konsolidierte Fassung: BMF 12.6.2002 IV A 6 - S 2133a- 11/02 BStBl 2002 I S.614

Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr, sog. Tonnagesteuer (§ 5a EStG)

Bezug: BMF, Schreiben v. 31. 10. 2008 BStBl 2008 I S. 956

Bezug: BMF, Schreiben v. 10. 9. 2013 BStBl 2013 I S. 1152

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a EStG) Folgendes:

A. Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr (§ 5a EStG)

I. Besondere Gewinnermittlung (§ 5a Abs. 1 EStG)

1. Geschäftsleitung und Bereederung im Inland (§ 5a Abs. 1 Satz 1 EStG)

1 Neben der Geschäftsleitung (§ 10 AO) ist die Bereederung im Inland eine zusätzliche und eigenständige Voraussetzung. Die Bereederung eines Handelsschiffes umfasst insbesondere folgende wesentliche Tätigkeiten:

a) Abschluss von Verträgen, die den Einsatz des Schiffes betreffen,
b) Ausrüstung und Verproviantierung der Schiffe,
c) Einstellung von Kapitänen und Schiffsoffizieren,
d) Befrachtung des Schiffes,
e) Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen,
f) Erhaltung des Schiffes,
g) Abschluss von Versicherungsverträgen über Schiff und Ausrüstung,
h) Führung der Bücher,
i) Rechnungslegung,
j) Herbeiführung und Verwirklichung der Beschlüsse der Mitreeder (bei Korrespondentreedern).

2 Diese wesentlichen Tätigkeiten der Bereederung müssen zumindest fast ausschließlich tatsächlich im Inland durchgeführt werden. Dies gilt auch bei Delegation einzelner Aufgaben der Bereederung auf andere Unternehmen.

2. Gewinnermittlung bei Mischbetrieben (§ 5a Abs. 1 Satz 1 EStG)

3 Ist Gegenstand eines Gewerbebetriebes nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (gemischter Betrieb), so müssen der Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und der übrige Gewinn getrennt ermittelt werden. Das erfordert regelmäßig eine klare und einwandfreie buchmäßige Zuordnung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu den verschiedenen Tätigkeitsbereichen. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben, die sowohl durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als auch durch andere gewerbliche Betätigungen veranlasst sind, sind entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen aufzuteilen. Hierbei sind die jeweiligen Anteile erforderlichenfalls zu schätzen.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

3. Betriebstage (§ 5a Abs. 1 Satz 2 EStG)

4 Betriebstag ist grundsätzlich jeder Kalendertag ab Infahrtsetzung des Schiffes bzw. ab Charterbeginn bis zum Ausscheiden des Schiffes bzw. bis zum Charterende. Ein zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr hat demnach grundsätzlich 365 Betriebstage; ausgenommen sind Tage des Umbaus oder der Großreparatur. Für Kalendertage, die keine Betriebstage sind, bleibt es bei der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG mit der Folge, dass der Gewinn für diese Tage 0 Euro beträgt.

II. Handelsschiffe im internationalen Verkehr (§ 5a Abs. 2 EStG)

1. Überwiegender Einsatz im internationalen Verkehr (§ 5a Abs. 2 Satz 1 EStG)

5 Die Entscheidung, ob ein Schiff im Wirtschaftsjahr überwiegend im internationalen Verkehr eingesetzt war, hängt ab von dem Anteil der entsprechenden Reisetage an der Gesamtzahl der Reisetage des Schiffes in einem Wirtschaftsjahr. Wartezeiten des Schiffes im betriebsbereiten Zustand gelten als Reisetage. Wurde ein Schiff im Laufe eines Wirtschaftsjahres in Fahrt gesetzt, so ist insoweit der Zeitraum von der Infahrtsetzung bis zum Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebend. Entsprechend ist zu verfahren, wenn ein Schiff im Laufe eines Wirtschaftsjahres veräußert worden ist. Ist im Laufe eines Wirtschaftsjahres die Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister entfallen ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums an dem Schiff, so sind die Reisetage im internationalen Verkehr, die das Schiff bis zum Fortfall der Voraussetzung zurückgelegt hat, der Gesamtzahl der Reisetage des vollen Wirtschaftsjahres gegenüberzustellen. Entsprechendes gilt, wenn die Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister erst im Laufe eines Wirtschaftsjahres erfolgt.

