

Steuerliche Grundlagen und „Brennpunkte“ für Schiffsmakler und Schifffahrtsbetriebe

**Quality Broking 2009,
Bucerius Education GmbH
4. Dezember 2009**

Heino Bartholl
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Dr. Detlef Laub
Rechtsanwalt
Steuerberater

Gliederung

- I. Steuerliche Grundlagen der Schifffahrtsbesteuerung
 - 1.) Gewinnermittlung nach § 5 a EStG (Tonnagesteuer)
 - 2.) Rechtsfolgen der Tonnagesteuer
 - 3.) GewSt
 - 4.) USt
 - 5.) Internationale Aspekte

- II. Aktuelle „Brennpunkte“ der Schifffahrtsbesteuerung
 - 1.) Tonnagesteuer, § 5 a EStG
 - 2.) USt

I. Grundlagen

1.) Gewinnermittlung nach § 5 a EStG

a) Anwendungsbereich

- Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr
 - eigene oder gecharterte Schiffe
 - im inländischen Schiffsregister eingetragen
 - überwiegend zur Personen- oder Güterbeförderung
 - im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen
 - innerhalb eines ausländischen Hafens und der Hohen See (12 sm-Zone)
- Vercharterung ausgerüsteter Schiffe
- Betrieb umfasst: Neben- und Hilfgeschäfte und Verkauf des Schiffes
- Sonderregelung: Schleppen, Bergen und Exploration von Bodenschätzen außerhalb deutscher Hoheitsgewässer

I. Grundlagen

1.) Gewinnermittlung nach § 5 a EStG

b) Voraussetzungen

- Bereederung im Inland

- Charterverträge abschließen
- Ausrüstung und Proviant
- Crewing der Kapitäne und Schiffsoffiziere
- Befrachtung
- Bunker- und Schmierölverträge
- Erhaltung des Schiffes
- Versicherungen
- Buchführung, Rechnungslegung (Tagesgeschäft)

➔ bei Verscharterung: nur soweit der Vercharterer verpflichtet

I. Grundlagen

1.) Gewinnermittlung nach § 5 a EStG

b) Voraussetzungen

- Unwiderruflicher Antrag
 - im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung (Indienststellung)
 - 10 Jahre Bindungsfrist an die Gewinnermittlung nach § 5 a EStG
 - Rückwirkung des Antrags auf frühere Wirtschaftsjahre.

I. Grundlagen

2.) Rechtsfolgen

a) Gewinnermittlung

- Der Schiffsbetrieb ermittelt den zu versteuernden Gewinn nach der Netto-Raumzahl gem. Schiffsbrief
- Je 100 NRZ bei 365 Betriebstagen im Kalenderjahr
- Bsp.: NRZ 4.876 (ca. 1.000 TEU Container-Schiff)

$$1.000 \text{ NRZ}/100 \times \text{€ } 0,92 \times 365 \text{ Tage} = \text{€ } 3.358,00$$

$$3.800 \text{ NRZ}/100 \times \text{€ } 0,69 \times 365 \text{ Tage} = \text{€ } \underline{9.570,30}$$

$$\text{Steuerlicher Gewinn p.a.} = \text{€ } \underline{\underline{12.928,30}}$$

I. Grundlagen

2.) Rechtsfolgen

b) Unterschiedsbetrag

- Differenz zwischen Buchwert und Teilwert eines Wirtschaftsgutes
- Im Zeitpunkt des Übergangs von regulärer zur Gewinnermittlung nach § 5 a EStG
 - betrifft Fremdwährungsdarlehen
 - betraf frühere Schiffe
 - betrifft auch neu hinzu geführte Wirtschaftsgüter
- Folge: Unterschiedsbetrag wird in ein Verzeichnis aufgenommen

I. Grundlagen

2.) Rechtsfolgen

b) Unterschiedsbetrag

Auflösung des Unterschiedsbetrages

- wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (auch anteilig)
- wenn ein Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet

➔ aufgelöster Unterschiedsbetrag ist zu versteuern

- Bsp.:
- Unterschiedsbetrag eines Fremdwährungsdarlehens sind jährlich anteilig aufzulösen, soweit das Darlehen getilgt wurde
 - Unterschiedsbeträge sind aufzulösen, soweit sie auf einen ausscheidenden Gesellschafter entfallen.

