



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 10. Juli 2023

BETREFF **Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr, sog. Tonnagesteuer nach § 5a EStG;
Neufassung des BMF-Schreibens vom 12. Juni 2002 - IV A 6 - S 2133a-11/02 - (BStBl I S. 614), geändert durch BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008
- IV C 6 - S 2133-a/07/10001 - (BStBl I S. 956) und vom 10. September 2013
- IV C 6 - S 2133-a/09/10001 :001 - (BStBl I S. 1152)**

GZ **IV C 6 - S 2133-a/20/10001 :003**

DOK **2023/0588565**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG Folgendes:

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

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

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

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

- a) Abschluss von Verträgen, die den Einsatz des Schiffs betreffen,
- b) Ausrüstung und Verproviantierung der Schiffe,
- c) Einstellung von Kapitänen und Schiffsoffizieren,
- d) Befrachtung des Schiffs,
- e) Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen,
- f) Erhaltung des Schiffs,

- 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 Absatz 1 Satz 1 EStG)

3 Ist Gegenstand eines Gewerbebetriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Mischbetrieb), 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.

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

4 Betriebstag ist grundsätzlich jeder Kalendertag ab Infahrtsetzung des Schiffs bzw. ab Charterbeginn bis zum Ausscheiden des Schiffs bzw. bis zum Charterende. Ein 12 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 Absatz 1 EStG mit der Folge, dass der Gewinn für diese Tage 0 EUR beträgt.

4. Absicht zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr

5 Die Gewinnermittlungsvorschrift des § 5a EStG setzt die Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr voraus. Bei einer Einschiffsgesellschaft spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass diese Voraussetzung nicht erfüllt ist, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag über die Veräußerung des Schiffs innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt geschlossen wird, zu dem erstmals alle übrigen Voraussetzungen des § 5a EStG vorlagen (Jahresfrist). Ist das Schiff zu Beginn der Jahresfrist bereits veräußert oder steht zu Beginn der Frist bereits fest, dass das Schiff innerhalb der Frist

veräußert werden soll, und wird es auch innerhalb der Frist veräußert, steht unwiderlegbar fest, dass der Einsatz des Schiffs nicht im Rahmen eines Betriebs von Handelsschiffen i. S. d. § 5a EStG erfolgte (BFH-Urteile vom 26. September 2013 - IV R 46/10, BStBl II 2014 S. 253 und IV R 45/11, BStBl II 2015 S. 296). Bei einer Mehrschiffsgesellschaft ist vom Vorliegen einer Absicht zum langfristigen Betrieb auszugehen, wenn diese Voraussetzungen für mindestens eines der in diesem Betrieb eingesetzten Schiffe erfüllt sind. Die Gewinnermittlung nach § 5a EStG ist dann auf diejenigen Schiffe zu beschränken, die die Verbleibensvoraussetzungen erfüllen.

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

1. Inländisches Seeschiffsregister (§ 5a Absatz 2 Satz 1 EStG)

- 6 Die Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister als Voraussetzung für die Berechtigung zur Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 2 EStG ist nur erfüllt, wenn das Handelsschiff in einem bei den deutschen Amtsgerichten geführten Seeschiffsregister i. S. d. §§ 1, 3 der Schiffsregisterordnung eingetragen ist.

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

- 7 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 Schiffs in einem Wirtschaftsjahr. Wartezeiten des Schiffs 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.
- 8 Ist im Laufe eines Wirtschaftsjahres die Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister entfallen ohne Wechsel des wirtschaftlichen Eigentums an dem Schiff (z. B. wegen Wegzug des Schiffseigners oder durch Ausflagung), 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.

3. Neben- und Hilfgeschäfte (§ 5a Absatz 2 Satz 2 EStG)

- 9 Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören auch die damit unmittelbar zusammenhängenden Neben- und Hilfgeschäfte. Die Tatbestände der Neben-

und Hilfsgeschäfte sind daher eng auszulegen. 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 Hauptgeschäfts, 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 Handelsschiffs gerichtet sind, Hilfsgeschäfte des Unternehmens (BFH-Urteil vom 24. November 1983 - IV R 74/80, BStBl II 1984 S. 155).

