Tonnagebesteuerung in Deutschland

Auswirkungen der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen auf die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Seeschifffahrtsunternehmen

herausgegeben von PwC im Auftrag des VDR

Von Marcus Blömer

unter Mitarbeit von

Thorben Sundström

Max Niklas Kaiser

PricewaterhouseCoopers GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Alsterufer 1
20354 Hamburg

Datum: 21. August 2024

[Im Vergleich zur Version vom 5. August 2024 grafisch überarbeitete Version]

Inhaltsverzeichnis **Seite**

Abkürzungsverzeichnis 4

A. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen 7

B. Einführung zum Gang der Darstellung 13

C. Sektorspezifische Besonderheiten der Seeschifffahrt 14

I. Bedeutung der internationalen Seeschifffahrt und einer eigenen funktionsfähigen Handelsflotte für die deutsche exportorientierte Volkswirtschaft 14

II. Strukturelle Besonderheiten der Seeschifffahrtsindustrie 22

III. Globale Rahmenbedingungen der Seeschifffahrt 23

D. Internationale steuerliche Präferenzregelung in der Seeschifffahrt 26

I. Historie und internationaler Vergleich der steuerlichen Präferenzregelungen in der Seeschifffahrt 26

II. Beihilferechtlicher Rahmen der Europäischen Union 32

III. Vergleich europäischer Tonnagegewinnermittlungssysteme 36

1. Begünstigte 36

2. Begünstigte Schiffe und Aktivitäten 37

3. Sonstige Anwendungsvoraussetzungen 39

4. Höhe von Tonnagegewinn und Steuerbelastung (indikativ) 39

5. Förderung umweltfreundlicher Schiffe (Eco Bonus Norwegen) 42

6. Übersicht der unterschiedlichen Ausgestaltung in den EU-/EWR-Mitgliedstaaten 43

7. Weitere steuerliche Fördermaßnahmen 48

7.1 Spezielle Abschreibungsregelungen für Schifffahrtsunternehmen 48

7.2 Sonstige Steuererleichterungen für die Schifffahrt 48

7.3 Lohnsteuer 48

E. Tonnagebesteuerung in Deutschland 50

I. Historie und Hintergrund der Einführung der Tonnagesteuer in Deutschland 50

II. Gesetzesbegründungen zur Einführung der Tonnagesteuer nach § 5a EStG 51

Inhaltsverzeichnis **Seite**

III. Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG 52
1. Betrieb eines/mehrerer Handelsschiffe im internationalen Verkehr 52
2. Bereederung im Inland 52
3. Gewerbebetrieb im Inland 53
4. Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG 53

IV. Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Tonnagesteuer 53

F. Kritische Diskussion der deutschen Tonnagebesteuerung 55

I. Bekenntnis der Regierungskoalition zur Maritimen Agenda 2025 und zu einer attraktiven Tonnagebesteuerung 55

II. Evaluierungen der Tonnagesteuer 55

III. Quantifizierungsversuche zu Steuermindereinnahmen durch die Tonnagesteuer nicht seriös durchführbar 58

IV. Auseinandersetzung mit Kritik an der Gewinnermittlung nach der Tonnage § 5a EStG 64

V. Anpassungsbedarf des § 5a EStG an andere EU-Mitgliedstaaten 67
1. Tonnagesteuerbegünstigung auch für reine Schiffsmanagementgesellschaften/-tätigkeiten 68
2. Tonnagesteuerbegünstigung auch für Offshoreschiffe und –aktivitäten 68
3. Ergänzung der Tonnagesteuer um einen Umweltbonus (Eco-Bonus) 70

G. Fazit 71

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
ABL	Amtsblatt
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AWZ	Außenwirtschaftszone
BHO	Bundeshaushaltsordnung
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BRZ	Bruttoraumzahl
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
Bzw.	beziehungsweise
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants
CIT	Corporate income tax
d.h.	das heißt
DIS	Danish International Register of Shipping
ebd.	ebenda
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
ETR	Economic Trends Research – Analyse Ökonomischer Trends
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FiFo Köln	Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln

FOC	Flag of convenience
FR	Finanzrundschau
Fraunhofer CML	Fraunhofer-Center für Maritime Logistik und Dienstleistungen
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GT	Gross Tonnage
GW	Gigawatt
ieS	im engeren Sinne
inkl.	inklusive
iRv	im Rahmen von
ISL	Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik
ISTR	Internationales Steuerrecht
Mio.	Million
mwN	mit weiteren Nachweisen
NOK	Norwegische Krone
NT	Netto-Tonne
OEEC	Organisation for European Economic Co-operation
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
ONE	Ocean Network Express Pte. Ltd.
PwC	PricewaterhouseCoopers GmbH WPG
Rn.	Randnummer
s.	siehe
S.	Seite
sog.	sogenannt
SVR	Sonderverwaltungsregion
TEUR	Tausend Euro

TWh	Terawattstunde
u.a.	unter anderem
u.E.	unseres Erachtens
UNCDAT	Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung
Vgl.	vergleiche
WCI	World Drewry World Container Index
WTO	World Trade Organization
z.B.	zum Beispiel
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

A. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen

„Die Handelsflotte (…) ist einem intensiven internationalen Wettbewerb ausgesetzt und kann nur in Anpassung an die internationalen Rahmenbedingungen fortbestehen."[1]

1. Diese Aussage aus der Beschlussempfehlung des Ausschusses für Verkehr zu dem Gesetzesentwurf der Bundesregierung zur Anpassung der Schiffssicherheitsanforderungen in der Seefahrt an den internationalen Standard (Schiffssicherheitsanpassungsgesetz) vom 31. März 1998 hat im Jahr 2024 noch dieselbe Gültigkeit wie im Jahr 1998.

2. Mit diesem Gesetz sollte u.a. die Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § 5a EStG, die sog. „Tonnagesteuer", in Deutschland eingeführt werden, mit dem Ziel, eine steuerliche Entlastung für Reedereien zu schaffen, indem die Abgabenbelastung der Reedereien auf ein im internationalen Verkehr wettbewerbsverträgliches Niveau verringert wird. Im Gegenzug wurde eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs an den Standort Deutschland gefordert („Bereederung im Inland"), um so den maritimen Standort Deutschland zu sichern.

3. Die Einführung der Tonnagesteuer in Deutschland mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 1999 erfolgte daneben, um Investitionen in vorhandene und neue Arbeitsplätze zu ermöglichen. Sie stellte auch eine direkte Reaktion auf die Einführung von Tonnagebesteuerungssystemen in anderen europäischen Staaten, wie z.B. den Niederlanden, dar, um so einer drohenden Standortverlegung von Reedereien in andere Mitgliedstaaten entgegenzuwirken.

4. Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine Gewinnermittlungsart, nach der ein steuerpflichtiger Gewinn eines Schifffahrtsbetriebs nach der Frachtkapazität und den Betriebstagen der eingesetzten Schiffe bemessen wird. Dieser pauschal ermittelte Wert tritt als steuerliche Bemessungsgrundlage für die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbsteuer an die Stelle des eigentlichen Betriebsergebnisses. In der Folge werden Einkünfte aus der internationalen Seeschifffahrt einer relativ konstanten Steuerbelastung unterworfen, die in umsatzstarken Jahren vergleichsweise gering ist, aber auch in Verlustjahren anfällt.

5. Tonnagebesteuerungssysteme sind heute europa- bzw. weltweiter Standard. 21 von 27 Mitgliedstaaten der Europäischen Union (darunter alle wichtigen Schifffahrtsstandorte) haben Tonnagebesteuerungssysteme eingeführt, die den Vorgaben der Leitlinien der Europäischen Kommission für staatliche Beihilfen im Seeverkehr entsprechen und im Einzelnen von der Europäischen Kommission geprüft und genehmigt wurden. Darüber hinaus verfügen auch außerhalb der Europäischen Union alle wichtigen Schifffahrtnationen entweder über ein Tonnagebesteuerungssystem für Schifffahrtseinkünfte, wie zum Beispiel die USA, Großbritannien, Japan, Taiwan und

[1] BT-Drs. 13/10271, S. 1.

Norwegen, oder sie erheben unter bestimmten Voraussetzungen keinerlei Steuern auf diese Einkünfte, so zum Beispiel die Türkei, Singapur oder die Vereinigten Arabischen Emirate. Die globale Implementierung von Tonnagebesteuerungssystemen wird dabei als sogenannte „second best"-Politik betrachtet. Da die privilegierte Besteuerung von Einkünften aus der internationalen Seeschifffahrt eine staatliche Subvention eines einzelnen Wirtschaftszweiges darstellt, wird häufig angeführt, dass sie zu steuerlichen Mindereinnahmen führt. Doch dies ist ein Trugschluss: In einer globalisierten Welt, in der wesentliche Faktoren der Standortwahl wie zum Beispiel die vorhandene Infrastruktur, Kapitalkosten und verfügbare Technologien annähernd gleich verfügbar sind, ist die zu erwartende steuerliche Belastung das ausschlaggebende Kriterium für die Wettbewerbsfähigkeit und somit die Standortwahl.

6. Dies gilt insbesondere für den Wirtschaftszweig der internationalen Seeschifffahrt, der durch einen hohen Grad an Wettbewerbsintensität in Form der Konkurrenz um Routen und Frachtraten und eine hohe Mobilität geprägt ist. Der Umstand, dass die wesentlichen Vermögenswerte von Seeschifffahrtsunternehmen die Flotte bzw. die einzelnen Schiffe sind, eröffnet Reedereien die Möglichkeit, den Ort der Geschäftsleitung und die Durchführung der Bereederungsaktivitäten vergleichsweise unkompliziert wählen und ggf. auch ändern zu können[2] und zudem bei gewählter Option zur Tonnagebesteuerung keine hohe Exit-Besteuerung erwarten zu müssen. Dieser hohe Grad an Mobilität ermöglicht es den Reedereien den Standort und damit auch das auf sie anwendbare Rechtssystem, insbesondere das Steuerrecht, im Grunde nahezu beliebig auswählen zu können.

7. Der maritime Sektor ist für den Wirtschaftsstandort Deutschland von herausragender Bedeutung, Deutschland nimmt als drittgrößte Export- und Importnation hinter China und den Vereinigten Staaten von Amerika einen prominenten Platz im Welthandel ein und ist speziell im Bereich der Containerschifffahrt weltweit führend.[3]

8. Damit gehört Deutschland zu den wichtigsten Schifffahrtsnationen und ist Standort einiger der weltweit bedeutendsten Reedereien. Die deutsche Handelsflotte ist essenziell für alle mit der Seeschifffahrt verbundenen Wirtschaftszweige. Die maritime Wirtschaft in Deutschland sichert über die verschiedenen mit ihr verbundenen ökonomischen Effekte insgesamt 480.000 Arbeitsplätze,[4] die auf eine zukunftsfähige Ausgestaltung des deutschen maritimen Sektors angewiesen sind. Die maritime Wirtschaft im engeren Sinne umfasst im Wesentlichen acht Bereiche. Neben der Schifffahrt sind dies der Schiffbau, die Zulieferindustrie, die Häfen, die Offshore-Windenergie, maritime

---

[2] Vgl. Oxford Economics, The economic value of the EU shipping industry, A report for the European Community Shipowners' Associations (ECSA), April 2014, S. 4.
[3] Vgl. BT-Drs. 19/27975, Siebter Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung und Zukunftsperspektiven der maritimen Wirtschaft in Deutschland, S. 7.
[4] Vgl. Marinekommando Jahresbericht 2023, Fakten und Zahlen zur maritimen Abhängigkeit der Bundesrepublik Deutschland, S. 119: Deutschland Nummer 3 der 10 größten Exportländer 2022 und der 10 größten Importländer 2022; Marinekommando Jahresbericht 2023, Fakten und Zahlen zur maritimen Abhängigkeit der Bundesrepublik Deutschland, Fakten und Zahlen zur maritimen Abhängigkeit der Bundesrepublik Deutschland, S. 152.

Dienstleister, der Wasserbau sowie die Fischerei und Aquakultur,[5] von denen der Schifffahrt die größte Bedeutung zukommt.

9. Die Besteuerung nach der Tonnage ist eine im vorgegebenen europäischen Rechts- bzw. beihilferechtlichen Rahmen gewährte steuerliche Vergünstigung, deren Wirksamkeit in Bezug auf das mit ihr verfolgte Ziel regelmäßig evaluiert werden sollte.

10. Hinsichtlich der Tonnagebesteuerung und des mit ihr antizipierten Zwecks, dem Erhalt und der Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reedereien und somit auch der Sicherung des Seeschifffahrtstandort Deutschland, ist unter Würdigung volkswirtschaftlicher und branchenspezifischer Entwicklungen, zu konstatieren, dass die deutsche Gewinnermittlung nach der Tonnage ein geeignetes Mittel ist, das mit ihrer Einführung verfolgte Ziel zu erreichen.

