

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Keine Tonnagebesteuerung bei reiner Forschungstätigkeit
- Fundstelle: SeeVerkRÄndG, BGBl. I 2008, 706

§ 5a

Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr

zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung seeverkehrsrechtlicher, verkehrsrechtlicher und anderer Vorschriften mit Bezug zum Seerecht (BGBl. I 2008, 706)

(1) Anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ist 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. Der im Wirtschaftsjahr erzielte Gewinn beträgt pro Tag des Betriebs für jedes im internationalen Verkehr betriebene Handelsschiff für jeweils volle 100 Nettotonnen (Nettoraumzahl)

0,92 Euro bei einer Tonnage bis zu 1 000 Nettotonnen,

0,69 Euro für die 1 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 10 000 Nettotonnen,

0,46 Euro für die 10 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage bis zu 25 000 Nettotonnen,

0,23 Euro für die 25 000 Nettotonnen übersteigende Tonnage.

(2) ¹Handelsschiffe werden 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 Hoher See eingesetzt werden. ²Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören auch ihre Vercharterung, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, und die unmittelbar mit ihrem Ein-

§ 5a

satz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfs-
geschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der un-
mittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter. ³Der Einsatz und die
Vercharterung von gecharterten Handelsschiffen gilt nur dann als Betrieb
von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, wenn gleichzeitig eigene
oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben
werden. ⁴Sind gecharterte Handelsschiffe nicht in einem inländischen See-
schiffsregister eingetragen, gilt Satz 3 unter der weiteren Voraussetzung, daß
im Wirtschaftsjahr die Nettotonnage der gecharterten Handelsschiffe das
Dreifache der nach den Sätzen 1 und 2 im internationalen Verkehr betrie-
benen Handelsschiffe nicht übersteigt; für die Berechnung der Nettotonnage
sind jeweils die Nettotonnen pro Schiff mit der Anzahl der Betriebstage nach
Absatz 1 zu vervielfältigen. ⁵Dem Betrieb von Handelsschiffen im internatio-
nalen Verkehr ist gleichgestellt, wenn Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr über-
wiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in
diesem Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheits-
gewässer zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschät-
zen *oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeres-
boden* eingesetzt werden; die Sätze 2 bis 4 sind sinngemäß anzuwenden.

...

(4) ¹Zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung
des Absatzes 1 vorangeht (Übergangsjahr), ist für jedes Wirtschaftsgut, das
unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr
dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein beson-
deres Verzeichnis aufzunehmen. ²Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und
bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 einheitlich festzustel-
len. ³Der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 ist dem Gewinn hinzuzurechnen:

1. in den dem letzten Jahr der Anwendung des Absatzes 1 folgenden
fünf Wirtschaftsjahren jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel,
2. in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen
ausscheidet oder in dem es nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von
Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient,
3. in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des
auf ihn entfallenden Anteils.

⁴Die Sätze 1 bis 3 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Steuerpflich-
tige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem Betrieb von Handels-
schiffen im internationalen Verkehr zuführt.

...

Autor: Dipl.-Finw. Klaus **Voß**, Rechtsanwalt,
Fachanwalt für Steuerrecht und Verwaltungsrecht, Meppen
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Schrifttum: Voss, Änderung der Tonnagegewinnermittlung, Hansa 2009, 71.

Kompaktübersicht

Grundinformation: Durch die Änderung wird die bislang erfasste Tätigkeit von Vermessungsschiffen aus dem Anwendungsbereich der Tonnagesteuer mit Rücksicht auf das EG-rechtl. Beihilfeverbot herausgenommen und außerdem die Einschränkung des Tatbestands durch das Merkmal „unter dem Meeresboden“ aufgehoben. J 08-1

Rechtsentwicklung: zur *Gesetzesentwicklung bis 2006* s. § 5a Anm. 2. J 08-2

▶ **UntStReformG v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 3 Satz 2 wurde ein neuer Halbsatz angefügt, der die Rückgängigmachung eines während der Zeit der regulären Gewinnermittlung in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbetrags nach § 7g beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung regelt.

▶ **SeeVerkRÄndG v. 8.4.2008** (BGBl. I 2008, 706): In Abs. 2 Satz 5 wurden die Wörter „oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden“ gestrichen.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Gemäß Art. 10 SeeVerkRÄndG tritt die Änderung des § 5a Abs. 2 Satz 5 am Tag nach der Verkündung in Kraft. Die Änderung des § 5a wurde am 17.4.2008 im BGBl. verkündet und trat somit am 18.4.2008 in Kraft. Die Änderung in Abs. 5 Satz 2 ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630), der zu diesem Zeitpunkt unverändert fortbestand, erstmals für den VZ 2008 anzuwenden. J 08-3

Grund der Änderung: Der Gesetzgeber hat in einem umfangreichen Artikelgesetz, dem Gesetz zur Änderung seeverkehrsrechtlicher, verkehrsrechtlicher und anderer Vorschriften mit Bezug zum Seerecht (SeeVerkRÄndG), einer Forderung der Europäischen Kommission folgend einen Art. 7 eingefügt, durch den die Tätigkeit von Vermessungsschiffen aus dem Anwendungsbereich der Tonnagesteuerregelung herausgenommen werden soll (BTDrucks. 16/7415, 32; BRDrucks. 722/07, 59). Mit der Änderung dieser Bestimmung soll ein EG-rechtskonformer Zustand hergestellt werden. Betroffen sein sollen von der Änderung laut Gesetzesbegründung etwa ein bis drei Reeder, die möglicherweise die Tonnagesteuer in Anspruch nehmen. Von den im deutschen Seeschiffsregister eingetragenen 21 Forschungsschiffen seien möglicherweise fünf geeignet, Energielagerstätten zu vermessen. Die dafür in Frage kommenden Forschungsschiffe werden teilweise nicht von privaten Unternehmen, sondern von der öffentlichen Hand betrieben, und seien damit ohnehin nicht durch die Tonnagesteuer begünstigt (BTDrucks. 16/7415, 32; BRDrucks. 722/07, 59). J 08-4

