

# **Steuerliche Grundlagen**

Stand: Mai 2010



**HANSA MARE REEDEREI**

## **Inhalt**

- Aktuelle Entwicklung im Steuerrecht
- Einkommensteuer
- Gewerbesteuer
- Erbschaft- und Schenkungsteuer

## Aktuelle Entwicklung im Steuerrecht

Das Jahressteuergesetz 2009 hat ab dem Jahr 2010 eine zusätzliche Steuerklassenkombination „IV-Faktor/IV-Faktor“ eingeführt, die es berufstätigen Ehepartnern ermöglicht, dass zumindest die ihnen zustehenden steuerentlastenden Freibeträge berücksichtigt werden.

Die von der Bundesregierung aufgrund der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise verabschiedeten Konjunkturpakete beinhalten eine Vielzahl von Fördermöglichkeiten, z.B. in den Bereichen Investitionsfinanzierung, Bürgschaften, Exportgarantien und Innovationsförderung.

Darüber hinaus ist für ab dem 01.01.2009 und bis 31.12.2010 angeschaffte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens die degressive Abschreibung wieder eingeführt sowie die Möglichkeiten von Sonderabschreibungen ausgeweitet worden.

Im Bereich der Einkommensteuer wurde rückwirkend zum 01.01.2009 der Eingangsteuersatz auf 14 % verringert und der Grundfreibetrag auf EUR 7.834 erhöht. Dazu kommen der seit 2009 geltende Sparerpauschbetrag von EUR 801 und der Sonderkostenabzug von EUR 36. Bei unverändert geltenden Spitzensteuersätzen haben sich die Eingangswerte an die Erhöhung des Grundfreibetrags angepasst, so dass ab dem 01.01.2009 folgende Spitzensteuersätze und Eingangswerte gelten:

Zu versteuerndes Einkommen gemäß:

	Grundtabelle		Splittingtabelle
42,0 %	ab EUR	52.552	105.104
45,0 % <sup>1)</sup>	ab EUR	250.401	500.801

<sup>1)</sup> ab 1. Januar 2007 aufgrund der so genannten „Reichensteuer“

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 29. März 2010 einen Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2010 vorgelegt, das eine Vielzahl thematisch nicht verbundener Einzelmaßnahmen enthält. Durch das Jahressteuergesetz 2010 werden zahlreiche Normen geändert oder neu eingeführt und der Grundfreibetrag auf EUR 8.004 angehoben.

## Einkommensteuer

Schon im Jahr 2007 hat der Gesetzgeber die so genannte „Reichensteuer“ eingeführt. Bei ihr handelt es sich um die Anhebung des Spitzensteuersatzes von 42 % auf 45 %. Sie gilt ab 2008 auch für Einkünfte aus Gewerbebetrieb; folglich also auch für Ergebnisse aus Schiffsbeteiligungen.

Alle Einschiffs-Gesellschaften der Hansa Mare-Flotte haben zur Tonnagesteuer optiert, so dass bei sämtlichen Gesellschaften die Besteuerung nach § 5a EStG erfolgt.

## Pauschalierte Gewinnermittlung gem. § 5a EStG (Tonnagesteuer)

Die Bundesregierung hat für Seeschiffe, die im internationalen Verkehr eingesetzt werden, schon im Jahr 1999 mit dem Seeschiffahrtsanpassungsgesetz den § 5a EStG (Tonnagesteuer) eingeführt.

Durch die so genannte Tonnagebesteuerung wird der sonst bei Einschiffs-Gesellschaften für die Besteuerung übliche Betriebsvermögensvergleich ersetzt. Sie bietet Gesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland, die Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreiben und im Inland bereedern, die Wahlmöglichkeit, anstelle der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG eine pauschalierte Gewinnermittlung gemäß § 5a EStG vorzunehmen. Der pauschale Gewinn aus dem „Schiffsbetrieb“ – inkl. eines etwaigen Veräußerungsgewinnes – bemisst sich auf Antrag der Schiffsgesellschaft für Schiffe, die in einem deutschen Seeschiffsregister eingetragen sind, nach der Schiffsgröße (Nettoraumzahl). Bei dem Anleger erfolgt die Besteuerung dann wie bisher mit dem individuellen Einkommensteuersatz. Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters (z.B. Fremdfinanzierungszinsen, Reisekosten) werden im Rahmen der Tonnagesteuer nicht berücksichtigt.

