

Vorgelagerte Tonnagegewinnermittlung

Vergütungen, die auf schuldrechtlicher Basis an Gesellschafter einer Schifffahrtsgesellschaft vor der Anschaffung oder Herstellung eines Schiffs zu leisten sind, müssen gewinnwirksam erfasst werden. Von Klaus Voß

Vor dem Bundesfinanzhof (Aktenzeichen: IV R 19/10) war die Bestimmung des § 5a Abs.3 des Einkommenssteuergesetzes (EStG) streitig: Nach dieser Bestimmung in ihrer aktuellen Fassung ist der Antrag auf Anwendung der Tonnagegewinnermittlung im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung (Indienststellung) mit Wirkung ab Beginn dieses Wirtschaftsjahres zu stellen. Vor Indienststellung durch den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr erwirtschaftete Gewinne sind in diesem Fall nicht zu besteuern; Verluste sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar. Bereits erlassene Steuerbescheide sind insoweit zu ändern.

Geklagt hatte eine Einschiffsgesellschaft in Form einer GmbH & Co. KG mit dem üblichen Geschäftsgegenstand. Die Indienststellung des Schiffs erfolgte im Oktober/November 2008. Die Einschiffsgesellschaft optierte zur Tonnagegewinnermittlung. Die Komplementärin und drei der Kommanditisten der Klägerin erhielten 2007, also ein Jahr vor der Option zur Tonnagegewinnermittlung, vor der Indienststellung vermittels Anschaffung bzw. Herstellung des Schiffs, von der Einschiffsgesellschaft Vergütungen auf schuldrechtlicher Basis, die sogenannten Sondervergütungen, die das Finanzamt mit Feststellungsbescheid für 2007 als Sonderbetriebseinnahmen (Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage) festgestellt hatte. Diese sollten also versteuert werden. Den dagegen gerichteten Einspruch der Klägerin wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung zurück. Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Mit der in HANSA 09/2011 besprochenen Entscheidung änderte das Finanzgericht die Bescheide für das Jahr 2007 dahingehend, dass die Sondervergütungen nicht zu erfassen und die dementsprechenden Bescheide mithin auf Null zu stellen seien.

Bundesfinanzhof gibt Finanzamt Recht

Der Wortlaut scheint dem Finanzgericht Recht zu geben. Nach der erwähnten gesetzlichen Bestimmung heißt es doch, dass erwirtschaftete Gewinne vor Infahrtsetzung nicht zu besteuern sind. Was soll dies anderes bedeuten, als das die Steuerbescheide auf Null zu stellen sind? Dem folgte der Bundesfinanzhof nicht und gab dem Finanzamt Recht. Die Einschiffsgesellschaft als Klägerin wandte sich in dem Gerichtsverfahren nicht gegen die Höhe ihres (auf der Ebene GmbH & Co.KG festgestellten) laufenden Gewinns (oder Verlusts). Dieser war ebenfalls mit 0€ festgestellt worden. Dies hätte aber nach Ansicht des Autors nahegelegen, da die streitigen Sondervergütungen offensichtlich auf der Ebene der Einschiffsgesellschaft als Aufwand behandelt wurden und das Schiff erst im Jahr 2008 Erträge erwirtschaftete. Der Gesamtgewinn nach allgemeinen Grundsätzen wäre demnach wohl ebenfalls mit 0€ anzusetzen gewesen. Hierzu musste sich das Gericht nicht äußern. Es ging nur um die Sondervergütungen. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs verträgt sich der Wortlaut der erwähnten Bestimmung jedoch nicht mit den Gesetzesmaterialien und dem Sinn und Zweck des § 5a Abs.4a Satz 3 EStG.

Was steht in der zuletzt genannten Bestimmung? Nun, nach dieser Vorschrift sind Sondervergütungen dem Tonnagegewinn hinzuzurechnen. Diese Bestimmung betrifft jedoch eigentlich erst den Zeitraum nach Infahrtsetzung, im streitigen Fall also erst das Jahr



Foto: Imelenthon/Morgue File

2008 und nicht 2007. Jetzt dürfte auch klar sein, warum man den Sinn und Zweck dieser Bestimmung benötigt. Eigentlich greift diese Regelung eben erst nach Infahrtsetzung. »Man will sie aber schon vorher angewandt wissen.« Und so geschieht es auch.

SERTICA It's your business!



Besuchen Sie uns:
Messestand B1.EG - 408

Fleet Management / Maintenance / Procurement
IT - With respect for your business!

