

# Spezialschiffe und Tonnagesteuer

Dr. Detlef Laub

**A**ngesichts der Wirtschaftskrise erschließen sich Reedereien vermehrt neue Beschäftigungsfelder im Bereich der Spezialschiffe. Die kleinen Märkte für Spezialschiffe bieten nach wie vor erfreuliche Perspektiven. Bei der Kalkulation solcher Projekte stellt sich immer wieder die Frage, ob Spezialschiffe mit den Voraussetzungen der Tonnagebesteuerung vereinbar sind. Anhand von drei Beispielen soll hier die Tonnagesteuerfähigkeit von Spezialschiffen beleuchtet werden.

Im Bereich der Produktion von Erdgas ist zunächst die jüngste Entwicklung bei den Floating Productions Storage and Offloading systems (FPSO) zu beachten und die kommende Generation von LNG-Tankern, die mit einer Regasifizierungsanlage ausgestattet sind (FSRO). FPSO sind letztlich schwimmende Lagerstätte für Flüssiggas. Von Ihnen aus werden LNG-Tanker befüllt, die den Transport übernehmen. LNG-Tanker mit eigener Regasifizierungsanlage werden zunächst wie gewohnt zwischen dem Endpunkt einer Gaspipeline bzw. einem Offshore Gasfeld und dem Zielhafen eingesetzt. Hier besteht lediglich die Besonderheit, dass die Regasifizierung des LNG an Bord des Schiffes selbst durchgeführt wird. Dies beansprucht jedoch mehrere Tage Liegezeit im Zielhafen.

Für die Tonnagesteuervoraussetzungen stellt sich die Frage, ob diese Schiffe »überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im internationalen Verkehr eingesetzt werden«. Der überwiegende Einsatz im internationalen Verkehr soll den internationalen von dem nationalen Seeverkehr abzugrenzen. Gemeint ist das Verhältnis der Reisetage im internationalen Verkehr zu den Reisetagen in den nationalen Gewässern. Auch Wartezeiten im betriebsbereiten Zustand gehören dabei zu diesen Reisetagen. LNG-Tanker mit eigener Regasifizierungsanlage, die mehrere Tage im Zielhafen vor Ort liegen, werden daher überwiegend im internationalen Verkehr eingesetzt, wenn die Zahl der Reisetage in internationalen Gewässern die Zahl der übrigen Reisetage überwiegt. Die Wartezeit während der Regasifizierung im Zielhafen zählt dabei als Wartezeit im betriebsbereiten Zustand zu den Reisetagen.

Zusätzlich muss der Hauptzweck des Schiffsbetriebes der Einsatz zu Beförderungszwecken sein. Die FPSO, die die Lagerung von LNG zum Hauptzweck haben,

