

Steffi Dietrich

Steuerliche Behandlung von
Schiffsbeteiligungen
auf dem Zweitmarkt



Steffi Dietrich

Steuerliche Behandlung von Schiffsbeteiligungen auf dem Zweitmarkt

ISBN: 978-3-8366-0835-0

Druck Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2008

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden, und die Diplomarbeiten Agentur, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

© Diplomica Verlag GmbH

<http://www.diplom.de>, Hamburg 2008

Printed in Germany

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	8
1.1 Die Bedeutung der Schiffsbeteiligung für den Anleger	8
1.2 Aufbau der Arbeit.....	9
2. Grundlagen und Begriffserklärungen	11
2.1 Begriffe	11
2.1.1 Internationale Seeschifffahrt.....	11
2.1.2 Beflaggung	11
2.1.3 Bereederung und Reederer	12
2.1.4 Bareboat- und Zeitcharter	13
2.1.5 Chartervertrag.....	14
2.1.6 Charterer	15
2.1.7 Treuhand.....	15
2.1.8 Emissionshaus	16
2.2 Die Schiffsbeteiligung als geschlossener Fonds auf dem Zweitmarkt	17
2.3 Die häufigsten Anlageobjekte.....	19
2.4 Risiken und Chancen der Schiffsbeteiligung	20
3. Rechtliche Formen einer Schifffahrts- und Fondsgesellschaft	23
3.1 GmbH & Co. KG.....	23
3.1.1 Einfache GmbH & Co. KG und Publikums-KG	23
3.1.2 Die Doppelstöckige GmbH & Co. KG – auch Dachfonds oder Flottenfonds.....	24
3.2 Partenreederei und ihre Mitreeder.....	26
4. Die Schifffahrtsgesellschaft.....	29
4.1 Die laufende Besteuerung	29
4.1.1 Besteuerungssubjekt	29
4.1.2 Einkommensteuer	30
4.1.2.1 Die Gesamtgewinnermittlung der Schifffahrtsgesellschaft bzw. der	30
Untergesellschaft	30
4.1.2.2 Wechsel zur herkömmlichen Gewinnermittlung in die Tonnagegewinn-.....	33
ermittlung	33
4.1.2.2.1 Allgemeines.....	33
4.1.2.2.2 Ermittlung des Unterschiedsbetrages.....	36
4.1.2.2.3 Gesonderte und einheitliche Feststellung des Unterschiedsbetrages	37
4.1.2.2.4 Besteuerung des Unterschiedsbetrages.....	38
4.1.2.3 Verrechenbare Verluste aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung	40
4.1.3 Gewerbesteuer	40
4.1.4 Umsatzsteuer	42
4.2 Besteuerung aufgrund der Sachlage einer Veräußerung, Liquidation der	
Gesellschaft	43
4.2.1 Einkommensteuer	43
4.2.2 Gewerbesteuer	44
4.2.3 Umsatzsteuer	45
5. Die Fondsgesellschaft	46
5.1 Die laufende Besteuerung	46

5.1.1 Bilanzierung – Ausweis der Beteiligung einer Fondsgesellschaft an einer Schiffahrtsgesellschaft	46
5.1.2 Einkommensteuer	46
5.1.2.1 Die Gesamtgewinnermittlung der Fondsgesellschaft bzw. der Obergesellschaft	46
5.1.2.2 Steuerliche Ergebnisse vor dem Erwerb einer ersten Beteiligung	47
5.1.3 Gewerbesteuer	48
5.1.4 Umsatzsteuer	48
5.2 Verkauf von Anteilen an der Schiffahrtsgesellschaft – Veräußerungsgewinn der Obergesellschaft.....	49
 6. Die Besteuerung des Anlegers bzw. des Kommanditisten der GmbH & Co. KG.....	 50
6.1 Die laufende Besteuerung	50
6.1.1 Allgemeines	50
6.1.2 Einkunftsart, Mitunternehmerschaft und Gewinnabzielungsabsicht.....	51
6.1.3 Gewinnermittlungen	52
6.1.3.1 Tonnagegewinnermittlung.....	52
6.1.3.2 Herkömmliche Gewinnermittlung.....	52
6.1.4 Feststellung von Gewinn und Verlust	53
6.1.5 Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben.....	54
6.1.6 Verlustausgleichsbeschränkung	55
6.1.7 Erbschaft- und Schenkungssteuer.....	57
6.1.7.1 Allgemeines	57
6.1.7.2 Behandlung nach aktueller Rechtslage.....	58
6.1.7.3 Mögliche geplante Rechtsänderungen.....	62
6.1.8 Gewerbesteuer	63
6.1.9 Zinsabschlagsteuer.....	66
6.1.10 Beteiligung ausländischer Anleger an einem Zweitmarktfonds.....	67
6.2 Besteuerung auf Grund der Sachlage einer Veräußerung des Schiffes oder der Beteiligung.....	68
6.2.1 Allgemeines	68
6.2.2 Auswirkungen unter der Tonnagegewinnermittlung beim Anleger	69
6.2.3 Auswirkungen unter der herkömmlichen Gewinnermittlung.....	70
6.2.3.1 Auswirkung beim Erwerber.....	70
6.2.3.2 Auswirkungen beim Verkäufer	71
6.2.4 Veräußerung eines Gesellschaftsanteils oder Auflösung der Gesellschaft bei negativem Kapitalkonto eines Kommanditisten.....	76
6.2.5 Veräußerung eines Anteils an der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft.....	79
 7. Zusammenfassung	 81
 Anhang 1: Recherche aus dem Internet	 83
Anhang 2: Auszug aus der ESt-Tabelle 2006.....	101
 Literaturverzeichnis	 108

