

Urteil vom 06. Februar 2025, IV R 7/22

Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach der Tonnage für ein Folgejahr - Prüfung der langfristigen Betriebsabsicht trotz bestandskräftiger Gewinnermittlung nach der Tonnage im Erstjahr

ECLI:DE:BFH:2025:U.060225.IVR7.22.0

BFH IV. Senat

EStG § 5a Abs 1 S 1, EStG § 5a Abs 2, EStG § 5a Abs 3 S 7, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5, FGO § 155 S 1, ZPO § 239, ZPO § 246, EStG VZ 2009, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 14. Januar 2021, Az: 1 K 28/17

Leitsätze

1. Die Gewinnermittlung nach der Tonnage für ein Folgejahr setzt voraus, dass in dem Folgejahr die in § 5a Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes genannten zeitraumbezogenen Voraussetzungen gegeben sind und die Option zu dieser Gewinnermittlungsart im Erstjahr auf Grundlage eines bestehenden Wahlrechts ausgeübt wurde. Das Wahlrecht setzt unter anderem die Absicht voraus, das Handelsschiff langfristig zu betreiben.
2. Der Prüfung der langfristigen Betriebsabsicht in einem Folgejahr steht nicht entgegen, dass der in einem bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid für das Erstjahr festgestellte Gewinn nach der Tonnage ermittelt wurde.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14.01.2021 - 1 K 28/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

- 1 Streitig ist, ob im Jahr 2009 (Streitjahr) für das Schiff MS A der Gewinn nach § 5a des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt werden kann.
- 2 Die B GmbH & Co. KG (B KG) ist die ehemalige Klägerin und Revisionsklägerin (ehemalige Klägerin). Während des Revisionsverfahrens sind die Komplementär-GmbH und zwei ihrer drei Kommanditistinnen ausgeschieden. Im Streitjahr waren an ihr als Kommanditistinnen die C A/S (Klägerin und Revisionsklägerin --Klägerin-- zu 1.), die D GmbH & Co. KG (D KG) und die E GmbH & Co. KG Holding (E KG Holding) sowie als Komplementärin zunächst die F GmbH und danach die G GmbH beteiligt. Die Komplementärinnen partizipierten im Streitjahr nicht am Gewinn und Verlust der B KG.
- 3 Die E KG Holding war bereits als Kommanditistin aus der ehemaligen Klägerin ausgeschieden, bevor die B KG Anfang 2017 gegen den sie betreffenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) 2009 Klage erhoben hatte. Die E KG Holding --später firmierend unter H GmbH & Co. KG-- ist zwischenzeitlich ebenfalls liquidationslos vollbeendet worden. Ebenso ist die D KG zwischenzeitlich zivilrechtlich liquidationslos vollbeendet. An dieser KG war im Streitjahr die zwischenzeitlich liquidationslos vollbeendete E KG Holding als alleinige Kommanditistin beteiligt, an welcher im Streitjahr wiederum die Kläger und Revisionskläger (Kläger) zu 2. und 3. als Kommanditisten beteiligt waren.