Beim Wechsel der Gewinnermittlungsart von der normalen Gewinnermittlung zum Tonnagesteuersystem müssen die im Zeitpunkt des Wechsels vorhandenen stillen Reserven in einen steuerlichen Unterschiedsbetrag („Tonnagesteuer-Rücklage“) eingestellt werden. Der Unterschiedsbetrag ist spätestens zum Schiffsverkaufszeitpunkt aufzulösen und unterliegt dem normalen persönlichen Steuersatz, jedoch bleibt der tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn im Rahmen der Tonnagebesteuerung steuerfrei.

Neben dem Unterschiedsbetrag für das Seeschiff war beim Wechsel der Gewinnermittlungsart gegebenenfalls auch für Fremdwährungsverbindlichkeiten ein Unterschiedsbetrag zu bilden, wenn der Stichtagskurs von dem steuerlichen Bewertungskurs zum Zeitpunkt der Umstellung zur Tonnagesteuer abweicht. Der Unterschiedsbetrag für Fremdwährungsverbindlichkeiten ist entsprechend den geleisteten Tilgungen pro Jahr aufzulösen, der Auflösungsbetrag ist neben dem Tonnagegewinn von den Gesellschaftern zu versteuern.

Die Ausübung der Option für das Tonnagesteuersystem führt bei den Einschiffs-Gesellschaften zu einer 10-jährigen Bindung an diese pauschalierte Gewinnermittlungsart, jedoch nicht zu einem 10-jährigen Veräußerungsverbot für das Schiff. Der Antrag auf Gewinnermittlung nach § 5a EStG kann grundsätzlich nur im Jahr der Indienstellung des Schiffes gestellt werden. Nicht besteuert werden danach Gewinne, die vor Indienstellung des Schiffes erwirtschaftet wurden; Verluste in diesem Zeitraum sind weder ausgleichsfähig noch verrechenbar.

Gemäß Tonnagesteuer-Einführungserlass des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahr 2002 sind im Fall der Option zur Tonnagesteuer bei der Ermittlung des Totalgewinns die Vorschriften zur Gewinnermittlung der §§ 4 und 5 EStG maßgebend. Damit ist auch bei den Schiffen der Hansa Mare-Flotte unter Tonnagesteuer die Gewinnerzielungsabsicht nachgewiesen.

#### **Abschreibungen gemäß § 7 Abs. 2 EStG**

Bemessungsgrundlage für die Abschreibung sind die Anschaffungskosten des Schiffes nach Abzug des Schrottwertes. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Anschaffungsnebenkosten. Die Vor- oder Anlaufkosten der Einschiffs-Gesellschaft gehören somit zu den aktivierungspflichtigen Anschaffungsnebenkosten (BMF-Schreiben vom 20.10.2003).

Schiffsneubauten werden gemäß der zurzeit geltenden AfA-Tabellen über 12 Jahre linear (8,33 % p.a.) abgeschrieben. Alternativ zur linearen Abschreibungsmethode bestand die Möglichkeit der degressiven Abschreibung gemäß § 7 Abs. 2 EStG für Ablieferungen bis zum Jahr 2000. Dabei konnte das Dreifache der linearen AfA (max. 30 % p.a.) in Abzug gebracht werden. Bezugsgröße war dabei der jeweilige Buchwert des Schiffes.