Abbildungsverzeichnis

- Abb. 1: Darstellung einer einfachen GmbH & Co. KG – einfache Schiffsbeteiligung
Quelle: Preißer, Prof. Dr. Michael/Scheibe Verena: Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaft – Lexikon des Steuerrechts, Haufe Themenlexikon vom 01.01.2007, S. 2 S. 24
- Abb. 2: Darstellung eines Dachfonds, Flottenfonds bzw. einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG
Quelle: Preißer, Prof. Dr. Michael/Scheibe Verena: Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaft – Lexikon des Steuerrechts, Haufe Themenlexikon vom 01.01.2007, S. 4 S. 26
- Abb. 3: Darstellung einer Veräußerung des ganzen Mitunternehmeranteils, zu deren Betriebsvermögen die Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft gehört
Quelle: Oberfinanzdirektion Koblenz - Kurzinformation der Steuergruppe St 3 -, Einkommensteuer Nr. ST 3_2007K028 vom 28.02.2007 - S 2243 A - St 31 3 -, Auflage B3a S. 80

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	-	Abbildung
Abs.	-	Absatz
Abschn.	-	Abschnitt
a.F.	-	alte Fassung
AfA	-	Absetzung für Abnutzung
AG	-	Aktiengesellschaft
a.o.	-	außerordentlich
AO	-	Abgabenordnung
Art.	-	Artikel
aufgest.	-	aufgestockt
Ausg.	-	Ausgabe
BewG	-	Bewertungsgesetz
Bd.	-	Band
BGB	-	Bürgerliches Gesetzbuch
BFH	-	Bundesfinanzhof
BMF	-	Bundesminister(ium) der Finanzen
bspw.	-	beispielsweise
BVerfG	-	Bundesverfassungsgericht
bzw.	-	beziehungsweise
DBA	-	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	-	das heißt
ErbStG	-	Erbschaftsteuergesetz
ESt	-	Einkommensteuer
EStDV	-	Einkommsteuer-Durchführungsverordnung
EStG	-	Einkommensteuergesetz
etc.	-	et cetera (<i>und so weiter</i>)
EU	-	Europäische Union
f.	-	folgende
ff.	-	fortfoldende
FEU	-	Forty Feet Equivalent unit
FlaggenRG	-	Flaggenrechtsgesetz
gem.	-	gemäß
GewSt	-	Gewerbesteuer
GewStDV	-	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	-	Gewerbsteuergesetz
ggf.	-	gegebenfalls
GmbH	-	Gesellschaft beschränkter Haftung
GmbHG	-	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GWG's	-	geringwertige Wirtschaftsgüter
HBeglG	-	Haushaltsbegleitgesetz
HGB	-	Handelsgesetzbuch

i.d.R.	-	in der Regel
i.S.d.	-	im Sinne des
i.V.m.	-	in Verbindung mit
Jh.	-	Jahrhundert
KG	-	Kommanditgesellschaft
Lj.	-	Lebensjahr
LKW	-	Lastkraftwagen
lt.	-	laut
MA	-	Musterabkommen
n.F.	-	neue Fassung
Nr.	-	Nummer
n.selbst.Arbeit	-	nicht selbstständige Arbeit
OECD	-	Organisation for Economic Co-operation and Development (<i>Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung</i>)
OHG	-	Offene Handelsgesellschaft
p.a.	-	pro anno (<i>veraltet für jährlich</i>)
Pkt.	-	Punkt
RZ	-	Randziffer
s.	-	siehe
S.	-	Seite
stpfl.	-	steuerpflichtig
t	-	Tonnen
tarifl.	-	tariflich
TEU	-	Twenty-foot Equivalent Unit
u.a.	-	unter anderem; und andere
USt	-	Umsatzsteuer
UStG	-	Umsatzsteuergesetz
verbl.	-	verbleibend
z.B.	-	zum Beispiel
z.T.	-	zum Teil
z.v.E.	-	zu versteuerndes Einkommen