- 4 Gegenstand des Unternehmens der B KG war der Erwerb, die Übernahme und der Betrieb eines Motorfrachtschiffs mittlerer Größe. Ihr Geschäftsjahr war das Kalenderjahr.
- 5 Die B KG erwarb im September 2008 das zu diesem Zeitpunkt bereits im Charterbetrieb eingesetzte Motorfrachtschiff MS A (nachfolgend Handelsschiff A). Dieses Schiff wurde am 28.10.2008 an die B KG übergeben. Bis zu dieser Übergabe war das Schiff mit einer Charrate von ... € pro Tag verchartert. Die B KG schloss am 12.12.2008 einen neuen Chartervertrag über eine Charrate von ... € pro Tag. Ebenfalls am 12.12.2008 veräußerte die B KG das Handelsschiff A konzernintern, um es im Rahmen eines Publikumsfonds zur Zeichnung anzubieten und zu betreiben. Das Schiff wurde dem Erwerber am 10.09.2009 übergeben.
- 6 Im Mai 2009 erwarb die B KG ein zweites Handelsschiff, die MS X. Dieses Schiff übernahm sie am 15.05.2009 und setzte es seitdem im Reisecharterverkehr ein. Beide Schiffe waren im deutschen Seeschiffsregister eingetragen. Die Bereederung der Schiffe erfolgte im Inland. Die Schiffe fuhren unter ausländischer Flagge.
- 7 Die B KG stellte am 19.12.2008 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) den Antrag auf Ermittlung des Gewinns nach der Tonnage. In ihren für das Jahr 2008 im Jahr 2009 und für das Jahr 2009 im Jahr 2011 eingereichten Feststellungserklärungen erklärte sie jeweils einen nach § 5a EStG ermittelten Gewinn. Das FA erließ zunächst erklärungs-gemäße Gewinnfeststellungsbescheide für 2008 (am 12.04.2010) und für 2009 (am 17.02.2011).
- 8 Im Anschluss an eine bei der B KG unter anderem für die Jahre 2008 und 2009 durchgeführte Außenprüfung, die im Jahr 2015 begonnen hatte, erließ das FA am 02.09.2016 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für 2008 und 2009. Das FA war --dem Betriebsprüfungsbericht folgend-- zu der Auffassung gelangt, dass die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach § 5a EStG nur für das Handelsschiff MS X erfüllt gewesen seien. Für das Handelsschiff A scheide eine Gewinnermittlung nach § 5a EStG hingegen aus. Es fehle die langfristige Betriebsabsicht, da das Schiff innerhalb eines Jahres nach Übernahme durch den Steuerpflichtigen veräußert worden sei. Danach sei der Gewinn für das Handelsschiff A nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln.
- 9 Die B KG legte gegen die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für 2008 und 2009 Einspruch ein. Sie war der Auffassung, dass in den Jahren 2008 und 2009 für beide Handelsschiffe die Voraussetzungen des § 5a EStG vorgelegen hätten. Das FA wies die außergerichtlichen Rechtsbehelfe durch Einspruchsentscheidung vom 06.01.2017 als unbegründet zurück.
- 10 Die hiergegen erhobene Klage war teilweise erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) hob mit Urteil vom 14.01.2021 - 1 K 28/17 den für das Jahr 2008 ergangenen Änderungsbescheid wegen Ablaufs der Feststellungsfrist auf. Der Ablauf dieser zum 31.12.2013 geendeten Frist sei nicht nach § 171 Abs. 4 der Abgabenordnung gehemmt worden, weil mit der im Jahr 2013 angeordneten Betriebsprüfung erst im Jahr 2015 begonnen worden sei. Der für das Jahr 2009 ergangene Änderungsbescheid sei hingegen rechtmäßig. Für dieses Jahr sei keine Feststellungsverjährung eingetreten. Weiter habe der B KG am 28.10.2008 --dem Tag der Übergabe des Handelsschiffs A-- die Absicht gefehlt, dieses Schiff langfristig zu betreiben. Dieses Erfordernis gelte auch für "Mehrschiffgesellschaften". Dahinstehen könne, ob aus diesem Grund auch eine Gewinnermittlung nach der Tonnage für das im Streitjahr angeschaffte Handelsschiff X ausscheide. Denn das FA habe für dieses Schiff in dem Änderungsbescheid für 2009 den Gewinn nach § 5a EStG ermittelt. Schließlich stehe der Änderung für das Streitjahr nicht entgegen, dass mit der Aufhebung des Änderungsbescheids für 2008 wieder der Ausgangsbescheid wirksam werde, in dem der Gewinn nach § 5a EStG ermittelt worden sei. Hieraus ergebe sich keine Bindungswirkung dahin, dass auch im Streitjahr der Gewinn nach der Tonnage ermittelt werden müsse. Die zehnjährige Bindungswirkung trete nur dann ein, wenn dem Steuerpflichtigen das Wahlrecht auch tatsächlich zugestanden habe. Dies sei hier nicht der Fall gewesen. Dem FA sei infolge der Feststellungsverjährung allein die Korrektur des rechtswidrigen Änderungsbescheids für 2008 versagt gewesen.
- 11 Die Kläger rügen mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 12 Sie beantragen,

das Urteil des Niedersächsischen FG vom 14.01.2021 - 1 K 28/17, soweit es die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die B KG für das Jahr 2009 betrifft, den Bescheid vom 02.09.2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2009 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 06.01.2017, soweit sie das Jahr 2009 betrifft, aufzuheben.

13 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

14 Die mündliche Verhandlung war nicht wiederzueröffnen.

15 I. Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, zum Beispiel, weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend ist (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.11.2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 49, m.w.N.; vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 76 bis 78).

16 II. Zu einer Wiedereröffnung gibt der am 09.02.2025 nach der mündlichen Verhandlung beim BFH eingegangene Schriftsatz des Vertreters der Kläger vom 08.02.2025 keine Veranlassung. Der erkennende Senat kommt auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen, denen kein neuer relevanter Sachvortrag zu entnehmen ist, zu keinem anderen Entscheidungsergebnis.

C.

17 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

18 Aufgrund der liquidationslosen Vollbeendigung der B KG während des Revisionsverfahrens sind die Beteiligtenstellung und die Prozessführungsbefugnis der B KG auf die Kläger übergegangen; eine Verfahrensunterbrechung ist nicht eingetreten (dazu I.). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid für 2009 vom 02.09.2016 weder in verfahrensrechtlicher (dazu II.) noch in materiell-rechtlicher Hinsicht (dazu III.) zu beanstanden ist. Danach ist der Gewinn für das Handelsschiff A zutreffend nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG ermittelt worden (dazu IV.).

