

1. Einleitung

Seit Jahrtausenden investieren Unternehmer in Schiffe. Seit einigen Jahren haben auch Kleinanleger die schwimmenden Transporter für sich entdeckt, versprochen Bulker, Tanker und Containerschiffe doch attraktive Frachtraten und am Ende erfolgreiche Geschäfte. Schiffe waren (und sind noch) wegen der zwischenzeitlich starken Zunahme der Rohstoff- und Gütertransporte über die Kontinente hinweg gefragt. Aber schon die Reeder der Antike kannten die Gefahren auf hoher See, und nicht nur die. Ein Auftragsrückgang, eine konjunkturelle Entwicklung oder eine Änderung der Wettbewerbssituation kann aus einem blühenden Geschäft binnen weniger Monate eine Krisenfahrt machen. Das haben seit 2008 viele Reeder leidvoll erfahren müssen und damit auch die sie finanzierenden Banken. Inzwischen steckt die Branche in einer nachhaltigen Krise. Die Frachtraten haben sich auf einem niedrigen Niveau eingependelt, welches zum Teil bei 20% dessen bewegt, was vor der „Schiffskrise“ durchgesetzt werden konnte und auch bezahlt wurde. Diesen Margenverlust verkraften viele Reeder und Schiffsgesellschaften nicht. Die Banken und mit ihnen auch Gesellschafter und Anleger haben

zahlreiche krisengeschüttelte Betreiber durch weitere Kredite und Prologationen einige Jahre gestützt. Das Bild hat sich indes seit etwa 2011 deutlich gewandelt. Schiffsinsolvenzen legten aufgrund der weltweiten Überkapazitäten in den letzten drei Jahren sprunghaft zu. Das wissen inzwischen auch zahlreiche Kleinanleger, die in eine Schiffsbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG investiert und dort als Kommanditisten auf die nach Prospekt angekündigten Gewinne gewartet hatten. Es kam anders: Die Beteiligungsgesellschaften in der deutschen Rechtsform der GmbH & Co. KG geraten selbst in „Seenot“ und damit in die Insolvenz. Das spielt sich nicht nur an der Küste und auf hoher See ab. Die geführten Schiffe sind bundesweit auf die Registergerichte bei den jeweiligen Amtsgerichten verteilt. Im Falle einer Schiffsinsolvenz ist der Verwalter mit den Anforderungen einer speziellen Branche konfrontiert. Der effektive „Geschäftsbetrieb“ bewegt sich nicht nur (see-)meilenweit von seinem Insolvenzbüro entfernt und „shipping follows own rules“, sondern es bestehen auch besondere Regelungen, welche in der Insolvenz besondere Beachtung erfordern. Unter anderem genießt die Schiff-

Dr. Mark Ebbinghaus, WP/StB, Dr. Marc d'Avoine, RA, und
Dipl.-Vw. Bogdan Hinz

Insolvenz einer Schiffsgesellschaft und steuerliche Aufgaben des Insolvenzverwalters

Abwahl der Tonnagebesteuerung und Verbesserung des Abschreibungsvolumens

Seit Jahrtausenden investieren Unternehmer in Schiffe. Seit einigen Jahren haben auch Kleinanleger die schwimmenden Transporter für sich entdeckt, versprochen Bulker, Tanker und Containerschiffe doch attraktive Frachtraten und am Ende erfolgreiche Geschäfte. Schiffe waren (und sind noch) wegen der zwischenzeitlich starken Zunahme der Rohstoff- und Gütertransporte über die Kontinente hinweg gefragt. Aber schon die Reeder der Antike kannten die Gefahren auf hoher See, und nicht nur die. Ein Auftragsrückgang, eine konjunkturelle Entwicklung oder eine Änderung der Wettbewerbssituation kann aus einem blühenden Geschäft binnen weniger Monate eine Krisenfahrt machen. Das haben seit 2008 viele Reeder leidvoll erfahren müssen und damit auch die sie finanzierenden Banken. Inzwischen steckt die Branche in einer nachhaltigen Krise. Die Frachtraten haben sich auf einem niedrigen Niveau eingependelt, welches zum Teil bei 20% dessen bewegt, was vor der „Schiffskrise“ durchgesetzt werden konnte und auch bezahlt wurde. Diesen Margenverlust verkraften viele Reeder und Schiffsgesellschaften nicht. Die Banken und mit ihnen auch Gesellschafter und Anleger haben

zahlreiche krisengeschüttelte Betreiber durch weitere Kredite und Prologationen einige Jahre gestützt. Das Bild hat sich indes seit etwa 2011 deutlich gewandelt. Schiffsinsolvenzen legten aufgrund der weltweiten Überkapazitäten in den letzten drei Jahren sprunghaft zu. Das wissen inzwischen auch zahlreiche Kleinanleger, die in eine Schiffsbeteiligungsgesellschaft mbH & Co. KG investiert und dort als Kommanditisten auf die nach Prospekt angekündigten Gewinne gewartet hatten. Es kam anders: Die Beteiligungsgesellschaften in der deutschen Rechtsform der GmbH & Co. KG geraten selbst in „Seenot“ und damit in die Insolvenz. Das spielt sich nicht nur an der Küste und auf hoher See ab. Die geführten Schiffe sind bundesweit auf die Registergerichte bei den jeweiligen Amtsgerichten verteilt. Im Falle einer Schiffsinsolvenz ist der Verwalter mit den Anforderungen einer speziellen Branche konfrontiert. Der effektive „Geschäftsbetrieb“ bewegt sich nicht nur (see-)meilenweit von seinem Insolvenzbüro entfernt und „shipping follows own rules“, sondern es bestehen auch besondere Regelungen, welche in der Insolvenz besondere Beachtung erfordern. Unter anderem genießt die Schiff-

fahrtsbranche steuerliche Privilegien nach der sog. Tonnagebesteuerung. Gerade diese Besteuerungsform kann bei abnehmender Frachtrate eine Mindestbesteuerung auslösen, die der Insolvenzverwalter beachten muss.

I. Schiffinsolvenzen und volkswirtschaftliche Bedeutung

Die Insolvenzen von Schiffsgesellschaften¹ und deren Besteuerung betrifft nicht nur die küstennahen Bundesländer. Die Investoren und auch Kleinanleger sind weltweit verteilt. Mitunter haben zahlreiche Schiffsgesellschaften, welche zumeist in der Rechtsform der GmbH & Co. KG (im Folgenden: Schiffs-KG) geführt werden, ihren statutarischen Sitz in Bundesländern, die über keine zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Erfahrungen in der Seeschifffahrt verfügen. Gleichwohl wird das zuständige Amtsgericht im Falle der Insolvenzen der Schiffs-KG einen im See- sowie Steuerrecht versierten Insolvenzverwalter benennen müssen.² Insofern betrifft der Anwendungsbereich der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage (im Folgenden: Tonnagebesteuerung) bundesweit die Amtsgerichte.