11. Im unmittelbaren Zeitraum nach der Einführung der Tonnagesteuer in Deutschland im Jahr 1998 stieg die Anzahl der Schiffe in der deutschen Handelsflotte von 2.010 (2000) auf 3.784 (2011)[6]. Die Gesamtbruttoraumzahl der deutschen Handelsflotte stieg in demselben Zeitraum von 23 Mio. auf über 89 Mio.[7] Der seit dem Jahr 2012, insbesondere auch durch die Finanz- und Weltwirtschaftskrise der Jahre 2008 und 2009 sowie bestehender Überkapazitäten am Markt bedingte, anhaltende Trend einer schrumpfenden deutschen Flotte konnte in den Jahren 2022 und 2023 ungeachtet globaler Sondersituationen wie der COVID 19-Pandemie oder aufflammender politischer Konflikte wie zum Beispiel dem Ukraine-Krieg oder dem Israelkonflikt gestoppt werden. Im Jahr 2023 stieg die Bruttoraumzahl der deutschen Handelsflotte erstmalig seit dem Jahr 2012 wieder. Zudem konnte durch die Ausbildung und Beschäftigung von in Deutschland ansässigen Besatzungsmitgliedern das für den Standort wesentliche nautisch-technische Knowhow der Branche in Deutschland gesichert werden[8], wie sich auch durch die derzeitige erneute Zunahme der Anzahl der in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seeleute und der steigenden Ausbildungszahlen zeigt.[9]

12. Die Größe der eingesetzten Flotte, die Anzahl beschäftigter Seeleute und die geführte Flagge bzw. das gewählte Seeschiffsregister sind von einer Vielzahl politischer, rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Faktoren abhängig, die gerade in der Seeschifffahrtsindustrie, die in einem globalen und intensiven Wettbewerbsumfeld agiert, größtenteils von langfristigen ökonomischen Trends

---

[5] Vgl. Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Kurzfassung April 2021, S. 2.
[6] Vgl. Statista, 2024, Deutsche Handelsflotte – Anzahl der Schiffe bis 2023.
[7] Vgl. Statista, 2024, Deutsche Handelsflotte – Größe der Schiffe der deutschen Handelsflotte bis 2023.
[8] Vgl. BT-Drs. 19/27975, Siebter Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung und Zukunftsperspektiven der maritimen Wirtschaft in Deutschland, S. 30.
[9] Vgl. Verband deutscher Reeder (VDR), 2023, Pressemitteilung - Deutsche Seeschifffahrt: mit starkem Standort nachhaltig in die Zukunft.

beeinflusst werden. Dennoch indizieren zahlreiche wissenschaftliche Untersuchungen eine Korrelation zwischen vorhandenen Tonnagebesteuerungsregelungen und dem Flottenwachstum bzw. erzielten Umsätzen internationaler Seeschifffahrtsunternehmen am Standort.[10]

13. Diese Maßnahmen, insbesondere die Regelungen zur Besteuerung nach der Tonnage, gilt es daher zu erhalten und auch fortlaufend an die sich verändernden internationalen Rahmenbedingungen anzupassen. Essenziell für die Zukunft und Existenz des deutschen Schifffahrtsstandortes ist in jedem Fall, dass die Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG dauerhaft beibehalten und nicht in Frage gestellt bzw. ungünstiger ausgestaltet wird.

14. Aufgrund ihres Charakters als einem einzelnen Wirtschaftssektor gewährte steuerliche Vergünstigung werden immer wieder Verlautbarungen getätigt, dass die mit der Tonnagebesteuerung verbundene Steuerbelastung deutlich erhöht oder die Tonnagebesteuerung gar abgeschafft werden sollte. Zuletzt empfahl der Bundesrechnungshof in seinem Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages vom 17. Mai 2024 vor dem Hintergrund errechneter Steuermindereinnahmen aus der Tonnagebesteuerung für die Jahre 2021 bis 2024 insgesamt mehr als 22,5 Mrd. Euro eine Begrenzung der steuerlichen Begünstigung zu erwägen, die Höhe der Tonnagebesteuerung neu zu bewerten und z.B. durch eine Erhöhung der Berechnungsparameter anzupassen. Bei solchen Überlegungen wird jedoch das äußerst volatile wirtschaftliche Umfeld, in dem sich international tätige Seeschifffahrtsunternehmen bewegen nicht berücksichtigt. Die Ertragslage von Seeschifffahrtsunternehmen ist erheblichen periodischen Schwankungen ausgesetzt, die aus globalen Trends wie z.B. der Entwicklung der Frachtraten und dem Auf- und Abbau von Überkapazitäten in der Welthandelsflotte resultieren. Die Rekordergebnisse, die international tätige Seeschifffahrtsunternehmen in den Jahren 2021 und 2022 (insbesondere der Containerschifffahrt) erzielten, waren historisch einmalig und vor allem auf einen extremen Anstieg der weltweiten Frachtraten zurückzuführen, der aus globalen politischen Ereignissen und der Konsolidierung der weltweiten Flotte nach Jahren der Überkapazitäten resultierte. Insbesondere deutsche Reedereien (insbesondere in der Containerschifffahrt) erzielten in der vorherigen Dekade 2010 – 2020 hingegen ganz überwiegend signifikante Verluste, weshalb die Rekordergebnisse der Jahre 2021 und 2022 keineswegs die „tatsächliche wirtschaftliche Realität“ der Seeschifffahrtsbranche widerspiegeln.

15. Ein innereuropäischer Vergleich der Tonnagebesteuerungssysteme zeigt zudem eindeutig, dass die deutsche Gewinnermittlung nach der Tonnage aufgrund der aktuellen Berechnungsparameter und des anzuwendenden vergleichsweise hohen kombinierten Ertragsteuersatzes aus Körperschaft- und Gewerbesteuer von ca. 30% im Ergebnis zu der höchsten steuerlichen Belastung von

[10] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 2017, S. 49 f.; Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 478 f.

Schifffahrtseinkünften innerhalb der EU führt. Im Zuge des Wettbewerbs hinsichtlich der Standortattraktivität haben beispielsweise die Niederlande und Finnland bereits in den Jahren 2010 bzw. 2012 ihre Tonnagesteuertarife für Schiffe mit einer Nettotonnage von 50.000 und mehr massiv gesenkt. Im Ergebnis ist das deutsche Tonnagesteuersystem im europäischen Vergleich somit keineswegs besonders vorteilhaft ausgestaltet, so dass hieraus keinerlei Argumente für eine Erhöhung der Steuerbelastung der Reedereien am Standort abgeleitet werden können – im Gegenteil.

16. Doch nicht nur hinsichtlich der Höhe der steuerlichen Belastung, sondern vielmehr auch hinsichtlich der einzubeziehenden begünstigten Einkünfte konkurrieren die Mitglied- bzw. Drittstaaten miteinander. In den vergangenen Jahren ist zu beobachten, dass der Anwendungsbereich der Tonnagebesteuerungsregime in anderen EU-/ EWR-Staaten, in Übereinstimmung mit den europäischen beihilferechtlichen Vorgaben, teils deutlich ausgeweitet worden ist. So werden zum Beispiel im Gegensatz zu der deutschen Gewinnermittlung nach der Tonnage auch Einkünfte reiner Schiffsmanagementgesellschaften zum Teil vom Anwendungsbereich der Tonnagebesteuerungsregime anderer Mitgliedstaaten erfasst. Auch haben in der nahen Vergangenheit die Niederlande, Norwegen und Dänemark Spezialschiffe wie Kabelleger, Rohrverleger oder Kranschiffe und Einkünfte aus Offshore-Tätigkeiten generell in den Anwendungsbereich ihrer nationalen Tonnagesteuerregelungen einbezogen.

17. Die Auswirkungen dieser Entwicklung lassen sich zum Beispiel am dänischen Hafen Esbjerg beobachten, der in Folge der Anpassung der dänischen Tonnagesteuer, die die Schifffahrtseinkünfte aus dem Bau und der Instandhaltung von Offshore Anlagen praxisgerecht begünstigt, in den vergangenen Jahren massiv gewachsen ist.

18. Um die Zukunftsfähigkeit des deutschen maritimen Sektors zu erhalten und nicht zu gefährden, erscheint daher zumindest langfristig eine möglichst konsequente Umsetzung von Fördermaßnahmen innerhalb der zulässigen Grenzen des europäischen Beihilfenrechts bzw. anhand der durch die Europäische Kommission erlassenen Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr und der darauf basierenden Genehmigungspraxis der Kommission unerlässlich. Ansonsten droht Deutschland im internationalen Wettbewerb den Anschluss an jene europäischen Nationen zu verlieren, die den zulässigen Förderrahmen weiter bzw. vollumfänglich ausschöpfen.

19. Die Bedeutung der Seeverkehrswirtschaft für Deutschland, die Fördermaßnahmen in anderen EU-/EWR-Mitgliedstaaten und Drittstaaten, die spezielle Struktur des Seeverkehrssektors und die globalen Rahmenbedingungen in Form des massiven internationalen steuerregulatorischen Wettbewerbs rechtfertigen auch weiterhin die Erhaltung und zukünftig ggf. sogar die Optimierung der Förderung der Seeverkehrswirtschaft in Deutschland in Form der Option zur Tonnagegewinnermittlung.

20. Sich der global üblichen Förderpraxis durch eine Verschärfung oder gar Abschaffung der Tonnagesteuer im nationalen Alleingang zu entziehen, würde die durch die Einführung der Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage in Deutschland gestoppten oder jedenfalls deutlich abgemilderten Tendenzen zur Abwanderung von Seeschifffahrtsunternehmen vom deutschen Standort wieder aufleben lassen. Im Extremfall wäre in der Folge mit einer vollständigen Abkehr der im Bereich der internationalen Seeschifffahrt tätigen Unternehmen bzw. Reedereien vom Standort Deutschland mit nicht absehbaren und kaum zu quantifizierenden, gravierenden negativen gesamtvolkswirtschaftlichen Auswirkungen zu rechnen. Diese dürften sich infolge von Dominoeffekten auch erheblich auf verbundene bzw. vor- oder nachgeschaltete Industrien der maritimen Wirtschaft wie beispielsweise Hafen- oder Zuliefererbetriebe auswirken.

21. Um den Seeschifffahrtsstandort Deutschland nachhaltig zu sichern, die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reedereien zu stärken und an aktuellen ökonomischen Entwicklungen wie zum Beispiel der Errichtung und Instandhaltung von Offshore-Windparks samt der damit verbundenen Kaskadeneffekte auf die Zulieferindustrie möglichst gut partizipieren zu können, sollte u.E. stattdessen erwogen und geprüft werden, wie die deutschen Tonnagebesteuerregelungen an das Niveau anderer wesentlicher EU-/EWR-Schifffahrtsstandorte (insbesondere Dänemark, die Niederlande, Norwegen und Polen) angepasst werden können.

B. Einführung zum Gang der Darstellung

22. Diese Kurzstudie befasst sich mit den international weit verbreiteten Tonnagebesteuerungsregimen, die sich als weltweiter Standard im Rahmen der staatlichen Fördermaßnahmen zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit von Seeschifffahrtsunternehmen in einem globalisierten und äußerst wettbewerbsintensiven Markt etabliert haben und deren stimulierende Auswirkungen auf die Seeschifffahrtsindustrie. Im Fokus steht dabei die deutsche Ausprägung, die Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § 5a EStG und deren Auswirkungen auf den Seeschifffahrtsstandort Deutschland.

