und 3 wird demnach bei der Tonnagebesteuerung nicht versteuert (Rechtsgrundverweisung, Abgeltungswirkung für den Zeitraum der Tonnagebesteuerung). Außerordentliche Einkünfte können bei der pauschalen GW bei § 5a Abs. 1 nicht anfallen (Nds. FG v. 7.12.2006 – 16 K 10427/05, EFG 2007, 998, nrkr.; Erledigung der Hauptsache BFH v. 7.11.2007 – III R 7/07, BFH/NV 2008, 403). Ohne diese Bestimmung wären möglicherweise die in § 16 erfassten Realisationsvorgänge nicht begünstigt (konstitutiv) (vgl. zu § 34c aF FG Bremen v. 30.1.1985 – I 210/83 K, EFG 1985, 395, nrkr., keine Vergünstigung bei Beteiligungsveräußerung, offen gelassen in BFH v. 21.2.1991 – IV R 93/89, BStBl. II 1991, 455).

Zweifel ergeben sich im Hinblick auf § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2. Nach Ansicht der FinVerw. gehören Erträge aus Kapitalanlagen bzw. Beteiligungen an KapGes. mangels unmittelbaren Zusammenhangs zum Betrieb von Schiffen grds. nicht zum begünstigten Tonnagegewinn (vgl. BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 9; zur EG-rechtl. Problematik s. Anm. 5). Zumindest spricht der generelle Verweis auf § 16 gegen die Annahme des BMF.

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

Nach Ansicht des FG Hamb. v. 22.7.2010 (2 K 179/08, EFG 2011, 331, nrkr., Az. BFH IV R 35/10) ist ein Gesellschafter, der seine Beteiligung juristisch bereits eine logische Sekunde nach Erwerb wieder veräußert hat (Mehrergebnis durch Veräußerung, Erfassung nach § 5a Abs. 1 Satz 1), bereits am Verfahren

der Feststellung der Einkünfte der Schifffahrtsgesellschaft nicht zu beteiligen (Übertragung mW zum 1.6.2005, 24.00 Uhr und Weiterübertragung mW zum gleichen Zeitpunkt), kein Mitunternehmer mangels Mitunternehmerinitiative. Maßgebend für die Haltedauer sind die vertraglich vereinbarten Übertragungszeitpunkte (vorstehend logische Sekunde), auf die Wirksamkeit der Verträge kommt es nicht an (vorstehend Abhängigkeit der Wirksamkeit von der Genehmigung durch die Treuhandkommanditistin und die persönlich haftende Gesellschafterin). Dies ist auch für die Beurteilung vor dem Hintergrund des § 5a nicht anders zu beurteilen. Geht man von einer konstitutiven Regelung des § 5a Abs. 5 Satz 1 aus (vgl. oben), war es konsequent, § 34 auszuschließen.

### 92 III. Ausschluss von Doppelbegünstigungen (Abs. 5 Satz 2 und 3)

Um Doppelbegünstigungen zu vermeiden (hierzu BFH v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 180, unter III. 2. b), insbes. auch um eine Rückgängigmachung einer in Anspruch genommenen Rücklagenbildung sicherzustellen, da eine steuerwirksame Rücklagenauflösung (vgl. § 6b Abs. 3, § 6d Abs. 1 Satz 3, § 7g Abs. 3, zu Letzterem Voss, Hansa 2007, 52) im Zeitraum der GW nach § 5a nicht mehr in Betracht käme, denn die Tonnagegewinnermittlung schließt die regulären Gewinnermittlungsbestimmungen und damit auch deren § 7g Abs. 3 aus (vgl. § 5a Anm. 31), hat der Gesetzgeber die Rücklagenauflösung und die Nichtanwendbarkeit einzelner Bestimmungen (§§ 34, 34c Abs. 1–3, Seeschifffahrtsunternehmen unterhält Betriebsstätte in Nicht-DBA-Staat, § 35) angeordnet.

Der sachliche Anwendungsbereich von Satz 2 ist unklar. Es wird zum einen vertreten, dass der Ausschluss der Begünstigungen sich nur auf den pauschal ermittelten Gewinn nach Abs. 1 bezieht (so BFH v. 10.5.2007 – III R 7/07, BFH/NV 2008, 403; v. 6.7.2005 – VIII R 74/02, BStBl. II 2008, 180, unter III. 2. a; so jetzt auch BMF v. 31.10.2008, BStBl. I 2008, 956 – Tz. 35). Der Zusatz „einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 und Abs. 4a“ (BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 35) wurde gestrichen.