Und die Bedeutung der Schiffinsolvenzen nimmt immer mehr zu, wie aus Tabelle 1 ersichtlich wird:

Tabelle 1: Schiffinsolvenzen

Jahr	Unternehmensinsolvenzen im Bereich Schifffahrt			Forderungen
	Insolvenzverfahren		Verfahren insgesamt	
	eröffnet	mangels Masse abgewiesen		
2004	13	4	17	16 680 000,00 €
2005	10	6	16	16 643 000,00 €
2006	16	5	21	92 658 000,00 €
2007	9	3	12	3 878 000,00 €
2008	7	1	8	4 923 000,00 €
2009	21	0	21	88 545 000,00 €
2010	29	5	34	172 150 000,00 €
2011	43	3	46	350 068 000,00 €
2012	75	12	87	431 668 000,00 €
2013	115	10	125	942 700 000,00 €

Die Auswertung der volkswirtschaftlichen Daten für Schiffinsolvenzen zeigt für die vergangenen Jahre, dass sich die eröffneten Insolvenzverfahren von 13 im Jahr 2004 auf im Jahr 2013 mit 115 Verfahren nahezu verzehnfacht haben. Seit dem Jahr 2011 liegen die Forderungen bei mehr als 350 Mio. Euro. Die aktuellste Veröffentlichung des Statistischen Bundesamtes verdeutlicht, dass Schiffinsolvenzen in den Jahren 2012 zu 2013 um mehr als 43,7% zugelegt haben. Bei einer Eröffnungsquote von durchschnittlich 90% in den Jahren 2012 und 2013 und Forderungsvolumina von 431 bzw. 942 Mio. Euro stellt diese Branche volkswirtschaftlich bedeutsame und zum Teil auch massestarke Insolvenzverfahren.³

II. Besteuerung von Schiffen und das Wahlrecht für den Insolvenzverwalter

Die hohe Anzahl an Insolvenzfällen ist vornehmlich auf ein Überangebot von Tonnage im internationalen Markt zurückzuführen. Die

Reeder haben seit 2000 massive Kapazitäten aufgebaut und eine Trendwende ist derzeit noch nicht absehbar.⁴ Allein das Überangebot kann jedoch nicht ausschlaggebend für die hohe Anzahl von Insolvenzen verantwortlich sein. Ein weiterer Faktor stellt mitunter auch die Besteuerung nach der Tonnage dar, wonach das steuerliche Ergebnis anhand der vorhandenen Frachtkapazität pro Schiff und pro Tag festgestellt wird. Infolgedessen erzielt die Schiffs-KG stets ein positives zu versteuerndes Ergebnis, also unabhängig davon, ob die Gesellschaft originäre betriebswirtschaftliche Verluste erzielt.⁵ Letztere sind, wenn gleich in einer marktwirtschaftlich organisierten Wirtschaftsordnung nichts Ungewöhnliches, doch ein klares Signal für strukturellen Änderungsbedarf.⁶ Die Tonnagebesteuerung ist folglich bei abnehmender Geschäftstätigkeit bzw. sinkenden Einnahmen auf den Prüfstand zu stellen.

Um dem Trend der Ausflagung und der Verlegung des Sitzes von Schifffahrtsunternehmen sowie der damit einhergehenden Bereederungstätigkeit entgegenzuwirken, hatte Deutschland eine steuerliche Vergünstigung für Seeschiffe auf Antrag eingeführt.⁷ Voraussetzung⁸ für die Berechtigung zur pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § 5a EStG ist, dass die Schiffs-KG als Gewerbebetrieb mit dem Ort der Geschäftsleitung im Inland Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften erzielt und dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nachgeht, wobei diese Schiffe in ein inländisches Seeschiffsregister eingetragen und die Bereederungstätigkeit im Inland durchgeführt wird.⁹

Sind die Voraussetzungen für die Tonnagebesteuerung erfüllt, muss die Schiffs-KG im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) mit Wirkung ab Beginn dieses Wirtschaftsjahres den Antrag auf Tonnagebesteuerung stellen (§ 5a Abs. 3 EStG). Der Steuerpflichtige ist grundsätzlich an die Gewinnermittlung für 10 Jahre gebunden.¹⁰

Problematisch sind Schifffahrts-KG's, welche die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, gleichwohl aber den Antrag auf Besteuerung nach der Tonnage gestellt haben. Hierbei gilt es die Schifffahrts-KG's zu unterscheiden, die von Beginn an die Voraussetzungen nicht erfüllen, und solche, die die Voraussetzungen im Verlauf ihres Betriebs verlieren, weil z.B. wesentliche Bereederungstätigkeiten ins

1 In jüngster Vergangenheit hat sich der BGH im Zusammenhang mit Schiffsfonds insbesondere mit der Frage auseinandergesetzt, ob Auszahlungen der Gesellschaft an die Gesellschafter in bestimmten Konstellationen nach § 172 Abs. 4 HGB zurückgefordert werden können, BGH, 12.3.2013 – II ZR 73/11 und II ZR 74/11, BB 2013, 1890-m. BB-Komm. Stumpf, DStR 2013, 1295, und ZInsO 2013, 1653.

2 So auch Andres, in: Andres/Leithaus, Insolvenzzordnung, 3. Aufl. 2014, § 56 InsO, Rn. 5.

3 S. Veröffentlichung des Statistischen Bundesamtes DESTATIS 2014, Unternehmen und Arbeitsstätten – Insolvenzverfahren Dezember und Jahr 2013, Fachserie 2 Reihe 4.1. Klassifikation H (Verkehr und Lagerei) als Oberbegriff dieses Wirtschaftsbereiches bzw. H50 für die Schifffahrt.

4 Vgl. Holst, Kreditwesen, 2013, S. 576 ff.

5 Vgl. Schultze, FR 1999, 977 ff.

6 Vgl. Dolls/Fuest/Peichl, Wie wirken die automatischen Stabilisatoren in der Wirtschaftskrise? 2010, S. 1 ff.

7 S. Rubbens/Stevens, IStR 2000, 1 ff.

8 Vgl. Seeger, in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5a EStG, Rn. 3 ff. Zu den Merkmalen der Bereederungstätigkeit s. im Detail BMF, 12.6.2002 – IV A 6 – S 2133 a – 11/02, geändert durch BMF, 31.10.2008 – IV C 6 – S 2133 a/07/10001, BStBl. I 2008, 956.

9 Levedag, in: Münchner Handbuch des Gesellschaftsrechts, 3. Aufl. 2009, § 71, Rn. 181. Die Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister darf vorgenommen werden, wenn das Schiff unter deutscher Flagge fährt. In der Regel wird allerdings eine Ausflagungsgenehmigung eingeholt, um die kostenintensiven deutschen Vorschriften, die mit dem Führen der deutschen Flagge verbunden sind, zu vermeiden. Die Ausflagungsgenehmigung und somit das Führen einer ausländischen Flagge ist genehmigungsbedürftig und längstens für zwei Jahre zulässig. Dies löst weitere Kosten aus, siehe Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland.