19 I. Die Kläger sind prozessuale Rechtsnachfolger der während des Revisionsverfahrens liquidationslos vollbeendeten B KG. Eine Verfahrensunterbrechung nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) ist nicht eingetreten.

20 1. a) Die B KG hatte zulässigerweise gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid für 2009 erhoben und Rechtsmittel gegen das FG-Urteil eingelegt. Sie ist durch das Ausscheiden der Komplementär-GmbH und von zwei ihrer drei Kommanditistinnen liquidationslos vollbeendet worden. So verhielte es sich auch dann, wenn auf das vorbezeichnete Geschehen die einschlägigen Normen des Handelsgesetzbuchs (HGB) beziehungsweise des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) i.d.F. des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes vom 10.08.2021 (BGBl I 2021, 3436) anwendbar wären (vgl. § 161 Abs. 2, § 105 Abs. 3 HGB, § 712a BGB; dazu Hopt/Roth, HGB, 44. Aufl., § 161 Rz 17, Einl. vor § 105 Rz 22; BeckOK HGB/Beyer, 45. Ed. 01.01.2025, HGB § 161 Rz 55). Tritt die Vollbeendigung --wie im Streitfall-- während des Revisionsverfahrens ein, sind grundsätzlich die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen. Die Beteiligtenstellung und die Prozessführungsbefugnis gehen mit der Vollbeendigung auf diese ehemaligen Gesellschafter, nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger über. Die prozessuale Rechtsnachfolge erstreckt sich allerdings nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind (z.B. BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 17, m.w.N.).

21 b) Der Eintritt der ehemaligen Gesellschafter ist verfahrensrechtlich wie ein Fall der Gesamtrechtsnachfolge im Sinne von § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 239 ZPO zu beurteilen. War die Personengesellschaft durch einen Prozessbevollmächtigten vertreten, so greift insoweit § 246 ZPO ein. Danach tritt in den Fällen des § 239 ZPO eine Unterbrechung des Verfahrens nicht ein, wenn ein postulationsfähiger Prozessbevollmächtigter bestellt war und dieser und der Prozessgegner keinen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens gemäß § 246 Abs. 1 Halbsatz 2 ZPO

stellen. Nach § 155 FGO i.V.m. § 86 ZPO wird die Vollmacht durch den Wegfall des Vollmachtgebers nicht aufgehoben (z.B. BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 18 ff.).