fallen daher trotz überwiegendem Einsatz in internationalen Gewässern nicht unter den Begriff der Beförderungen. LNG-Tanker mit eigener Regasifizierung haben hingegen die Beförderung des Gases als Hauptzweck. Der Begriff der Beförderung im Sinne der Tonnagesteuerregelungen meint dabei nicht, dass ausschließlich die Beförderung steuerlich begünstigt ist. Neben dem Hauptzweck der Beförderung sind auch typische Nebengeschäfte des Schiffsbetriebes steuerlich mit begünstigt. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt jedoch eine Beförderung dann nicht mehr vor, wenn ein anderer Zweck im Vordergrund steht. Am 28. März 1984 (Az.: 1S 17/83) hat der BFH entschieden, dass Schiffe, die Abfälle im Hafen aufnehmen, um sie auf hoher See zu verbrennen, die Müllbeseitigung zum Hauptzweck haben und nicht den Transport des Mülls. Bei der Regasifizierung ist das anders. Hier liegt eine Veredelung des transportierten Gases vor. Dieser Vorgang ergibt sich in Folge der Transportdienstleistung und kann nebenbei mit erledigt werden. Er fällt damit unter die Definition des sog. Nebengeschäftes, das von den Begünstigungen der Tonnagesteuerregelungen mit erfasst ist (Tz. 6 BMF zu § 5 a EStG). Es liegt bei solchen Schiffen auch kein sog. Mischbetrieb vor. Ein Mischbetrieb setzt neben dem eigentlichen Schiffsbetrieb einen zweiten eigenständigen Gewerbebetrieb voraus. Die Abgrenzung des Mischbetriebes zum Nebengeschäft ist im Einzelfall schwierig. Grundsätzlich wird ein Mischbetrieb jedoch erst anzunehmen sein, wenn neben dem Transport eine weitere Dienstleistung angeboten wird, die auch selbständig durchgeführt werden kann. Dies ist z. B. bei Schwimmbaggern bezüglich der Baggerarbeiten angenommen worden. Bei der Regasifizierung transportierten Gases wird neben dem Transport jedoch keine eigenständige Dienstleistung angeboten, sondern das Transportgut veredelt. Dies ist mit dem Herunterkühlen des Transportgutes auf Kühlschiffen vergleichbar. Entscheidend ist also, ob der Schiffsbetrieb mit einer zweiten Dienstleistung alleine am Marktgeschehen teilnehmen könnte (Stand-alone-Test). Die Regasifizierung ist aber von dem vorangehenden Transport nicht zu trennen. Im Bereich der Gasversorgung erfüllen daher die LNG-Tanker auch dann die Voraussetzung der Tonnagesteuer, wenn sie eine eigene Regasifizierungsanlage an Bord haben. Die FPSO erfüllen hingegen den Begriff der Beförderung nicht, solange sie nur als Lagerstätte verwendet werden.

Ähnlich verläuft die Prüfung bei Versorgungsschiffen, die Forschungsschiffe, Hochseefischer oder Offshore-Plattformen in internationalen Gewässern versorgen. Das Kriterium der Beförderung steht hier nicht in Frage. § 5 a EStG erwähnt ausdrücklich die Beförderung zwischen ausländischen Häfen und der hohen See. Gemeint sind damit die internationalen Gewässer, die außerhalb des deutschen Hoheitsgebietes, also außerhalb der gem. Art. 3, 4 SRÜ proklamierten 12-Meilen-Zone liegen. Unterstützungshandlungen wie das Heben von Messeinrichtungen und Kabeln für Forschungsschiffe sind dabei von der Tonnagebesteuerung mit abgegolten, solange sie »nebenbei mit erledigt werden«. Hier kommt es im Einzelfall auf das Ausmaß dieser Nebentätigkeiten an.

Schließlich werden Spezialschiffe auf hoher See auch eingesetzt, um Offshore-Anlagen zu bauen. Nach den bereits beschriebenen Kriterien ist offensichtlich, dass diese Schiffe zwar Bauteile und Werkzeuge und auch Personal befördern. Wenn aber Offshore-Anlagen von diesen Spezialschiffen aus gebaut werden, ist diese Bautätigkeit Hauptzweck des Schiffseinsatzes, nicht die Beförderung. Anders wäre es, wenn Versorgungsschiffe Bauteile etc. zu einer Arbeitsplattform transportieren und die Offshore-Anlage von dieser aus gebaut wird. Wird die Anlage jedoch vom Bauschiff selbst aus gebaut, liegen die Tonnagesteuervoraussetzungen nicht vor.

Das Bauschiff kann aber steuerlich eine Betriebsstätte begründen. Liegt diese Betriebsstätte im Inland, führt dies in Deutschland zur Steuerpflicht. Eine sog. Bau- oder Montagebetriebsstätte kann durch eine örtlich fortschreitende oder schwimmende Bauausführung begründet werden (§ 12 Satz 2 Nr. 8 AO). Daher ist die auf ein gewisses Gebiet begrenzte Installation mehrerer Offshore-Anlagen eine Betriebsstätte, wenn diese Installationsarbeiten mehr als sechs Monate dauern. Die Finanzverwaltung fasst geographisch solche Arbeiten im Radius von 50 km als einheitliche Montagebetriebsstätte zusammen (Tz. 4.3.5 Betriebsstätten-erlass). Eine Steuerpflicht in Deutschland entsteht aber nur, wenn diese Montagebetriebsstätte im Inland liegt. Dann würden ausländische Unternehmen, die Spezialschiffe zum Bau von Offshore-Anlagen betreiben, mit ihrer inländischen Betriebsstätte in Deutschland steuerpflichtig (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG). Für die an Bord befindliche (ausländische) Crew kann außerdem dadurch eine persönliche Steuerpflicht in Deutschland begründet werden.