10 S. auch jüngstes Urteil des BFH, 6.2.2014 – IV R 19/10, n. v.

Ausland verlagert werden. Gemein ist beiden Fällen, dass der Gesellschaft die Besteuerung nach der Tonnage versagt wird und somit erhebliche nachlaufende Steuerbelastungen ausgelöst werden können. Für den Insolvenzverwalter ergeben sich somit einerseits steuerliche Fragestellungen, die noch den Zeitraum vor Antragstellung¹¹ betreffen können, andererseits muss ab Insolvenzeröffnung die steuerliche Gewinnermittlung gewählt werden. Da die meisten Schiffsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG betrieben werden, resultieren hier Steuerfolgen für die Gewerbesteuer¹² als betriebliche Steuer, aber auch Einkommensteuerfolgen für die zahlreichen Kommanditisten der Schiffsgesellschaft. Insofern hat die Wahl der Gewinnermittlung einen erheblichen Einfluss auf die Masse und somit auf die Finanzbasis der Schiffsgesellschaft in Insolvenz. Da bei Personengesellschaften das Transparenzprinzip gilt, werden die Ergebnisse der Schiffsgesellschaft jährlich auch den Kommanditisten zugewiesen. Sofern die Schiffs-KG in der Eigenverwaltung mit nachfolgendem Insolvenzplan eine Entschuldung anstrebt, werden die üblichen Sanierungsmaßnahmen im Lichte des Sanierungserlasses¹³ zu würdigen sein; Folgen für die Umsatzsteuer werden bei der Schiffs-KG wegen steuerfreier Umsätze nach § 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1 UStG nicht oder kaum auftreten, gleichwohl ist die Gesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt.¹⁴

Der Insolvenzverwalter ist speziell ab Insolvenzeröffnung grundsätzlich nicht an die zuvor genannte Zehnjahresfrist zur Tonnagebesteuerung gebunden.¹⁵ Insofern muss er sich im Rahmen seiner Verwalterbefugnis auch mit den Steuerfolgen der Tonnagebesteuerung auseinandersetzen.

III. Die Wahl zwischen Tonnagebesteuerung und Betriebsvermögensvergleich: der Praxisfall

Der Insolvenzverwalter hat gemäß §§ 80, 148, 159 InsO das Vermögen des Schuldners zu sichern und zu verwalten. Er ist insbesondere zur Sicherung der Masse berechtigt, die es dadurch zu erhöhen gilt, dass er das schuldnerische Vermögen sichert und verwertet. Verletzt er diese Pflichten, macht er sich unter Umständen nach §§ 60, 61 InsO haftbar.¹⁶

Der Insolvenzverwalter steht nach Bestellung durch das Gericht vor der Frage, ob die Schiffs-KG auf Grund der unbefriedigenden Ertragslage von der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § 5a EStG hin zur „normalen“ Gewinnermittlung (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG) wechseln soll. Die Besteuerung nach der Tonnage führt stets zu einer Steuerbelastung, unabhängig vom Ergebnis der Gesellschaft. Der Wechsel kann auch latente fiskalische Lasten auslösen,¹⁷ im Endeffekt aber die Steuerlast auf Null reduzieren, vorausgesetzt das steuerliche Ergebnis weicht nicht signifikant vom handelsrechtlichen Ergebnis ab.¹⁸ Dies wird vornehmlich im Zeitpunkt des Wechsels der Fall sein, da das Ergebnis im Wesentlichen vom Wert des Schiffes bestimmt wird, welcher in der Regel in Handels- und Steuerbilanz mit unterschiedlichen Werten verbucht ist.¹⁹

Den hieraus erwachsenden fiskalischen Lasten versucht die Finanzverwaltung gerecht zu werden, indem sie zu einem pragmatischen Ansatz übergeht und die AfA-Bemessungsgrundlage auf die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten begrenzt.²⁰ Diese Auffassung muss der Insolvenzverwalter in seine Überlegungen einbeziehen und steuerrechtlich zu würdigen wissen. Die Problematik wird auch in der nachfolgenden modellhaften Tabelle 2 deutlich:

Tabelle 2: Tonnagebesteuerung und Betriebsvermögensvergleich

Sachverhalt	Besteuerung nach der Tonnage	Betriebsvermögensvergleich	
		Variante 1	Variante 2
handelsrechtlicher Jahresüberschuss	-100,00	-100,00	-100,00
Bilanzielle Korrekturen		100,00	100,00
Mehraberschreibung		-50,00	
Steuerbilanzergebnis		-50,00	0,00
Außerbilanzielle Korrekturen		25,00	25,00
Tonnagegewinn	3,00	0,00	0,00
Gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte	3,00	-25,00	25,00
Bemessungsgrundlage Gewerbesteuer	3,00	-25,00	25,00
gewerbesteuerliche Modifikationen	0,00	10,00	10,00
Gewerbesteuer	0,42	0,00	4,90
Ebene Gesellschafter			
Einkommensteuer (45 %)	1,35	0,00	11,25

Die Besteuerung nach der Tonnage gem. § 5a EStG verläuft wie folgt: Ausgangspunkt für die Ermittlung der steuerlichen Lasten, die sich aus dem Betrieb des Schiffes ergeben, ist ein Jahresfehlbetrag in Höhe von 100 Geldeinheiten (GE). Unabhängig vom Ergebnis der Gesellschaft – somit auch von bilanziellen und außerbilanziellen steuerlichen Korrekturvorschriften – bestimmt § 5a EStG, dass der Gewinn nach der im Betrieb geführten Tonnage ermittelt wird.²¹ Dieser ermittelte Gewinn ist den Gesellschaftern entsprechend dem Gewinnverteilungsbeschluss zuzuordnen und dort der persönlichen Besteuerung zu unterwerfen (Annahme: persönlicher ESt-Satz 45 %; ohne Berücksichtigung der Anrechnung des Gewerbesteuermessbetrages). Der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn gilt überdies als Gewerbeertrag gem. § 7 S. 3 GewStG, so dass gewerbesteuerliche Hinzurechnungen

11 S. zur potentiellen Auflösung von steuerwirksamen Unterschiedsbeträgen *Bartsch*, BB 2009, 1049 ff.; BFH, 13.11.2013 – I R 67/12, BB 2014, 160 m. BB-Komm. *Sonnleitner*, DStRE 2013, 659.