I. Grundlagen

2.) Rechtsfolgen

c) Abgeltungswirkung

- Gewinn nach § 5 a EStG schließt mit ein:

Gewinn aus der Veräußerung

- des Schiffes und
- eines KG-Anteils

→ Diese werden nicht gesondert versteuert

- Vergütung des Vertragsreeders bis 4 % der Brutto-Chartererlöse sind mit abgegolten

→ Vertragsreeder muss diese Einnahmen nicht gesondert versteuern.

I. Grundlagen

3.) Gewerbesteuer

a) Laufende Einkünfte

- pauschaler Gewinn nach § 5 a EStG unterliegt bei der Schiffsgesellschaft der Gewerbesteuer (§ 7 S. 3 GewStG)

b) Unterschiedsbetrag, Veräußerungsgewinn

- Aufzulösende Unterschiedsbeträge und Gewinn aus der Veräußerung des Schiffes unterliegen ebenfalls der Gewerbesteuer

I. Grundlagen

3.) Gewerbesteuer

c) Keine Kürzung

Die Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG ist bei Anwendung des § 5 a EStG ausgeschlossen.

80 % Kürzung nur bei regulärer Gewinnermittlung

I. Grundlagen

4.) Umsatzsteuer

Fall:

Eine Singapur Pte. Ltd. rüstet Schiffe mit Proviant aus.

Die Reedereien beziehen die Leistung insgesamt von der Singapur Pte. Ltd., werden aber in unterschiedlichen Häfen beliefert.

Für Schiffe in Europäischen Häfen besorgt eine Tochter-GmbH der Singapur Pte. Ltd. Einkauf und Lieferung an die betreffenden Schiffe.



I. Grundlagen

4.) Umsatzsteuer

Problem:

Die Tochter-GmbH führt eine sonstige Leistung an die Singapur Pte. Ltd. aus. Nur diese ist Vertragspartner der Reedereien.

Lösung: BMF v. 14. Juli 2009

Steuerfrei sind nur solche Umsätze die direkt an den Betreiber des Schiffes getätigt werden.

Die sonstige Leistung ist nicht steuerfrei.



I. Grundlagen

4.) Umsatzsteuer

Ort der sonstigen Leistung

Bisher: An dem Ort, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Grundsatz).

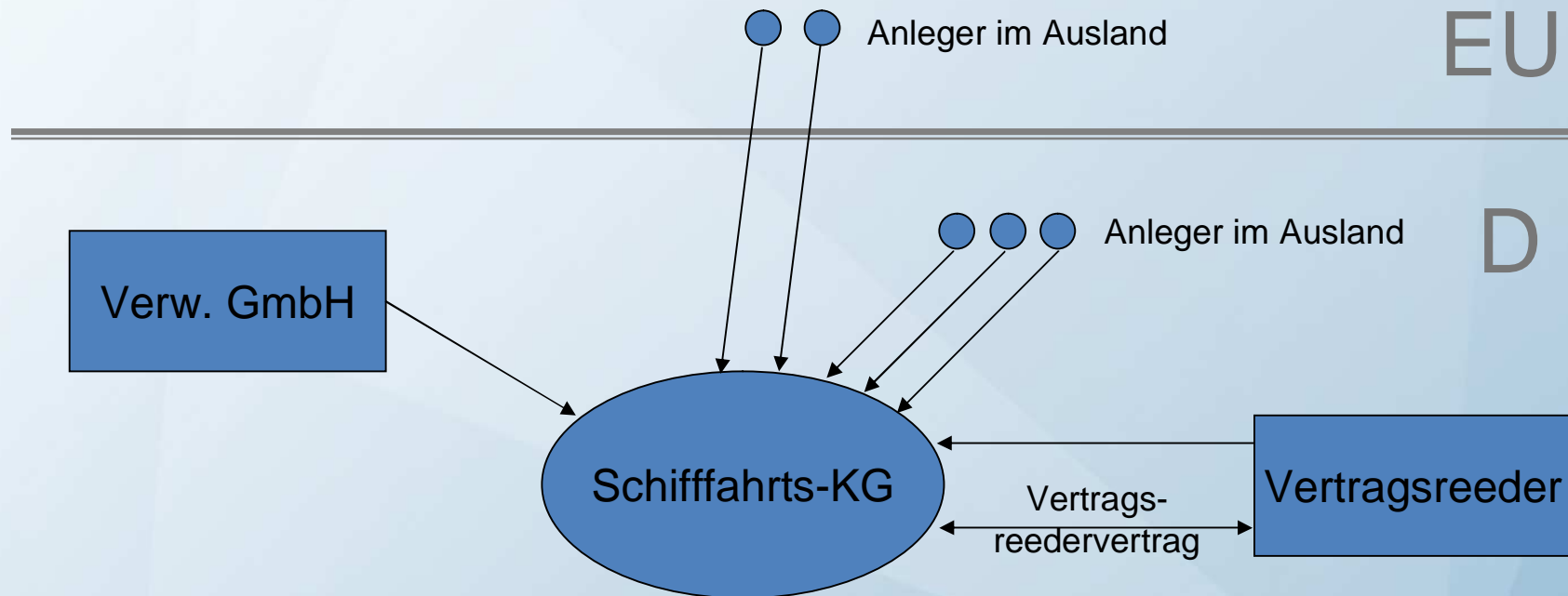
Neu ab 1. Jan. 2010:

