

Urteil vom 31. Mai 2012, IV R 14/09

Reihenfolge der Verrechnung verrechenbarer Verluste im Zeitraum der Tonnagebesteuerung - Keine Saldierung von nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbaren Verlusten mit nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen - Zurückverweisung wegen unterbliebener notwendiger Beiladung von Kommanditisten - Rechtsschutzbedürfnis

BFH IV. Senat

EStG § 5a, EStG § 15a, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, FGO § 60 Abs 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 24. Februar 2009, Az: 5 K 242/05

Leitsätze

Über die Frage, ob im Zeitraum der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG ein nach § 15a EStG verrechenbarer Verlust vorrangig mit ("fiktiven") Steuerbilanzgewinnen nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG oder mit einem dem Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG (tatsächlich) hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag zu verrechnen ist, ist im Verfahren zur Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 5a Abs. 5 Satz 4 i.V.m. § 15a Abs. 4 EStG zu entscheiden .

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Gegenstand ihres Unternehmens ist der Bau und Betrieb des Schiffes MS "X". Das Schiff wurde 1997 in Dienst gestellt, seine Bereederung im Inland durchgeführt. An der Klägerin waren im Streitjahr (2000) 40 Kommanditisten mit Kapitaleinlagen von insgesamt 22.240.000 DM beteiligt. Komplementärin ist die MS X Schifffahrtsgesellschaft mbH (GmbH), die keine Kapitaleinlage geleistet hat.

- 2 Seit 1999 ermittelt die Klägerin ihren Gewinn nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG). Den Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 EStG auf den 31. Dezember 1998 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zuletzt mit 4.932.482 DM fest. Dabei entfielen auf den Unterschiedsbetrag für Fremdwährungsverbindlichkeiten 489.700 DM, hiervon auf Darlehen DM/sfr 391.650 DM.
- 3 In ihrer im November 2001 eingegangenen Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr erklärte die Klägerin einen nach § 5a EStG ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 278.115 DM (Gewinn nach Tonnage 74.115 DM zzgl. Auflösung des Unterschiedsbetrags für Fremdwährungsverbindlichkeiten in sfr in Höhe von 189.000 DM zzgl. Vergütung für die Geschäftsführung der GmbH in Höhe von 15.000 DM). Ihr Gewinn laut Steuerbilanz betrug 7.279.782 DM.
- 4 Mit Bescheid vom 14. Mai 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung stellte das FA die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß fest. Bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlusts auf den 31. Dezember 2000 verrechnete es die auf den 31. Dezember 1999 festgestellten verrechenbaren Verluste jedoch zunächst mit den jeweiligen ("fiktiven") Gewinnanteilen der Kommanditisten laut Steuerbilanz und erst nachfolgend mit den anteiligen aufgelösten Unterschiedsbeträgen aus den Fremdwährungsverbindlichkeiten.
- 5 Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin geltend, dass bei Anwendung des § 15a EStG zunächst die dem Tonnagegewinn hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträge zu berücksichtigen seien und erst, wenn die verrechenbaren Verluste dadurch nicht aufgebraucht würden, ein Ausgleich der noch verbleibenden verrechenbaren Verluste mit anderen Ergebnissen nach § 15a Abs. 2 EStG (z.B. Veräußerungsgewinnen nach § 16 EStG oder fiktiven Gewinnen, die durch § 5a EStG verdrängt würden und nicht zu versteuern seien) zu erfolgen habe.
- 6 Mit Bescheid vom 16. Dezember 2005 änderte das FA den angefochtenen Bescheid hinsichtlich der verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG aus hier nicht streitigen Gründen und erließ am selben Tag eine Einspruchsentscheidung,

mit der es den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückwies.

- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen gerichtete Klage nach Beiladung der im Jahr 2002 ausgeschiedenen Kommanditistin Y-GmbH & Co. KG (Beigeladene) mit Urteil vom 25. Februar 2009 5 K 242/05 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 919) ab. Während des Klageverfahrens hatte das FA mit Datum vom 30. Dezember 2005 einen dem Bescheid vom 16. Dezember 2005 inhaltsgleichen Bescheid für das Streitjahr erlassen.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung der §§ 5a und 15a EStG.
- 9 Das FA hat unter dem 25. Mai 2011 im Anschluss an eine Betriebsprüfung für das Streitjahr einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung erlassen. Darin werden die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb für 2000 nach Berücksichtigung weiterer Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben jetzt mit 339.745 DM festgestellt. Zudem erfolgte auch eine hier nicht im Streit stehende Änderung der auf den 31. Dezember 2000 festzustellenden verrechenbaren Verluste.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2000 vom 25. Mai 2011 dahin zu ändern, dass bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 5a Abs. 5 Satz 4 i.V.m. § 15a Abs. 4 EStG die verrechenbaren Verluste vorrangig mit dem aufgelösten Unterschiedsbetrag gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG verrechnet werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist begründet.

- 13 Das angegriffene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt (dazu unten I.). Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), denn das FG hat nicht geprüft, ob und ggf. welche weiteren Kommanditisten der Klägerin nach § 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 FGO zum Verfahren notwendig beizuladen sind (dazu unten II.).
- 14 I. Das angegriffene Urteil ist bereits deshalb aufzuheben, weil mit dem Bescheid vom 25. Mai 2011, der auch eine Änderung der auf den 31. Dezember 2000 festgestellten verrechenbaren Verluste nach § 5a Abs. 5 Satz 4 i.V.m. § 15a Abs. 4 EStG enthält, während des Revisionsverfahrens ein Bescheid ergangen ist, der an die Stelle des angegriffenen Bescheids getreten und nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878, m.w.N.).
- 15 1. Die Feststellung eines verrechenbaren Verlusts (§ 15a Abs. 4 EStG) und die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte einer KG (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) sind selbständige Verwaltungsakte mit unterschiedlichen Regelungsgegenständen. Demgemäß sind selbst dann, wenn --wie hier-- die Bescheide gemäß § 15a Abs. 4 Satz 5 EStG formell miteinander verbunden werden, Streitfragen zur Höhe der festzustellenden verrechenbaren Verluste durch Anfechtung des Bescheids i.S. von § 15a Abs. 4 EStG zu klären (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 3. Februar 2010 IV R 61/07, BFHE 229, 94, BStBl II 2010, 942, unter II.1.a der Gründe, m.w.N.).
- 16 2. Streitgegenstand ist auch im vorliegenden Verfahren die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 5a Abs. 5 Satz 4 i.V.m. § 15a Abs. 4 EStG, die das FA mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Tonnagegewinns nach § 5a Abs. 1 EStG und des nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrags verbunden hat. Denn über die zwischen den Beteiligten streitige Frage, in welcher Reihenfolge verrechenbare Verluste nach § 15a Abs. 2 EStG mit "fiktiven" Steuerbilanzgewinnen nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG bzw. mit nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen zu verrechnen sind, ist im Verfahren zur Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 5a Abs. 5 Satz 4 i.V.m. § 15a Abs. 4 EStG zu entscheiden.