12 Im Gegensatz zu den üblichen Sanierungsmaßnahmen, nämlich dem Erlass der Gewerbesteuer im Erhebungsverfahren, muss der Insolvenzverwalter bereits durch die Wahl der richtigen steuerlichen Gewinnermittlung dafür Sorge tragen, dass die Steuerlasten möglichst klein gehalten werden. Die Gewerbesteuer, die durch die Tonnagebesteuerung steuerrechtlich systemgerecht ausgelöst wird, ist nicht erlasswürdig; zudem gibt es in der Folge keine Möglichkeit für die Kommanditisten, die steuerlichen Folgen aus dem Feststellungsbescheid auf Ebene der Einkommensteuer abzuwenden. Vgl. zur Gewerbesteuer und deren Erlassmöglichkeiten *Ebbinghaus/Hinz*, ZInsO 2013, 911 ff.; *Roser*, GmbHStB 2013, 53 ff.; *Hageböke/Stangl*, Ubg 2012, 598 ff.

13 BMF, 27.3.2003 – IV A 6 – S 2140 – 8/03, BStBl. I 2003, 240; BB 2003, 2049 – ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (sog. Sanierungserlass) – §§ 163, 222, 227 AO.

14 Denkbar sind auch nicht steuerbare Leistungen, da der Ort der Leistung gem. § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen ist, welcher nicht im Inland belegen ist. S. zu den Umsatzsteuerfolgen bei Sanierung und Eigenverwaltung *Ebbinghaus/Hinz*, DB 2014, 678 ff., sowie *Ebbinghaus/Hinz*, BB 2013, 479 ff.

15 Zur Umgehung bzw. Abwahl der Tonnagebesteuerung, s. *Dißbars/Kahl-Hinsch*, DStR 2013, 2092 ff.

16 Exemplarisch für die Haftung des Insolvenzverwalters nach § 61 InsO, s. BGH, 6.5.2004 – IX ZR 48/03, ZIP 2004, 345.

17 S. zur Problematik von Unterschiedsbeträgen *Bartsch*, BB 2009, 1049. Unterschiedsbeträge können die steuerliche Vorteilhaftigkeit wesentlich beeinflussen.

18 Aber BMF, 20.10.2003 – IV C 3 – S 2255a – 48/03, BStBl. I, 546.

19 S. BFH, 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, BB-Entscheidungsreport von *Glaserapp*, BB 2011, 1586. Die in der amtlichen AfA-Tabelle für sonstige Seeschiffe genannte Nutzungsdauer von zwölf Jahren ist für Tankschiffe, die im Jahr 2001 hergestellt worden sind, nicht anwendbar. Demzufolge werden Schiffe in der Regel über 25 Jahre in der Handelsbilanz abgeschrieben. Das Handelsrecht orientiert sich in diesem Fall stark an dem „true and fair value“, wie er nach International Financial Reporting Standards anzusetzen wäre (IAS 16).

20 Vgl. FinMin. Schleswig-Holstein, 18.7.2013 – VI 307 – S 2133a – 005, n. v.

21 Im Zeitraum der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage ist ebenfalls eine Schattenbilanz nach den allgemeinen Regelungen der § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG aufzustellen, s. BFH 20.11.2006 – VIII R 33/05, BB 2007, 314 Ls, DStRE 2006, 812.

und Kürzungen nicht vorzunehmen sind.²² In Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz (hier: 400%) ergibt sich im vorliegenden Modell eine Belastung von 0,42 GE.

Im Vergleichsfall hat die Gesellschaft hingegen zur Gewinnermittlung nach *Betriebsvermögensvergleich* gewechselt und ermittelt ihren Gewinn nach den allgemeinen Vorschriften, § 4 Abs. 1, § 5 EStG. Grundlage der Gewinnermittlung ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss von -100 Geldeinheiten. Die bilanziellen Korrekturen in den Varianten 1 und 2 betreffen im Praxisfall die in der Regel auftretenden (kurzfristigen) Fremdwährungsgewinne/-verluste, Drohverlustrückstellungen u.Ä. und führen zunächst für beide Varianten zu einer einheitlichen Gewinnerhöhung. In der Variante 1 erfolgt eine steuerliche Mehrabschreibung in Höhe von 50 GE, da die AfA-Bemessungsgrundlage mit dem Teilwert angesetzt wird. Das Steuerbilanzergebnis beläuft sich für die Variante 1 auf -50 Geldeinheiten und unter Variante 2 auf 0 Geldeinheiten. Die außerbilanziellen Korrekturen stellen in beiden Fällen beispielsweise die Hinzurechnung der Gewerbesteuer oder die verdeckten Einlagen dar und führen zu einer Bemessungsgrundlage für die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung von -25 Geldeinheiten bzw. +25 Geldeinheiten in den Varianten 1 und 2.

Die beiden Gewinnermittlungen nach Betriebsvermögensvergleich unterscheiden sich folglich ausschließlich durch die unterschiedliche AfA-Bemessungsgrundlage. Die Variante 1 setzt den Teilwert des Schiffes als AfA-Bemessungsgrundlage an (Variante 1: steuerliche Mehrabschreibung in Höhe von 50 GE²³) und die Variante 2 übernimmt die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage.

Deutlich wird, dass in dem zugrunde gelegten Fall der Wechsel aus steuerlicher Sicht und damit auch aus Sicht der Massegläubiger günstiger sein kann.²⁴ Dessen ungeachtet verbleibt nach Variante 2 weiterhin eine gewisse steuerliche Belastung bestehen.

Diese Vorgehensweise ist aus fiskalischer Sicht verständlich und wird auch in Teilen der Literatur²⁵ befürwortet, kann letztlich jedoch in der Argumentation nicht überzeugen. Der folgende Abschnitt widmet sich der steuerrechtlichen Argumentation, warum der Teilwert als Abschreibungsbemessungsgrundlage nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart sachgerecht ist.

IV. Auslegung des Teilwertbegriffs im Sinne von § 5a Abs. 6 EStG

Die Ausführungen in diesem Kapitel werden zu dem Ergebnis kommen, dass nach Wechsel der Gewinnermittlungsart von der Tonnagebesteuerung zum Betriebsvermögensvergleich der Teilwert die zu wählende AfA-Bemessungsgrundlage sein muss. Die einschlägige Norm ist überdies als Bewertungsvorschrift zu verstehen und berechtigt nicht zu extensiv geltungserweiternden Ansätzen von bisher nicht bilanzierten Vorgängen.²⁶ Der Wechsel der Gewinnermittlungsart der Schiffs-KG begründet damit in praktisch der Mehrzahl aller Fälle ein höheres jährliches AfA-Volumen, als wenn die fortgeführten Anschaffungskosten zugrunde gelegt werden.