#### **Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG**

Nach § 35 EStG ist die nach Berücksichtigung eventuell bestehender gewerbesteuerlicher Verlustvorträge auf Gesellschaftsebene entstandene und gezahlte Gewerbesteuer in Höhe des zugrunde liegenden 3,8-fachen Gewerbesteuermessbetrages grundsätzlich auf die persönliche Einkommensteuer der Gesellschafter anrechenbar, sofern und soweit die persönliche Einkommensteuer aus gewerblichen Einkünften resultiert. Bei der Ermittlung des Steuerermäßigungsbetrages werden im Gewerbeertrag enthaltene Tonnagegewinne nach § 5a Abs. 1 EStG nicht berücksichtigt, während die Auflösung der Unterschiedsbeträge „Seeschiff“ bzw. „Fremdwährungsverbindlichkeiten“ (s.o.) mit einbezogen wird. Der Ermäßigungsbetrag wird im Rahmen der Steuerveranlagung für die Gesellschaft einheitlich und gesondert ermittelt und den Gesellschaftern zugewiesen.

#### **Gewerbesteuer**

Die Einschiffs-Gesellschaften der Hansa Mare-Flotte unterliegen als Gewerbebetriebe der Gewerbesteuer. Die Basis für die Ermittlung der Gewerbeertragsteuer bildet der pauschal ermittelte Gewinn nach § 5 a EStG. Seit dem Veranlagungszeitraum 2008 ist die Gewerbesteuer nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig. Allerdings ist für die entstandene und gezahlte Gewerbesteuer § 35 EStG anwendbar (s.o.).

Am 13. Dezember 2007 ist ein BFH-Urteil zur Gewerbesteuer ergangen, das den Gewinn, der sich aus der Auflösung des Unterschiedsbetrages aufgrund der Veräußerung des Schiffes ergibt, der Gewerbesteuerpflicht unterwirft. In einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 31. Oktober 2008 hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung zur Gewerbesteuerpflicht aus der Auflösung von Unterschiedsbeträgen bekräftigt. Seit dem Veranlagungsjahr 2008 werden die Auflösungsbeträge zur Gewerbesteuer veranlagt und die 80 %ige Kürzung gemäß § 9 Nr. 3 GewStG nicht mehr gewährt. Aus diesem Anlass ist bei den Einschiffs-Gesellschaften der Hansa Mare-Flotte eine Gewerbesteuerrückstellung gebildet worden, die zum Zeitpunkt des Verkaufs des Schiffes und der damit zusammenhängenden Auflösung der Unterschiedsbeträge voll in Anspruch genommen wird.

## Erbschaft- und Schenkungsteuer

Nachdem das Bundesverfassungsgericht im Jahr 2007 festgestellt hat, dass die angewandte Erbschaftbesteuerung mit den Anforderungen des Gleichheitssatzes aus dem Grundgesetz nicht vereinbar ist, haben Bundestag und Bundesrat am 27. November bzw. 05. Dezember 2008 die Novelle des Erbschaftsteuerrechts mit Wirkung zum 01. Januar 2009 verabschiedet. Inzwischen wurde die Erbschaftsteuerreform durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 nachgebessert. Das neue Recht sieht hinsichtlich der Bewertung, insbesondere des Betriebsvermögens, eine deutliche Annäherung der steuerlichen Werte an den Verkehrswert („gemeiner Wert“) vor. Bei dem Vermögen einer Schiffahrtsgesellschaft mbH & Co. KG handelt es sich um Betriebsvermögen, so dass beim Übergang einzelner Kommanditanteile durch Vererbung oder Schenkung die Wertermittlung auf den Übertragungstichtag nach § 109 des Bewertungsgesetzes mit dem gemeinen Wert erfolgt.

Der gemeine Wert wird gemäß § 11 Absatz 2 des Bewertungsgesetzes zunächst anhand von Fremdverkäufen, die im zurückliegenden Jahr vor der Übertragung stattgefunden haben, abgeleitet. Sofern dies nicht möglich ist oder zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt, soll ein Ertragswertverfahren angewendet werden, wobei die Untergrenze der Substanzwert (gemeiner Wert aller Vermögenswerte abzüglich aller Verbindlichkeiten und sonstiger Schuldposten) bildet.