- 17** a) Nach § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG ist § 15a EStG grundsätzlich auch während des Zeitraums der Tonnagebesteuerung anwendbar. Nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG ist der nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach § 15a Abs. 2 EStG abzuziehenden und vermehrt um die nach § 15a Abs. 3 EStG hinzuzurechnenden Beträge (sog. verrechenbarer Verlust) jährlich gesondert festzustellen.
- 18** Nach § 15a Abs. 2 EStG mindert ein nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. Ob zu diesen Gewinnen auch Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG gehören, ist danach im Verfahren zur Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2006 VIII R 33/05, BFHE 216, 89, BStBl II 2007, 261 für die Frage, ob zu solchen Gewinnen der während der Tonnagebesteuerung gemäß § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG im Wege einer "Schattenberechnung" zu ermittelnde "fiktive" Steuerbilanzgewinn gehört). Dann aber kann auch die zwischen den Beteiligten streitige Frage, in welcher Reihenfolge im Zeitraum der Tonnagebesteuerung verrechenbare Verluste nach § 15a Abs. 2 EStG mit "fiktiven" Steuerbilanzgewinnen und mit aufgelösten Unterschiedsbeträgen gemäß § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG zu verrechnen sind, nur im Verfahren zur Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG entschieden werden.
- 19** b) Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Reihenfolge der Verrechnung im Ergebnis ohne Auswirkung auf die Höhe des festzustellenden verrechenbaren Verlusts bleibt, weil dieser in jedem Fall mit 0 DM bzw. € festzustellen ist.
- 20** Ist der zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs für einen Kommanditisten festgestellte verrechenbare Verlust geringer als die Summe aus dem auf ihn entfallenden Anteil am "fiktiven" Steuerbilanzgewinn und dem auf ihn entfallenden Anteil am Hinzurechnungsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG, ist der für ihn festzustellende verrechenbare Verlust zum Ende des Streitjahrs zwar unabhängig von der Reihenfolge der Verrechnung der verrechenbaren Verluste auf 0 DM bzw. € festzustellen. Die Verrechnungsreihenfolge bleibt also ohne Auswirkung auf die Höhe des festzustellenden verrechenbaren Verlusts. Dies ändert aber nichts daran, dass die Frage der Verrechnungsreihenfolge materiell dem Verfahren der Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG zuzurechnen ist.
- 21** Eine Klage ist daher auch in diesem Fall gegen den Bescheid i.S. des § 15a Abs. 4 EStG zu richten. Das erforderliche Rechtsschutzbedürfnis ergibt sich daraus, dass die Verrechnungsreihenfolge Auswirkungen auf die dem einzelnen Kommanditisten zuzurechnenden steuerpflichtigen Einkünfte aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft hat. Denn in dem Umfang, in dem verrechenbare Verluste des einzelnen Kommanditisten bereits durch den ihm zuzurechnenden Anteil am "fiktiven", der Besteuerung nicht zugrunde zu legenden Steuerbilanzgewinn verbraucht werden, stehen sie zur Verrechnung mit dem nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden --steuerpflichtigen-- Unterschiedsbetrag nicht mehr zur Verfügung. Erfolgt demgegenüber zunächst eine Verrechnung mit dem Unterschiedsbetrag, mindert sich der Umfang der steuerpflichtigen Einkünfte zu Lasten des Umfangs des Anteils am "fiktiven" und nicht steuerpflichtigen Steuerbilanzgewinn des Kommanditisten. Im Hinblick auf diese Folgewirkung der Verrechnungsreihenfolge besteht daher ein Rechtsschutzbedürfnis dafür, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung des verrechenbaren Verlusts auch dann mit der Begründung angegriffen werden kann, dass die hierbei vorgenommene Verrechnungsreihenfolge fehlerhaft sei, wenn sich die Höhe des festzustellenden verrechenbaren Verlusts durch eine Änderung der Verrechnungsreihenfolge nicht ändert.
- 22** 3. Der erkennende Senat entscheidet trotz seiner grundsätzlich bestehenden Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO nicht in der Sache selbst, da die Sache wegen eines weiteren Verfahrensfehlers an das FG zurückzuverweisen ist (dazu unten II.).
- 23** II. Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Denn das FG hat nicht geprüft, ob und ggf. welche Kommanditisten der Klägerin nach § 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO zum Verfahren notwendig beizuladen sind.
- 24** 1. Wird, wie im Streitfall, der Feststellungsbescheid i.S. des § 15a Abs. 4 EStG mit der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung verbunden, ist neben dem einzelnen Kommanditisten zwar auch die KG (gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO) klagebefugt. Die Kommanditisten, um deren verrechenbare Verluste es geht, sind in einem solchen Fall jedoch notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO; z.B. BFH-Urteil vom 13. Juli 2006 IV R 67/04, BFHE 214, 337, BStBl II 2006, 878). Eine notwendige Beiladung der nicht klagenden Kommanditisten ist nur dann nicht geboten, wenn sie steuerrechtlich unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120).