§ 5a Abs. 6 EStG gibt genau vor, dass für jedes Wirtschaftsgut – im Wesentlichen das Schiff – in der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Besteuerung nach der Tonnage letztmalig angewendet wird, der Teilwert anzusetzen ist.²⁷

Der Teilwert ist nach Auslegung der Rechtsprechung, der auch die Finanzverwaltung folgt, ein ausschließlich objektiver Wert, der von der Marktlage am Bilanzstichtag bestimmt wird. Dabei ist es unerheblich, ob die Zusammensetzung und Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts von den besonderen Kenntnissen und Fertigkeiten des Betriebsinhabers abhängt.²⁸

Ungeachtet dessen ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die AfA-Bemessungsgrundlage beim Wechsel der Gewinnermittlungsart lediglich nach den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes zu bemessen. So sollen sich die während des Zeitraums der Tonnagebesteuerung gebildeten stillen Reserven nach dem Gesetzeszweck von § 5a Abs. 6 EStG steuerlich nicht auswirken und dem Steuerpflichtigen kein ungerechtfertigter Steuervorteil durch erhöhtes bzw. vorgezogenes AfA-Potential zugestanden werden.²⁹

Beide Argumente werden im Folgenden näher daraufhin untersucht, ob und inwieweit wirklich ein ungerechtfertigter künstlicher, nicht mit dem Gesetzeszweck zu vereinbarenden Steuervorteil vorliegt.

1. Künstliches AfA-Potential

Der Ausdruck „ungerechtfertigter künstlicher Vorteil“ suggeriert, dass beim Steuerpflichtigen im Vergleich zu einem Dritten bzw. einer angemessenen Gestaltung ein nicht vorgesehener Steuervorteil entsteht, der so vom Gesetz nicht vorgesehen ist. Dem Ausdruck liegt somit eine Missbrauchsvermutung ähnlich der des § 42 AO zugrunde. Es stellt sich daher die Frage, welche rechtliche Gestaltung als angemessen anzusehen ist und wann die Grenze zum Gestaltungsmissbrauch überschritten ist.

Grundsätzlich ermittelt sich die jährliche AfA aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes, welche regelmäßig im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung auch den Steuerbilanzansatz darstellt.³⁰

In einigen Sonderfällen, wie z. B. der Einlagehandlung nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 1. Halbs. EStG oder in den Anwendungsfällen des Umwandlungssteuergesetzes können jedoch abweichend vom obigen

22 S. BFH, 6.7.2005 – VIII R 74/02, BB 2005, 2560, DStRE 2005, 1376.

23 Die Abschreibung wurde hier „fälschlicherweise“ aber der Übersichtlichkeit als innerbilanzielle Korrektur ausgewiesen. Normalerweise wäre der eigentliche Korrekturbetrag von 100 GE geringer auszuweisen, da insofern dem Ergebnis nach Handelsbilanz gefolgt wird. Des Weiteren wurde auf § 15a EStG nicht eingegangen.

24 Steuervorteile sind grundsätzlich aber nicht schadensmindernd anzurechnen, so BGH, 11.2.2014 – II ZR 276/12, ZIP 2014, 468, und BGH zur Anrechnung von Steuervorteilen bei der Rückabwicklung einer Fondsbeteiligung im Zuge eines Schadensersatzspruches gegen die beratende Bank, Urteil v. 28.1.2014 – XI ZR 495/12, ZIP 2014, 460. Im Einzelfall kann der Ansatz „fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten“ günstiger sein (Vorteilhaftigkeitsanalyse).

25 Zustimmend Weiland, in: Littmann/Bitz/Pust, § 5a EStG, Rn. 257 ff., Stand: 114. Erg.-Lfg. 2014; Lindberg, in: Frotscher, EStG, 2009, § 5a, Rn. 79. Unentschlossen Tormöhlen, in: Korn u. a., EStG, 73. Erg.-Lfg., § 5a, Rn. 60; Hofmeister, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 117. Aufl. 2012, § 5a EStG, Rn. 110. Vorsichtig formulierend Seeger, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 5a, Rn. 27. Ablehnend Dahm, in: Lademann, EStG, § 5a, Rn. 146, Stand: 202. Erg.-Lfg. Ebenfalls die Auffassung der Finanzverwaltung ablehnend Jacobs, DB 2014, 863.

26 Kein Ansatz eines originären Geschäfts- und Firmenwertes bzw. einer Drohverlustrückstellung aufgrund von nachteiligen Charterverträgen, s. auch Jacobs, DB 2014, 863 ff.

27 Nach Ansicht einiger Stimmen in der Literatur führt der Wechsel dazu, dass sich die weitere AfA des Schiffes nach dem Teilwert abzüglich Schrottwert und der neu zu schätzenden Nutzungsdauer für second-hand-Schiffe bestimmt. S. Dißbars/Kahl-Hinsch, DStR 2013, 2092 ff.

28 So BFH, 31.1.1991 – IV R 31/90, BStBl. II 1991, 627, BB 1991, 1532; auch H 6.7 (Teilwertbegriff) EStH 2012. Der Teilwertbegriff ist im § 10 BewG allgemein und in § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG spezialgesetzlich geregelt. Jacobs weist zu Recht darauf hin, dass die praktische Bestimmung des Teilwerts des Schiffes mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist, DB 2014, 863 ff.

29 Vgl. FinMin. Schleswig-Holstein, 18.7.2013 – VI 307 – S 2133a – 005, n. v.

30 Brandis, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 117. Aufl. 2012, § 7 EStG, Rn. 30 ff.

Grundsatz auch die jeweiligen Teilwerte als Bemessungsgrundlage herangezogen werden, da dieser Wert den Steuerbilanzansatz im Zeitpunkt der Umwandlung oder Einlage darstellt.³¹

Von dieser Grundsystematik kann nur abgewichen, wenn entweder spezialgesetzliche Regelungen dem vermeintlichen Missbrauch einen Riegel vorschieben oder es sich im Allgemeinen um einen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne von § 42 AO handelt.³²

Eine rechtliche Gestaltung ist in der Regel dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte typische Gestaltung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht gebraucht, sondern hierfür einen ungewöhnlichen Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel, Steuern zu sparen, nicht erreicht werden soll.³³

Der Wechsel der Gewinnermittlungsart ist keine missbräuchliche Gestaltung und stellt überdies auch keinen ungewöhnlichen Weg dar. Im Gegenteil, die Wahl der Gewinnermittlungsart liegt im Bereich der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen;³⁴ demzufolge hat er auch sämtliche positiven wie negativen Konsequenzen aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart zu tragen.³⁵

Letzteres zeigt sich insbesondere am Beispiel der sog. Altfälle im Sinne von § 5a EStG a.F. Für diese Gesellschaften, die noch die alte Antragsregelung des § 5a Abs. 3 EStG a.F.³⁶ in Anspruch genommen haben, sind im Zeitpunkt des Wechsels mitunter erhebliche historische stille Reserven aufzudecken.³⁷ Diese stille Last wird durch den Wechsel somit ebenfalls steuerwirksam aufgedeckt, ein wirtschaftlicher Vorteil ist hier im Zeitpunkt des Wechsels schwer zu identifizieren.