- 10 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. Rn. 29.
- 11 Gecharterte Teile von Handelsschiffen, insbesondere Stellplätze, können zwar vom Steuerpflichtigen nicht selbst eingesetzt werden, die Anwendung des § 5a EStG kommt insoweit aber als Neben- oder Hilfsgeschäft in Betracht.
- 12 Erträge aus Kapitalanlagen oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gehören mangels unmittelbaren Zusammenhangs mit dem Betrieb von Schiffen grundsätzlich nicht zu dem Gewinn nach § 5a Absatz 1 EStG (BFH-Urteile vom 13. April 2017 - IV R 14/14, BStBl II 2017 S. 716 und IV R 49/15, BStBl II 2017 S. 674). Zinserträge aus laufenden Geschäftskonten sind hingegen abgezogen; eine Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen ist insoweit möglich.

4. Einkünfte aus vercharterten Handelsschiffen (§ 5a Absatz 2 Satz 2 EStG)

- 13 Die Voraussetzungen des § 5a Absatz 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.

5. Einkünfte aus gecharterten Handelsschiffen (§ 5a Absatz 2 Satz 3 und 4 EStG)

- 14 Nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragene gecharterte Handelsschiffe sind nur begünstigt, wenn das Verhältnis gemäß § 5a Absatz 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 Schiffs (z. B. Stellplätze oder Slots) hinzugechartert werden, ist nur der entsprechende Anteil zu berücksichtigen.
- 14a Der Einsatz und die Weitervercharterung gecharterter Handelsschiffe, die nicht vom Charterer selbst ausgerüstet werden, können nach § 5a EStG begünstigt sein, wenn zusätzlich die Voraussetzungen des § 5a Absatz 2 Satz 3 EStG vorliegen. Hierfür müssen gleichzeitig für den gesamten Eincharterungszeitraum eigene oder selbst ausgerüstete Handelsschiffe eingesetzt oder verchartert werden. Es wird nicht beanstandet, wenn von einem gleichzeitigen Einsatz auch in Fällen ausgegangen wird, in denen für den überwiegenden Anteil des Eincharterungszeitraums im jeweiligen Wirtschaftsjahr auch eigene oder selbst ausgerüstete Handelsschiffe eingesetzt werden. Werden selbst ausgerüstete gecharterte Handelsschiffe eingesetzt oder weiterverchartert, können diese nach § 5a Absatz 2 Satz 1 oder Satz 2 EStG begünstigt sein. Eine zusätzliche Prüfung des § 5a Absatz 2 Satz 3 EStG ist dann nicht erforderlich.

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

- 15 Nach § 5a Absatz 3 Satz 1 EStG ist der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach Absatz 1 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung (Indienststellung) des ersten Handelsschiffs mit Wirkung ab Beginn dieses Wirtschaftsjahres schriftlich zu stellen. Wird der Antrag im Wirtschaftsjahr der Indienststellung nicht gestellt (§ 5a Absatz 3 Satz 5 EStG) oder sind in diesem Wirtschaftsjahr die Voraussetzungen für die Anwendung des § 5a Absatz 1 und 2 EStG nicht erfüllt, ist der Gewinn für einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren für den gesamten Schifffahrtsbetrieb nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG zu ermitteln.

Der Antrag i. S. d. § 5a Absatz 3 Satz 1 EStG ist betriebsbezogen und nicht objektbezogen für jedes Handelsschiff zu stellen. Die Regelung des § 5a Absatz 3 Satz 1 EStG steht im Zusammenhang mit § 5a Absatz 1 EStG. Danach ist die Tonnagegewinnermittlung nur für Gewinne zulässig, die auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfallen. Folglich ist nur eine betriebsbezogene Antragstellung möglich.

Als Indienststellung gilt auch die Eincharterung eines Handelsschiffs. Mit dem Übergang von Nutzen und Lasten des Handelsschiffs ist von der Indienststellung auszugehen. Der Antrag ist in den Fällen der Eincharterung in dem Wirtschaftsjahr zu stellen, in dem das Handelsschiff erstmals vom Charterer genutzt werden kann.