2. Neben- und Hilfsgeschäfte (§ 5a Abs. 2 Satz 2 EStG)

6 Nebengeschäfte sind solche Geschäfte, die nicht den eigentlichen Zweck der unternehmerischen Betätigung ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem eigentlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber in seiner Folge vorkommen und nebenbei miterledigt werden. Hilfsgeschäfte sind solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen. Während Nebengeschäfte regelmäßig bei Gelegenheit des Hauptgeschäftes, also zeitlich neben diesem vorkommen, ist es für Hilfsgeschäfte, die in einer funktionalen Beziehung zum Hauptgeschäft stehen, typisch, dass sie dem Hauptgeschäft zeitlich vorgehen. Solche das Hauptgeschäft vorbereitenden Maßnahmen sind beispielsweise die Einstellung von Personal, das Anmieten von Geschäftsräumen und die Anschaffung von Maschinen und Material, die die Aufnahme der Haupttätigkeit ermöglichen. Bei einem Schifffahrtsbetrieb sind dementsprechende Maßnahmen, die auf den Erwerb oder die Herstellung eines Seeschiffes gerichtet sind, Hilfsgeschäfte des Unternehmens (BFH-Urteil vom 24. November 1983, BStBl 1984 II S. 156).

7 Die Bereederung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist begünstigt, wenn der Bereederer an den Schiffen beteiligt ist. Die Bereederung fremder Schiffe ist dagegen nicht begünstigt. Zur Behandlung anderer Entgelte an Gesellschafter vgl. Rz. 34.

8 Gecharterte Teile von Seeschiffen, insbesondere Stellplätze, können zwar vom Steuerpflichtigen nicht selbst eingesetzt werden, die Anwendung des § 5a EStG kommt insoweit aber als Neben- oder Hilfsgeschäft in Betracht.

9 Erträge aus Kapitalanlagen bzw. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gehören mangels unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Betrieb von Schiffen grundsätzlich nicht zu dem Gewinn nach

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

§ 5a Abs. 1 EStG. Zinserträge aus laufenden Geschäftskonten sind hingegen abgegolten; eine Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen ist insoweit möglich.

3. Einkünfte aus vercharterten Handelsschiffen (§ 5a Abs. 2 Satz 2 EStG)

10 Die Voraussetzungen des § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG müssen erfüllt sein. Alle wesentlichen Tätigkeiten der dem Vercharterer obliegenden Aufgaben müssen im Inland erfüllt werden. In den Fällen der sog. bare-boat-charter liegen beim Vercharterer keine begünstigten Einkünfte vor.

4. Einkünfte aus gecharterten Handelsschiffen (§ 5a Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG)

11 Nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragene gecharterte Seeschiffe sind nur begünstigt, wenn das Verhältnis gemäß § 5a Abs. 2 Satz 4 EStG beachtet wird und die dem Charterer obliegenden wesentlichen Bereederungsaufgaben im Inland erfüllt werden. Bei einem Konsortium oder einem Pool wird bei der Bestimmung des Verhältnisses der Nettotonnage der im Inland registrierten eigenen oder gecharterten Schiffe zur Nettotonnage der im Ausland registrierten hinzugecharterten Schiffe nur die Nettotonnage der selbst eingebrachten Schiffe berücksichtigt. Soweit nur Teile eines Schiffes (z. B. Stellplätze oder Slots) hinzugechartert werden, ist nur der entsprechende Anteil zu berücksichtigen.

III. Antrag auf besondere Gewinnermittlung (§ 5a Abs. 3 EStG)

1. Beginn der Antragsfrist bei neu gegründeten Betrieben (§ 5a Abs. 3 Satz 1 EStG)

12 Für den Beginn der Antragsfrist bei neu gegründeten Betrieben ist der Zeitpunkt entscheidend, in dem erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr im Sinne des § 5a Abs. 2 EStG erzielt werden. Dies ist bei neuen Betrieben regelmäßig mit Abschluss des Bau- bzw. Kaufvertrages der Fall.

13 **Beispiel:**

Ein neuer Betrieb schließt am 14. Februar 2000 einen Vertrag über die Bestellung eines neuen Containerschiffes ab und stellt gleichzeitig den Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG. Die Infahrtsetzung erfolgt am 10. Januar 2001. Das Schiff wird in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen, die Bereederung findet im Inland statt und das Schiff wird im Sinne des § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG verwendet. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

14 **Lösung:**

Die Bestellung eines Schiffes stellt ein Hilfsgeschäft dar. Da dieses Hilfsgeschäft zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehört (§ 5a Abs. 2 Satz 2 EStG), werden im Jahr 2000 erstmals Einkünfte hieraus erzielt. Mangels tatsächlich im Betrieb vorhandener Tonnage beträgt im Jahr 2000 der nach § 5a Abs. 1 EStG pauschal ermittelte Gewinn 0 Euro.