Vereinbaren Sie einen Termin mit
unserem Büro in Hamburg
www.sertica.com

Schiff muss »qualifiziert« betrieben werden

Der Bundesfinanzhof stellt zunächst fest, dass die Anwendung der Tonnagegewinnermittlung u. a. voraussetzt, dass (mindestens) ein Handelsschiff in der gesetzlich geforderten qualifizierten Art und Weise betrieben wird. Zu diesem Betrieb gehören u. a. auch die Hilfgeschäfte. Dies sind »solche Geschäfte, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen«. Hilfgeschäfte können dem Hauptgeschäft damit auch zeitlich vorausgehen. Dementsprechend können auch schon vor der Indienststellung des (ersten) Handelsschiffs Einkünfte aus dem »Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr...erzielt werden.« Mit anderen Worten, die den Sondervergütungen zugrundeliegenden Tätigkeiten – z. B. die vorbereitende Bereederung – kann schon vor der Infahrtsetzung als Hilfgeschäft fungieren.

Mit der obigen streitigen Bestimmung will der Gesetzgeber erreichen, dass im Fall einer wirksamen Option zur Gewinnermittlung auch diese vor dem Wirtschaftsjahr der Indienststellung erzielten »Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr« im Ergebnis so besteuert werden, als wenn auch für sie schon eine Gewinnermittlung nach § 5a EStG durchzuführen wäre. Mit anderen Worten: Eigentlich hätte es der Bestimmung – mit Ausnahme ihrer Funktion als Festlegung des Zeitpunkts, ab dem man zur Tonnagegewinnermittlung optieren muss bzw. kann – gar nicht bedurft.

Im Ergebnis kann man sich das auch an den Fällen der gewerblichen Vermietung klar machen. Es soll ein Haus gebaut werden, welches später gewerblich vermietet werden soll. Angewandt auf den vorstehenden Fall soll das Mietobjekt in 2007 errichtet worden sein. Man wollte aber bereits in 2007 die Vorsteuern aus den Bauhandwerkerleistungen gegenüber dem Finanzamt geltend machen, obschon das Haus erst in 2008 vermietet werden konnte. Erst im Jahr 2008 kam es dann zur gewerblichen Vermietung. Somit stand fest, dass die Vorsteuern zu Recht geltend gemacht worden waren. Der Fall wird so behandelt, als ob das Mietobjekt schon von vornherein (im Jahr 2007) gewerblich vermietet wurde, obschon es seinerzeit noch an der zu vermietenden Substanz fehlte.

Dass vor Indienststellung erzielte Gewinne nach der streitigen Bestimmung »nicht zu besteuern« sind, meint, dass diese so gestellt werden, »als wäre für diese Wirtschaftsjahre ebenfalls der Gewinn schon nach § 5a Abs. 1 EStG zu ermitteln; denn dies ergäbe mangels im Betrieb geführter Tonnage und mangels Betriebs-tagen Einkünfte in Höhe von 0 €.«

Sondervergütung hinzuzurechnen

Nach allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Verluste sind »weder ausgleichsfähig noch verrechenbar«. Dies ist in der Diktion des Bundesfinanzhofs so zu verstehen, dass sie im Ergebnis so gestellt werden, »als wäre für dieses Wirtschaftsjahr ebenfalls der Gewinn schon nach § 5a Abs. 1 EStG zu ermitteln; denn nach dieser Gewinnermittlungsmethode kann sich kein Verlust ergeben, also auch kein ausgleichsfähiger oder verrechenbarer Verlust«. Hieraus ergibt sich nach Ansicht des Bundesfinanzhofs dann auch die Konsequenz, dass Sondervergütungen genauso dem Tonnagegewinn hinzuzurechnen sind, wie dies nach der Infahrtsetzung explizit zu geschehen hat.

Als Resümee lässt sich sagen, dass der Bundesfinanzhof über diese Verfassungsmäßigkeit der neuen Antragsregelung zur Tonnagebesteuerung nicht entscheiden musste, da sowohl die alte – Stichwort »Kombi-Modell« – als auch die neue Regelung im strei-

tigen Fall zum gleichen Ergebnis führten. Es stellt sich die Frage, wann es auf die Verfassungsmäßigkeit der neuen Antragsregelung ankommt. Man kann sich den Fall einer verspäteten Antragsstellung zur Tonnagegewinnermittlung vorstellen – Stichwort: »Rein ins Kombi-Modell?!«.