Das Erbschaftsteuerreformgesetz sieht zur Verschonung von Betriebsvermögen zwei verschiedene Modelle vor:

- Wenn die Lohnsumme in fünf Jahren nach Übertragung insgesamt nicht unterhalb von insgesamt 400 % der Ausgangslohnsumme liegt, das im Besteuerungszeitpunkt vorhandene Betriebsvermögen über fünf Jahre im Betrieb erhalten bleibt (Verhaftungsregelung)

und der Betrieb zum Übertragungstichtag nicht mehr als 50 % aus so genanntem Verwaltungsvermögen besteht, greift die Regelverschonung, bei der ein Abschlag von 85 % von der Bemessungsgrundlage gewährt wird.

- Eine komplette Steuerfreistellung lässt sich durch Fortführung des Betriebes über sieben Jahre erreichen. Während dieser Zeit muss eine kumulierte Lohnsumme von mindestens 700 % eingehalten werden. Zusätzlich darf das Verwaltungsvermögen 10 % des Betriebsvermögens nicht übersteigen.

Die Wahl zwischen den beiden Besteuerungsoptionen obliegt dem Steuerpflichtigen und muss bis zur formellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung unwiderruflich getroffen werden. Beantragt der Steuerpflichtige nicht die komplette Steuerfreistellung (Optionsverschonung), bleibt es bei der Regelverschonung in Höhe von 85 % des begünstigten Vermögens.

Das Verwaltungsvermögen der Einschiffs-Gesellschaften der Hansa Mare-Flotte liegt derzeit unter 10 % des Betriebsvermögens.

Innerhalb der Behaltefristen dürfen die Ausschüttungen die Summe aus Einlagen und anteiligen Gewinnen um nicht mehr als EUR 150.000 überschreiten, da ansonsten der Wegfall der o.g. Vergünstigungen droht. Im Fall von Überentnahmen (Prüfung am Ende der Behaltefrist) ist die Nachversteuerung auf den Wert der Überentnahmen beschränkt.

Die zwischenzeitliche Veräußerung/Aufgabe der Beteiligung führt zu einem zeitanteiligen Wegfall der Verschonung. Allerdings unterbleibt die Nachversteuerung, sofern der Veräußerungserlös innerhalb von sechs Monaten in ein anderes begünstigtes gleichartiges Vermögen reinvestiert wird.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass diese Verschonungsmaßnahmen nur für direkt eingetragene Kommanditisten gelten. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Erlass des Finanzministeriums Baden Württemberg vom 27. Juni 2005) werden Treuhandbeteiligungen nicht als Unternehmensbeteiligungen angesehen, mit der Folge, dass bei Übertragungen von Treuhandbeteiligungen die Besteuerung anhand des gemeinen Wertes ohne die oben genannten Vergünstigungen durchgeführt wird.

Die persönlichen Freibeträge und Steuersätze sind wie folgt geändert worden:

Persönliche Freibeträge in Steuerklasse I:

	Bisher	Neu
Ehegatten	EUR 307.000	EUR 500.000
Kinder	EUR 205.000	EUR 400.000
Enkel	EUR 51.200	EUR 200.000
Sonstige Personen der Steuerklasse I	EUR 51.200	EUR 100.000

In den Steuerklassen II und III ändern sich die persönlichen Freibeträge von EUR 10.300 (II) und EUR 5.200 (III) auf einheitlich EUR 20.000.

Eingetragene Lebenspartner werden den Ehegatten in Bezug auf den Freibetrag von EUR 500.000 sowie den Versorgungsfreibetrag von EUR 256.000 gleichgestellt, verbleiben aber in der Steuerklasse III.

Nach der neuen Rechtslage gelten nunmehr nachfolgende Wertgrenzen und Steuersätze:

Wert des steuerpflichtigen Erwerbs in EUR bis einschließlich	Steuersätze nach Klassen		
	I	II	III
75.000	7 %	15 %	30 %
300.000	11 %	20 %	30 %
600.000	15 %	25 %	30 %
6.000.000	19 %	30 %	30 %
13.000.000	23 %	35 %	50 %
26.000.000	27 %	40 %	50 %
über 26.000.000	30 %	43 %	50 %