2. Gesetzeszweck

Ist der Gesetzeszweck nicht eindeutig zu bestimmen, müssen die üblichen Auslegungsmethoden herangezogen werden – ein Verfahren, welches der BFH im Zusammenhang mit § 5a EStG regelmäßig praktiziert.³⁸ Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers.³⁹

Der Feststellung des zum Ausdruck gekommen objektivierten Willens des Gesetzgebers dienen die Auslegung aus dem Wortlaut der Norm, aus dem Zusammenhang, aus ihrem Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte. Ziel jeder Auslegung ist danach die Feststellung des Inhalts einer Norm, wie er sich aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist.⁴⁰

Die Rechtssicherheit erfordert, dass der mögliche Wortsinn gleichfalls auch die Grenze der Auslegung bildet. Weitergehende extensive Auslegungen bzw. Auffassungen bewegen sich im Raum der Rechtsfindung und gehören primär in das Aufgabengebiet der Judikative.⁴¹

a) Historische Auslegung

Die klassische und verständlichste Form der Gesetzesauslegung ist der Blick in die Gesetzeshistorie, folglich die Gesetzesbegründungen.⁴²

Hier wird man feststellen, dass die Ursprungsversion von § 5a EStG in Absatz 6 einen Verweis auf § 13 Abs. 2 KStG enthielt.⁴³ Der klassische Fall der von § 13 KStG erfasst wird, ist der, dass eine steuerbefreite Körperschaft den Status der Steuerfreiheit verliert⁴⁴ und infolgedessen die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse auf den Zeitpunkt des Beginns der Steuerpflicht eine Anfangsbilanz aufzustellen hat, in der die Bewertung sämtlicher Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert zu erfolgen hat.⁴⁵

Der Ansatz mit dem Teilwert ist zwingend und auch dann vorzunehmen, wenn der Teilwert die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten übersteigt.⁴⁶ Durch die zwingende Bewertung mit dem Teilwert werden die während der Steuerfreiheit gebildeten stillen Reserven ergebnisneutral aufgedeckt. Die aufgestockten Werte sind fortzuentwickeln und bilden die Grundlage für die Abschreibungen.⁴⁷

Systematisch-logisch erscheint der Vergleich mit den steuerbefreiten Körperschaften, die den Status der Steuerfreiheit verlieren oder willentlich aufgeben, zunächst als adäquat. Demzufolge könnte aus dem Umstand, dass ein entsprechender Verweis im § 5a EStG fehlt, geschlossen werden, dass der Teilwert nicht als zukünftige aFa-Bemessungsgrundlage herangezogen werden kann. Bei der genaueren Betrachtung fällt jedoch auf, dass die stillen Reserven die beim Wechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zum Betriebsvermögensvergleich eben nicht steuerfrei aufgedeckt werden, sondern noch letztmalig mit dem Ergebnis von § 5a EStG abgegolten sind.⁴⁸ Systematisch gesehen sind diese beiden Sachverhalte somit eben nicht vergleichbar und die Streichung des Verweises auf § 13 Abs. 2 KStG in der Ursprungsversion von § 5a EStG systemgerecht.

Es bedurfte daher einer eigenständigen Regelung, die den Besonderheiten von § 5a EStG gerecht wird, wenngleich demselben Regelungsziel dient.⁴⁹

31 So z. B. § 24 UmwStG Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft. Für die Besteuerung ist maßgebend mit welchen Wertansatz die eingebrachten Wirtschaftsgüter angesetzt werden, vgl. *Schlößer*, in: *Haritz/Menner*, UmwStG, 2009, § 24, Rn. 191 i.V.m. 101.

32 Spezielle Missbrauchsvorschriften sind u. A. § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG (Zinsschranke) oder § 8c KStG (Verlustabzug bei Körperschaften). Zu § 8c KStG s. *Kessler/Hinz*, DB 2011, 1771 ff.

33 Vgl. BFH, 22.10.2013 – X R 14/11, BB 2014, 367 m. BB-Komm. *Recnik*, DStR 2013, 80.

34 Vgl. *Drüen*, DStR 1999, 1589.

35 S. z. B. BFH, 23.7.2013, keine Verteilung eines Übergangsverlustes aus Billigkeitsgründen VIII R 17/10, BB 2013, 2416 m. BB-Komm. *van Kerkom*, DStR 2013, 1982.

36 Für Wirtschaftsjahre die vor dem 1.1.2006 endeten, gilt noch Abs. 3 i. d. F. des SeeschiffahrtsAnpG v. 9.9.1998. Gemäß der Übergangsregelung in § 52 Abs. 21 S. 3 und 4 i. d. F. des HBegG 2004 ist Abs. 3 S. 1 a. F. auch in den nach dem 31.12.2005 endenden Wirtschaftsjahren anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige das Handelsschiff oder das ihm gleichgestellte andere Seeschiff auf Grund eines vor dem 1.1.2006 rechtswirksam abgeschlossenen schuldrechtlichen Vertrags oder gleichgestellten Rechtsaktes angeschafft oder mit der Herstellung des Schiffs vor dem 1.1.2006 begonnen hat und der Antrag auf Anwendung des Abs. 1 spätestens bis zum Ablauf des vor dem 1.1.2008 endenden Wirtschaftsjahres gestellt worden ist; s. *Hofmeister*, in: *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, 117. Aufl. 2012, § 5a EStG, Rn. 77.

37 Vgl. BFH, 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl. II 2011, 227. S. im Detail BMF, 12.6.2002 – IV A 6 – S 2133 a – 11/02 geändert durch BMF, 31.10.2008 – IV C 6 – S 2133 a/07/10001, BStBl. I 2008, 956. Zum Unterschiedsbetrag, s. *Bartsch*, BB 2009, 1049 ff. Die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags gem. § 5a Abs. 4 EStG führt zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn. Das Besteuerungsrecht steht in der Regel Deutschland zu, da der Unterschiedsbetrag der inländischen Betriebsstätte eines an einer Kommanditgesellschaft Beteiligten als bewegliches Vermögen zuzurechnen ist, vgl. BFH, 13.11.2013 – I R 67/12, BB 2014, 160 m. BB-Komm. *Sonnleitner*, DStRE 2013, 659.

38 BFH, 29.11.2012 – IV R 47/09, BB 2013, 306 Ls m. BB-Komm. *von Glasenapp*, DStRE 2013, 321; BFH, 31.5.2012 – IV R 14/09, BB-Entscheidungsreport von *Glasenapp*, BB 2012, 2046, DStRE 2012, 1169; BFH, 19.7.2011 – IV R 42/10, BB-Entscheidungsreport von *Glasenapp*, BB 2011, 2418, DStR 2011, 1749; BFH, 21.10.2010 – IV R 23/08, BStBl. II 2011, 277.