Andererseits wird vertreten, dass sich Satz 2, soweit es um den Ausschluss von § 34 geht, auf die Versteuerung der hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 bezieht, ansonsten § 34 keinen Anwendungsbereich habe (so Nds. FG v. 7.12.2006 – 16 K 10427/05, EFG 2007, 998, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 25.6.2008 – 1 K 50018/05, EFG 2008, 1868, nrkr., Az. BFH IV R 40/08; FG Hamb. v. 26.8.2010 – 2 K 44/10, EFG 2011, 122, Auflösung des Unterschiedsbetrags steht in keinem sachlichen Zusammenhang mit Veräußerungsgewinn; ausdrücklich gegen BFH v. 10.5.2007 – III R 7/07, BFH/NV 2008, 403, nrkr., Az. BFH IV R 42/10).

Der Ansicht des BFH und der FinVerw. ist uE zu folgen. Der Ausschluss von Doppelvergünstigungen steht im Vordergrund. Ursprünglich sahen die Gesetzesentwürfe eine sog. Rücklagenlösung vor (Bildung einer Rücklage in Höhe des Unterschiedsbetrags und danach ratierliche Auflösung in fünf Jahren, BTDrucks. 13/10271), §§ 16, 34 konnten angewandt werden. Es hätte sich die Frage gestellt, ob die Rücklagenauflösung hieran teilnimmt.

Nach Ansicht des FG Hamb. v. 15.11.2010 (2 K 155/09, EFG 2011, 781, nrkr., Az. BFH IV R 60/10) ist eine Wertaufholungsrücklage (Eigenkapitalcharakter) gem. § 52 Abs. 16 Satz 6 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 beim

Übergang zur Tonnagegewinnermittlung mangels Rechtsgrundlage in § 5a Abs. 5 Satz 3 nicht aufzulösen.

#### IV. Verrechenbare Verluste nach § 15a während der Tonnagegewinnermittlung (Abs. 5 Satz 4) 93

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

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

Umfang und Reichweite der Anwendung des § 15a sind jedoch unklar. Der Kern der Probleme kursiert um die Frage, inwieweit verrechenbare Verluste steuerwirksam geltend gemacht werden können.

Rein gedanklich kommen folgende Möglichkeiten in Betracht:

1. Verrechnung mit Unterschiedsbeträgen beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung,
2. Verrechnung mit dem Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 1 während des Tonnagegewinnermittlungszeitraums,
3. Verrechnung mit dem Ergebnis laut Schattenberechnung (so BMF v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614 – Tz. 32, vorrangige umfassende Verrechnung mit Gewinnen nach allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften, insbes. Veräußerungsgewinnen und dem nach 5. entstehenden „Gewinn“),
4. Verrechnung mit Auflösungsbeträgen des Unterschiedsbetrags während oder aE der Tonnagegewinnermittlung (BMF zu Schluss nach 3.),
5. Verrechnung mit dem durch Ansatz des Teilwerts nach Abs. 6 entstehenden „Gewinn“.

Folgeprobleme sind, wie bei mehreren Verrechnungsmöglichkeiten verfahren werden soll.

Gedanklich kann noch danach differenziert werden, ob die verrechenbaren Verluste vor oder nach dem Übergang zur Tonnagegewinnermittlung entstanden sind.

Abs. 5 Satz 4 wurde erst durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999 eingeführt. Zuvor bestand eine derartige Regelung nicht. Die FinVerw. betrachtete Abs. 5 Satz 4 lediglich als Klarstellung (BMF v. 24.6.1999, BStBl. I 1999, 669 – Tz. 28), krit. hierzu Voss/UNBESCHIED, DB 1999, 1777 (1779). Nach Ansicht des Gesetzgebers war die Frage der Anwendbarkeit des § 15a im Zeitraum der Tonnagebesteuerung nicht gesetzlich geregelt, es bestehe aber Regelungsbedarf. Die Ergänzung sehe vor, dass § 15a anwendbar sei. Hierbei sei der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelte Gewinn zugrunde zu legen (vgl. § 60 EStDV, BTDrucks. 14/1514, 29). Der Gesetzgeber ging demnach erkennbar davon aus, den Regelungsbereich des § 15a für den Zeitraum der Tonnagegewinnermittlung zu normieren.