- 22** c) Diese Rechtsfolgen treten auch dann ein, wenn --wie im Streitfall-- bei liquidationsloser Vollbeendigung ein noch nicht endgültig abgewickelter Streit mit den Finanzbehörden über eine Betriebssteuer der ehemaligen Personengesellschaft besteht (z.B. BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 22, m.w.N.).
- 23** 2. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen war das Revisionsverfahren ohne Unterbrechung mit den Klägern als prozessuale Rechtsnachfolger der B KG fortzusetzen.
- 24** Die Klägerin zu 1. ist als ehemalige Kommanditistin der B KG prozessuale Rechtsnachfolgerin. Die Kläger zu 2. und 3. waren im Streitjahr Kommanditisten der liquidationslos vollbeendeten E KG Holding, die ihrerseits als alleinige Kommanditistin an der ebenfalls liquidationslos vollbeendeten D KG beteiligt war. An sich wäre die D KG prozessuale Rechtsnachfolgerin gewesen. An die Stelle der D KG sind die Kommanditisten der E KG Holding --die Kläger zu 2. und 3.-- getreten. Die E KG Holding konnte von vornherein nicht prozessuale Rechtsnachfolgerin werden, weil sie bereits vor Klageerhebung aus der B KG ausgeschieden war.
- 25** II. Es ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid für 2009 zu Recht in nicht feststellungsverjährter Zeit auf Grundlage einer einschlägigen Korrekturvorschrift ergangen ist. Der erkennende Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 26** III. Dieser angefochtene Änderungsbescheid für 2009 ist materiell-rechtlich nicht zu beanstanden. Insbesondere war die B KG --wie vom FG ausgeführt-- nicht berechtigt, für das Streitjahr ihren Gewinn für das Handelsschiff A nach § 5a EStG zu ermitteln.
- 27** Die Gewinnermittlung nach § 5a EStG setzt in einem Jahr nach erstmaliger Tonnagegewinnermittlung (Folgejahr) voraus, dass in dem Folgejahr die in § 5a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen (Tatbestandsmerkmale) gegeben sind (dazu 1.) und die Wahl zur Gewinnermittlung nach der Tonnage (Option) für das Erstjahr auf Grundlage eines bestehenden Wahlrechts ausgeübt wurde (dazu 2.). Dieses Wahlrecht hat der B KG für das Erstjahr 2008 mangels langfristiger Betriebsabsicht jedoch nicht zugestanden; die im Streitjahr erfolgte Veräußerung des Handelsschiffs A ist daher kein Hilfsgeschäft im Sinne des § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG (dazu 3.).
- 28** 1. In einem Folgejahr --wie dem Streitjahr-- setzt die Gewinnermittlung nach § 5a EStG voraus, dass in diesem Jahr die in § 5a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG genannten (zeitraumbezogenen) Voraussetzungen gegeben sind.
- 29** a) Gemäß § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG ist anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG 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. Nach der Legaldefinition des § 5a Abs. 2 Satz 1 EStG werden Handelsschiffe 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.
- 30** Nach § 5a Abs. 4a Satz 1 EStG tritt bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für die Zwecke des § 5a EStG an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft.
- 31** b) Bei den vorbezeichneten, in § 5a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG ausdrücklich genannten Tatbestandsmerkmalen --dem inländischen Gewerbebetrieb, dem Betrieb des Handelsschiffs im internationalen Verkehr und der Bereederung im Inland-- handelt es sich um solche, die zeitraumbezogen zu verstehen sind und in jedem Gewinnermittlungszeitraum gegeben sein müssen. Fällt eine derartige Voraussetzung in einem späteren Gewinnermittlungszeitraum (Folgejahr) weg, endet im Grundsatz die Bindungswirkung; die Besteuerung nach der Tonnage endet (BFH-Urteil vom 16.07.2020 - IV R 3/18, BFHE 270, 119, BStBl II 2022, 668, Rz 27).
- 32** 2. Das FG hat zu Recht für das Streitjahr (Folgejahr) geprüft, ob die B KG das Handelsschiff A im Erstjahr --dem Jahr 2008-- mit der Absicht zum langfristigen Betrieb eingesetzt hat. Denn die Gewinnermittlung nach der Tonnage in einem Folgejahr setzt zudem voraus, dass die Option zur Tonnage aufgrund eines bestehenden Wahlrechts ausgeübt wurde; nur dann tritt die in § 5a Abs. 3 Satz 7 EStG angeordnete zehnjährige Bindungswirkung ein (dazu