39 Vgl. z. B. BVerfG, 9.11.1988 – 1 BvR 243/86, BB 1989, 615, BwNotZ 1989, 66.

40 M. w. N. BFH, 21.10.2010 – IV R 23/08, DStRE 2011, 469.

41 *Tipke*, StuW 1972, 264, 266.

42 § 5a EStG wurde eingefügt durch Artikel 6 Nr. 1 des SeeschiffahrtsAnpG v. 9.9.1998, BGBl. I 1998, 2860.

43 BT-Drs. v. 31.3.1998, 13/10271.

44 Vgl. *Bott*, in: *Ernst & Young*, KStG, 89. Erg.-Lfg. 2011, § 13 KStG, Rn. 3; *Hofmeister*, in: *Blümich*, EStG/KStG/GewStG 117. Aufl. 2012, § 13 KStG, Rn. 36; *Frotscher*, in: *Frotscher*, 2013, Lfg. 176, § 13 EStG, Rn. 32.

45 Zur Gesetzeshistorie s. *Schauhoff*, DStR 1996, 366.

46 S. *Kruschke*, in: *Herrmann/Hauer/Raupach*, EStG/KStG, 2012, Lfg. 252, § 13 KStG, Rn. 32.

47 So für § 13 KStG; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, Körperschaft-, Gewerbe- und Umwandlungssteuergesetz, 2012, 110. Lfg., § 13 KStG, Rn. 30.

48 Stille Reserven, die infolge der Aufdeckung des Teilwertes im Zeitpunkt des Wechsels aufgedeckt werden, fallen noch letztmalig unter die pauschale Besteuerung von § 5a EStG, wodurch Gewinnauswirkungen abgegolten sind. Vgl. *Weiland*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, § 5a EStG, Rn. 252, Stand: 114. Erg.-Lfg. 2014; *Seeger*, in: *Schmidt*, EStG, 33. Aufl. 2014, § 5a EStG, Rn. 12f. Dies gilt auch für die Gewerbesteuer.

49 Die einschlägige Gesetzeskommentierung spricht insoweit von einer Anpassung an die ansonsten fortzuführende Steuerbilanz, vgl. BR-Drs. 342/1/98.

b) Systematische Auslegung

Die Systematik, die die Finanzverwaltung anwenden will, weist Ähnlichkeit zu der Regelungssystematik von §§ 6 Abs. 1 Nr. 5 und 7 Abs. 1 S. 5 EStG auf.⁵⁰ In diesen Fällen sind als Bemessungsgrundlage für die AfA die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgebend. Im Wesentlichen soll diese Regelung dem künstlichen Aufwandsimport in das Betriebsvermögen durch Ansatz des Teilwertes im Zeitpunkt der Einlage einen Riegel vorschieben.⁵¹ Von der Regelungssystematik werden sowohl die Fälle erfasst, in denen das Wirtschaftsgut bereits im Betriebsvermögen oder im Rahmen der Überschusseinkünfte (teilweise) abgeschrieben wurde.⁵² Der Wechsel der Gewinnermittlungsart lässt sich jedoch nicht unter diese Regelung subsumieren, denn weder wurde das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt noch aus einem Betriebsvermögen entnommen. Der in den §§ 6 Abs. 1 Nr. 5 und 7 Abs. 1 S. 5 EStG zum Ausdruck kommende Missbrauchsbekämpfungsgedanke des Gesetzgebers, wonach die durch den Einlagevorgang steuerfrei aufgedeckten stillen Reserven im Betriebsvermögen nicht als Bemessungsgrundlage für Zwecke der Abschreibung herangezogen werden darf, ist im Anwendungsbereich des § 5a EStG nicht angezeigt, da die entsprechenden stillen Reserven eben gerade nicht steuerfrei aufgedeckt werden. Die genannten Regelungen können somit weder analog angewandt werden, da § 5a Abs. 6 EStG „lex specialis“ ist, noch eignen sie sich als Vergleichsmaßstab.

Alternativ könnte noch über den Vergleich mit den Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn zunächst gem. § 13a EStG ermitteln und anschließend zur Gewinnermittlung mittels Betriebsvermögensvergleich wechseln, nachgedacht werden. Gemein ist beiden Regelungen, dass sie einen systemwidrigen Charakter innerhalb des Systems der Einkünfteermittlung einnehmen.⁵³ Allerdings handelt es sich bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG um eine Vereinfachungsregelung⁵⁴, wohingegen § 5a EStG eine echte Gewinnermittlungsvorschrift mit Subventionscharakter darstellt. Der Vergleich kann somit hier nicht zielführend sein.⁵⁵

Eine partielle Vergleichbarkeit lässt sich mit der grenzüberschreitenden Überführung von Wirtschaftsgütern herstellen, also der Überführung eines Wirtschaftsgutes in eine ausländische Freistellungs-Betriebsstätte und anschließender Rücküberführung ins Inland.⁵⁶ In dem isoliert betrachteten Fall, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Bereich der steuerlichen Freistellung (i. d. R. unter Progressionsvorbehalt) in das Inland oder in einen Anrechnungsstaat überführt wird, ist für dieses Wirtschaftsgut der gemeine Wert anzusetzen und auch von diesem – soweit ersichtlich unbestritten – abzuschreiben.⁵⁷

c) Teleologische Auslegung

Eine weitere Auslegungsmethode ist die Ermittlung des Sinn und Zwecks einer Regelung. Die Regelung des § 5a EStG folgte einem europäischen Trend⁵⁸ und dient vornehmlich der Wettbewerbsfähigkeit des maritimen Standortes Deutschland. Neben der Entlastung des Bundeshaushaltes durch direkte Subventionen sollte diese Regelung einem arbeitsplatzzerhaltenden Zweck dienen.

Die Plenarprotokolle zur Gesetzgebung von § 5a EStG verdeutlichen, dass es dem Gesetzgeber vornehmlich auf den Erhalt des Wirtschaftsstandortes ankam, Ziel der Regelung somit die Standortsicherung ist.⁵⁹

So auch jüngst der BFH, Sinn und Zweck der Regelung von § 5a EStG ist die langfristige Bindung des aktiven Schiffahrtbetriebs an den

Standort Deutschland. Vornehmlich kommt es dem Gesetzgeber demnach auf die langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsstandortes Deutschland an, diese Verknüpfung begründet damit auch gleichzeitig die Rechtfertigung für die in (sämtlichen) ihrer Wirkungen grundsätzlich gleichheitswidrige Steuerbegünstigung.⁶⁰

Folglich führt auch eine nach ihrem Sinn und Zweck orientierte Gesetzesauslegung nicht zu dem Ergebnis der Finanzverwaltung, dass für Zwecke der Abschreibung – nach Ausscheiden aus der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG – die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen sind.