Der Antrag auf die pauschale Gewinnermittlung nach der im Betrieb geführten Tonnage kann frühestens im Jahr 2000 mit Wirkung ab dem Jahr 2000 und könnte spätestens am 31. Dezember 2002 mit Wirkung ab dem 1. Januar 2002 gestellt werden. Würde diese Frist versäumt, so könnte ein Antrag auf die pauschale Gewinnermittlung erst wieder mit Wirkung ab dem Jahr 2010 (Erstjahr ist 2000) gestellt werden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

2. Beginn der Antragsfrist bei Betrieben, die bereits vor dem 1. Januar 1999 Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt haben

15 Für einen Betrieb, der bereits vor dem 1. Januar 1999 Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt hat, ist der Antrag bis spätestens 31. Dezember 2001 mit Wirkung ab 1. Januar 2001 zu stellen. Nach § 52 Abs. 15 Satz 3 EStG konnte der Antrag für Altbetriebe aus Billigkeitsgründen bereits in 1999 mit Wirkung ab dem Wirtschaftsjahr gestellt werden, welches nach dem 31. Dezember 1998 endet.

3. Beginn der Antragsfrist in sonstigen Fällen

16 Für den Beginn der Antragsfrist in sonstigen Fällen ist gleichfalls der Zeitpunkt entscheidend, in dem erstmals Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erzielt werden. Diese Voraussetzung ist erst in dem Wirtschaftsjahr erfüllt, in dem die Anzahl der Tage mit inländischer Registrierung die übrigen Tage überwiegt und die Schiffe zu mehr als der Hälfte der tatsächlichen Seereisetage des gesamten Wirtschaftsjahres zur Beförderung von Personen und Gütern auf Fahrten im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt waren.

4. Zeitpunkt der Antragstellung

17 Während der Antragsfrist kann der Antrag auf Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG erst in dem Wirtschaftsjahr gestellt werden, von dessen Beginn an sämtliche Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 EStG vorliegen.

18 Aus Billigkeitsgründen wird es als ausreichend angesehen, wenn die Voraussetzungen der Durchführung der Bereederung und Geschäftsleitung im Inland für das in 1999 endende Wirtschaftsjahr spätestens am Ende dieses Wirtschaftsjahres und für das in 2000 endende Wirtschaftsjahr spätestens am 30. Juni 2000 vorlagen.

19 Die Grundsätze in Rz. 16 sind in den Fällen anzuwenden, in denen das Handelsschiff nach dem 27.6.2002 in Dienst gestellt wird. Bei bereits vor dem 28.6.2002 in Dienst gestellten Handelsschiffen kann Rz. 15a meines Schreibens vom 25. Mai 2000 (BStBl I S. 809) weiter angewendet werden, bis die Anwendung der Tonnagesteuer in einem Wirtschaftsjahr beantragt wird, das dem im Kalenderjahr 2002 endenden Wirtschaftsjahr folgt.

20 Der Antrag für die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG ist schriftlich zu stellen.

IV. Unterschiedsbetrag (§ 5a Abs. 4 EStG)

1. Unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienendes Wirtschaftsgut (§ 5a Abs. 4 Satz 1 EStG)

21 Ein Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, kann nicht nur das Handelsschiff, sondern auch ein anderes Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens sein, z. B. die Betriebs- und Geschäftsausstattung. Bei Mischbetrieben (s. Rz. 3) kann ein Wirtschaftsgut ggf. nur anteilig unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen. Der auf diesen Teil entfallende Unterschiedsbetrag ist ggf. zu schätzen. In passiven Wirtschaftsgütern ruhende stille Reserven (z. B. Fremdwährungsverbindlichkeiten) sind einzube-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

ziehen. Zur Ermittlung des Unterschiedsbetrages des Handelsschiffes wird nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige den Teilwert in der Weise ermittelt, dass von den ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG abgezogen werden; es sei denn, das Handelsschiff wird zeitnah zur Feststellung des Unterschiedsbetrags veräußert. Bei dieser vereinfachten Teilwertermittlung ist von einer Nutzungsdauer von 25 Jahren auszugehen. Ein Schrottwert bleibt außer Ansatz.