- a). Der Prüfung der langfristigen Betriebsabsicht für das Erstjahr steht auch nicht entgegen, dass der in dem bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 vom 12.04.2010 festgestellte Gewinn für das Handelsschiff A nach der Tonnage ermittelt worden ist (dazu b). Die hiergegen von den Klägern erhobenen Einwände greifen nicht durch (dazu c).
- 33** a) Das Wahlrecht zur Anwendung des § 5a EStG besteht nur dann, wenn für das Erstjahr, das heißt für das Jahr, in dem erstmals die Gewinnermittlung nach der Tonnage erfolgt, alle Voraussetzungen für die Anwendung des § 5a EStG gegeben sind. Danach müssen für das Erstjahr nicht nur die in § 5a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 EStG ausdrücklich genannten Voraussetzungen, sondern muss zusätzlich auch die Absicht, das Handelsschiff langfristig zu betreiben, gegeben sein.
- 34** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH setzt die Gewinnermittlung nach § 5a EStG die Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb von Handelsschiffen voraus. Diese langfristige Betriebsabsicht muss zu dem Zeitpunkt gegeben sein, zu dem erstmals auch alle übrigen Voraussetzungen des § 5a EStG vorliegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 22, 27; BFH-Beschluss vom 22.04.2021 - IV B 16/20, Rz 11, m.w.N.). Es handelt sich demnach um eine zeitpunktbezogene Voraussetzung, die nur im Gewinnermittlungszeitraum des Erstjahres gegeben sein muss.
- 35** bb) Fehlt eine der materiell-rechtlich erforderlichen Voraussetzungen zur Ausübung des Wahlrechts, tritt --trotz eines fristgemäß gestellten Antrags-- die in § 5a Abs. 3 Satz 7 EStG bestimmte Wirkung, wonach der Steuerpflichtige beziehungsweise die Personengesellschaft an die Tonnagegewinnermittlung zehn Jahre gebunden ist, nicht ein (ebenso Barche in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 5a EStG Rz 60; Lamprecht in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5a Rz D 13; BeckOK EStG/Paetsch, 20. Ed. 01.11.2024, EStG §5a Rz 95a; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 10.07.2023, BStBl I 2023, 1486, Rz 15b).
- 36** cc) Dies gilt gerade auch dann, wenn das (ungeschriebene) Tatbestandsmerkmal der langfristigen Betriebsabsicht fehlt. Denn aus dem Sinn und Zweck des § 5a EStG ergibt sich, dass nur der langfristig angelegte Betrieb von Handelsschiffen begünstigt werden soll.
- 37** Mit der Einführung des § 5a EStG als Lenkungsnorm mit Subventionscharakter wollte der Gesetzgeber den Schifffahrtsstandort Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) sichern und stärken. Die in dieser Vorschrift vorgesehene pauschale Gewinnermittlung nach der Tonnage bewirkt eine effektive Steuerentlastung der Unternehmer, verlangt dafür aber eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs an den Standort Deutschland. Diese langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs zur Sicherung des Schifffahrtsstandorts Deutschland bildet die Rechtfertigung für die in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrige Steuerbegünstigung (BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 23). Die erforderliche langfristige Bindung des Schifffahrtsbetriebs an den Standort Deutschland kommt im Gesetz selbst in der in § 5a Abs. 3 Satz 7 EStG enthaltenen Bindungsfrist hinreichend zum Ausdruck. Der Steuerpflichtige ist an seine Option für einen Zeitraum von zehn Jahren gebunden. Der Gesetzgeber geht also davon aus, dass ein Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr eine gewisse Langfristigkeit erfordert. Begünstigt werden soll danach nur der langfristig angelegte, nicht aber der lediglich vorübergehende Betrieb (zum Beispiel Schiffshandel) von Handelsschiffen (vgl. zum Ganzen z.B. BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 22 ff.).
- 38** Danach ist die langfristige Betriebsabsicht wesentliche Voraussetzung für das Eingreifen der Bindungswirkung. Ein Antrag kann nur bei Vorliegen dieser Absicht die zehnjährige Bindungsfrist auslösen. Denn es würde gerade dem Sinn und Zweck dieses Tatbestandsmerkmals zuwiderlaufen, könnte auch eine ohne langfristige Betriebsabsicht ausgeübte Option die Bindungswirkung begründen.
- 39** dd) Nach Anwendung dieser Grundsätze hat das FG zu Recht geprüft, ob die B KG das Handelsschiff A im ersten Jahr der Gewinnermittlung nach der Tonnage --dem Jahr 2008-- mit der Absicht eingesetzt hat, dieses Schiff langfristig zu betreiben.
- 40** b) Die dem bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 12.04.2010 für das Handelsschiff A zugrunde gelegte Gewinnermittlung nach der Tonnage steht für ein Folgejahr der Prüfung, ob zum maßgeblichen Zeitpunkt im Erstjahr die erforderliche langfristige Betriebsabsicht vorgelegen hat, nicht entgegen. Denn aus dieser Bestandskraft für das Jahr 2008 ergibt sich nicht, dass auch der Gewinn des Jahres 2009 nach § 5a EStG ermittelt werden muss.