- 25** Danach sind zum Klageverfahren die Kommanditisten notwendig beizuladen, bei denen sich die Reihenfolge der Verrechnung verrechenbarer Verluste auswirkt (vgl. hierzu oben B.I.2.b). Nicht geboten ist hingegen die notwendige Beiladung auch der Kommanditisten, für die sich die Verrechnungsreihenfolge nicht auswirkt. Das sind insbesondere die Kommanditisten, für die das FA auch den auf sie entfallenden Anteil am Hinzurechnungsbetrag bereits in vollem Umfang mit den verrechenbaren Verlusten verrechnet hat, weil der für sie auf den 31. Dezember 1999 festgestellte verrechenbare Verlust höher war als die Summe aus dem auf sie entfallenden Anteil am "fiktiven" Steuerbilanzgewinn und dem auf sie entfallenden Anteil am Hinzurechnungsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG.
- 26** 2. Die notwendige Beiladung gehört zur Grundordnung des Verfahrens, deren Einhaltung nicht der Disposition der Beteiligten unterliegt. Auch wenn eine unterlassene notwendige Beiladung nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren nachgeholt werden kann, übt der Senat das ihm insoweit zustehende Ermessen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1120) dahin aus, dass er die Sache an das FG zurückverweist und diesem die Nachholung der unterbliebenen Beiladung überträgt. Hierfür spricht insbesondere, dass der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht beurteilen kann, welche Kommanditisten beizuladen sind, weil sich die Verrechnungsreihenfolge für sie auswirkt.
- 27** III. Im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des Rechtsstreits weist der Senat --allerdings ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang-- zu der zwischen den Beteiligten umstrittenen materiell-rechtlichen Frage auf Folgendes hin:
- 28** Das FA hat es zu Recht abgelehnt, nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbare Verluste vorrangig mit den aufgelösten Unterschiedsbeträgen aus den Fremdwährungsverbindlichkeiten zu verrechnen. Denn diese können nach Ansicht des Senats überhaupt nicht, also auch nicht nachrangig, mit verrechenbaren Verlusten saldiert werden (entgegen Tz. 32 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12. Juni 2002 IV A 6 -S 2133a- 11/02, BStBl I 2002, 614).
- 29** 1. 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. Die Regelung bezweckt, bei Auslaufen der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a Abs. 1 EStG wieder ohne weitere Übergangsrechnung mit der Ermittlung der Einkünfte nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln fortfahren zu können. Dies wird dadurch sichergestellt, dass der verrechenbare Verlust auch während der pauschalen Gewinnermittlung auf der Grundlage der fortgeführten Steuerbilanz gesondert festgestellt wird (vgl. BFH-Urteil in BFHE 216, 89, BStBl II 2007, 261). Danach ist ein verrechenbarer Verlust nach § 15a Abs. 2 EStG mit dem während der Tonnagebesteuerung nach Maßgabe des § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG im Wege einer "Schattenberechnung" zu ermittelnden, der Besteuerung jedoch nicht zugrunde zu legenden Gewinn zu saldieren, und nicht mit dem nach § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Tonnagegewinn (BFH-Urteil in BFHE 216, 89, BStBl II 2007, 261).
- 30** 2. Darüber hinaus sieht § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG keine Verrechnung eines nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbaren Verlusts mit einem dem (Tonnage-)Gewinn nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag vor, so dass sich die Frage, ob nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbare Verluste vorrangig mit im Wege einer "Schattenberechnung" ermittelten Steuerbilanzgewinnen oder mit nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen zu verrechnen sind, nicht stellt.
- 31** a) Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut des § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG. Danach ist für die Anwendung des § 15a EStG der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn zugrunde zu legen. Dieser Gewinn umfasst aber nicht auch einen dem Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 1 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag, denn dieser wird nicht nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG, sondern nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG ermittelt.
- 32** b) Auch die Entstehungsgeschichte des § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG spricht dafür, dass verrechenbare Verluste nach § 15a Abs. 2 EStG während der Zeit der Tonnagebesteuerung nur mit im Wege einer "Schattenberechnung" ermittelten Steuerbilanzgewinnen und nicht auch mit Hinzurechnungsbeträgen nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG zu verrechnen sind.
- 33** § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601) eingefügt.
- 34** aa) Bereits für die zuvor geltende, jedoch keine ausdrückliche Bezugnahme auf § 15a EStG enthaltende Fassung des § 5a Abs. 5 EStG hatte das BMF in seinem Schreiben vom 24. Juni 1999 IV C 2 -S 1900- 65/99 (BStBl I 1999, 669, Tz.