Bei sonstigen Leistungen für einen Unternehmer gilt das Empfängerortprinzip. Ort der sonstigen Leistung daher an dem Ort, an dem der Empfänger der sonstigen Leistung sein Unternehmen betreibt. (Grundsatz)

I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

a) Inbound Investment



I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

a) Inbound Investment

- Grundsatz: Beteiligung an inländischer Schiffs-KG gilt als Betriebsstätte des ausländischen Anlegers
 - ➔ Beschränkte ESt-Pflicht, Steuererklärung abzugeben
- Doppelbesteuerungsabkommen
 - Art. 8 OECD-MA: laufende Einkünfte aus der Schiffs-KG, Besteuerungsrecht am Ort der Geschäftsleitung
 - Art. 13 OECD-MA: Gewinn aus der Veräußerung des Schiffes, Besteuerungsrecht am Ort der Geschäftsleitung

I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

a) Inbound Investment

- Vermeidung der Doppelbesteuerung:
entweder Freistellung unter Progressionsvorbehalt
→ z. B. Österreich, Niederlande

- oder Anrechnung der in Deutschland gezahlten Steuer
→ z. B. USA

I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

a) Inbound Investment Vergleich Anrechnung oder Freistellung

	Gewinn	zu versteuern
Deutschland	1.000	20
./.. GewSt		./.. 4
./.. ESt	<hr/>	<u>ca. ./.. 5</u>
	<u>991</u>	<u>11</u>
Ausland (42 %)		
Freistellung		0
Anrechnung	$991 \times 42 \% = 416,00 \text{ ./.. } 9 = \underline{\underline{407,00}}$	

I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

b) Betriebstätte durch ständigen Vertreter

Fall: Befrachtungsmakler repräsentiert eine ausländische Schiffslinie mit Gebietsschutz im Bereich Hamburg. Der Makler kann Frachtverträge verbindlich für die Linie abschließen.

Hinweis: Betriebstätte der ausländischen Linie

- wird durch einen Vertreter im Inland begründet, wenn er Vollmacht zum Vertragsabschluss hat.
- wird aber nicht durch einen selbständigen Makler im Inland begründet, der Befrachtungsverträge vermittelt.

Lösung: Vertrag und insbesondere Vertragsdurchführung im Einzelfall beachten.



I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

Hinweis: Betriebstätte der ausländischen Linie

- wird durch einen Vertreter im Inland begründet, wenn er Vollmacht zum Vertragsabschluss hat.
- wird aber nicht durch einen selbständigen Makler im Inland begründet, der Befrachtungsverträge vermittelt

Lösung: Vertrag und insbesondere Vertragsdurchführung im Einzelfall beachten.