Es sind folgende drei Grundfälle zu unterscheiden:

15a Grundfall 1: wirksame Antragstellung

Wird im Jahr der Indienststellung des ersten Handelsschiffs eines Seeschiffahrtbetriebs ein wirksamer Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG gestellt und erfüllt dieses Handelsschiff die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG, fällt - wegen der betriebsbezogenen Betrachtungsweise - auch jedes weitere Handelsschiff, das die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllt, unter die Tonnagebesteuerung, d. h. jedes weitere Handelsschiff wächst in die Tonnagebesteuerung hinein. Dies gilt aber nur für diejenigen weiteren Handelsschiffe, die bereits im Wirtschaftsjahr ihrer Indienststellung jeweils die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllen.

Beispiel:

Der Seeschiffahrtbetrieb A stellt im Wirtschaftsjahr 01 sein erstes Handelsschiff (1. Handelsschiff) in Dienst. Dieses Handelsschiff erfüllt alle Voraussetzungen für die Anwendung des § 5a EStG. Daher beantragt der Seeschiffahrtbetrieb A im Wirtschaftsjahr 01 die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG.

Lösung:

Die Antragstellung für die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG ist wirksam erfolgt; die Voraussetzungen dafür liegen bei dem ersten in Dienst gestellten Handelsschiff im Wirtschaftsjahr seiner Indienststellung vor. Der Gewinn des Seeschiffahrtbetriebs A aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist nach § 5a Absatz 1 EStG zu ermitteln.

Ergänzung:

Im Wirtschaftsjahr 02 stellt der Seeschiffahrtbetrieb A zwei weitere Handelsschiffe in Dienst. Bei einem dieser Handelsschiffe (2. Handelsschiff) liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG bereits im Wirtschaftsjahr 02 vor; bei dem anderen Handelsschiff (3. Handelsschiff) werden diese jedoch erst ab dem Wirtschaftsjahr 03 erfüllt.

Lösung:

Da für das 2. Handelsschiff im Wirtschaftsjahr seiner Indienststellung alle Voraussetzungen

für die Anwendung des § 5a EStG vorliegen, ist dieses Handelsschiff ohne gesonderten Antrag in die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG einzubeziehen (betriebsbezogene Betrachtungsweise). Für das 3. Handelsschiff kommt eine Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG - auch ab dem Wirtschaftsjahr 03 - nicht in Betracht, da dieses Handelsschiff im Wirtschaftsjahr seiner Indienststellung die Voraussetzungen des § 5a EStG nicht erfüllt. Der Gewinn des Seeschifffahrtsbetriebs A ist mithin nach den Regelungen für einen sog. Mischbetrieb zu ermitteln (vgl. Rn. 3).

15b Grundfall 2: unwirksame Antragstellung

Wird im Wirtschaftsjahr der Indienststellung des ersten Handelsschiffs eines Seeschifffahrtsbetriebs kein wirksamer Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG gestellt oder erfüllt dieses Handelsschiff im Wirtschaftsjahr seiner Indienststellung nicht die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG, ist der Gewinn des gesamten Betriebs für einen Zeitraum von zehn Jahren nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG zu ermitteln. Damit ist auch für jedes weitere betriebszugehörige Handelsschiff die Gewinnermittlung nach der Tonnage unzulässig. Dies gilt unabhängig davon, ob dieses Handelsschiff die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllt oder nicht.

Beispiel:

Für den Seeschifffahrtsbetrieb B wird im Wirtschaftsjahr 01 der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG gestellt, da die Indienststellung des ersten Handelsschiffs (1. Handelsschiff) im Wirtschaftsjahr 01 erfolgte. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 5a EStG erfüllt das 1. Handelsschiff jedoch erst ab dem Wirtschaftsjahr 02.

Lösung:

Die Antragstellung für die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG ist unwirksam, da bei dem ersten in Dienst gestellten Handelsschiff die Voraussetzungen für die Anwendung des § 5a EStG im Wirtschaftsjahr seiner Indienststellung nicht vorliegen. Der Gewinn des Seeschifffahrtsbetriebs B ist nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG zu ermitteln.