- 41 aa) Das Vorliegen der Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 EStG ist zwar eine im Gewinnfeststellungsbescheid gesondert festzustellende eigenständige Besteuerungsgrundlage, die in (Teil-)Bestandskraft erwachsen kann (z.B. BFH-Urteil vom 06.06.2024 - IV R 15/21, BStBl II 2024, 759, Rz 15, m.w.N.). Ebenso kann das Vorliegen der langfristigen Betriebsabsicht als zeitpunktbezogene Voraussetzung nur für das Erstjahr der Gewinnermittlung nach der Tonnage geprüft werden.
- 42 Ein im Gewinnfeststellungsbescheid für das Erstjahr rechtsfehlerhaft festgestelltes Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach der Tonnage kann aber materiell-rechtlich keine Bindungswirkung für Folgejahre auslösen. Der Antrag kann nur dann die in die Zukunft gerichtete zehnjährige Bindungsfrist auslösen, wenn insbesondere die langfristige Betriebsabsicht gegeben ist. Diese Absicht ist --wie vorstehend unter C.III.2.a cc ausführlich dargestellt-- wesentliche Voraussetzung für das Eingreifen der Bindungswirkung. Denn nur bei einer langfristigen Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs an den Standort Deutschland lässt sich die Anwendung dieser Subventionsnorm rechtfertigen. Fehlt es an der langfristigen Betriebsabsicht, darf die in ihren Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrige Steuerbegünstigung nicht länger als rechtlich erforderlich gewährt werden.
- 43 bb) Danach ist --wie im Streitfall-- auch in Folgejahren die Rechtsfrage zu prüfen, ob zum maßgeblichen Zeitpunkt im Erstjahr die erforderliche langfristige Betriebsabsicht vorgelegen hat. Die Bestandskraft einer für das Erstjahr zu Unrecht erfolgten Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach der Tonnage bewirkt allenfalls, dass die rechtsfehlerhafte Gewinnermittlung für das Erstjahr nicht mehr korrigiert werden kann. Nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung beschränkt sich die Bestandskraft in ihrer Wirkung auf den jeweiligen Besteuerungszeitraum und kann nicht das fehlende zukunftsgerichtete Tatbestandsmerkmal der langfristigen Betriebsabsicht ersetzen.
- 44 c) Die von den Klägern hiergegen erhobenen Einwände greifen nicht durch.
- 45 aa) Aus dem BFH-Urteil vom 17.08.2017 - IV R 3/14 (BFHE 259, 111, BStBl II 2023, 26) ergibt sich nicht, dass eine materiell-rechtlich nicht zulässige, aber in einem bestandskräftigen Bescheid zugrunde gelegte Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage die zehnjährige Bindungsfrist auslöst.
- 46 Dieses Urteil betraf die Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG zum Ende des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage vorangeht (Übergangsjahr). Der dortige Kläger war in diesem Verfahren der Auffassung, es müsse im Übergangsjahr bei der Feststellung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Abs. 4 EStG geprüft werden, ob in dem auf das Übergangsjahr folgenden Wirtschaftsjahr (Erstjahr) die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach der Tonnage tatsächlich gegeben seien. Der BFH hat dies abgelehnt und --vom Wortlaut des § 5a Abs. 4 Satz 1 EStG ausgehend-- maßgeblich darauf abgestellt, ob in dem auf das Übergangsjahr folgenden Wirtschaftsjahr die Gewinnermittlung tatsächlich nach § 5a Abs. 1 EStG vorgenommen wurde (BFH-Urteil vom 17.08.2017 - IV R 3/14, BFHE 259, 111, BStBl II 2023, 26, Rz 15). Für diese Auslegung spreche --so der BFH-- auch die Vermeidung widersprüchlicher Entscheidungen hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 EStG im Übergangsjahr und im folgenden Jahr.
- 47 Hieraus lassen sich keine Rückschlüsse darauf ziehen, ob bei der Gewinnermittlung nach der Tonnage eine für das Erstjahr materiell-rechtlich nicht zulässige Option die zehnjährige Bindungsfrist auslöst. Insbesondere überzeugt das Argument nicht, dass auch bei der im Streitfall gegebenen Konstellation widersprüchliche Entscheidungen im Jahr der Indienststellung und in den Folgejahren vermieden werden müssten. Vielmehr gilt es zu vermeiden, dass die mit einer materiell-rechtlich nicht zulässigen Option verbundenen erheblichen Steuervorteile länger als rechtlich unbedingt erforderlich gewährt werden. Abgesehen davon hat auch das dem BFH-Urteil vom 17.08.2017 - IV R 3/14 (BFHE 259, 111, BStBl II 2023, 26) zugrunde liegende Gesetzesverständnis die gleiche Zielrichtung. Es stellt sicher, dass in einem derartigen Fall --auch wenn die Gewinnermittlung nach der Tonnage für das Erstjahr zu Unrecht erfolgt ist-- der Unterschiedsbetrag festgestellt wird und die bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandenen stillen Reserven erfasst und später besteuert werden (vgl. BFH-Beschluss vom 19.10.2023 - IV R 13/22, BFHE 282, 399, Rz 20).
- 48 bb) Abweichendes lässt sich auch nicht aus den Ausführungen der Kläger zur Option nach § 1a des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ableiten. Der erkennende Senat hat im Streitfall schon nicht darüber zu befinden, ob und wie über die Wirksamkeit einer ausgeübten Option zur Körperschaftsteuer zu entscheiden ist. Abgesehen davon sind die Optionen nach § 5a EStG und nach § 1a KStG dem Grunde nach nicht vergleichbar. Während § 5a EStG den Weg zu einer Steuersubvention mit zehnjähriger Bindungsfrist ebnet, bietet § 1a KStG für

Personengesellschaften --ohne Begründung einer Bindungsfrist-- lediglich die Möglichkeit, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden.