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

**Keine Saldierung verrechenbarer Verluste mit Tonnagegewinn:** Für die Anwendung des § 15a ist der nach §§ 4 Abs. 1, 5 ermittelte Gewinn *zugrunde zu legen*. Dies ist auf den ersten Blick eine Selbstverständlichkeit. § 15a regelt die Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit eines dem Kommanditisten zuzurechnenden Verlustanteils. Diese Vorschrift setzt daher voraus, dass ein entsprechender Verlustanteil entstanden ist. Ob dies der Fall ist, kann sich nur nach den allgemeinen Bestimmungen richten. Verluste werden bei der Tonnagegewinnermittlung nicht berücksichtigt, können deshalb nicht zu negativen Kapitalkonten führen. Man könnte jedoch auf die Idee kommen, den Tonnagegewinn als einen Gewinn aus der nämlichen Beteiligung anzusehen und diesen mit verrechenbaren Verlusten zu saldieren (§ 15a Abs. 2). Dies hat der Gesetzgeber uE jedoch dadurch ausgeschlossen, dass er für die Anwendung der *ganzen* Vorschrift die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zugrunde legen will. Dieses Ergebnis lässt sich damit rechtfertigen, dass die Anwendbarkeit des § 15a nur den Sinn habe, bei Auslaufen der Tonnagegewinnermittlung wieder ohne weitere Übergangsrechnung mit der Ermittlung der Einkünfte nach allgemeinen Regeln fortfahren zu können (so jetzt BFH v. 20.11.2006 – VIII R 33/05, BStBl. II 2007, 261, für den Fall der vor dem Übergang zur Tonnagegewinnermittlung entstandenen verrechenbaren Verluste; hierzu Voss, Hansa 2007, 92; ihm folgend Schl.-Holst. FG v. 25.2.2009 – 5 K 242/05, EFG 2009, 919, nrkr., Az. BFH IV R 15/09).

**Saldierung verrechenbarer Verluste mit Unterschiedsbeträgen, entstehender „Gewinn“ durch den Ansatz des Teilwerts nach Abs. 6:** Zutreffend geht die FinVerw. davon aus, dass eine GW nach allgemeinen Bestimmungen auch während der Tonnagegewinnermittlung gesetzlich angeordnet ist (§ 60 EStDV). § 15a kann nur an die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anknüpfen. Demzufolge entwickeln sich auch die Kapitalkonten und die verrechenbaren Verluste zunächst nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften. Der weitere Schritt der Saldierung von verrechenbaren Verlusten mit Unterschiedsbeträgen bzw. des „Gewinns“ nach Abs. 6 erscheint uE jedoch zweifelhaft. Dies ergibt sich schon daraus, dass ausdrücklich gesetzlich vorgesehen ist, dass für die Anwendung des § 15a *insgesamt* die GW nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften *ausnahmslos* vorgesehen ist. Dem Gesetzgeber war das Problem bewusst. Er hat ausdrücklich lediglich in der vorliegenden Fassung nachgebessert. Eine Regelungslücke (bewusst oder planwidrig) kann uE nicht ausgemacht werden, insbes., da der Gesetzgeber sich an der niederländischen Regelung orientieren wollte, die das Problem der Verlustverrechnung mit einem aus deutscher Sicht festzustellenden Unterschiedsbetrag gesehen hat (subsidiäre Verrechnung mit Unterschiedsbetrag offen gelassen Schl.-Holst. FG v. 25.2.2009 – 5 K 242/05, EFG 2009, 919, nrkr., Az. BFH IV R 15/09).

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

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

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

Einstweilen frei.

94–99

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

100

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

Abs. 6 betrifft den Fall, dass ein bisher zur Tonnagegewinnermittlung optierender Gewerbebetrieb als solcher wieder zur GW nach den allgemeinen Vorschriften übergeht. Hierbei sind in der Bilanz zum Schluss des Wj., in dem die Tonnagegewinnermittlung letztmalig angewandt wird, für jedes WG, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, die Teilwerte einzusetzen. Dieser Ansatz ist zwingend und hat selbst dann zu erfolgen, wenn die Teilwerte – was relativ unwahrscheinlich ist – die AHK des WG jeweils übersteigen. Die dadurch eintretende durch gesetzliche Anordnung zu Tage tretende Gewinnverwirklichung unterliegt der Tonnagegewinnermittlung, da dieser Ansatz in dem letzten Wj. zu erfolgen hat, in dem die Tonnagegewinnermittlung noch greift. Immaterielle WG sind nicht anzusetzen. Abs. 6 regelt lediglich die Bewertung der nach allgemeinen Bilanzierungsvorschriften zu erfassenden WG („ist für jedes WG ... der Teilwert anzusetzen“). Die in der Bilanz ausgewiesenen Teilwerte sind die Grundlage für die AfA-Bemessung, sie treten an die Stelle der in § 6 vorgeschriebenen AHK. Hiervon sind die gesetzlich zulässigen Abschreibungen vorzunehmen (aA Gosch in Kirchhof X, § 5a Rn. 21: Fortführung des Berechnungsverlaufs der fortzuführenden Steuerbilanz). Dem ist uE nicht zu folgen, da dies ggf. zur Nachholung der steuerrechtlich im Tonnagegewinnermittlungszeitraum nicht zu erfassenden stillen Reserven führt, so im Erg. auch Dahm in Lademann (§ 5a Rn. 146), systemfremd.

§ 5a