Ergänzung:

Im Wirtschaftsjahr 02 stellt der Seeschifffahrtsbetrieb B ein weiteres Handelsschiff in Dienst. Bei diesem Handelsschiff (2. Handelsschiff) liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG bereits im Wirtschaftsjahr 02 vor.

Lösung:

Da für den Seeschifffahrtsbetrieb B die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG im Jahr der Indienststellung des ersten Handelsschiffs nicht vorlagen, war die Antragstellung unwirksam. Der Gewinn des Seeschifffahrtsbetriebs ist insgesamt und für die

Dauer von zehn Jahren nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG zu ermitteln. Dies gilt infolge der betriebsbezogenen Betrachtungsweise auch für das 2. Handelsschiff und unabhängig davon, dass dieses Schiff die Voraussetzungen des § 5a EStG im Jahr seiner Indienststellung erfüllt. Ein Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG kann erstmals wieder im Wirtschaftsjahr 11 gestellt werden (§ 5a Absatz 3 Satz 5 EStG).

15c Grundfall 3: Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist i. S. d. § 5a Absatz 3 Satz 5 EStG

Soweit für den Betrieb die zehnjährige Bindungsfrist i. S. d. § 5a Absatz 3 Satz 5 EStG für die Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG gilt, kann frühestens im elften Wirtschaftsjahr, gerechnet vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Indienststellung des ersten Handelsschiffs, ein Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG gestellt werden. In diesem Fall ist der Gewinn nach § 5a Absatz 1 EStG für alle im Dienst des Seeschiffahrtbetriebs stehenden Handelsschiffe zu ermitteln, die im Wirtschaftsjahr der Antragstellung die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllen. Werden in nachfolgenden Jahren weitere Handelsschiffe in Dienst gestellt, müssen diese Handelsschiffe jeweils im Jahr ihrer Indienststellung die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllen, um ebenfalls unter die Tonnagebesteuerung zu fallen.

Beispiel:

Bei dem Seeschiffahrtbetrieb C lagen die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG im Wirtschaftsjahr 01 bei der Indienststellung des ersten Handelsschiffs nicht vor. Der Gewinn des Seeschiffahrtbetriebs war daher insgesamt und für die Dauer von zehn Jahren nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG zu ermitteln. Im Wirtschaftsjahr 11 wird nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist i. S. d. § 5a Absatz 3 Satz 5 EStG ein neuer Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG gestellt. Zwei der im Dienst des Seeschiffahrtbetriebs C stehenden Handelsschiffe (1. und 2. Handelsschiff) erfüllen im Wirtschaftsjahr 11 alle Voraussetzungen des § 5a EStG; ein weiteres Handelsschiff (3. Handelsschiff) hingegen nicht.

Lösung:

Die Antragstellung für die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG ist wirksam erfolgt; die Voraussetzungen dafür liegen bei dem 1. und 2. Handelsschiff im Wirtschaftsjahr der Antragstellung vor. Der Gewinn des Seeschiffahrtbetriebs C aus dem Betrieb dieser beiden Handelsschiffe im internationalen Verkehr ist nach § 5a Absatz 1 EStG zu ermitteln. Für das 3. Handelsschiff kommt eine Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG nicht in Betracht, da dieses Handelsschiff im Wirtschaftsjahr der Antragstellung die Voraussetzungen des § 5a EStG nicht erfüllt. Der Gewinn des Seeschiffahrtbetriebs C ist mithin nach den Regelungen für einen sog. Mischbetrieb zu ermitteln (vgl. Rn. 3).

Ergänzung:

Im Wirtschaftsjahr 12 stellt der Seeschiffahrtsbetrieb C ein weiteres Handelsschiff in Dienst. Bei diesem Handelsschiff (4. Handelsschiff) liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG im Wirtschaftsjahr 12 vor.

Lösung:

Da für das 4. Handelsschiff im Wirtschaftsjahr seiner Indienststellung alle Voraussetzungen für die Anwendung des § 5a EStG vorliegen, ist dieses Handelsschiff ohne gesonderten Antrag in die Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG einzubeziehen (betriebsbezogene Betrachtungsweise).