I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

c) Outbound Investment in typischen Schifffahrtsstandorten

- DBA Singapur

Günstiges Besteuerung in Singapur, AIS-Regime bei Bereederung mehrerer Schiffe vor Ort

DBA Singapur stellt Dividenden aus Singapur an Deutsche Kapitalgesellschaften frei.

- DBA Hong Kong

Territorialitätsprinzip in Hong Kong

(Schifffahrts-) Einkünfte vor Ort nahezu steuerfrei.

Schifffahrts-DBA mit Hong Kong:

Einkünfte einer Betriebstätte Deutscher Unternehmen 15 % KSt

I. Grundlagen

5.) Internationale Aspekte

c) Outbound Investment in typischen Schifffahrtsstandorten

- DBA Zypern

Ist bereits neu verhandelt, noch nicht in Kraft

Weiterhin günstige Besteuerung für alle Gesellschaften auf Zypern, 10 % KSt – Cy.

Freistellung von 95 % der aus Zypern kommenden Dividenden in Deutschland.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

a) Kaltes und warmes Aufliegen

Fall:

Aufgrund der derzeitigen Schifffahrtskrise wird ein Containerschiff nach Auslaufen der letzten Charter im März 2009 in der Bucht vor Singapur aufgelegt.

Abwandlung:

Aufgrund der absehbaren langfristigen Beschäftigungslosigkeit des Schiffes.



II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

a) Kaltes und warmes Aufliegen

Problem:

Tonnagesteuer setzt „überwiegenden“ Betrieb des Schiffes im Wirtschaftsjahr voraus

Lösung:

Aufliegezeiten sind Betriebstage, aber keine Reisetage.
„Überwiegender“ Betrieb im internationalen
(und nicht im nationalen) Verkehr meint > 50 %
der Reisetage.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

a) Kaltes und warmes Aufliegen

Lösung:

Warmes Aufliegen gefährdet nicht die Voraussetzungen der Tonnagesteuer

Abwandlung: Kaltes Aufliegen

VDR Mitteilung vom 25. Februar 2009, Finanzverwaltung äußert sich nicht abschließend zum kalten Aufliegen
Unsere Erfahrung: Bislang keine Aberkennung der Tonnagebesteuerung bekannt.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

a) Kaltes und warmes Aufliegen

Konsequenzen: Wegfall von § 5 a EStG

- Versteuerung Unterschiedsbeträge
- reguläre Gewinnermittlung
- Verlustverrechnung
- Auftragsfrist für § 5 a EStG - offen

b) Poolbeschäftigung

Fall: Schiffs-KG schließt zur Beschäftigung des Schiffes einen Poolvertrag mit ausländischem Poolmanager ab. (Einnahmepool) Der Pool entscheidet über die Beschäftigung des Schiffes.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

b) Poolbeschäftigung

Problem: Tonnagesteuer setzt „Bereederung“ im Inland voraus Finanzverwaltung sieht „Befrachtung“ als Teil der Bereederung an.

Lösung: Tonnagesteuervoraussetzungen bleiben erfüllt, solange der Poolmanager die Befrachtung wie ein Charterer übernimmt.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

c) Antrag gem. § 5 a Abs. 3 EStG

Fall: Schiffs-KG wird in 2007 gegründet, Schiffsablieferung nach Benennung an die KG in 2008

Am 1. Oktober 2007 beantragt die Schiffs KG Gewinnermittlung nach § 5 a EStG.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

c) Antrag gem. § 5 a Abs. 3 EStG

Problem: Antrag auf § 5 a EStG ist im Jahr der Anschaffung/Herstellung (Indienststellung) zu stellen.

Lösung: In 2007 gestellter Antrag wirkt grundsätzlich in 2008 fort, wenn er nicht abgelehnt wurde.
Stillschweigender Antrag in 2008 z. B. durch Jahresabschluss 2007 möglich.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

d) Unterschiedsbetrag Fremdwährungsdarlehen

Fall: Zur Finanzierung der Baupreiseraten nimmt die Schiffs-KG ein USD Darlehen i. H. v. 20 Mio. auf.