1. Einleitung

1.1 Die Bedeutung der Schiffsbeteiligung für den Anleger

Der Ansatz einer Schiffsbeteiligung trat erstmals im 14. Jh. in Erscheinung. In dieser Zeit war die Angst vor Piraterie und Untergang des Schiffes sehr hoch. Jeder Reeder hatte sein eigenes Schiff und musste das Risiko selber tragen. Um die Ängste eines Konkurses zu umgehen, wurde damals schon mit mehreren Reedern, aber auch Privatanlegern in einige Schiffe investiert, um das persönliche Risiko so niedrig wie möglich zu halten.¹ Die Anleger, die sich damals beim Reeder engagierten, konnten so nachhaltig am wirtschaftlichen Erfolg teilhaben. Viel geändert hat sich heute, im Gegensatz zur damaligen Zeit, nicht. Nur, dass die Investoren sich als beschränkt haftende Mitunternehmer an einer GmbH & Co. KG beteiligen und nicht mehr an einer altertümlichen Partenreederei.

Durch den Beginn der Globalisierung Anfang der 70er Jahre auf allen Wirtschafts- und Gesellschaftsbereichen bekamen auch die Warenflüsse einen enormen Zuwachs und lösten in der Branche der Seetransporte einen Boom aus.² Denn 97 % der Transporte werden über dem Seeweg abgefertigt. Wunderlich ist das nicht, denn die Erde besteht zu zwei Dritteln aus Wasser.³ Sicher gab es vor der Zeit der Globalisierung Verbindungen zwischen den Märkten in verschiedenen Kontinenten, aber durch den technischen Fortschritt und die Industrialisierung ist heute der Handel mit Waren in größeren Mengen und schnelleren Lieferungszeiten immenser als früher.⁴

Dem Anleger steht heute eine Vielzahl von gewinnbringenden Anlagemöglichkeiten zur Auswahl. Aber Dank der Einführung der Tonnagesteuer 1999, einer erhöhten und weiter steigenden Nachfrage an Schiffen in den letzten Jahren und den hohen Renditeerwartungen der Schiffsbeteiligungen, die nicht selten die 15%-Grenze p.a. übersteigen, gehören diese Beteiligungen zu den beliebtesten Investitionsmöglichkeiten für vermögensstarke Kundenschichten. Durch die Tonnagesteuer, deren Ziel die Angleichung der Besteuerung von Schifffahrtsgesellschaften in der EU war, sind nur noch niedrige Ertragssteuerbelastungen zu erwarten und das führt zu schnelleren Vermögenszuwächsen.

Zu einer einfachen Schiffsbeteiligung, die langfristig bindet, gibt es nun auch den Handel mit diesen Anteilen, den Zweitmarkt. Hier kann der Investor, der dringend flüssige Mittel braucht, seine Schiffsbeteiligung verkaufen. Noch vor nicht allzu langer Zeit erzielten ausstiegswillige

¹ Vgl. Anhang I, Nr. 1 Abs. 1

² Vgl. Anhang I, Nr. 2

³ Vgl. Anhang I, Nr. 1 Abs. 2

⁴ Vgl. Anhang I, Nr. 3

Anleger für ihre Anteile niedrigere Preise. Doch diese Alternative hat in den letzten Jahren stark an Bedeutung gewonnen. Im Gegensatz zur Erstzeichnung einer Schiffsbeteiligung haben sich die Anteile bereits einige Jahre bewährt. Heute werden Höchstpreise gezahlt. Die sich daraus entwickelten Zweitmarktfonds bieten für den Anleger hohe Auszahlungen, eine breite Risikostreuung und eine kurze Laufzeit. Ein Zweitmarktfonds ist ein Fonds, der Gelder von potenziellen Anlegern sammelt und diese in gebrauchte Anteile geschlossener Fonds investiert. Der Erstanleger muss beim Verkauf seiner Anteile seinen vorhandenen Unterschiedsbetrag versteuern, das bedeutet für den Verkäufer keine zusätzlichen anfallenden Steuern, es wird lediglich sein pauschal ermittelter Gewinn versteuert.