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

- 16 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 (vgl. Rn. 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 einzubeziehen. Zur Ermittlung des Unterschiedsbetrags des Handelsschiffs wird nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige den Teilwert in der Weise ermittelt, dass von den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach § 7 Absatz 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 Absatz 4 Satz 1 EStG)

- 17 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 Absatz 4 Satz 1 EStG)

- 18 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 Unterschiedsbetrags,
 - 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 Absatz 4 Satz 2 oder Satz 7 EStG sind für die Steuerbescheide oder Feststellungsbescheide (Folgebescheide) bindend, in denen der Unterschiedsbetrag hinzuzurechnen ist.

4. Fortschreibung des Verzeichnisses

- 19 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 Absatz 4 Satz 3 Nummer 3 EStG nicht erfolgte.

5. Besteuerung des Unterschiedsbetrags (§ 5a Absatz 4 Satz 3 EStG)

- 20 Der Unterschiedsbetrag ist in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus der Gewinnermittlung nach § 5a EStG ausscheidet, dem Gewinn nach § 5a Absatz 1 Satz 1 EStG hinzuzurechnen und ist damit Bestandteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG. Dies gilt auch für den Fall, dass das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts, wie z. B. bei Einschiffsgesellschaften, gleichzeitig die Betriebsaufgabe darstellt. Soweit ein Wirtschaftsgut bei Mischbetrieben in den nicht begünstigten Teil überführt wird, ist es entsprechend § 5a Absatz 6 Satz 1 EStG dort mit dem Teilwert anzusetzen.

- 21 Bei ratierlicher Tilgung von Fremdwährungsverbindlichkeiten ist der Unterschiedsbetrag (teilweise) aufzulösen. Auch Nutzungsänderungen von Wirtschaftsgütern (z. B. bei Bürogebäuden) können zur Zurechnung von Unterschiedsbeträgen führen.
- 22 § 5a Absatz 4 Satz 3 Nummer 1 EStG kommt zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige sich gemäß § 5a Absatz 3 Satz 8 EStG nach Ablauf des Zehn-Jahres-Zeitraums für die Anwendung der Normalbesteuerung entscheidet und der Betrieb fortgeführt wird. Sie kann aber auch zur Anwendung kommen, wenn vor Ablauf des Zehn-Jahres-Zeitraums die Voraussetzungen für die Tonnagesteuer wegfallen, z. B. bei Verlagerung der Bereederung ins Ausland.
- 23 Der Begriff des Ausscheidens in § 5a Absatz 4 Satz 3 Nummer 3 EStG umfasst jedes Ausscheiden eines Gesellschafters, d. h. jeden Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung (BFH-Urteil vom 28. November 2019 - IV R 28/19, BStBl II ...¹).

Die (anteilige) Auflösung des Unterschiedsbetrags hat dabei im Rahmen der Gewinnermittlung derjenigen Personengesellschaft zu erfolgen, für die ursprünglich die Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Absatz 4 Satz 2 EStG durchgeführt wurde. Für die verbleibenden Gesellschafter ändert sich der festgestellte Unterschiedsbetrag nicht.

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb auf einen Rechtsnachfolger zum Buchwert nach § 6 Absatz 3 EStG übertragen, geht der Unterschiedsbetrag insoweit auf den Rechtsnachfolger über (zur Anwendung siehe § 52 Absatz 10 Satz 4 EStG).

Jede Reduzierung eines Anteils eines Mitunternehmers an einem Betrieb, auch ohne vollständiges Ausscheiden von Mitunternehmern aus der Gesellschaft, erfüllt den Tatbestand des § 5a Absatz 4 Satz 3 Nummer 3 EStG mit der Folge, dass der Unterschiedsbetrag im Zeitpunkt der Änderung der Beteiligungsverhältnisse entsprechend der Reduzierung der jeweiligen Beteiligung aufzulösen ist.

¹ Von der Redaktion des BStBl zu ergänzen.