2. Aufstellung des Verzeichnisses (§ 5a Abs. 4 Satz 1 EStG)

22 Zum Schluss des Übergangsjahres ist ein Verzeichnis entsprechend dem Anlageverzeichnis zu erstellen, in dem jedes Wirtschaftsgut und der darauf entfallende Unterschiedsbetrag aufgeführt ist. Dienen Wirtschaftsgüter nur teilweise dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, ist nur der darauf entfallende anteilige Unterschiedsbetrag aufzuzeichnen. Der Unterschiedsbetrag der geringwertigen Wirtschaftsgüter kann aus Vereinfachungsgründen in einer Summe ausgewiesen werden.

3. Gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrags (§ 5a Abs. 4 Satz 1 EStG)

23 Die Unterschiedsbeträge sind gesondert bzw. gesondert und einheitlich festzustellen. Dabei sind die folgenden Feststellungen zu treffen:

a) Bezeichnung der Wirtschaftsgüter,
b) auf die Wirtschaftsgüter jeweils entfallende Unterschiedsbeträge bzw. bei Mischbetrieben im Fall von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern der auf den begünstigten Betrieb entfallende Anteil des Unterschiedsbetrages,
c) Anteile der Gesellschafter an den einzelnen Unterschiedsbeträgen. Wird ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen ganz oder dem Miteigentumsanteil des Mitunternehmers entsprechend zugeführt oder erhöht sich der Nutzungsanteil, ist der jeweilige Unterschiedsbetrag gesondert bzw. gesondert und einheitlich festzustellen; war das Betriebsvermögen bisher teilweise gemischt genutzt, ist nur der auf den Erhöhungsbetrag entfallende Unterschiedsbetrag zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung festzustellen. Der bisher festgestellte Betrag bleibt unberührt. Die Feststellungen nach § 5a Abs. 4 Satz 2 oder Satz 4 EStG sind für die Steuerbescheide oder Feststellungsbescheide (Folgebescheide) bindend, in denen der Unterschiedsbetrag hinzuzurechnen ist.

4. Fortschreibung des Verzeichnisses

24 Das Verzeichnis ist fortzuschreiben, wenn

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

5. Besteuerung des Unterschiedsbetrages (§ 5a Abs. 4 Satz 3 EStG)

25 Der Unterschiedsbetrag ist in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus der Gewinnermittlung nach § 5a EStG ausscheidet, dem Gewinn nach § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG hinzuzurechnen und ist damit Bestandteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG. Dies gilt auch für den

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Fall, dass das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts, wie z. B. bei Ein-Schiffs-Gesellschaften, gleichzeitig die Betriebsaufgabe darstellt. Soweit ein Wirtschaftsgut bei Mischbetrieben in den nicht begünstigten Teil überführt wird, ist es entsprechend § 5a Abs. 6 EStG dort mit dem Teilwert anzusetzen.

26 Bei ratierlicher Tilgung von Fremdwährungsverbindlichkeiten ist der Unterschiedsbetrag (teilweise) aufzulösen. Auch Nutzungsänderungen von Wirtschaftsgütern (z. B. bei Bürogebäuden) können zur Zurechnung von Unterschiedsbeträgen führen.

27 Die Anwendung des § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige sich gemäß § 5a Abs. 3 Satz 4 EStG nach Ablauf des 10-Jahres-Zeitraums für die Anwendung der Normalbesteuerung entscheidet und der Betrieb fortgeführt wird. § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG ist in allen sonstigen Fällen anwendbar.

28 § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG gilt für den Fall, dass ein Gesellschafter im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG seinen Anteil an der Personengesellschaft veräußert. Für die verbleibenden Gesellschafter ändert sich der festgestellte Unterschiedsbetrag nicht. In den Fällen der Übertragung oder Einbringung zu Buchwerten (z. B. § 6 Abs. 3 EStG und § 24 UmwStG) findet § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 EStG keine Anwendung.

V. Gesellschaften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (§ 5a Abs. 4a EStG)

1. Umfang des Gewinns bei Personengesellschaften; Behandlung von Gewinnen und Verlusten im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters (§ 5a Abs. 4a Satz 1 EStG)

29 Die Gewinnermittlungsvorschrift im Sinne des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG stellt grundsätzlich auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ab. Die zusätzliche Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben, z. B. für die Finanzierung des Anteilserwerbes, ist daher nicht zulässig. Eine Ausnahme gilt nur für Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit hinzuzurechnenden Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG stehen.