28) "im Vorgriff auf eine gesetzliche Klarstellung" bestimmt, dass § 15a EStG während des Tonnagezeitraums uneingeschränkt anwendbar sei. Parallel zur Gewinnermittlung nach der Tonnagesteuer werde die Steuerbilanz einschließlich der Kapitalkonten fortgeführt; der verrechenbare Verlust werde jährlich festgestellt und mit den Ergebnissen der Steuerbilanz (Gesamthands- bzw. Ergänzungsbilanz) verrechnet. Hinzuzurechnende Unterschiedsbeträge seien mit einem verrechenbaren Verlust auszugleichen.

- 35** In der Begründung des Gesetzentwurfs vom 27. August 1999 zur Einfügung des § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG heißt es dann (vgl. BTDrucks 14/1514, S. 29, zu Nr. 3 Buchst. b), die Ergänzung des § 5a Abs. 5 EStG sehe vor, dass § 15a EStG anwendbar sei; hierbei sei der nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn zugrunde zu legen.
- 36** bb) Anders als das BMF in Tz. 28 seines Schreibens in BStBl I 1999, 669 hat der Gesetzgeber in § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG für die Anwendung des § 15a EStG also ausdrücklich nur auf den nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermittelnden Gewinn abgestellt. Auch in den Gesetzesmaterialien findet sich --anders als in Tz. 28 des BMF-Schreibens in BStBl I 1999, 669-- kein Hinweis darauf, dass eine Saldierung verrechenbarer Verluste nach § 15a EStG (auch) mit nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen möglich sein soll. Dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber eine entsprechende Saldierung nicht wollte.
- 37** c) Eine Saldierung von nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbaren Verlusten mit nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen ist schließlich auch verfassungsrechtlich nicht geboten. § 5a EStG stellt eine regelmäßig steuerentlastend wirkende Subventionsvorschrift dar (z.B. BFH-Urteil in BFHE 216, 89, BStBl II 2007, 261, unter II.3.c aa der Gründe). Es liegt innerhalb des dem Gesetzgeber zuzubilligenden Gestaltungsspielraums, die Reichweite einer solchen Steuerbegünstigung zu bestimmen (z.B. BFH-Urteile vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277; in BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878). Der Gesetzgeber ist deshalb auch nicht gehalten, die Regelungen des § 5a EStG auf andere Steuertatbestände derart abzustimmen, dass nach diesen Steuertatbeständen vorgesehene Vorteile dem Steuerpflichtigen uneingeschränkt erhalten bleiben. Daher ist eine Saldierung nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbarer Verluste mit nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG dem Tonnagegewinn nach § 5a Abs. 1 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen auch verfassungsrechtlich nicht geboten, zumal der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn in seiner Gesamtheit immer noch das Ergebnis einer subventionierenden Pauschalierung ist und der Steuerpflichtige darüber hinaus nicht verpflichtet ist, zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG zu optieren. Die Befürchtung der Klägerin, Steuerpflichtige könnten von der Option zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG abgehalten werden, wenn für sie keine Möglichkeit (mehr) besteht, nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbare Verluste mit nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG hinzuzurechnenden Unterschiedsbeträgen zu verrechnen, teilt der Senat nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de