V. Gesellschaften nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG (§ 5a Absatz 4a EStG)**1. Umfang des Gewinns bei Personengesellschaften; Behandlung von Gewinnen und Verlusten im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters (§ 5a Absatz 4a Satz 1 EStG)**

- 24 Die Gewinnermittlungsvorschrift des § 5a Absatz 1 Satz 1 EStG stellt grundsätzlich auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ab. Die zusätzliche Berücksichtigung von Sonderbetriebsausgaben, z. B. für die Finanzierung des Anteilserwerbs, ist daher nicht zulässig. Eine Ausnahme gilt nur für Aufwendungen, die in einem betrieblichen Veranlassungszusammenhang mit hinzuzurechnenden Sondervergütungen i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 EStG stehen (BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 - IV R 14/16, BStBl II 2022 S. 513).
- 25 Zur Behandlung von Vergütungen siehe Rn. 29.

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

- 26 Nach § 5a Absatz 5 Satz 4 EStG ist für die Anwendung des § 15a EStG der nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG ermittelte Gewinn zugrunde zu legen.
- 27 § 15a EStG findet während des Tonnagesteuerzeitraums uneingeschränkt Anwendung: Parallel zur Tonnagegewinnermittlung wird die Steuerbilanz einschließlich der Kapitalkonten fortgeführt; der verrechenbare Verlust wird jährlich festgestellt und mit den Ergebnissen der Steuerbilanz (Gesamthands- und 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 zu verrechnen.
 - 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 mit einem dabei entstehenden Veräußerungsgewinn auszugleichen, auch wenn dieser Veräußerungsgewinn wegen § 5a Absatz 5 Satz 1 EStG durch die 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 - IV R 14/09, BStBl II 2013 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 bei der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Absatz 4 Satz 3 EStG nicht abgezogen werden (BFH-Urteil vom 31. Mai 2012 - IV R 14/09, BStBl II 2013 S. 673).

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

- 28 Für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht ist auch während des Tonnagesteuerzeitraums die Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG (ohne Berücksichtigung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Absatz 4 EStG) zugrunde zu legen.

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

- 29 Zu den hinzuzurechnenden Vergütungen i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 EStG gehören nicht:
- ein auf gesellschaftsrechtlicher Vereinbarung beruhender Vorabgewinn sowie
 - das Bereederungsentgelt eines am Schiff beteiligten Bereederers (Rn. 10), 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 gemäß § 5a Absatz 4a Satz 3 EStG hinzuzurechnende Sondervergütung darstellt, aufzuteilen. Auf die Anzahl der beteiligten Vertragsreeder kommt es insoweit nicht an.
- 30 Eine neben dem Bereederungsentgelt anfallende Befrachtungskommission ist nicht mit dem Tonnagegewinn abgegolten. Sie ist als hinzuzurechnende Vergütung i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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 Vorabgewinn 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 als Sondervergütungen i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 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 - VIII R 46/94, 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.

5. Hinzurechnung von Sondervergütungen vor Indienstellung des Handelsschiffs

- 31 § 5a Absatz 3 Satz 2 EStG erfasst nicht Vergütungen i. S. d. § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 EStG. Sie sind auch in den Jahren vor der Antragstellung auf Gewinnermittlung nach der Tonnage dem pauschal ermittelten Gewinn hinzuzurechnen (BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 - IV R 19/10, BStBl II S. 522).

VI. Rückwechsel von der Tonnagebesteuerung zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG

1. AfA im Anschluss an den Rückwechsel

- 32 Durch die Aufstockung auf die Teilwerte im letzten Jahr der Gewinnermittlung nach § 5a EStG soll sichergestellt werden, dass die während der Gewinnermittlung nach der Tonnage gebildeten stillen Reserven steuerfrei aufgedeckt werden können. Eine weitergehende Subventionierung durch Schaffung zusätzlichen AfA-Volumens geht über den Gesetzeszweck hinaus, so dass nach § 5a Absatz 6 Satz 2 EStG die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage anzusetzen sind. Im Falle der Abstockung auf einen niedrigeren Teilwert ist das AfA-Volumen sowie die AfA-Bemessungsgrundlage um den Abstockungsbetrag zu vermindern und der Restbuchwert unter Berücksichtigung des Schrottwerts gleichmäßig auf die neu zu schätzende Restnutzungsdauer zu verteilen.