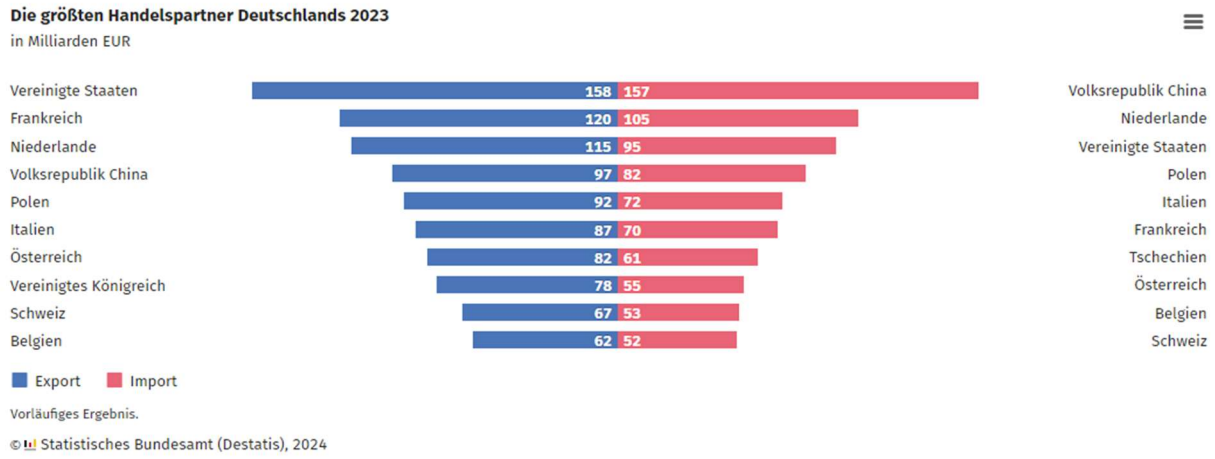
23. Ausgehend von der Schilderung der volkswirtschaftlichen Bedeutung der maritimen Industrie für die Bundesrepublik Deutschland, der Erläuterung struktureller Besonderheiten der Seeschifffahrtsindustrie, die zu einem hohen Grad an Mobilität führen, sowie der globalen regulatorischen Rahmenbedingungen der Branche in Kapitel C werden in Kapitel D verschiedene international vorhandene staatliche Fördermaßnahmen für die maritime Wirtschaft vorgestellt. Beginnend mit der Schilderung der historischen Entwicklung wird zunächst der regulatorische Rahmen staatlicher Förderungen in der Europäischen Union erläutert, sodann werden Unterschiede in den europäischen Tonnagebesteuerungsregimen dargestellt und deren steuerliche Auswirkungen miteinander verglichen. Kapitel E beschäftigt sich detailliert mit der deutschen Gewinnermittlung nach der Tonnage. Zunächst werden kurz steuerliche Fördermaßnahmen, die bereits vor der Einführung der Besteuerung nach der Tonnage zum Veranlagungszeitraum 1999 in Kraft waren, skizziert, sodann werden Gründe für die Einführung der Tonnagebesteuerung in Deutschland wiedergegeben. Darauf aufbauend wird die Funktionsweise der Besteuerung nach der Tonnage, deren Anwendungsvoraussetzungen und Auswirkungen detailliert erläutert. In Kapitel F wird die Tonnagebesteuerung in Deutschland kritisch diskutiert und es werden die unterschiedlichen Bewertungen dieser besonderen Gewinnermittlungsart für Schifffahrtsunternehmen dargestellt. Einführend werden konträre Positionen zur Bewertung der Wirksamkeit der Tonnagebesteuerung in Deutschland geschildert. Anschließend werden die Ergebnisse verschiedener aktueller empirische Evaluierungen der Auswirkungen der Tonnagesteuer dargelegt und die vorhandenen Ansätze zur Quantifizierung von Steuermindereinnahmen durch die Tonnagebesteuerung wiedergegeben. Darauf aufbauend erfolgt eine kritische Auseinandersetzung hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit der Tonnagebesteuerung und es werden Handlungsempfehlungen für eine mögliche zukünftige Ausgestaltung der Tonnagebesteuerung in Deutschland ausgesprochen.

C. Sektorspezifische Besonderheiten der Seeschifffahrt

24. Grundlegend wird in diesem Kapitel zunächst die volkswirtschaftliche Bedeutung der internationalen Seeschifffahrt für die Bundesrepublik Deutschland erläutert, darauf aufbauend werden sektorspezifische Besonderheiten der Seeschifffahrtsbranche skizziert und schließlich die globalen Rahmenbedingungen in diesem Zusammenhang geschildert.

I. Bedeutung der internationalen Seeschifffahrt und einer eigenen funktionsfähigen Handelsflotte für die deutsche exportorientierte Volkswirtschaft

25. Die Bundesrepublik Deutschland ist eine der weltweit führenden Handelsnationen. Im Jahr 2023 belegte Deutschland hinter China und den USA Platz 3 der größten Export- und Importländer. In diesem Jahr exportierte Deutschland Waren im Wert von 1,69 Billionen US-Dollar und importierte Waren im Wert von 1,46 Billionen US-Dollar und erzielte somit einen Handelsbilanzüberschuss von 223 Milliarden US-Dollar. Größter Handelspartner auf der Exportseite waren die USA, in die Waren im Wert von 158 Mrd. Euro exportiert wurden. Auf der Importseite stellt die Volksrepublik China den wichtigsten Handelspartner dar, aus der im Jahr 2023 Waren im Wert von 157 Mrd. Euro importiert wurden.[11]



Quelle: Statistisches Bundesamt (DeStatis), 2024, „Die größten Handelspartner Deutschlands 2023“, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Wirtschaft/Aussenhandel/_inhalt.html#sprg229200

[11] Vgl. WTO: Die 20 Größten Importländer Weltweit im Jahr 2023"; Statista, Statista GmbH, 10. Apr. 2024, https://de.statista.com/statistik/daten/studie/157858/umfrage/groesste-importlaender-weltweit/; WTO: Die 20 Größten Exportländer Weltweit Im Jahr 2023"; Statista, Statista GmbH, 10. Apr. 2024, https://de.statista.com/statistik/daten/studie/37013/umfrage/ranking-der-top-20-exportlaender-weltweit/.

26. Zu den wichtigsten Exportgütern der Bundesrepublik zählten im Jahr 2023 Kraftwagen und Kraftwagenteile mit einem Exportvolumen von 270 Mrd. Euro, Maschinen (226 Mrd. Euro) und chemische Erzeugnisse (141 Mrd. Euro).

27. Den beiden Drittstaaten China und USA kommt unter den Handelspartnern der Bundesrepublik Deutschland eine herausragende Bedeutung zu. 15% aller Exporte wurden im Jahr 2023 in diese beiden Länder geliefert und 17% aller Importe kamen aus diesen.

28. Von dem wichtigsten Exportgut Deutschlands, Kraftwagen und Kraftwagenteile, entfielen allein auf diese beiden Staaten 19,8% der deutschen Gesamtexporte.

29. Beim Export in Drittstaaten ist das Seeschiff der mit Abstand am meisten genutzte Verkehrsträger. Im Zeitraum von Januar bis August 2022 wurden 62% aller Waren, die in Drittländer exportiert wurden, mit dem Seeschiff transportiert.[12] Im Falle des Imports waren dies 60%.



Quelle: Eigene Grafik nach: Statistisches Bundesamt (DeStatis), 2022, Pressemitteilung Nr. 456 vom 28. Oktober 2022, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2022/10/PD22_456_51.html

30. Aufgrund der starken Abhängigkeit Deutschlands vom Außenhandel bildet die Seeschifffahrt das Rückgrat der hiesigen Volkswirtschaft. Deutschland ist somit auf einen barrierefreien, effizienten

[12] Vgl. https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2022/10/PD22_456_51.html

und verlässlich funktionierenden Seehandel angewiesen, um auch in Zukunft diese Stellung im Konkurrenzkampf mit vielen aufstrebenden Nationen zu halten.[13]

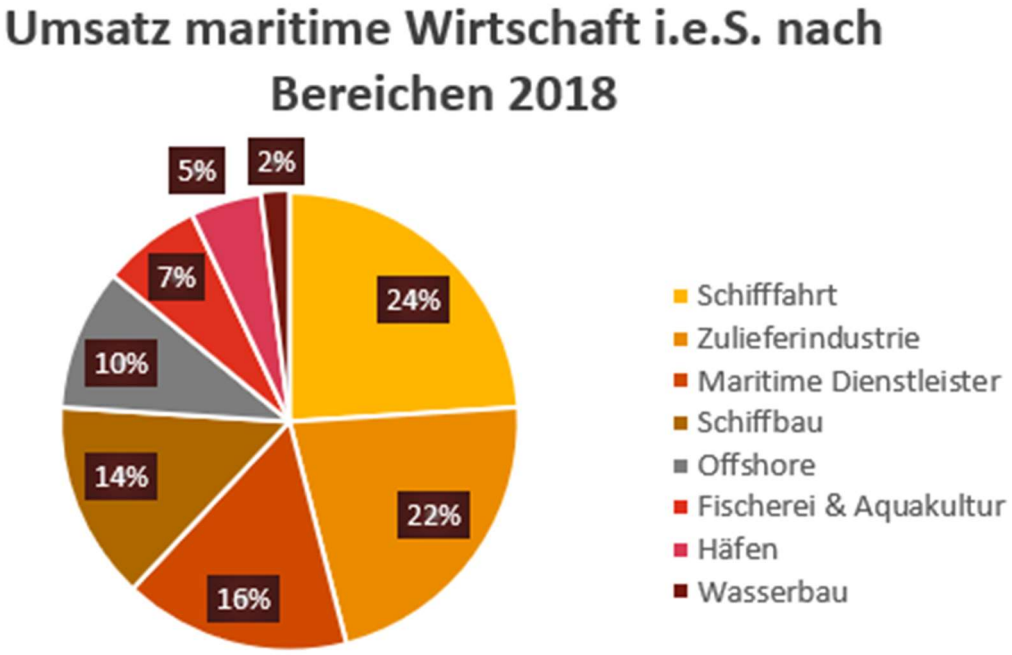
Dem Erhalt einer eigenen Handelsflotte kommt in der exportorientierten deutschen Volkswirtschaft auch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine erhebliche außenwirtschaftliche Bedeutung zu.[14] Der Wettbewerb der Handelsschifffahrt findet außerhalb des deutschen Hoheitsgebiets auf einem Markt statt, der wie kein anderer in vollem Umfang internationalisiert ist. Soweit der Gesetzgeber den Betreibern der Handelsschiffe Bedingungen auferlegt, die ihre Wettbewerbsfähigkeit erheblich mindern, haben sie die Möglichkeit, sich der Geltung des deutschen (Steuer-)Rechts ggf. durch Ausflaggung ihrer Schiffe oder Abwanderung zu entziehen. Laut Bundesverfassungsgericht stehen dem deutschen Gesetzgeber keine wirksamen Mittel zur Verfügung, dies zu verhindern.[15] Der Erhalt einer leistungsfähigen Handelsflotte liegt somit im Interesse des deutschen Außenhandels. Angesichts der internationalen Krisen und Kriege sowie der Diskussion um die Notwendigkeit von Resilienz kommt ein sicherheitspolitischer Aspekt hinzu. Nur bei Existenz einer eigenen Handelsflotte wird es dem deutschen Staat möglich sein, in Krisenzeiten ggf. auf deutsche Handelsschiffe zurückzugreifen, um unabhängig von Dritten die Außenwirtschaftsbeziehungen zu erhalten und die Versorgung der Bevölkerung zu gewährleisten. Folglich besteht nach Art. 27 GG eine staatliche Pflicht zum Schutz des Bestands und der Funktionsfähigkeit der deutschen Handelsschifffahrt.[16] Deutschland unternimmt daher folgerichtig auch erhebliche Anstrengungen, um die deutsche Handelsflotte im internationalen Wettbewerb zu unterstützen und damit auch den am Standort ansässigen Seeleuten Arbeitsplätze zu erhalten.[17]

31. Laut der ISL-Studie „Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland“ (2021) waren im Jahr 2018 in Deutschland über 190.700 Personen in der maritimen Wirtschaft im engeren Sinne beschäftigt.[18] Sie erwirtschafteten einen Umsatz in Höhe von 47,5 Mrd. Euro, die Bruttowertschöpfung betrug dabei 11,7 Mrd. Euro. Die maritime Wirtschaft im engeren Sinne kann in die folgenden acht Bereiche unterteilt werden, von denen die Schifffahrt die umsatzstärkste ist (in Klammern steht die Wertschöpfung im Sinne von Umsatz in Mrd. Euro aus dem Jahr 2018)[19]:

---

[13] Vgl. Marinekommando Jahresbericht 2023, Fakten und Zahlen zur maritimen Abhängigkeit der Bundesrepublik Deutschland, S. 119: Deutschland Nummer 3 der 10 größten Exportländer 2022 und der 10 größten Importländer 2022; Marinekommando Jahresbericht 2023, Fakten und Zahlen zur maritimen Abhängigkeit der Bundesrepublik Deutschland, Fakten und Zahlen zur maritimen Abhängigkeit der Bundesrepublik Deutschland, S. 152.
[14] Vgl. BVerfG-Urteil vom 10. Januar 1995 - 1 BvF 1/90 -, BVerfGE 92, 26-53, B.II.2.b)bb).
[15] Vgl. BVerfG-Urteil vom 10. Januar 1995 - 1 BvF 1/90 -, BVerfGE 92, 26-53, B.II.2.b)bb).
[16] Vgl. Heintschel von Heinegg/Frau in: BeckOK Grundgesetz, Epping/Hillgruber, 57. Edition, Stand 15. Januar 2024, Art. 27 GG Rn. 5.
[17] Vgl. BVerfG-Urteil vom 10. Januar 1995 - 1 BvF 1/90 -, BVerfGE 92, 26-53, B.II.2.b)bb).
[18] Vgl. Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Kurzfassung April 2021, S. 5.
[19] Vgl. Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Kurzfassung April 2021, S. 6.