30 Zur Behandlung von Vergütungen siehe Rz. 34.

2. Verhältnis zu § 15a EStG (§ 5a Abs. 4a Satz 2 EStG)

31 Nach § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG ist für die Anwendung des § 15a EStG der nach § 4 Abs. 1 oder 5 EStG ermittelte Gewinn zugrunde zu legen.

32 § 15a EStG findet während des Tonnagesteuerzeitraums uneingeschränkt Anwendung: Parallel zur Gewinnermittlung nach der Tonnagesteuer wird die Steuerbilanz einschließlich der Kapitalkonten fortgeführt; der verrechenbare Verlust wird jährlich festgestellt und mit den Ergebnissen der Steuerbilanz (Gesamthands- bzw. Ergänzungsbilanz) verrechnet. Im Einzelnen bedeutet dies:

a) Verrechenbare Verluste aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung sind mit den tatsächlichen laufenden Gewinnen aus der Zeit der Tonnagebesteuerung auszugleichen.
b) Verluste aus der Zeit der Tonnagebesteuerung erhöhen bereits vorhandene verrechenbare Verluste, auch soweit sie auf die Zeit vor der Tonnagebesteuerung entfallen.
c) Ein im Zeitpunkt des Ausscheidens oder der Veräußerung eines Wirtschaftsguts oder der Veräußerung des ganzen Betriebs oder des Ausscheidens eines Gesellschafters noch vorhandener verrechenbarer Verlust ist zunächst mit einem dabei entstehenden Veräußerungsgewinn auszugleichen, auch wenn dieser Veräußerungsgewinn wegen § 5a Abs. 5 Satz 1 EStG durch die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Tonnagebesteuerung abgegolten ist; ein nach Gegenrechnung des Veräußerungsgewinns etwa noch verbleibender verrechenbarer Verlust darf beim Unterschiedsbetrag vor dessen Besteuerung nach § 5a Absatz 4 Satz 3 EStG nicht abgezogen werden (BFH-Urteil vom 31. Mai 2012, BStBl 2013 II S. 673).

d) Verrechenbare Verluste sind mit dem im Zusammenhang mit dem Ansatz des Teilwerts gemäß § 5a Absatz 6 EStG entstehenden Gewinn zu verrechnen; ein danach etwa noch verbleibender verrechenbarer Verlust darf beim Unterschiedsbetrag vor dessen Besteuerung nach § 5a Absatz 4 Satz 3 EStG nicht abgezogen werden (BFH-Urteil vom 31. Mai 2012, BStBl 2013 II S. 1).

3. Gewinnerzielungsabsicht (§ 5a Abs. 4a Satz 2 EStG)

33 Zur Sicherstellung des mit der zweijährigen Antragsfrist (§ 5a Abs. 3 EStG) verfolgten Förderziels des Gesetzgebers ist für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht auch während des Tonnagesteuerzeitraums die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (ohne Berücksichtigung des Unterschiedsbetrages nach § 5a Abs. 4 EStG) zugrunde zu legen.

4. Hinzuzurechnende Vergütungen (§ 5a Abs. 4a Satz 3 EStG)

34 Zu den hinzuzurechnenden Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG gehören nicht:

- ein auf gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung beruhender Vorabgewinn sowie
- das Bereederungsentgelt eines am Schiff beteiligten Bereederers (Rz. 7), soweit das Bereederungsentgelt zuzüglich des für die Bereederung gezahlten Vorabgewinns 4 % der Bruttofrachtraten nicht übersteigt. Übersteigt das Bereederungsentgelt den vorstehenden Betrag, so sind auch die dazugehörigen Aufwendungen in dem Verhältnis des Bereederungsentgelts, das mit der Tonnagesteuer abgegolten ist, zu dem Bereederungsentgelt, das darüber hinaus eine gem. § 5a Abs. 4a Satz 3 EStG hinzuzurechnende Sondervergütung darstellt, aufzuteilen. Auf die Anzahl der beteiligten Vertragsreeder kommt es insoweit nicht an.

Eine neben dem Bereederungsentgelt anfallende Befrachtungskommission ist nicht mit dem Tonnagegewinn abgegolten. Sie ist als hinzuzurechnende Vergütung im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG zu berücksichtigen.