Der Begriff des steuerrechtlichen Inlandes ist nicht nur auf das deutsche Hoheitsgebiet beschränkt (§ 1 Abs. 1 Satz 2 EStG). Über die 12-Meilen-Zone hinaus definiert das Gesetz auch den Bereich des Festlandssockels als steuerrechtliches Inland, wenn er dazu genutzt wird, Bodenschätze des Meeresgrundes auszubeuten oder erneuerbare Energien zu erzeugen. Der Bau von Wind- oder Wasserkraftanlagen auf dem deutschen Festlandssockel ist dabei ein Hilfsgeschäft, das der eigentlichen Energieerzeugung vorgelagert ist. Werden solche Spezialschiffe zum Bau von Wind- oder Wasserkraftanlagen durch ausländische Firmen auf dem Deutschland zustehenden Festlandssockel

eingesetzt, besteht daher die Gefahr, dass diese Schiffe in Deutschland eine Betriebsstätte und damit eine Steuerpflicht begründen. Der Schiffseigner schuldet aber in der Regel nicht den Bau der Anlagen. Geschuldet ist im Bereich der Seeschifffahrt die Überlassung des einsatzfähigen Schiffes. Diese Tätigkeit ist für sich ein eigener Gewerbebetrieb, der vom Bau der Anlagen zu trennen ist. Die Vercharterung eines ausgerüsteten Spezialschiffes, das vom Charterer zum Bau von Offshore-Anlagen eingesetzt wird, ist für sich daher kein Hilfsgeschäft, das der Erzeugung erneuerbarer Energien vorgelagert ist. Es ist vielmehr ein eigenständiger Schiffsbetrieb, der zwar nicht unter die

deutschen Tonnagesteuerregelungen fällt, der jedoch auch nicht unter den erweiterten Inlandsbegriff auf dem deutschen Festlandssockel zu einer Steuerpflicht in Deutschland führt. Für den Bauherrn der Offshore-Anlagen und seine Mitarbeiter an Bord solcher Schiffe besteht aber die Gefahr, dass das Spezialschiff für sie eine inländische Betriebsstätte bzw. einen inländischen Aufenthaltsort begründen, der zu einer Steuerpflicht in Deutschland führt.

Verfasser:

Dr. Detlef Laub, RA/StB,  
Todt & Partner KG, Hamburg

# Vorübergehend raus aus der Tonnagebesteuerung in Zeiten der Krise?

Torsten Altrichter-Herzberg

**Die Entwicklung des weltweiten Seeverkehrs ist dramatisch. Viele Reeder, Werften und Häfen kämpfen gegen die Insolvenz. Dabei geht es lange nicht mehr darum, dass die Gewinne rückläufig sind. Es entstehen erhebliche Verluste, da die Einnahmen bei weitem nicht reichen, um die Kosten zu decken. Bei den Schiffen, die der sogenannten Tonnagesteuer unterliegen, stellt sich damit immer häufiger die Frage, ob es möglicherweise sinnvoll ist, dieses besondere Besteuerungsregime zu verlassen. Die Tonnagesteuer, die in wirtschaftlich guten Zeiten als Steuervorteil wirkt und auch vom Gesetzgeber als steuerliche Begünstigung beabsichtigt war, erweist sich in Zeiten der Krise als Nachteil. Verluste, die wirtschaftlich entstehen, sind steuerlich nicht nutzbar, da die Tonnagebesteuerung nicht zu einem steuerlichen Verlust führen kann.**