- Schifffahrt (11,2 Mrd. Euro)
- Zulieferindustrie (10,7 Mrd. Euro)
- Maritime Dienstleister (7,5 Mrd. Euro)
- Schiffbau (6,5 Mrd. Euro)
- Offshore (4,9 Mrd. Euro)
- Fischerei & Aquakultur (3,1 Mrd. Euro)
- Häfen (2,6 Mrd. Euro)
- Wasserbau (1,1 Mrd. Euro).[20]

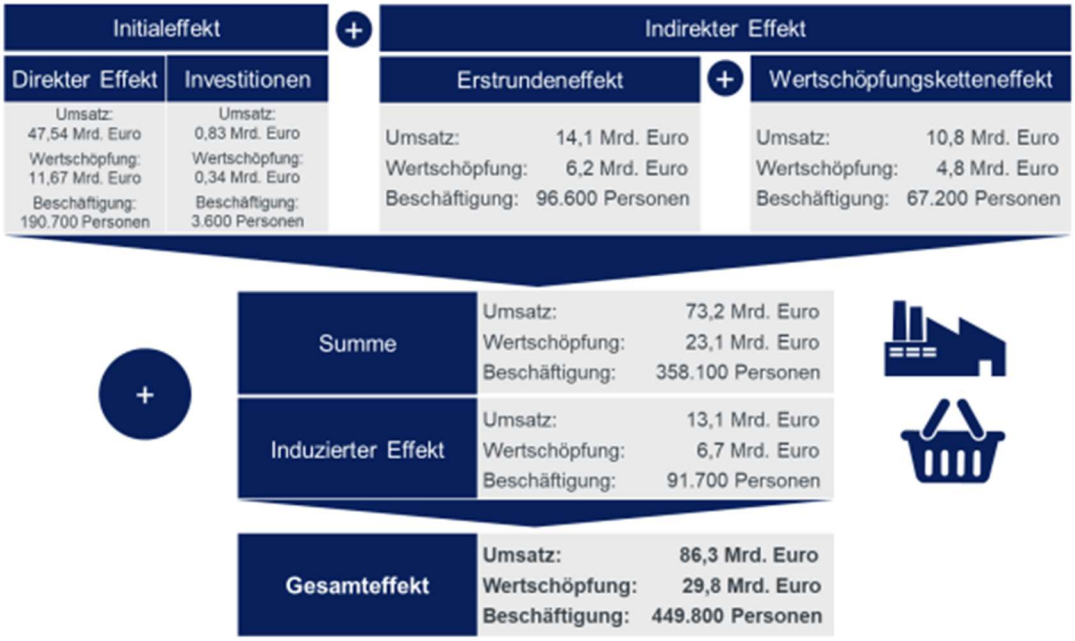


Quelle: Eigene Grafik nach Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Kurzfassung April 2021, S. 6 mwN.

32. Die im Zusammenhang mit der Seeschifffahrt erzielten gesamtwirtschaftlichen Effekte beliefen sich im Jahr 2018 auf einen Umsatz in Höhe von 86,3 Mrd. Euro, aus dem eine Wertschöpfung

[20] Vgl. Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Kurzfassung April 2021, S. 6.

von 29,8 Mrd. Euro resultierte und der Sicherung von 449.800 Arbeitsplätzen diente (s. nachfolgende Grafik).[21]



Quelle: ETR 2020, in: Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Kurzfassung April 2021, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, erstellt durch: Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, S. 8 mwN.

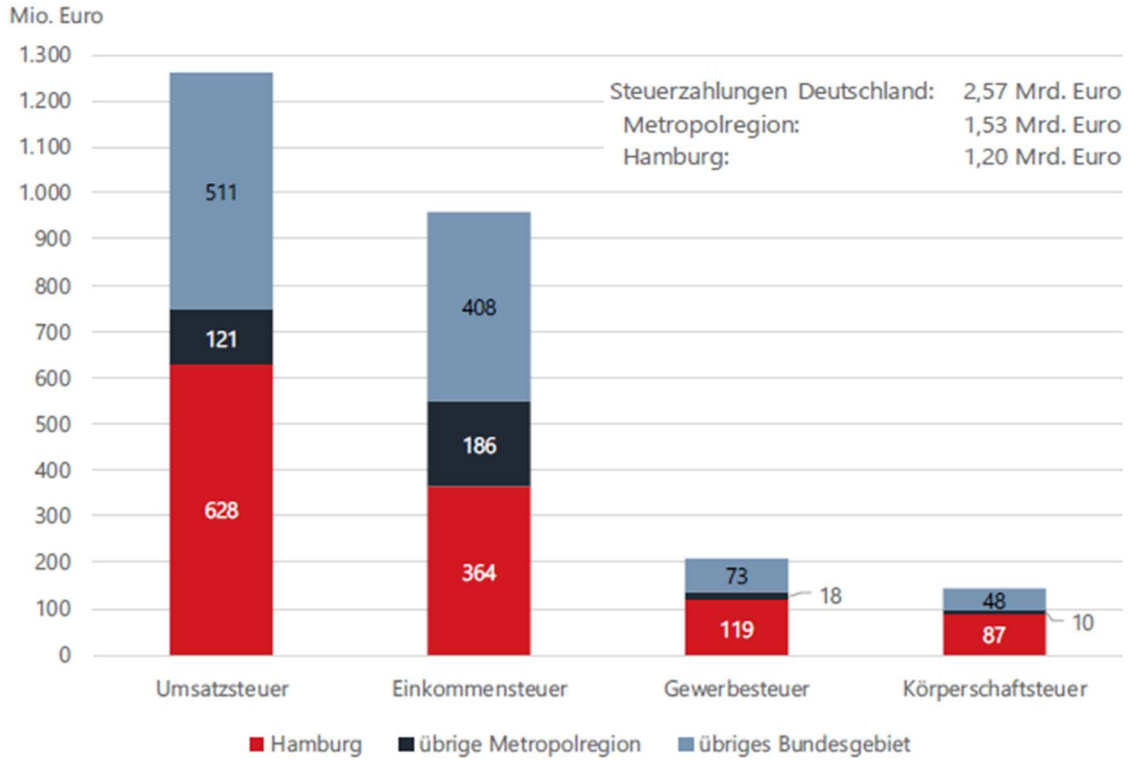
33. Neben dem Beitrag zum Bruttoinlandsprodukt und der Sicherung von Arbeitsplätzen sind die Schifffahrt und die hiermit verflochtenen Häfen auch für die Versorgung der Bevölkerung mit Konsumgütern und für die Energieversorgung von großer Bedeutung. Die hierdurch entstehenden Wertschöpfungs- und Beschäftigungseffekte gehen weit über die direkten Effekte in den Unternehmen der Seeverkehrswirtschaft und gesamten maritimen Wirtschaft hinaus und sind durch indirekte und induzierte Effekte entlang der Wertschöpfungskette nachweisbar.[22]

34. Exemplarisch soll im Folgenden kurz die volkswirtschaftliche Bedeutung des Hamburger Hafens skizziert werden. Die regional- und gesamtwirtschaftliche Bedeutung des Hamburger Hafens als Sektor der maritimen Industrie drückt sich in geschätzten Steuerzahlungen der initial, indirekt und induziert vom Hamburger Hafen abhängigen Wirtschaft in Deutschland aus. Im Jahr 2019 resultierte ein Steueraufkommen von 2,57 Mrd. Euro aus den Aktivitäten der vom Hamburger

[21] Vgl. Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Kurzfassung April 2021, S. 8.
[22] Vgl. Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, DIW ECON, Maritime Wertschöpfung und Beschäftigung in Deutschland, Untersuchung für: Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Kurzfassung April 2021, S. 6.

Hafen abhängigen Unternehmen, den von ihnen getätigten Investitionen sowie durch die indirekten und induzierten Effekte. Davon entfielen 1,2 Mrd. Euro auf die Freie und Hansestadt Hamburg, ergänzt um 0,34 Mrd. Euro in der Metropolregion Hamburg. Im übrigen Bundesgebiet kamen nochmal 1,04 Mrd. Euro hinzu.[23]

Abb. 26 Geschätzte Steuerzahlungen der initial, indirekt und induziert vom Hamburger Hafen abhängigen Wirtschaft in Deutschland

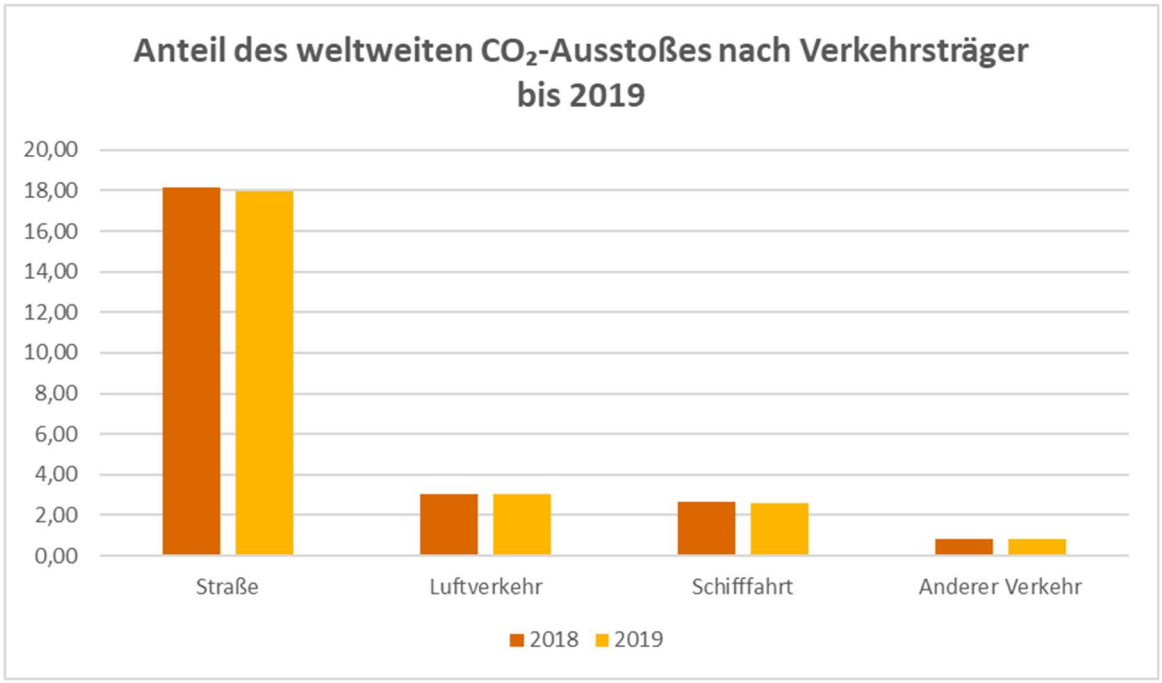


Quelle: ETR 2020, in: Volkswirtschaftliche Bedeutung des Hamburger Hafens – Untersuchung der regional- und gesamtwirtschaftlichen Bedeutung des Hamburger Hafens – Endbereicht -, Untersuchung für: Hamburg Port Authority (HPA), erstellt durch: Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, Rambøll, 2021, S. 63.

35. Die volkswirtschaftliche Bedeutung des maritimen Sektors beschränkt sich allerdings nicht allein auf die Küstenregionen. Vielmehr ist die Zulieferindustrie in allen Bundesländern angesiedelt und aufgrund der Exportorientierung der deutschen Volkswirtschaft auf ausreichend vorhandene maritime Transportwege angewiesen.[24] Wegen des für die Zukunft prognostizierten weiteren Anstiegs des Verkehrsaufkommens und der sich daraus ergebenden Notwendigkeit, See- und Wasserwege

[23] Vgl. ETR 2020, in: Volkswirtschaftliche Bedeutung des Hamburger Hafens – Untersuchung der regional- und gesamtwirtschaftlichen Bedeutung des Hamburger Hafens – Endbereicht -, Untersuchung für: Hamburg Port Authority (HPA), erstellt durch: Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik, ETR, Fraunhofer CML, Rambøll, 2021, S. 63.
[24] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, S. 53.

noch stärker in den Gütertransport einzubeziehen, ist langfristig von einem weiteren Wachstum des maritimen Sektors auszugehen, der somit auch attraktive Zukunftsperspektiven für Ausbildung und Beschäftigung bietet. Zudem ist der Seeverkehrsweg eine – im Vergleich zu anderen Verkehrsmitteln – sehr umweltfreundliche Alternative mit einem Anteil von lediglich etwa 2,89% des weltweiten CO2-Austoßes durch Verkehrsträger (vgl. nachfolgende Grafik[25]), der aufgrund derzeitiger weltweiter Initiativen zur Umstellung auf nachhaltige Schiffsantriebe und Treibstoffe zukünftig weiter sinken wird.