Nach Beendigung der Nutzungsdauer verbleibt ein Buchwert, der sich aus dem Schrottwert und der Teilwertzuschreibung zusammensetzt. Erst im Zeitpunkt des Ausscheidens des Wirtschaftsguts ist dieser gewinnmindernd zu berücksichtigen.

Soweit § 5a Absatz 6 Satz 2 EStG i. d. F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I 2019 S. 2451) noch keine Anwendung findet, bildet der um den Schrottwert gekürzte Teilwert die AfA-Bemessungsgrundlage. Die AfA erfolgt in diesen Fällen linear über die neu zu schätzende Restnutzungsdauer (BFH-Urteil vom 25. Oktober 2018 - IV R 35/16, BStBl II 2022 S. 412).

2. Fortführung von Ergänzungsbilanzen nach Rückwechsel zur Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG

- 33 Für die Zeit der Tonnagebesteuerung sind neben der Gewinnermittlung nach § 5a EStG zusätzliche Steuerbilanzen nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG einschließlich etwaiger Ergänzungs- und Sonderbilanzen (sog. Schattenbilanzen) vorzulegen. Soweit die Ergänzungsbilanzen Mehr- oder Minderwerte für Wirtschaftsgüter ausweisen, für die nach § 5a Absatz 6 Satz 1 EStG der Teilwert anzusetzen ist, sind sie zu dem Zeitpunkt, in dem die letzte Schattenbilanz aufzustellen ist, gewinnwirksam aufzulösen (BFH-Urteil vom 25. Oktober 2018 - IV R 35/16, BStBl II 2022 S. 412).

3. Teilwertaufstockung nach § 5a Absatz 6 EStG und Verlustverrechnung in den Folgejahren

- 34 Nach § 5a Absatz 6 EStG ist im Jahr der letztmaligen Anwendung der Gewinnermittlung nach § 5a Absatz 1 EStG für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen. Soweit der Teilwert den Buchwert übersteigt und zu einem Gewinn führt, ist dieser mit dem Ansatz des Tonnagegewinns abgegolten. Allerdings ist er mit ggf. vorhandenen verrechenbaren Verlusten i. S. d. § 15a EStG zu verrechnen.

VII. Tarifbegrenzung/Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb

- 35 Der in § 5a Absatz 5 Satz 2 EStG festgelegte Ausschluss der Anwendung der §§ 34, 34c Absatz 1 bis 3 und § 35 EStG bezieht sich auf den nach § 5a Absatz 1 EStG ermittelten Gewinn. Der Gewinn aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen i. S. d. § 5a Absatz 4 EStG und Sondervergütungen i. S. d. § 5a Absatz 4a Satz 3 EStG gehören dagegen zu den nach § 35 EStG begünstigten Einkünften. Sofern Gewinne i. S. d. § 5a Absatz 1 EStG und Gewinne i. S. d. § 5a Absatz 4 EStG bzw. § 5a Absatz 4a Satz 3 EStG zusammentreffen, ist der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag nach dem Verhältnis des der Steuerermäßigung unterliegenden Gewinns zu dem gesamten Gewinn aus Gewerbebetrieb aufzuteilen (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2014 - IV R 27/11, BStBl II 2015 S. 278). Vgl. zur Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei Gewinnen i. S. d. § 5a EStG auch Rn. 13 und 16 des BMF-Schreibens vom 3. November 2016 - IV C 6 - S 2296-a/08/10002 :003 (BStBl I S. 1187).