d) Wortlautauslegung

Die Auslegung eines Gesetzes soll den Sinn eines Rechtssatzes erforschen, jedoch nicht am buchstäblichen Wort des einzelnen Ausdrucks haften. Allerdings erfordert die Rechtsicherheit, dass im öffentlichen (Eingriffs-)Recht der mögliche Wortsinn die Grenze der Auslegung bildet.⁶¹

Die wichtigste Auslegungsmethode im Steuerrecht ist daher die Wortlautauslegung, diese bildet zugleich auch die Grenze der Interpretation.⁶² Der Wortlaut des § 5a Abs. 6 EStG besagt, dass in der Bilanz zum Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Besteuerung nach der Tonnage letztmalig angewendet wird, für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Teilwert anzusetzen ist. Der Gesetzeswortlaut spricht eindeutig von „Teilwert“; ein Versuch, hieraus einen anderen Wert als maßgeblich für Zwecke der Abschreibung anzusetzen, ist somit eine Gesetzesauslegung „contra legem“.⁶³

50 S. auch BMF, 27.10.2010 – S 2190/09/1007, BStBl. I 2010, 1204.

51 Ähnlich Levedag, DStR 2010, 249 ff.

52 Nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG sind abnutzbare Wirtschaftsgüter, die eingelagt werden, um Absetzungen für Abnutzungen zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes und der Einlage entfallen. Die Regelungssystematik soll grundsätzlich verhindern, dass Doppelabschreibungen vorgenommen werden, gleichwohl soll auch kein Abschreibungsvolumen vernichtet werden, so *Schnittler*, in: Frotscher, EStG, 2011, 161. Lfg., § 7, Rn. 312. Ähnlich auch BFH, 18.8.2008 – X R 40/06, BStBl. II 2010, 961, BB 2010, 240 m. BB-Komm. *Jürging*. S. auch BMF, 27.10.2010 – S 2190/09/1007, BStBl. I 2010, 1204.

53 S. Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., § 8 Rn. 201 f.

54 S. BFH, 5.12.2002 – IV R 28/02, BStBl. II 2003, 345, BB 2003, 890 Ls.

55 So steht die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen dem Grunde einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG gleich, so auch *Schnittler* mit Verweis auf R 13 Abs. 2 S. 2 EStR 2012, in: Frotscher, EStG, 2014, 179. Lfg., § 13a, Rn. 25. Inwieweit ein Vergleich mit § 162 AO gezogen werden kann, soll hier aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht weiter vertieft werden.

56 Der Vergleich ist nur bedingt möglich, da die Verstrickung eines Wirtschaftsgutes der Einlage fiktiv gleichgestellt wird, ein Fall der Einlage liegt beim Wechsel von § 5a zu § 4 Abs. 1 und § 5 EStG eben nicht vor. Zu den Regelungen der Verstrickung s. § 4 Abs. 1 S. 2. Halbs. i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG, mit Ansatz des gemeinen Wertes. Hingegen bei der Entstrickungsbesteuerung s. §§ 4 Abs. 1 S. 3 f., 4g, 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 EStG sowie § 12 Abs. 1 KStG und § 6 AStG.

57 § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG (sowie § 7 Abs. 1 S. 5 EStG) ist (sind) nicht anzuwenden, da § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG Vorrang hat; so *Ehmcke*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, 117. Aufl. 2012, § 6 EStG, Rn. 1055. Für den Fall der Rücküberführung ist anzumerken, dass in den engen Grenzen von § 4g EStG ein Ausgleichsposten gebildet werden kann, der dann im Zeitpunkt der Rücküberführung auch wieder vollumfänglich erfolgswirksam aufzulösen ist.

58 Die Regelung ist dem niederländischen Modell entlehnt, vgl. *Rubbens/Stevens*, IStR 2000, 1 ff.

59 S. Zu Protokoll gegebene Reden zu Tagesordnungspunkt 10 (SeeschiffahrtsAnpG), Deutscher Bundestag 13. Wahlperiode – 227. Sitzung Bonn 2.4.1998.

60 BFH, 26.9.2013 – IV R 46/10, DStRE 2014, 285. Siehe auch BFH, 16.1.2014 – IV R 15/13, n.v.

61 Tipke, StuW 1972, 264, 266.

62 Z. B. BVerfG, 9.11.1988, 1 BvR 243/86, BwNotZ 1989, S. 66.

63 Trotz des Ausnahmecharakters ist für den Wortlaut erweiternde Auslegung im Zusammenhang mit § 5a EStG kein Raum, so FG Hamburg, 27.8.2009 – 2 K 185/07, DStRE 2010, 716.

V. Steuerliche Schlussfolgerungen für den Insolvenzverwalter

Schiffe können nicht nur auf hoher See in Turbulenzen geraten; auch die steuerliche Behandlung von Schiffen in der Insolvenz birgt einiges an Besonderheiten und steuerlichen Effekten für die Teilungsmasse. Der Insolvenzverwalter einer Schiffs-KG muss sich mit diesen steuerlichen Besonderheiten im Hinblick auf die Möglichkeit zur Abwahl der Tonnagebesteuerung und damit der Verbesserung des Abschreibungsvolumens beschäftigen, sofern er den Insolvenzfall insgesamt steueroptimal betreuen will. Die Auffassung der Finanzverwaltung, dass ausschließlich die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten heranzuziehen sind, kann nicht aufrechterhalten werden. Der Ansatz eines höheren Teilwertes stellt weder einen künstlichen wirtschaftlichen Vorteil dar noch kann mittels der einschlägigen Auslegungsmethoden ein anderer Gesetzeszweck als derjenige, dass vom Teilwert abzuschreiben ist, rechtsdogmatisch begründet werden.

In Abstimmung mit dem steuerlichen Berater sollte das weitere Vorgehen angegangen werden, um die Masse möglichst steuerschonend zu erhalten. Aus steuerlicher Sicht eine weitere gangbare Alternative stellt der Verkauf oder die Einbringung des Schiffes in eine neu zu gründende Gesellschaft dar.

Dr. Mark Ebbinghaus, WP/StB, ist Partner der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Hermann, Ebbinghaus & Partner und Lehrbeauftragter an der FOM Hochschule für Oekonomie & Management, Essen.



Dr. Marc d'Avoine, RA, FASr, FAHGesR, ist Insolvenzverwalter und Partner der Kanzlei ATN d'Avoine Teubler Neu. Er ist seit 1993 als Rechtsanwalt in den Bereichen Gesellschaftsrecht und Sanierung sowie Insolvenz tätig. Seit 1997 ist RA d'Avoine Seniorpartner einer mittelständischen Kanzlei mit Büros u. a. in Düsseldorf, Wuppertal, Leverkusen, Remscheid und Solingen.



Dipl.-Volksw. Bogdan Hinz ist Mitarbeiter bei PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg.