- 49** 3. In Anwendung der dargestellten Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gekommen, dass die B KG ihren Gewinn für das Streitjahr für das Handelsschiff A nicht nach der Tonnage ermitteln durfte, weil ihr im Erstjahr mangels langfristiger Betriebsabsicht nicht das Wahlrecht zur Ausübung der Option zugestanden hat.
- 50** a) Zu Recht hat das FG für das Vorliegen der langfristigen Betriebsabsicht auf den 28.10.2008 abgestellt. Denn zu diesem Zeitpunkt --dem Tag der Übergabe des bereits im Charterbetrieb befindlichen Handelsschiffs A-- konnten frühestens die Voraussetzungen des § 5a EStG erstmals vorliegen. An diesem Tag wurde dieses Schiff für die B KG in Dienst gestellt (vgl. § 5a Abs. 3 Satz 1 EStG) und zugleich auch für die B KG in Betrieb genommen. Es kann daher dahinstehen, ob es sich bei dem für die Feststellung der langfristigen Betriebsabsicht maßgeblichen Zeitpunkt, zu dem erstmals auch alle übrigen Voraussetzungen des § 5a EStG vorliegen, um den der Indienststellung des Handelsschiffs (so BeckOK EStG/Paetsch, 20. Ed. 01.11.2024, EStG § 5a Rz 53) oder um den der Inbetriebnahme des Handelsschiffs (so FG Hamburg, Urteil vom 14.11.2018 - 2 K 221/16, rechtskräftig; HHR/Barche, § 5a EStG Rz 24), das heißt den ersten Einsatztag, handelt.
- 51** b) Das FG hat für den BFH in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise festgestellt, dass die B KG das Handelsschiff A zu diesem Zeitpunkt nicht mit der Absicht betrieben hat, es langfristig einzusetzen. Es hat im Rahmen seiner Überzeugungsbildung die vom BFH zur Feststellung der langfristigen Betriebsabsicht aufgestellten und im Revisionsverfahren überprüfbaren Vermutungsregeln (zur Überprüfbarkeit derartiger Regeln vgl. Rauda in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 105, 121) beachtet und zutreffend dieser Prüfung den für den Gewinnermittlungszeitraum des Erstjahres maßgeblichen Sachverhalt zugrunde gelegt. Die tatsächliche Würdigung des FG ist damit für den erkennenden Senat bindend.
- 52** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH wird bei einer Ein-Schiff-Gesellschaft unter anderem widerleglich vermutet, dass diese in den Fällen, in denen der schuldrechtliche Vertrag über die Veräußerung des Handelsschiffs innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt, zu dem erstmals alle übrigen Voraussetzungen des § 5a EStG vorlagen (Jahresfrist), geschlossen wird, schon zu Beginn der Jahresfrist nicht die erforderliche langfristige Betriebsabsicht hatte und der Einsatz des Schiffs daher nicht im Rahmen des Betriebs von Handelsschiffen im Sinne des § 5a EStG erfolgte. Die Veräußerung ist in diesem Fall kein Hilfsgeschäft zum Einsatz als Hauptgeschäft, so dass eine Ermittlung des Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs einschließlich seiner Veräußerung nach § 5a EStG nicht in Betracht kommt (z.B. BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 27). Die Ein-Schiff-Gesellschaft kann diese Vermutung durch den Nachweis widerlegen, dass sie zu Beginn der Jahresfrist das Schiff noch in der Absicht eingesetzt hat, langfristig Handelsschiffe im Sinne des § 5a EStG zu betreiben, und sie den Entschluss zur Veräußerung des Schiffs erst später gefasst hat (z.B. BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 28).
- 53** Diese Vermutungsregel gilt auch für "Mehrschiffgesellschaften" (ebenso BeckOK EStG/Paetsch, 20. Ed. 01.11.2024, EStG § 5a Rz 54). So ist nach der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass das Erfordernis der langfristigen Betriebsabsicht nicht nur für Ein-Schiff-Gesellschaften, sondern ebenso für Gesellschaften gilt, die mehrere Schiffe in zeitlicher Hinsicht nacheinander oder gleichzeitig betreiben (BFH-Beschluss vom 22.04.2021 - IV B 16/20, Rz 12). Bei "Mehrschiffgesellschaften" ist die langfristige Betriebsabsicht für jedes einzelne Schiff gesondert zu prüfen (gleicher Ansicht HHR/Barche, § 5a EStG Rz 24; Schmidt/Loschelder, EStG, 43. Aufl., § 5a Rz 21; Brandis/Heuermann/Rüsch, § 5a EStG Rz 49e; BeckOK EStG/Paetsch, 20. Ed. 01.11.2024, EStG § 5a Rz 54). Danach müssen auch die zur Feststellung der langfristigen Betriebsabsicht aufgestellten Vermutungsregeln für "Mehrschiffgesellschaften" gelten. Auch bei solchen Gesellschaften kommt die Gewinnermittlung nach § 5a EStG erst ab dem Zeitpunkt in Betracht, zu dem die Voraussetzungen des § 5a EStG (jedenfalls) für ein Schiff gegeben sind, was auch die Absicht des Steuerpflichtigen zum langfristigen Betrieb dieses Schiffs als Handelsschiff im internationalen Verkehr voraussetzt (BFH-Beschluss vom 22.04.2021 - IV B 16/20, Rz 12).
- 54** bb) Die Prüfung der langfristigen Betriebsabsicht in einem Folgejahr muss nach den für das Erstjahr abstrakt geltenden Grundsätzen, insbesondere unter Beachtung der von der Rechtsprechung entwickelten Vermutungsregeln, erfolgen.
- 55** Liegt für das Erstjahr bereits eine bestandskräftige --wegen Eintritts der Feststellungsverjährung nicht mehr änderbare-- Gewinnfeststellung vor, in welcher ein nach der Tonnage ermittelter Gewinn festgestellt wurde, ist der Prüfung dieses zeitpunktbezogenen Tatbestandsmerkmals im Folgejahr der Sachverhalt zugrunde zu legen, der