Die Arbeit greift die wesentlichen Besteuerungsprobleme und -vorteile des Anlegers an einer direkten oder indirekten Schiffsbeteiligung umfassend auf. Durch die hohe Änderungsgeschwindigkeit des Steuerrechts hat die Arbeit für die kommenden Jahre in manchen Punkten kaum noch Relevanz, aber dennoch vermittelt sie wichtige Einsichten für den Anleger. Die Arbeit basiert auf dem aktuellen Recht, aber es ist auf geplante Rechtsänderungen in naher Zukunft hingewiesen worden.

1.2 Aufbau der Arbeit

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, das komplizierte Geflecht der Schiffsgesellschaft bzw. Fondsgesellschaft und besonders deren steuerliche Behandlung auf Seiten einer Schiffsgesellschaft, Fondsgesellschaft und des Anlegers vorzustellen. Dabei wird zuerst im 2. Kapitel auf die Grundlagen und Begriffe eingegangen. Im 3. Kapitel werden die rechtlichen Formen einer Schiffsfahrts- und Fondsgesellschaft und deren Gesellschafter kurz erläutert. Dabei sollen die allgemeinen Merkmale und Vorzüge für die Wahl einer GmbH & Co. KG dargestellt werden.

Die letzten 3 Kapitel beinhalten den Hauptteil dieser Arbeit. Im 4. und 5. Kapitel wird die Gewinnermittlung auf Ebene der Schiffsgesellschaft und der Fondsgesellschaft sowie die Behandlung von Veräußerungstatbeständen und den darauf entfallenden Steuerarten abgehandelt. Zusätzlich wird im Kapitel 4 auf den Wechsel von der herkömmlichen Gewinnermittlung in die Tonnagegewinnermittlung und die daraus resultierenden Steuerauswirkungen eingegangen. Anschließend werden im 6. Kapitel die steuerlichen Konsequenzen der Gewinne für die Gesellschafter sowie die steuerlichen Behandlungen im Zuge einer Veräußerung der Anteile bzw. Veräußerung der ganzen Gesellschaft dargestellt. Zukünftige Änderungen in der Steuergesetzgebung und deren Folgen sind mitberücksichtigt worden.

In der Zusammenfassung sind die behandelten Kapitel noch einmal gebündelt und knapp dargestellt.

2. Grundlagen und Begriffserklärungen

2.1 Begriffe

2.1.1 Internationale Seeschifffahrt

Die internationale Seeschifffahrt befindet sich außerhalb der 12-Seemeilen-Zone der jeweiligen Staaten. Freiheit ist das zentrale Prinzip des Seerechtes, d. h. jedes Schiff darf die Meere befahren. In diesem Areal gilt nicht mehr das nationale Seerecht, das sich auf die Binnenschifffahrt bezieht, sondern einer der ältesten Vorschriften der Menschen, das Seerechtsübereinkommen der Vereinten Nationen.⁵ Beteiligt in dieser Organisation sind bis zum jetzigen Zeitpunkt 155 Mitgliedstaaten.⁶

In Deutschland wird zwischen dem Erst- und dem Zweitregister unterschieden. Im ersten Register sind die Schiffe registriert, die im nationalen Verkehr steuern, dazu zählen Fähren oder Ausflugsschiffe.⁷ Das Zweitregister (internationales Register) wurde am 05.04.1989 durch den Bundestag und Bundesrat zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit beschlossen. Hierin können deutsche Seeschiffe eingetragen werden, die die Bundesflagge führen und überwiegend im internationalen Verkehr eingesetzt sind. Die Einrichtung des Internationalen Seeschiffsregisters soll dazu beitragen, die Erhaltung einer angemessenen Tonnage unter deutscher Flagge zu sichern.⁸

2.1.2 Beflaggung

Die eigentliche Kontrolle der Schiffe hat die Regierung des Staates, unter dessen Flagge das Schiff fährt. Anerkannt ist aber, dass Staaten im Rahmen der sogenannten Hafenstaatskontrolle eine begrenzte Aufsicht über ein Schiff ausüben kann, das nicht seine eigene Flagge führt.⁹ Die Hafenstaatskontrolle beinhaltet die Durchsetzung internationaler Normen für die Schiffssicherheit, die Verhütung von Verschmutzung und die Kontrolle von Lebens- und Arbeitsbedingungen an Bord von Schiffen.¹⁰

Den Anspruch, die deutsche Flagge zu führen, haben alle Seeschiffe, deren Eigentümer Deutsche sind und ihren Wohnsitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes haben, s. § 1

⁵ Vgl. Anhang I, Nr. 4

⁶ Vgl. Anhang I, Nr. 5

⁷ Vgl. Anhang I, Nr. 6

⁸ Vgl. Anhang I, Nr. 7

⁹ Vgl. Gerstenberger/Welke, Seefahrt im Zeichen der Globalisierung, 2002, S. 182

¹⁰ Vgl. Anhang I, Nr. 8