## I. Prinzip der Tonnagebesteuerung

1999 wurde die sogenannte Tonnagebesteuerung im Einkommensteuergesetz eingefügt (§ 5a EStG). Die Tonnagebesteuerung ist eine Pauschalsteuer, bei der sich die Steuerbelastung nach der Nettoraumgröße des Schiffes richtet. Der steuerliche Gewinn, der sich nach der Tonnagebesteuerung ergibt, ist typischerweise deutlich niedriger als der tatsächlich erzielte Gewinn – jedenfalls in Zeiten außerhalb einer erheblichen wirtschaftlichen Krise. Die Tonnagebesteuerung machte es deshalb steuerlich attraktiv, in Schiffe zu investieren bzw. Vermögen in Schiffen anzulegen. Um in den Genuss der

Tonnagebesteuerung zu kommen, müssen allerdings einige gesetzliche Voraussetzungen erfüllt sein. Insbesondere muss es sich bei den Schiffen um eigene oder gecharterte Seeschiffe handeln, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffregister eingetragen sind und 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. Zudem muss die Geschäftsleitung sich im Inland befinden und die Bereederung der Handelsschiffe im Inland durchgeführt werden. Liegen alle gesetzlichen Voraussetzungen vor, kann der Steuerpflichtige einen unwiderruflichen Antrag stellen, den Gewinn nach der geführten Tonnage zu ermitteln. An den Antrag ist der Steuerpflichtige grundsätzlich zehn Jahre gebunden.

## II. Vorübergehendes Verlassen der Tonnagebesteuerung

Trotz der gesetzlich vorgesehenen zehnjährigen Bindung an den Antrag gibt es steuerliche Möglichkeiten, vorzeitig das Regime der Tonnagebesteuerung zu verlassen. Dies ist gerade während einer Krise interessant, in der erhebliche Verluste entstehen, die bei der Tonnagebesteuerung steuerlich nicht nutzbar gemacht werden können. Ein Steuerpflichtiger, dem es gelingt, die Tonnagebesteuerung zu verlassen und die Verluste steuerlich nutzbar zu machen, kann im Einzelfall mehr als 50 % seiner wirtschaftlichen Verluste durch Steuererminderungen oder entsprechende Erstattungen kompensieren. Die wirtschaftliche

Belastung, die aus dem Betrieb des Schiffes während der Krise erfolgt, kann folglich erheblich reduziert werden.

Bei der Frage, ob die Tonnagebesteuerung verlassen werden soll, ergeben sich grundsätzlich vier Aspekte. Zum einen muss geklärt werden, wie die Tonnagebesteuerung – ggf. vor Ablauf der Zehnjahresfrist – verlassen werden kann. Des Weiteren ist zu klären, ob durch das Verlassen der Tonnagebesteuerung ein steuerlicher Gewinn entsteht, der eine Besteuerung auslöst. Dabei sollte die Option offen gehalten werden, wieder in die Tonnagebesteuerung hineinzukommen, wenn die Krise vorüber ist. Schließlich ist auch zu klären, wie die Besteuerung insbesondere im Hinblick auf die Verlustnutzung nach den allgemeinen Regeln bzw. außerhalb der Tonnagebesteuerung erfolgt.

### 1. Wege aus der Tonnagebesteuerung

Der Steuerpflichtige kann erst nach Ablauf der Zehnjahresfrist dazu optieren, nicht mehr nach der Tonnagebesteuerung veranlagt zu werden. Selbst wenn die Zehnjahresfrist abgelaufen ist und die Möglichkeit der Option damit offen steht, ist dieser Weg jedoch auch deshalb wenig attraktiv, weil die Option gegen die Tonnagebesteuerung ebenfalls zu einer zehnjährigen Bindung führt; der Weg zurück in die Tonnagebesteuerung nach der Krise wird mithin verhindert oder zumindest erschwert. Eine andere Möglichkeit, nicht mehr der Tonnagebesteuerung zu unterliegen, ist, die Voraussetzungen zur Tonnagebesteuerung nicht mehr zu erfüllen. Beispielsweise kann die Geschäftsleitung oder die Bereederung der Handelsschiffe ins Ausland verlegt werden. Durch eine solche