Bedeutung der Änderung: Die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (ABl. C 13/3 v. 17.01.2007) verweisen für die Defini- J 08-5

tion des Seeverkehrs auf die Verordnungen (EWG) Nr. 4055/86, ABl. L 378 v. 31.12.1986, und (EWG) Nr. 3577/92, ABl. 378 v. 12.12.1992, die Seeverkehrsdienstleistungen als „die Beförderung von Personen oder Gütern auf dem Seewege“ definieren (vgl. Art. 70ff. des EG-Vertrags, speziell Art. 80 des EG-Vertrags, zu den angesprochenen Verordnungen Streinz, EUV/EGV, Art. 80 Rn. 11ff.). Die Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden ist keine solche Beförderung. UE übersieht der Gesetzgeber und letztlich auch die Kommission, dass es in § 5a Abs. 2 Satz 5 insgesamt *nicht* um Personen- oder Güterbeförderung geht (vgl. § 5a Anm. 49). Die Änderung dürfte daher uE bei entsprechender Gestaltung in wesentlichen Teilen ins Leere laufen (s. Anm. J 08-6).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 2 Satz 5 (Keine Tonnagebesteuerung bei reiner Forschungstätigkeit)

- J 08-6 **Neue begünstigte Einsatztätigkeit:** Infolge der Neuregelung ist nunmehr begünstigt der jeweilige Einsatz von Seeschiffen
- zum Schleppen zur Aufsuchung von Bodenschätzen;
 - zur Bergung zur Aufsuchung von Bodenschätzen;
 - als solches zur Aufsuchung von Bodenschätzen.

Das bisherige notwendige Tatbestandsmerkmal in allen Alternativen „unter dem Meeresboden“ (begriffliche Erweiterung des Anwendungsbereich des § 5a infolge Wegfalls eines den sachlichen Anwendungsbereich begrenzenden Tatbestandsmerkmals) ist ebenso wie der Einsatz zur Vermessung von Energielagerstätten als solches und im Zusammenhang mit dem Bergen und Schleppen entfallen. Im Übrigen müssen aber die sonstigen Voraussetzungen weiterhin erfüllt sein, vgl. § 5a Anm. 49.

Vermessung als Bestandteil der Aufsuchung: UE ist die Aufsuchung unter Einschluss der Vermessung im Rahmen des Tatbestandsmerkmals der Aufsuchung weiterhin begünstigt. Dies ergibt sich daraus, dass in der bisherigen Gesetzesfassung die Alternative „Vermessung von Energielagerstätten“ in allen in Betracht kommenden Varianten immer als zusätzliche begünstigte Tätigkeit neben der Aufsuchung genannt wurde und die Aufsuchung als selbständige Form einer begünstigten Tätigkeit weiterhin ohne Einschränkung möglich ist. Gemeint ist uE die Ausklammerung der reinen Forschungstätigkeit ohne Bezug zur Aufsuchung. Dies klingt auch in der Gesetzesbegründung an.

Beispiel: Eine M-AG beauftragt ihre Tochter AG mit der Aufsuchung von Bodenschätzen, in deren Rahmen potentielle Vorkommen vermessen werden.

UE liegt insgesamt eine begünstigte Aufsuchung von Bodenschätzen vor. Die Tochter AG könnte zur Tonnagegewinnermittlung optieren und Ihre Gewinne zu 95 % steuerfrei (§ 8b KStG) an die M-AG ausschütten. Würde die M-AG eine eigene „Forschungsabteilung: Aufsuchung“ betreiben, könnte sie mit dieser Abteilung bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen zur Tonnagegewinnermittlung optieren, vgl. § 5a Abs. 1 Anm. 30: „soweit“.

Abwandlung: Die Vermessungstätigkeit in Bezug auf die Bodenschätze wird auf die T-AG ausgelagert.

In diesem Fall besteht keine Möglichkeit, zur Tonnagegewinnermittlung überzugehen.

Übergangsfragen bei Wegfall der Berechtigung zur Tonnagesteuer:

Eine gesonderte Regelung für die Hinzurechnung bzw. Auflösung eines möglicherweise festgestellten Unterschiedsbetrags hat der Gesetzgeber nicht vorgesehen. Es ist also auf die bisherigen gesetzlichen Bestimmungen zurückzugreifen. Die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 (Übergang zur regulären Gewinnermittlung durch Antragsrücknahme, vgl. § 5a Anm. 75) liegen nicht vor. In Betracht kommt uE jedoch Abs. 4 Satz 3 Nr. 2. Die Gleichstellung mit der Tätigkeit eines Schiffs im internationalen Verkehr nach Abs. 2 Satz 5 entfällt aufgrund der Neuregelung. Demzufolge dient das Schiff nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Es kommt im Gegensatz zu Abs. 4 Nr. 1 (ratierliche Auflösung in 5 Jahren, beginnend mit 2009) zur Auflösung eines vorhandenen Unterschiedsbetrags noch in 2008. Für eine steuerbilanzielle Bewertung der nunmehr nicht mehr dem Betrieb von Handelsschiffen dienenden WG fehlt eine gesetzliche Regelung. Ein Teilwertansatz nach Abs. 6 kommt nicht in Betracht, da diese Regelung gerade dies voraussetzt. UE dürften diese Bestimmung bzw. die Einlagebestimmungen der §§ 4 Abs. 1 Satz 7, 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 analog anzuwenden sein.

§ 5a