Ob ein Vorabgewinn vorliegt oder eine hinzuzurechnende Vergütung, bestimmt sich grundsätzlich nach den im Gesellschaftsvertrag getroffenen Vereinbarungen. Allerdings ist die formale Bezeichnung im Gesellschaftsvertrag als „Vorabgewinn“ für die steuerliche Beurteilung nicht entscheidend. Bei der Abgrenzung, ob für den Gesellschafter ein Gewinnvorab oder eine Tätigkeits-(Sonder-)vergütung vorliegt, ist auf den wirtschaftlichen Gehalt der getroffenen Vereinbarung abzustellen. Die buchtechnischen Abwicklungen entfalten allenfalls eine nachrangige Wirkung.

(Tätigkeits-)Vergütungen, die in einem Gesellschaftsvertrag vereinbart sind, sind nach der Rechtsprechung des BFH als Sondervergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG zu qualifizieren, wenn sie handelsrechtlich nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags als Kosten zu behandeln, insbesondere im Gegensatz zu einem Vorabgewinn auch dann zu zahlen sind, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird (BFH-Urteil vom 6. Juli 1999, BStBl II S. 720). Im Gesellschaftsvertrag als Vorabgewinn bezeichnete Leistungen, die auch in Verlustfällen zu leisten sind und nicht als Entnahmen das Kapitalkonto des Gesellschafters mindern, sind für die Gewinnermittlung nach § 5a EStG als hinzuzurechnende Vergütungen zu behandeln.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

VI. Tarifbegrenzung/Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

35 Der in § 5a Abs. 5 Satz 2 EStG festgelegte Ausschluss bezieht sich auf den nach § 5a EStG ermittelten Gewinn.

VII. Unterlagen zur Steuererklärung (§ 60 EStDV)

36 Neben der Gewinnermittlung nach § 5a EStG ist eine Steuerbilanz nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG, bei Personengesellschaften einschließlich etwaiger Ergänzungs- oder Sonderbilanzen sowie ein jährlich fortentwickeltes Verzeichnis im Sinne des § 5a Abs. 4 EStG, aus dem sich Veränderungen der Unterschiedsbeträge (vgl. Rz. 23) ergeben, beizufügen. Bei Mischbetrieben sind die Unterlagen über die getrennte Gewinnermittlung (vgl. Rz. 3) vorzulegen.

B. Gewerbesteuer

37 Soweit der Gewinn nach § 5a EStG ermittelt worden ist, kommen Hinzurechnungen und Kürzungen nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 6. Juli 2005, BStBl 2008 II S. 180).

38 Die Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007, BStBl 2008 II S. 583) gehört zum Gewerbeertrag nach § 7 Satz 3 GewStG.

39 Auch der nach § 5a EStG ermittelte Gewerbeertrag ist gemäß § 10a GewStG mit Verlusten aus Vorjahren verrechenbar.

Dieses Schreiben ersetzt vorbehaltlich der Aussage in Rz. 19 meine Schreiben vom 24. Juni 1999 — IV C 2 - S 1900 - 65/99 —, BStBl I S. 669 und vom 25. Mai 2000 — IV C 2 - S 2133a - 12/00 —, BStBl I S. 809.

Auf diese Anweisung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:

Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000

BMF 11.3.2020 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019

BMF 18.3.2019 - O 2000

OFD Nürnberg 26.8.2004 - S 1300

Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000

BMF 12.8.2002 - S 2175

BMF 17.7.2007 - S 2241 b

BMF 27.3.2012 - O 2000

Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000

BMF 24.3.2014 - O 2000

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BMF 4.4.2011 - O 1000

BMF 23.4.2010 - O 1000

Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000

BMF 9.4.2013 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000

BMF 19.3.2018 - O 2000

BMF 21.3.2017 - O 2000

Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000

BMF 14.3.2016 - O 2000

FinMin Schleswig-Holstein 12.10.2015 - S 7155, , Kurzinfo USt 6/2015

BMF 23.3.2015 - 0 2000

OFD Münster 26.1.2010 -

BayLfSt 10.11.2008 - S 2133 a

BMF 31.10.2008 - S 2133 a

BayLfSt 27.7.2007 - S 2241 b

Sen Fin Bremen 11.7.2005 - S 2252

OFD Düsseldorf 28.10.2004 - S 2210 A, S 2210

OFD Rostock 6.10.2003 - S 2133 a

Fundstelle(n):
BStBl 2002 I S.614
NWB FAAAD-99799

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.