Quelle: BDL, 27. Mai, 2022, Anteil der Verkehrsträger an den weltweiten CO_2-Emissionen aus der Verbrennung fossiler Brennstoffe in den Jahren 2018 und 2019. Statista, Statista GmbH abrufbar unter: https://de.statista.com/statistik/daten/studie/317683/umfrage/verkehrsttraeger-anteil-co2-emissionen-fossile-brennstoffe/

36. Die Seeschifffahrt stellt zudem den wichtigsten Verkehrsträger zum Import von Wasserstoff und Wasserstoffderivaten im Rahmen der Energiewende Deutschlands dar. Für Deutschland wird für das Jahr 2050 ein Wasserstoffverbrauch in Höhe von 492 TWh (15. Mio. Tonnen) prognostiziert, bei einer Kapazität zur heimischen Erzeugung von Wasserstoff von lediglich prognostizierten 226 TWh. Knapp 60 Prozent des deutschen Wasserstoffbedarfs wird deshalb künftig über Importe zu decken sein. Die Kapazitäten des kostengünstigen Importwegs für erneuerbaren Wasserstoff über

[25] Quelle: BDL. "Anteil der Verkehrsträger an den weltweiten Co2-Emissionen aus der Verbrennung fossiler Brennstoffe in den Jahren 2018 und 2019." Statista, Statista GmbH, 27. Mai 2022, https://de.statista.com/statistik/daten/studie/317683/umfrage/verkehrsttraeger-anteil-co2-emissionen-fossile-brennstoffe/.

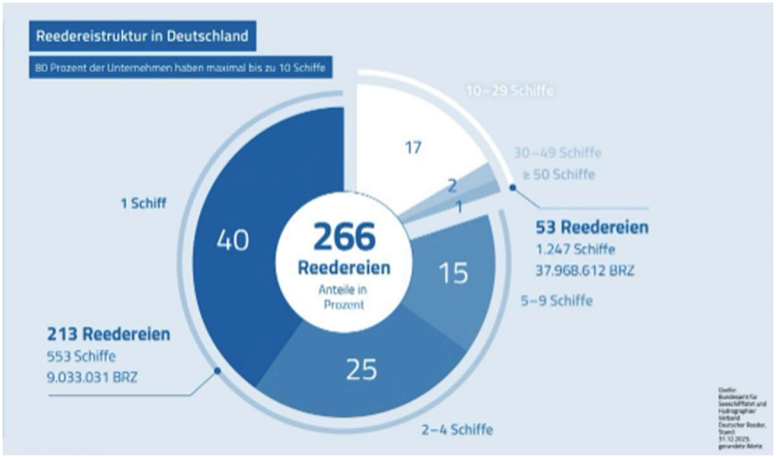
Pipelines sind aber begrenzt. Um die künftige Wasserstoffnachfrage Deutschlands zu decken, gilt die Einfuhr verwandter Moleküle per Schiff als notwendige Alternative.[26]

37. Der deutschen Seeschifffahrt kommt somit eine signifikante gesamtvolkswirtschaftliche Bedeutung für die Sicherung des Bruttoinlandsproduktes, des Steueraufkommens, der Arbeitsplätze (in den Küstenregionen und im gesamten Bundesgebiet) und der Reduzierung des CO2-Ausstoßes zu.

38. Deutschland ist seit jeher ein bedeutender Schifffahrtsstandort. Stellt man auf die Eigentumsverhältnisse und die BRZ-Tonnage ab, ist die deutsche Handelsflotte die siebtgrößte der Welt und Deutschland verfügt über die weltweit größte Containerschiff-Flotte. Dies entspricht einem Marktanteil von 11,6%.[27]



39. Ende Dezember 2023 befanden sich rund 1.800 Handelsschiffe im Eigentum von 266 deutschen Reedereien.[28]



[26] Vgl. Fraunhofer Cluster of Excellence Integrated Energy Systems (CINES), Clean Hydrogen Deployment in the European MENA Region from 2030 to 2050: A Technical and Social-Economic Assessment, 2023, S. 18 f.
[27] Quelle der Grafik: IHS Fairplay/Verband Deutscher Reeder, Stand 31.12.2023.
[28] Quelle der Grafik: Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie/ Verband Deutscher Reeder, Stand: 31.12.2023; gerundete Werte

40. Die herausragende Stellung Deutschlands im internationalen Seeverkehr und die Größe der deutschen Flotte sind auf die geografische Lage Deutschlands, die jahrhundertealte Seefahrtstradition, die wichtige Rolle der maritimen Industrie für die exportorientierte fertigende Industrie und auf das gewachsene hiesige maritime Cluster sowie das die maritime Industrie fördernde regulatorische Umfeld in Deutschland zurückzuführen. Diese herausragende Stellung gilt es, insbesondere vor dem Hintergrund der volkswirtschaftlichen Bedeutung des maritimen Sektors für die Bundesrepublik, zu bewahren und möglichst weiter auszubauen. Vor allem aufgrund des der Schifffahrtsindustrie immanenten, sehr hohen Grades an Mobilität, kann dies langfristig nur durch die Bewahrung und kontinuierliche Verbesserung des regulatorischen Umfeldes gelingen.

II. Strukturelle Besonderheiten der Seeschifffahrtsindustrie

41. Die Besteuerung der Seeschifffahrt im internationalen Verkehr ist einer Reihe von spezifischen Faktoren sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene ausgesetzt, die sich aus den Umständen dieses Geschäftes ergeben.[29] Die Bindung von im Bereich der internationalen Seeschifffahrt tätigen Reedereien an einen bestimmten Ort ist naturgemäß sehr gering, da das wesentliche Kapital einer Reederei in dem einzelnen Schiff bzw. der Flotte selbst besteht[30] und damit eine Verlagerung der Geschäftsaktivität an einen anderen Standort besonders leicht ist.[31] Die Verlegung der Geschäftsleitung, die Umregistrierung von Schiffen und die Durchführung der Bereederung im Ausland können relativ kurzfristig umgesetzt werden[32] und in der Regel bei der Option zur Tonnagegewinnermittlung ohne Exit-Besteuerung. Zwar sind auch Reedereien bis zu einem gewissen Grad an das Know-how eines Standorts gebunden sowie teils historisch an bestimmten Standorten stark verwurzelt, gleichzeitig ist aber der internationale Wettbewerbsdruck so hoch, dass im Zweifel Kosteneinsparungen dem Erhalt eines Standorts bzw. dem Verbleib an einem bestimmten Standort vorgehen (müssen).[33] Dies belegen eindrücklich etwa die Verlagerung der Aktivitäten dreier japanischer Reedereien im Jahr 2017 nach Singapur, die dort die singapurische Reederei ONE gründeten, da die aus dem japanischen Tonnagebesteuerungssystem resultierenden Anforderungen zu hoch waren, sowie die Verlagerung der Containersparte der deutschen Traditionsreederei Hamburg Süd nach Dänemark (Maersk) und der Verkauf der verbliebenen Bulksparte an eine singapurische Reederei im Anschluss an die Übernahme durch Maersk im Jahr 2017

---

[29] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 3.
[30] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 3.
[31] Vgl. Dahm, Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2011, S. 17; Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 478; Hilger in: Burmester, Trier Studien zum internationalen Steuerrecht, Band 5 Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt, S. 1.
[32] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 146.
[33] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 520.

(alle Containerschiffe wurden zeitnah im dänischen Register eingetragen und die Bereederungsaktivitäten nach Kopenhagen verlagert). Zudem ist in der Seeschifffahrt der Großteil der Kosten inzwischen internationalisiert, während als einziger bedeutender Kostenfaktor die Steuerbelastung an einem Standort noch national bestimmt wird.[34] Dieser Effekt wird durch den herrschenden Konsens im internationalen Steuerrecht, das dem Ansässigkeitsstaat von Seeschifffahrtsunternehmen das alleinige Besteuerungsrecht hinsichtlich der Einkünfte aus dem internationalen Seeverkehr zuweist, erheblich verstärkt. Im Gegensatz zu anderen Branchen, wo die Steuerbelastung nicht der wichtigste Standortfaktor ist, kann die Steuerbelastung in der Seeschifffahrt daher als (oft nahezu allein) standortentscheidend angesehen werden.[35] Eine Subvention in Form einer Steuerentlastung für Unternehmen im Bereich der internationalen Seeschifffahrt ist folglich mit einer hohen Anreizwirkung hinsichtlich der Standortentscheidung und -beibehaltung verbunden.[36] Angesichts der hohen Mobilität der Seeschifffahrtsindustrie sind Steuern und andere steuerliche Anreize deshalb der wichtigste Wettbewerbsfähigkeits- und Standortfaktor für sämtliche Seeschifffahrtszentren und Seeschifffahrtsunternehmen in der Welt.[37]

III. Globale Rahmenbedingungen der Seeschifffahrt

42. Im Zuge der zunehmenden Globalisierung und des weltweiten Handels von Gütern aller Art ist die Bedeutung der internationalen Seeverkehrswirtschaft als Herzstück der Globalisierung enorm gewachsen.[38] Die internationale Seeschifffahrt ist eine weltweit agierende Branche und damit globalen Einflüssen ausgesetzt.[39] Aufgrund der im Vergleich sehr geringen Transportkosten und der großen Kapazitäten ist der Seeverkehr folglich der wichtigste Transportträger im internationalen Handel.[40] Über 90% der globalen Ferngütertransporte im Welthandel erfolgen über den Schiffsverkehr.[41] Bevor ein Produkt zum Endkunden geliefert wird, werden zuvor häufig auch die Rohstoffe und Komponenten des Produkts mit dem Schiff transportiert.[42] Daraus resultiert ein

---

[34] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 520.
[35] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 520.
[36] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 520.
[37] Vgl. EU Shipping Competitiveness Study, International benchmark analysis, Study commissioned by the European Community Shipowners' Association, Februar 2017, S. 19, 29.
[38] Vgl. CIMA Institut für Regionalwirtschaft Hannover, Stärkung und Weiterentwicklung der Reedereiwirtschaft in Niedersachsen, September 2015, Einleitung, S. 5 f.
[39] Vgl. Fraunhofer-Center für maritime Logistik und Dienstleistungen CML, Seeschifffahrt 2020 Aktuelle Trends und Entwicklungen, S. 18.
[40] Vgl. Fraunhofer-Center für maritime Logistik und Dienstleistungen CML, Seeschifffahrt 2020 Aktuelle Trends und Entwicklungen, S. 18.
[41] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 1; PwC, Choosing your course – Corporate taxation of the shipping industry around the globe, S. 3.
[42] Vgl. Fraunhofer-Center für maritime Logistik und Dienstleistungen CML, Seeschifffahrt 2020 Aktuelle Trends und Entwicklungen, S. 18.

überproportionaler Zusammenhang zwischen Wirtschaftswachstum und Transportaufkommen.[43] Gleichzeitig besteht eine starke Abhängigkeit der Seeschifffahrt von der Entwicklung der Weltwirtschaft und damit von externen, vor allem aber auch regulatorischen Einflüssen.[44] Daher ist es für die Akteure der Seeschifffahrt essenziell, kommende Veränderungen frühzeitig zu antizipieren und entsprechend reagieren zu können.[45]

43. Die internationale Seeschifffahrtsindustrie agiert dabei auf einem globalen Markt, in dem der (steuer-)regulatorische Wettbewerb zwischen Nationen und Kontinenten eine entscheidende Rolle spielt.[46]

44. Sämtliche bedeutenden Seeschifffahrtsnationen haben im Laufe der Jahre staatliche Fördermaßnahmen beschlossen, um im internationalen Wettbewerb die Standortattraktivität zu erhöhen bzw. zu erhalten. Zu den gängigen Fördermaßnahmen gehören u.a. beschleunigte Abschreibungsregelungen, die Senkung der Lohnkosten von Seeleuten bzw. Besatzungsmitgliedern zum Beispiel durch Zuschüsse oder Sozialversicherungsbefreiungen, vor allem aber die Gewährung von steuerlichen Vorteilen entweder durch die steuerliche Freistellung von Einkünften aus dem internationalen Seeverkehr oder der Etablierung besonderer, niedrigerer Steuersätze oder die Schaffung präferenzierender Gewinnermittlungsmethoden.