VIII. Unterlagen zur Steuererklärung (§ 60 EStDV)

- 36 Neben der Gewinnermittlung nach § 5a EStG ist eine steuerliche Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1, § 5 EStG (§ 60 Absatz 2 EStDV), bei Personengesellschaften einschließlich etwaiger

Ergänzungs- oder Sonderbilanzen sowie ein jährlich fortentwickeltes Verzeichnis i. S. d. § 5a Absatz 4 EStG, aus dem sich Veränderungen der Unterschiedsbeträge (vgl. Rn. 18) ergeben, beizufügen. Bei Mischbetrieben sind die Unterlagen über die getrennte Gewinnermittlung (vgl. Rn. 3) vorzulegen. Die Bilanzen und die Überleitungsrechnung nach § 60 Absatz 2 Satz 1 EStDV sind gemäß § 5b EStG elektronisch zu übermitteln.

B. Gewerbesteuer

- 37 Der Tonnagegewinn nach § 5a Absatz 1, 4 und 4a EStG gilt gemäß § 7 Satz 3 GewStG als Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG; Hinzurechnungen und Kürzungen kommen deshalb nicht in Betracht. Das gilt hinsichtlich § 5a Absatz 4 EStG auch für die Zeit nach Rückwechsel zur allgemeinen Gewinnermittlung.
- 38 Der nach § 5a EStG ermittelte Gewerbeertrag ist gemäß § 10a GewStG um Fehlbeträge aus Vorjahren zu kürzen.

C. Körperschaftsteuer

1. Keine Korrektur des nach § 5a EStG ermittelten Gewinns

- 39 Der nach § 5a EStG pauschal ermittelte Gewinn ist für Zwecke der Körperschaftsteuer weder um verdeckte Gewinnausschüttungen noch um nichtabziehbare Ausgaben i. S. d. § 10 KStG oder um den nichtabziehbaren Teil der Ausgaben i. S. d. § 9 Absatz 1 Nummer 2 KStG zu korrigieren.

2. Mischbetriebe

- 40 Ist Unternehmensgegenstand einer Körperschaft nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr (Mischbetrieb), so werden der Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und der Gewinn für den übrigen Bereich getrennt ermittelt. Rn. 39 gilt bei Mischbetrieben nur für solche nichtabziehbaren Ausgaben bzw. Ausschüttungen, die dem Bereich zuzuordnen sind, für den der Gewinn nach § 5a EStG ermittelt wird.

3. Unterschiedsbetrag nach § 5a Absatz 4 EStG

- 41 Der Unterschiedsbetrag nach § 5a Absatz 4 EStG ist bei der Beendigung der Gewinnermittlung nach § 5a EStG bzw. beim Ausscheiden von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen dem Gewinn - ggf. verteilt auf fünf Jahre - hinzuzurechnen und erhöht insoweit das jeweilige zu versteuernde Einkommen.

4. Nichtanrechnung ausländischer Steuern

- 42 Soweit der Gewinn nach § 5a EStG ermittelt wird, kommt entsprechend der für die Einkommensteuer geltenden Regelung des § 5a Absatz 5 Satz 2 EStG eine Anrechnung oder ein Abzug ausländischer Steuern nach § 26 KStG, zu denen Einkünfte i. S. d. § 34d Nummer 2 Buchstabe c EStG herangezogen worden sind, nicht in Betracht.

D. Zeitliche Anwendung

- 43 Dieses Schreiben ist vorbehaltlich der Ausführungen in den Rn. 44 und 45 in allen offenen Fällen anzuwenden. Folgende Ausnahmen sind besonders zu beachten:
- 44 Rn. 27 Buchstabe c 2. Halbsatz und Buchstabe d sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. September 2013 beginnen.
- 45 Rn. 29 ist hinsichtlich der Begrenzung des Bereederungsentgeltes ebenso wie Rn. 37 in der Fassung dieses Schreibens erstmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2007 beginnen.

Dieses Schreiben ersetzt die BMF-Schreiben vom 12. Juni 2002 - IV A 6 - S 2133a-11/02 (BStBl I S. 614), vom 31. Oktober 2008 - IV C 6 - S 2133-a/07/10001 (BStBl I S. 956) und vom 10. September 2013 - IV C 6 - S 2133-a/09/10001 :001 (BStBl I S. 1152).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Ab sofort steht es für eine Übergangszeit auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen (www.bundesfinanzministerium.de) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Einkommensteuer zur Verfügung.

Im Auftrag