Zur Gewerbesteuer musste sich das Gericht nicht äußern. Dies dürfte aber wohl konsequent zu Ende zu denken sein. Entscheidend ist, entgegen manch anderer Interpretationen des Urteils, dass es bei der neuen Antragsstellungsregelung nicht beziehungsweise nicht nur um die Abschaffung des vormals möglichen Kombi-Modells geht. Wer sich von diesem Gedanken leiten lässt, wird wohl in die Irre geführt werden.

Autor: **Klaus Voß**, Fachanwalt für Steuerrecht
www.kanzlei-voss.de

Amtsgericht Bremerhaven, Geschäfts-Nr. 11 b K 96/14

Im Wege der Zwangsvollstreckung soll am

Montag, 22.12.2014, 10.30 Uhr,

im Gebäude des Amtsgerichts Bremerhaven, Nordstraße 10, Saal 100 (Altbau, 1. Obergeschoss), das im Seeschiffsregister des Amtsgerichts Bremen Blatt 982 eingetragene Mehrzweckschiff aus Stahl »Team Spirit« versteigert werden.

Heimathafen: Bremerhaven

Bauwerft: Daehan Shipbuilding Co. Ltd., Yeosu, Südkorea

Jahr des Stapellaufs: 2006

Unterscheidungssignal lt. Eintragung im Schiffsregister:

IMO-No.: 934 6421 DDKA 2

Schiff: Mehrzweckschiff aus Stahl

Maschinenleistung: 6.000 kW

BRZ: 8.407, **NRZ:** 4.215

Länge über alles: 121,32 m, **Breite:** 19,00 m, **Seitenhöhe Deck:** 11,65 m

Ausgenommen von der Beschlagnahme ist die Ladung des Schiffes. Das Schiff befindet sich zum Zeitpunkt dieser Terminbestimmung im Neustädter Hafen Ost, Bremen, Schrägpier, Platz 21. Die Bewachung und Verwahrung des Schiffes wurde dem Treuhänder Rechtsanwalt Tim Beyer, c/o Schultze & Braun, Domshof 18-20, 28195 Bremen, übertragen.

Gebote sind in Euro abzugeben. Das Bargebot wird in Euro festgestellt. Ein Verkehrswert war nicht festzusetzen, die Sicherheitsleistung gemäß §§ 67 ff. ZVG beträgt 10% des abgegebenen Meistgebots, § 169a ZVG. Der Zwangsversteigerungsvermerk wurde am 07.10.2014 im Schiffsregister eingetragen.

Ist ein Recht, insbesondere ein Schiffsgläubigerrecht im Schiffsregister nicht vermerkt oder beim Schiffsregistergericht nicht angemeldet oder wird ein Recht später als der Versteigerungsvermerk eingetragen, so muss der Berechtigte es spätestens im Versteigerungstermin vor der Aufforderung zur Abgabe von Geboten anmelden. Er muss es auch glaubhaft machen, wenn der Gläubiger oder der Antragsteller widerspricht.

Pfandrechte am Schiff und Schiffsgläubigerrechte müssen von den Anspruchsberechtigten spätestens im Versteigerungstermin vor der Aufforderung zur Abgabe von Geboten angemeldet werden. Das Recht wird sonst bei der Verteilung des Versteigerungserlöses dem Anspruch des Gläubigers und den übrigen Rechten nachgesetzt. Schiffsgläubigerrechte sind mit dem beanspruchten Rang und ggf. dem Zeitpunkt der Reise anzumelden. Es ist zweckmäßig, schon 2 Wochen vor dem Termin eine Berechnung des Anspruchs – getrennt nach Hauptbetrag, Zinsen und Kosten – einzureichen und den beanspruchten Rang mitzuteilen. Der Berechtigte kann die Erklärungen auch zur Niederschrift der Geschäftsstelle im Amtsgericht, Nordstr. 10, 27580 Bremerhaven, Zi. 22, 23 (Neubau) abgeben.

Wer ein Recht hat, das der Versteigerung des genannten Schiffes oder des nach § 55 ZVG mithaftenden Zubehörs entgegensteht, wird aufgefordert, die Aufhebung oder einstweilige Einstellung des Verfahrens zu erwirken, bevor das Gericht den Zuschlag erteilt. Geschieht dies nicht, tritt für ihn der Versteigerungserlös an die Stelle des versteigerten Gegenstandes.