Bewertung zunächst €/USD 1,4

→ € 14.290.000

Bei Ablieferung des Schiffes 2009 Tonnagesteuer

Unterschiedsbetrag 31.12.2008

Stichtagskurs €/USD 1,5

→ € 13.333.333

Unterschiedsbetrag	Buchwert	14.290.000
	./. Teilwert	<u>13.333.333</u>
		./. 956.567

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

e) Unterschiedsbetrag in Bauvertrag

Fall: Schiffs-KG bestellt in 2002 ein Containerschiff, das 2004 abgeliefert werden soll.

Aufgrund steigender Schiffspreise stellt das Finanzamt zum 31.12.2003 einen Unterschiedsbetrag im „Wirtschaftsgut“ Bauvertrag i. H. v. € 1.200.000 fest.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

e) Unterschiedsbetrag in Bauvertrag

Lösung:

Ein Bauvertrag ist ein schwebendes Geschäft, kein Wirtschaftsgut. Der Bauvertrag wird nicht bilanziert. Es kann daher kein Unterschiedsbetrag festgestellt werden.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

f) Vorzeitige Beendigung der Tonnagesteuer

Fall: Schiffs-KG hat in 2004 ein Schiff abgeliefert bekommen.
Seit März 2009 liegt das Schiff auf. Die Eigner erwarten eine mehrjährige Beschäftigungslosigkeit.

Kann die Gewinnermittlung nach § 5 a EStG vorzeitig beendet werden?

Abwandlung: Die Schiffs-KG hat das Schiff 1998
Indienst gestellt.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

f) Vorzeitige Beendigung der Tonnagesteuer

Problem: 10 Jahre Bindungsfrist sowohl an die Gewinnermittlung gem. § 5 a, als auch an die Option zur regulären Gewinnermittlung (§ 5 a Abs. 3 S. 7 und 8 EStG).

Lösung: Wegfall der Tonnagesteuervoraussetzungen herbeiführen?

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

f) Vorzeitige Beendigung der Tonnagesteuer

Problem: § 5 a EStG fällt rückwirkend weg.

Abwandlung: Nach 10 Jahren Bindefrist kann der Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5 a EStG jährlich zurück genommen werden.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

g) Aktivierung von Gebühren

Fall: Schiffs-KG erwirbt einen Neubau. Vor Ablieferung zahlt sie vereinbarungsgemäß € 500.000 für die Vermittlung einer Bauzeitfinanzierung und einer Endfinanzierung an einen Kommanditisten.

Problem: BMF vom 20.10.2003 (5. Bauherrenerlass) fordert Aktivierung der „Gebühren“ zu den Anschaffungskosten des Schiffes.

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

g) Aktivierung von Gebühren

Lösung: FG Hamburg v. 15.10.2008

Vermittlungsprovision für Fremdfinanzierung ist betrieblich veranlasst. Abzugsfähigkeit als Aufwand in voller Höhe.

Aber: Revision anhängig: BFH, Az. IV R 50/08

II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

h) Höhe des Bereederungsentgeltes

Fall:

Vertragsreeder bereedert das Schiff einer Schiff-KG an der er beteiligt ist. Er erhält laut Vertragsreedervertrag:
4 % der Brutto-Charterraten als Vergütung und
1 % der Brutto-Charterraten als Befrachtungskommission



II. Aktuelle „Brennpunkte“

1.) Tonnagesteuer

Lösung:

Durch die Beteiligung des Vertragsreeders an der Schiffs-KG ist die Vergütung des Vertragsreeders von dem nach § 5 a EStG ermittelten Gewinn umfasst. Die Vertragsreedervergütung wird nicht gesondert versteuert.

Aber:

BMF v. 31.10.2008:

Dies gilt nur für Vertragsreedervergütungen bis max. 4 % der Brutto-Charterraten. Befrachtungskommissionen sind ausdrücklich von der Abgeltung ausgeschlossen.



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Diese Präsentation steht für Sie auf
unserer Internetseite im Bereich
Veröffentlichungen / Vorträge & Publikationen
bereit: www.tpwkg.com



Kontakt

TPW Todt & Partner KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Valentinskamp 88
20355 Hamburg

Tel.: 040 800660 120

Fax: 040 800660 201

detlef.laub@tpwkg.com

www.tpwkg.com