45. Ausgehend von der Einführung sog. offener Register durch Staaten mit sehr niedrigen Steuersätzen in den 1920er Jahren, die zu einer Welle von Um- bzw. Ausflaggungen und Sitzverlegungen führte, entwickelte sich im 20. Jahrhundert ein scharfer globaler Standortwettbewerb der Seeschifffahrtsnationen, der ausgehend von Griechenland im Jahr 1957, in der Etablierung der Tonnagebesteuerungsregime in der zweiten Hälfte des 20. Jahrhunderts kulminierte und einen Wettbewerb bei den steuerlichen Rahmenbedingungen auslöste, das zum Ergebnis hatte, dass heute nahezu sämtliche bedeutende Seeschifffahrtsnationen über Tonnagebesteuerungsregime oder vergleichbare steuerliche Präferenzregelungen für Einkünfte aus der internationalen Seeschifffahrt verfügen.

46. Eine unilaterale Rücknahme der staatlichen Fördermaßnahmen für die internationale Seeschifffahrt, insbesondere der steuerlichen Präferenzregelungen, würde aufgrund der hohen Wettbewerbsintensität der internationale Seeschifffahrtsunternehmen ausgesetzt sind, des hohen

---

[43] Vgl. Fraunhofer-Center für maritime Logistik und Dienstleistungen CML, Seeschifffahrt 2020 Aktuelle Trends und Entwicklungen, S. 18.
[44] Vgl. Fraunhofer-Center für maritime Logistik und Dienstleistungen CML, Seeschifffahrt 2020 Aktuelle Trends und Entwicklungen, S. 18.
[45] Vgl. Fraunhofer-Center für maritime Logistik und Dienstleistungen CML, Seeschifffahrt 2020 Aktuelle Trends und Entwicklungen, S. 18.
[46] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S 491; Rapport 2021:10 Sjöfartsstödets effekter 2020, S. 7 (Bericht 2021:10 Die Auswirkungen der Beihilfen für den Seeverkehr 2020, S. 7).

Mobilitätsgrades der Seeschifffahrtsbranche sowie der mannigfaltig vorhandenen Präferenzregelungen in anderen Staaten, mit großer Wahrscheinlichkeit zu einer Sitzverlegung der in dem betroffenen Steuerhoheitsgebiet ansässigen Seeschifffahrtsunternehmen und der Umflaggung bzw. Umregistrierung der betroffenen Seeschiffe führen. Dies hätte aufgrund der in den vorangegangenen Kapiteln geschilderten Bedeutung der maritimen Industrie für das Bruttoinlandsprodukt exportorientierter Staaten, die Anzahl der Arbeitsplätze und das Steueraufkommen verheerende Auswirkungen für den betroffenen Seeschifffahrtsstandort inklusive der bereits skizzierten Kaskadeneffekte auf die gesamte betroffene Volkswirtschaft. Solange die internationale Staatengemeinschaft keinen global verbindlich anwendbaren Rechtsrahmen zur Förderung der internationalen Seeschifffahrt vereinbart (was auf absehbare Zeit unrealistisch erscheint) verbleibt die Etablierung von staatlichen Fördermaßnahmen im Ermessen der einzelnen Staaten.

47. Die Skizzierung der historischen Entstehung staatlicher Fördermaßnahmen für die internationale Seeschifffahrt sowie die Darstellung heute vorhandener steuerlicher Präferenzregelungen bedeutender EU-Mitgliedstaaten sowie einiger ausgewählter Drittstaaten ist Gegenstand des folgenden Kapitels.

D. Internationale steuerliche Präferenzregelung in der Seeschifffahrt

48. Im Folgenden wird ein Überblick über die steuerlichen Präferenzregelungen in der Seeschifffahrt sowohl im Kontext der historischen Entwicklung als auch im internationalen Zusammenhang mit den besonderen Beweggründen für diese Präferenzregelungen und den einschlägigen EU-Rahmenbedingungen gegeben und es erfolgt ein EU-Vergleich der unterschiedlichen Umsetzungen auf der jeweiligen nationalen bzw. Mitgliedstaatebene.

I. Historie und internationaler Vergleich der steuerlichen Präferenzregelungen in der Seeschifffahrt

49. Erste Vorläufer der heute weltweit verbreiteten Gewinnermittlung nach der Tonnage finden sich bereits seit 1925 in Panama, wo die Einführung eines derartigen Besteuerungsverfahrens in Kombination mit weiteren Neuregelungen, wie zum Beispiel der Einführung eines offenen Schiffsregisters, das keine Einschränkungen bzw. zwingende Vorgaben hinsichtlich der Nationalität der Schiffseigner vorsah, zu einem enormen Wirtschaftswachstum führte.[47] In Folge der Liberalisierung der Flaggenpolitik von Niedrigsteuerländern ab den 1920er Jahren war die Schifffahrtsindustrie wahrscheinlich die erste Branche, die das internationale Steuergefälle systematisch nutzte, Konzerngesellschaften gezielt verlagerte und ihre globalen Geschäfte vermehrt von Niedrigsteuerländern aus führte.[48] Im weiteren Verlauf des 20. Jahrhunderts entwickelten weitere Staaten staatliche Fördermaßnahmen zur Stärkung der eigenen maritimen Industrie bzw. zur Erhöhung der Standortattraktivität, unter ihnen auch die Bundesrepublik Deutschland, die im Jahr 1958 Begünstigungsregelungen für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr in § 34c Abs. 4 EStG a.F. und im Jahr 1965 die Sonderabschreibungsregelungen für bestimmte Seeschiffe des § 82f EStDV einführte.[49] Ausgehend von der Einführung des Tonnagebesteuerungssystems in Griechenland im Jahr 1957 haben sich in der Folge jedoch präferenzierende Besteuerungssysteme, die die Steuerlast von in dem jeweiligen Steuerhoheitsgebiet

---

[47] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 490.

[48] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 2017, S. 17 f.

[49] Vgl. Das Steueränderungsgesetz 1958 vom 18. Juli 1958 hat erstmals in § 34c Abs. 4 EStG 1958 die Steuervergünstigung für die Besteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr wie folgt geregelt: „Bei ausländischen Einkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger aus dem „Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr“ können die obersten Finanzbehörden der Länder mit Zustimmung des Bundesministers der Finanzen und im Benehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft die Einkommensteuer in einem Pauschbetrag festsetzen. Dabei gelten 50 vom Hundert der Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als ausländische Einkünfte im Sinne des Satzes 1.“ Die Vorschrift des § 34c Abs. 4 EStG 1974 erhöhte die Ermäßigung für Unternehmen, die den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben auf 80% der Schifffahrtseinkünfte. Der § 34c Abs. 4 a.F. EStG wurde mit der Einführung des § 5a EStG ersetzt.

ansässigen Seeschifffahrtsunternehmen basierend auf der Schiffsgröße ermitteln, als weltweit vorherrschendes System der staatlichen Schifffahrtsförderung etabliert. Diese besonderen Tonnagebesteuerungssysteme basieren auf den in Griechenland im Jahr 1957 und in den Niederlanden im Jahr 1996 eingeführten, im Detail unterschiedlichen Ansätzen, die bis heute als sog. "Greek Model" und "Dutch Model" namensgebend für die zwei unterschiedlichen Strömungen innerhalb der Tonnagebesteuerungssysteme sind.[50]

50. Im Jahr 1957 führte Griechenland eine erste Variante seiner bis heute mit Änderungen existierenden Tonnagebesteuerung ein, nach der die allgemeine Körperschaftsteuer durch eine eigenständig direkt anhand der Tonnage errechnete Tonnagesteuer ersetzt wird (sog. griechisches Modell).[51] Etwa zehn Jahre später führte Zypern (1963) ein ähnliches, noch heute verwendetes Tonnagebesteuerungsregime ein, dem Malta im Jahr 1973 folgte.[52]

51. Im Jahr 1996 führten die Niederlande ein Tonnagebesteuerungssystem ein, das später von der überwiegenden Mehrzahl der EU-/EWR-Mitgliedstaaten sowie von bedeutenden Drittstaaten übernommen wurde.[53] Nach dem niederländischen Modell errechnet sich der steuerpflichtige Betriebsgewinn eines Schiffes anhand des Produkts aus einem fixen Betrag, der sich nach der Nettotonnage richtet und den Betriebstagen des Schiffes. Dieser fiktiv ermittelte Tonnagegewinn tritt als steuerliche Bemessungsgrundlage an die Stelle des eigentlichen Betriebsergebnisses und unterliegt den regulären Steuersätzen für Ertragsteuern. Weitere Unternehmenseinkünfte, die nicht als (präferierte) Schifffahrtseinkünfte qualifiziert werden, unterliegen der Regelbesteuerung.[54]

52. Innerhalb Europas verfügen heutzutage die Steuerrechtsordnungen von 21 der 27 europäischen Mitgliedstaaten sowie Großbritannien als ehemaliger EU-Mitgliedstaat (und nunmehr Drittstaat) und Norwegen als EWR-Staat über gesonderte Regelungen zur Besteuerung von Schifffahrtseinkünften nach der Tonnage.[55] Zu den bedeutenden Drittstaaten, die ebenfalls Tonnagebesteuerungssysteme eingeführt haben zählen u.a. Indien, Japan, Südkorea, Taiwan und die Vereinigten Staaten von Amerika. Allen Tonnagebesteuerungsregimen gemein ist, dass sich die steuerliche Belastung nach der Größe der eingesetzten Schiffe richtet. Jedoch unterscheiden sie sich (zum Teil signifikant) u.a. hinsichtlich des Begünstigtenkreises, des Umfangs der begünstigten Tätigkeiten

---

[50] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 2017, S. 17f.
[51] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 2017, S. 18, 21.
[52] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, Band 3, S. 490.
[53] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 18; die nachfolgenden Länder nutzen eine Tonnagegewinnermittlung nach dem niederländischen Vorbild: Belgien, Bulgarien, Kroatien, Dänemark, Estland, Finnland, Frankreich, Deutschland, Indien, Irland, Italien, Japan, Litauen, Niederlande, Norwegen, Polen, Portugal, Südkorea, Slowenien, Spanien, Schweden, Taiwan, Großbritannien, USA.
[54] Vgl. PwC, Choosing your course, Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2022, S. 11.
[55] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 490.

bzw. Einkünfte, den Anwendungsvoraussetzungen wie z.B. dem Schiffsregistereintrag und der Höhe der Tonnagesteuer (bzw. einschlägigen Bemessungszahlen). Eine Übersicht über die verschiedenen Tonnagebesteuerungssysteme der EU-Mitgliedstaaten ist der Grafik in Textziffer 80, Kapitel D.III.6 zu entnehmen.

53. In Bezug auf die Maßnahmen zur steuerlichen Förderung der Seeschifffahrt lassen sich in den bedeutenden Seeschifffahrtsnationen zwei grundsätzliche Herangehensweisen voneinander unterscheiden, wobei eine auf die Einführung besonderer Gewinnermittlungsregelungen setzt und die andere anderweitige besondere Steueranreize für Schifffahrtsunternehmen schafft.[56] Innerhalb der Länder, die besondere Gewinnermittlungsregelungen eingeführt haben, lassen sich darüber hinaus ebenfalls zwei verschiedene Ansätze erkennen.[57] So gibt es Länder, die Gewinne aus entsprechend begünstigten Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Seeschiffsverkehr gänzlich von der Besteuerung ausnehmen.[58] Diese vollständige Abkehr von der Besteuerung findet sich jedoch nicht bei EU-Mitgliedstaaten, die vornehmlich auf eine besondere Gewinnermittlungsregelung nach der Tonnage der Schiffe setzen wie auch einige andere nicht EU-Mitgliedstaaten (z.B. Japan und die Vereinigten Staaten von Amerika, siehe Textziffer 52).[59]

54. Neben den dargelegten zwei Strömungen der Tonnagebesteuerungssysteme existieren in vielen Staaten weitere steuerliche Anreize zur Förderung der Seeschifffahrt, die teilweise anstelle eines Tonnagebesteuerungssystems, teilweise zusätzlich zu einem bestehenden Tonnagebesteuerungssystem in Anspruch genommen werden können und sich grob in folgende Varianten untergliedern lassen:

    1. beschleunigte Abschreibungsregelungen (z.B. Australien, Dänemark, Niederlande, Spanien und Großbritannien),
    2. besondere Gewinnberechnungsregelungen (z.B. Italien) oder
    3. besondere Steuersätze (z.B. Brasilien).[60]

55. Insbesondere Staaten in Asien und dem Nahen Osten stellen Einkünfte aus der internationalen Seeschifffahrt teilweise oder in Gänze steuerfrei. So genießen z.B. Schifffahrtsunternehmen, die in Singapur registrierte und ausländische Schiffe betreiben, Steuerbefreiungen für bestimmte Arten