seinerzeit für den Erlass des nicht mehr änderbaren Gewinnfeststellungsbescheids maßgeblich gewesen ist. Daher können tatsächliche Umstände, die erst nach Erlass des nicht mehr änderbaren Gewinnfeststellungsbescheids eingetreten sind, auch im Folgejahr zur Feststellung, ob zum maßgeblichen Zeitpunkt im Erstjahr die erforderliche langfristige Betriebsabsicht vorgelegen hat, nicht berücksichtigt werden.

- 56** Hiervon ausgehend ist zunächst zu prüfen, welche Vermutungsregel --die unwiderlegbare Vermutung oder die widerlegbare Vermutung des Fehlens einer langfristigen Betriebsabsicht oder die widerlegbare Vermutung des Vorliegens einer langfristigen Betriebsabsicht (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11, BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 26 ff.)-- eingreift. Anschließend muss geprüft werden, ob es demjenigen, der die Vermutung widerlegen muss, gelungen ist, den entsprechenden Nachweis zu führen. Dabei können jedoch wiederum nur solche tatsächlichen Umstände berücksichtigt werden, die bereits vor Ergehen des nicht mehr änderbaren Gewinnfeststellungsbescheids für das Erstjahr vorgetragen wurden oder hätten vorgetragen werden können. Die Widerlegung der Vermutungsregel kann daher für ein Folgejahr nicht auf tatsächliche Umstände gestützt werden, die erst nach Erlass des nicht mehr änderbaren Gewinnfeststellungsbescheids für das Erstjahr eingetreten sind.
- 57** c) In Anwendung dieser Grundsätze hat das FG für den BFH bindend festgestellt, dass die B KG das Handelsschiff A nicht in der Absicht des langfristigen Betriebs eingesetzt hat.
- 58** Das FG hat dem Streitfall zu Recht die widerlegbare Vermutung zugrunde gelegt, wonach bei Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags über die Veräußerung des Schiffs innerhalb der vorstehend bezeichneten Jahresfrist vermutet wird, dass schon zu Beginn der Jahresfrist die erforderliche langfristige Betriebsabsicht nicht vorgelegen hat. Im Streitfall konnten die Voraussetzungen des § 5a EStG --wie bereits ausgeführt-- erstmals am 28.10.2008 (Tag der Übergabe des bereits im Charterbetrieb befindlichen Handelsschiffs A) vorgelegen haben. Der schuldrechtliche Vertrag über die Veräußerung dieses Schiffs wurde bereits am 12.12.2008, mithin innerhalb vorstehend dargestellter Jahresfrist, geschlossen. Die vom FG erfolgte Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls, wonach die ehemalige Klägerin diese Vermutungsregel nicht widerlegt hat, verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze.
- 59** Dabei hat das FG im Rahmen dieser Würdigung zutreffend nur den für die Feststellung der langfristigen Betriebsabsicht im Gewinnermittlungszeitraum des Erstjahres maßgeblichen Sachverhalt berücksichtigt, das heißt denjenigen, der bis zum Erlass des nicht mehr änderbaren Gewinnfeststellungsbescheids 2008 vom 12.04.2010 verwirklicht wurde.
- 60** IV. Nach alledem war der Gewinn für das Handelsschiff A im Streitjahr durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.
- 61** Einwände gegen die diesbezügliche Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG haben die Kläger nicht erhoben. Der erkennende Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 62** Ob die B KG im Streitjahr berechtigt war, den Gewinn für ihr Handelsschiff X nach § 5a EStG zu ermitteln, obwohl im Jahr 2008 die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts nicht vorgelegen haben, bedarf im Revisionsverfahren keiner Klärung. Denn es ist dem BFH aufgrund des revisionsrechtlichen Verböserungsverbots untersagt, die Rechtsposition der Revisionsführer, wie sie sich aufgrund des FG-Urteils ergibt, zu ihren Ungunsten zu ändern (z.B. BFH-Urteil vom 31.08.2006 - IV R 53/04, BFHE 214, 550, BStBl II 2006, 906, unter B.II.1.).
- 63** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2, § 139 Abs. 4 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten, da die Beigeladenen keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de