[56] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties (2017), S. 20.
[57] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties (2017), S. 20.
[58] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties (2017), S. 20.
[59] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties (2017), S. 20.
[60] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties (2017), S. 20.

von Schifffahrtseinkünften.[61] Auch Hong Kong (SVR), Kanada, die Bermudas oder Thailand stellen (bestimmte) Einkünfte aus der internationalen Seeschifffahrt von der Besteuerung frei oder sehen einen sehr geringen Steuersatz hierfür vor.[62] Australien sieht seit einer Schifffahrtsreform im Jahr 2012 eine Steuerfreiheit für Einkünfte qualifizierter Schiffsbetreiber vor,[63] die zuvor wie alle anderen Unternehmen eine Unternehmenssteuer von 30 % auf den steuerbaren Gewinn entrichten mussten.[64]

56. Der nachfolgenden Übersicht sowie den Grafiken ist zu entnehmen, dass alle wichtigen Schifffahrtsstandorte weltweit eine steuerliche Förderung für Schifffahrtseinkünfte umgesetzt haben, und zwar in Form von Tonnagebesteuerungssystemen bzw. anderweitigen steuerlichen Fördermaßnahmen. Die Auswahl der in der nachfolgenden Übersicht enthaltenen 48 wichtigen Schifffahrtsstandorte erfolgte anhand ihrer Relevanz in der weltweiten Seeschifffahrtsindustrie.[65]

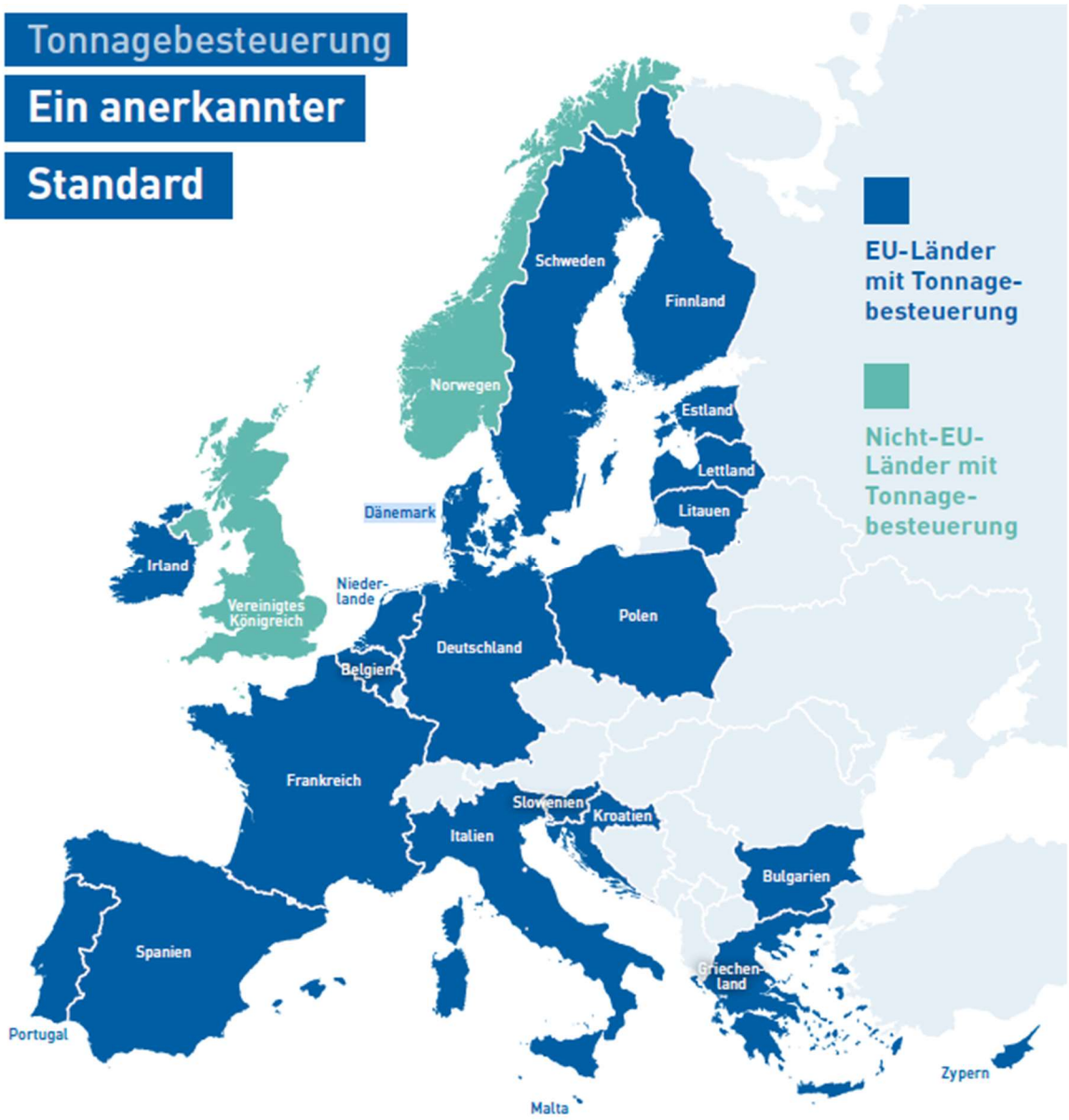
[61] Vgl. Section 13A des Income Tax Act 1947; PwC, Choosing your course, corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2022, S. 59; EY, Shipping Industry Almanac 2016, S. 411.
[62] Vgl. PwC, Choosing your course, Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2022, S. 54 ff.
[63] Vgl. Shipping Reform (Tax Incentives) Act 2012, sec. 8 (1).
[64] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 213.
[65] Vgl. PwC, Choosing your course, Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2022, S. 7 f.

Übersicht wesentlicher Seeschifffahrtnationen mit Tonnagesteuerregimen und/oder anderen bzw. weiteren Steuervergünstigungen für Schifffahrtseinkünfte

Land	Tonnagesteuerregelungen niederländisches- / griechisches- / kein-Modell	Andere bzw. weitere steuerliche Vergünstigungen für Schifffahrtseinkünfte ggf. unter bestimmten, nicht näher erläuterten Voraussetzungen	Jahr d. Einführung (Jahr d. Anpassung)
Griechenland	Griechisches Modell	Nein	1957 (1975)
Zypern	Griechisches Modell	Nein	1963
Malta	Griechisches Modell	Nein	1973 (2018)
Niederlanden	Niederländisches Modell	Nein	1996 (2010)
Norwegen	Niederländisches Modell	Nein	1996 (2017)
Deutschland	Niederländisches Modell	Ja	1998
Finnland	Niederländisches Modell	Nein	2000 (2011)
Großbritannien	Niederländisches Modell	Ja	2000 (2018)
Spanien	Niederländisches Modell	Ja	2001
Frankreich	Niederländisches Modell	Ja	2002 (2015)
Belgien	Niederländisches Modell	Nein	2002 (2017)
Dänemark	Niederländisches Modell	Ja	2002 (2018)
Irland	Niederländisches Modell	Nein	2002
Lettland	Niederländisches Modell	Nein	2002
Italien	Niederländisches Modell	Ja	2005 (2016)
Bulgarien	Niederländisches Modell	Nein	2005
Polen	Niederländisches Modell	Ja	2006
Litauen	Niederländisches Modell	Nein	2007 (2017)
Slowenien	Niederländisches Modell	Nein	2008 (2019)
Kroatien	Niederländisches Modell	Nein	2011
Schweden	Niederländisches Modell	Ja	2017 (in Kürze)
Portugal	Niederländisches Modell	Ja	2018
Estland	Niederländisches Modell	Nein	2019
Pakistan	Griechisches Modell	Ja	2001
Indien	Niederländisches Modell	Nein	2004
USA	Niederländisches Modell	Ja	2004
Südkorea	Niederländisches Modell	Ja	2004
Japan	Niederländisches Modell	Nein	2009 (2013)
Taiwan	Niederländisches Modell	Ja	2011
Australien		Steuerbefreiung für bestimmte, qualifizierte Einkünfte aus der Seeschifffahrt	
Barbados		Steuerbefreiungen für Schifffahrtsunternehmen	
Bermuda		Steuerbefreiung, aber Anmeldegebühr und eine jährliche Tonnagegebühr für Seeschifffahrtsunternehmen	
Brasilien		Steuerbefreiung für Einkünfte aus bestimmten schifffahrtsbezogenen Tätigkeiten und weitere Befreiungen für Exporte	
Britische Jungfern Inseln		Nein, aber generelle Befreiung von Ertragsteuern	
China		Ja	
Hong Kong		Verschiedene Steuerbefreiungen bis hin zur kompletten Steuerfreistellung	
Indonesien		Vergünstigte Steuersätze für inländische Seeschiffahrtsunternehmen	
Isle of Man		Keine Besteuerung von schifffahrtsbezogenen Aktivitäten	
Kanada		Steuerbefreiungen von Schifffahrtsunternehmen mit Sitz oder Verwaltung in Kananda	
Luxemburg		Nein, aber weitgehende Möglichkeiten zur Reduzierung der nominellen Körperschaftsteuerbelastung von 17%	
Malaysia		Steuerfreistellung für 70% der qualifizierten Einkünfte aus der Seeschifffahrt; die restlichen 30% unterliegen einem privilegierten KöSt.-Satz von 24%	
Oman		Steuerbefreiung für Seeschifffahrtsunternehmen im Eigentum natürlicher oder juristischer omanischer Personen	
Philippinen		(Signifikant) Vergünstigte Steuersätze für in- und ausländische Seeschiffahrtsunternehmen	
Singapur		Verschiedene Steuerbefreiungen für in- und ausländische Seeschiffahrtsunternehmen	
Südafrika		Steuerbefreiungen für inländische Schiffahrtsunternehmen	
Thailand		Steuerreduktion/-befreiung unter bestimmten Voraussetzungen für Schiffahrtsunternehmen	
Türkei		Steuerbefreiung, aber Anmeldegebühr und eine jährliche Tonnagegebühr für Seeschifffahrtsunternehmen	
Vereinigte Arabische Emirate		Nein; unter bestimmten Voraussetzungen komplette Steuerbefreiung	

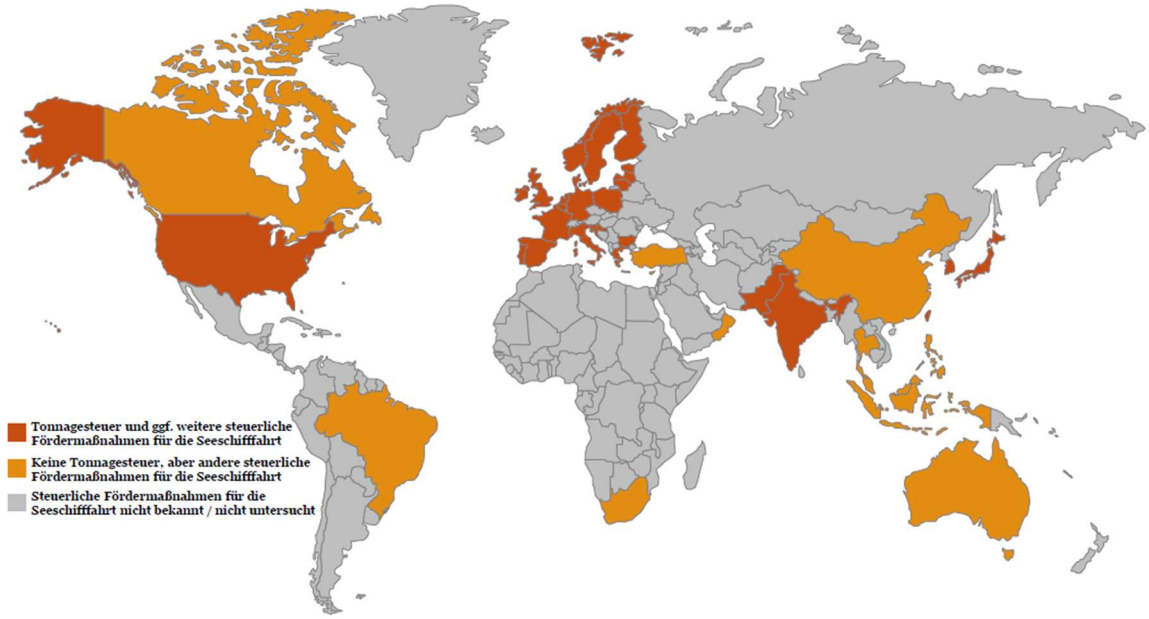
57. Mit Blick auf die europäischen Schifffahrtsstandorte ist die Tonnagegewinnermittlung für Einkünfte aus dem Betrieb von Seeschiffen längst etablierter Standard (21 von 27 Mitgliedstaaten, Großbritannien als ehemaliger EU-Mitgliedstaat und Norwegen als EWR-Mitgliedstaat, d.h. fast 80% der europäischen Schifffahrtsstandorte verfügen über Tonnagesteuerregelungen, vgl. nachfolgende Grafik des VDR).

Grafik des VDR der Staaten mit Tonnagebesteuerungsregimen bzw. weiteren steuerlichen Fördermaßnahmen für die Seeschifffahrt (europaweit):



58. Von den 48 Ländern mit bedeutender Seeschifffahrtsindustrie weltweit haben mit 29 Ländern über 60% der relevanten Staaten bzw. Schifffahrtsstandorte eine Tonnagegewinnermittlung eingeführt, während die übrigen 19 Seeschifffahrtsnationen eine andere Niedrig- bzw. Nicht-Besteuerung für Schifffahrtseinkünfte umgesetzt haben (s. nachfolgende Grafik und vorherige Übersicht).

Grafik der Staaten mit Tonnagebesteuerungsregimen bzw. weiteren steuerlichen Fördermaßnahmen für die Seeschifffahrt (weltweit):[66]



II. Beihilferechtlicher Rahmen der Europäischen Union

59. Staatliche Beihilfen an Unternehmen sind gemäß Art. 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) grundsätzlich verboten (sog. Beihilfenverbot mit Erlaubnisvorbehalt[67]). Da die Maritime Industrie jedoch von herausragender strategischer Bedeutung für die gesamte Europäische Union und somit auch für Deutschland ist und dem steuerregulatorischen Unterbietungswettbewerb von Drittländern nicht anderweitig wirksam begegnet werden konnte, hielt es die EU-Kommission für zwingend geboten, geeignete Gegenmaßnahmen in den EU-Mitgliedstaaten unter Genehmigungsvorbehalt zu gestatten.

[66] Quelle: PwC Choosing your course, corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2022.
[67] Vgl. Tröger in: Schulze/Janssen/Kadelbach, Europarecht, 4. Auflage 2020 Rn. 53.

60. Dies liegt darin begründet, dass die europäische Flotte seit den siebziger Jahren des 20. Jahrhunderts verstärkt dem Wettbewerb durch Schiffe ausgesetzt war, die in Drittländern registriert wurden.[68] Die mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaftsflaggen wurde Ende der achtziger Jahre des 20. Jahrhunderts erkannt. Da gemeinschaftliche Harmonisierungsmaßnahmen fehlten, führten mehrere Mitgliedstaaten verschiedene Beihilferegelungen ein,[69] die sich von einem Mitgliedstaat zum anderen teils deutlich unterschieden. Trotz der unternommenen Anstrengungen war ein großer Teil der unter Kontrolle von Unternehmen in Mitgliedstaaten stehenden Flotte nach wie vor unter Drittlandsflaggen registriert.[70] Die Kommission kam zu dem Schluss, dass Drittlandsflaggen, die eine offene Eintragungspolitik betreiben – und die teils als sog. „Flags of Convenience“ bzw. „Offene Register“ bezeichnet werden -, nach wie vor einen beträchtlichen Wettbewerbsvorteil gegenüber den Registern der Mitgliedstaaten besaßen.[71]

61. Angesichts der Unterschiede zwischen den von den Mitgliedstaaten im Hinblick auf einen immer stärker werden Wettbewerb mit Nicht-EU-Standorten und unter Drittlandsflaggen fahrenden Schiffen eingeführten Beihilfesysteme hat die Kommission bereits im Jahr 1989[72] ihre ersten diesbezüglichen Leitlinien verabschiedet, um eine gewisse Konvergenz zwischen den Maßnahmen der Mitgliedstaaten zu gewährleisten.[73] Dies erwies sich jedoch als unwirksam, und der Niedergang der Flotte der Gemeinschaft setzte sich fort.[74] Folglich wurden im Jahr 1997 neue Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehrssektor festgelegt.[75] Die wichtigste Entwicklung im Bereich der Unterstützungsmaßnahmen der Mitgliedstaaten für den Seeverkehr in diesem Zeitraum war die allgemeine Verbreitung der Systeme für die pauschale Besteuerung der Tonnage („Tonnagesteuer“) in Europa[76]. Nachdem Tonnagebesteuerungssysteme bereits seit dem Jahr 1957 in Griechenland, Zypern (1963) und Malta (1973) etabliert waren, führten sukzessive die Niederlande

[68] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 3.
[69] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 3.
[70] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 3.
[71] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 3.
[72] Vgl. Finanzielle und steuerliche Maßnahmen im Seeverkehr mit Schiffen, die in der Gemeinschaft eingetragen sind, SEK (89) 921 endg. Vom 3. August 1989.
[73] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 3.
[74] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 3.
[75] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 5.
[76] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17. Januar 2004, S. 3.

(1996)[77] und Norwegen (1996),[78] Deutschland (1999),[79] das Vereinigte Königreich (2000),[80] Schweden (2000),[81] Dänemark (2002),[82] Spanien (2002),[83] Lettland (2002),[84] Finnland (2002)[85] und Irland (2002)[86] die Regelungen ein und im Jahr 2002 entschieden sich auch Belgien (2004),[87] Frankreich (2003),[88] Italien (2004),[89] Bulgarien (2005),[90] und Litauen (2006)[91] für ihre Einführung.[92]

62. Zweck der Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehrssektor ist es, die Kriterien festzulegen, nach denen die EU-Kommission staatliche Beihilfen für den maritimen Sektor in Übereinstimmung mit den Gemeinschaftsvorschriften und -verfahren als zulässig erachtet und genehmigt. Zu den Zielen, die die EU-Kommission mit den Leitlinien verfolgt, gehören:
    - Die Gewährleistung eines sichereren, effizienteren, zuverlässigeren und umweltfreundlicheren Seeverkehrs
    - Die Förderung der Registrierung von Schiffen in den Mitgliedstaaten oder ihrer Rückkehr unter deren Flagge

---

[77] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 714/2009 – Niederlande - Extension of the tonnage tax scheme to cable layers, pipeline layers, research vessels and crane vessels, 27.04.2010.
[78] Vgl. EFTA Surveillance Authority Entscheidung Nummer 164/98/COL – Norwegen - EFTA SURVEILLANCE AUTHORITY DECISION of 1 July 1998 on tax-related measures in favour of the maritime transport sector (Norway), 01. Juli 1998.
[79] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 396/1998 – Deutschland - Law amending the law on maritime transportintroduction of a tonnage tax and non-payment of 40 % of seamen's income tax by the shipping lines (employers), 25. November 1998.
[80] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 790/1999 – Vereinigtes Königreich - UK tonnage tax, 02. August 2000.
[81] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 819/1999 – Schweden - Aid to Swedish shipping companies, 15.02.2000.
[82] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 563/2001 -Dänemark - Lov om beskatning af rederivirksomhed (Tonnageskatteloven), 12.03.2002.
[83] Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 736/2001 – Spanien - Régimen de tributación de las entidades navieras en función del tonelaje (Tributación del tonelaje), 27.02.2002.
[84] Vgl. Lettland verfügt seit 2002 über Tonnagesteuerregelungen, die im Zeitpunkt des Beitritts 2004 bereits in Kraft waren (Vgl. Existing aid mesures in transport sector in Latvia effective by 1 May 2007, https://www.fm.gov.lv/en/s/state_aid/).
[85] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 195/2002 – Finnland - Meriliikenteen alan verotusta koskeva laki (Tonnistoverolaki), 16.10.2002.
[86] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 504/2002 - Irland - Introduction of a tonnage tax, 11.12.2002.
[87] Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, C 20/2003 (ex- N 433/2002) – Belgien – Positive Entscheidung und Einleitung des Verfahrens- Steuerliche Maßnahmen zugunsten des Seeverkehrs, 19.03.2003.
[88] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 737/02 – Frankreich - Régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage en faveur de compagnies de transport maritime, 13.05.2003.
[89] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 114/2004 – Italien - Regime d'imposizione forfetaria sulla base del tonnellaggio per il trasporto marittimo, 10.10.2004.
[90] Vgl. Europäische Union, Vertrag zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union und der Republik Bulgarien und Rumänien über den Beitritt der Republik Bulgarien und Rumänien zur Europäischen Union, ABL L 157 vom 21.06.2005, S. 11 f.
[91] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, N 330/2005 – Litauen - Pagalba laivybos bendrovėms – Tonažo mokesčio schema, 19.07.2006.
[92] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17.01.2004, S. 3.

- Ein Beitrag zur Konsolidierung des bestehenden Seeverkehrssektors in den Mitgliedstaaten und die Erhaltung einer wettbewerbsfähigen Flotte auf den globalen Märkten
- Die Erhaltung und Verbesserung des maritimen Know-hows sowie der Schutz und die Förderung der Beschäftigung europäischer Seeleute
- Die Unterstützung der Entwicklung neuer Dienstleistungen im Bereich des Kurzstreckenseeverkehrs im Einklang mit der Verkehrspolitik der Gemeinschaft.

63. Nach den aktuell geltenden Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004) ist es den EU-Mitgliedsstaaten u.a. gestattet, Maßnahmen zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Reedereien zu ergreifen.[93] Die Leitlinien sehen verschiedene Arten von Maßnahmen zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des maritimen Sektors vor, unter anderem in den folgenden Bereichen:
    - Steuerliche Maßnahmen zugunsten der Reedereien
    - Beihilfen zur Senkung der arbeitsbezogenen Kosten
    - Investitionsbeihilfen für die Sicherheit und den Umweltschutz
    - Ausbildungsbeihilfen.[94]

64. Viele Drittstaaten verfügen über vorteilhafte Steuerregelungen für Reedereien, die sich als Anreiz für Reedereien erwiesen haben, nicht nur ihre Schiffe auszuflaggen, sondern auch eine Verlagerung des Unternehmensstandortes in Betracht zu ziehen. Um diesem standortpolitischen Wettbewerb entgegenzuwirken, haben viele EU-Mitgliedstaaten besondere Maßnahmen getroffen, um die steuerlichen Rahmenbedingungen für Reedereien zu verbessern. Darüber hinaus bestehen auf internationaler Ebene auch keine wirksamen Regelungen zur Eindämmung dieses Steuerwettbewerbs und nur wenige Hindernisse bei der Übertragung eines Schiffes in ein anderes Register. Vor diesem Hintergrund befürwortet die EU-Kommission die Schaffung von Bedingungen für einen faireren Wettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten einerseits und mit Drittstaaten andererseits. Es hat sich nach Auffassung der Europäischen Kommission gezeigt, dass Maßnahmen wie die Tonnagesteuer dazu beitragen, hochwertige Landarbeitsplätze im Bereich des Schiffsmanagements und in seeverkehrsnahen Branchen (Versicherungs-, Makler- und Finanzierungswesen) zu erhalten. Der Schutz hochwertiger Arbeitsplätze und die Förderung einer wettbewerbsfähigen Schifffahrtsindustrie in einem Mitgliedstaat durch steuerliche Anreize in Verbindung mit anderen Initiativen in den Bereichen Ausbildung und Verbesserung der Sicherheit leisten der Entwicklung

---

[93] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17.01.2004, S. 6.
[94] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17.01.2004, S. 6.

der Gemeinschaftsschifffahrt auf dem Weltmarkt aus Sicht der Europäischen Kommission Vorschub.[95]

65. Die Europäische Kommission stellte ausdrücklich klar, dass neben Schifffahrtsgesellschaften auch bestimmte in einem Mitgliedstaat ansässige (reine) Schiffsmanagementgesellschaften von den Tonnagesteuerregelungen profitieren können. Schiffsmanagementgesellschaften in diesem Sinne sind Anbieter verschiedener Dienstleistungen für Schiffseigner, z.B. technische Überwachungen, Auswahl und Ausbildung von Bestatzungsmitgliedern, Besatzungsmanagement und der Betrieb von Schiffen,[96] in Bezug auf jene Schiffe, für die sie mit dem gesamten technischen und personellen Management betraut sind.[97]

66. In den (nach wie vor aktuellen) Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr aus dem Jahr 2004 wird die Obergrenze der genehmigungsfähigen Beihilfen als der Gesamtbetrag der Steuern und Sozialversicherungsbeiträge, die von Reedern und Seeleuten erhoben werden, definiert. Das heißt, dass die höchstzulässige Beihilfe den vollständigen Verzicht auf die Erhebung der Körperschaftsteuer für Seeverkehrsleistungen sowie den vollständigen Verzicht auf Lohnsteuern und Sozialabgaben für Seeleute umfassen kann.[98]

III. Vergleich europäischer Tonnagegewinnermittlungssysteme

67. Trotz der Schaffung eines einheitlichen regulatorischen Rahmens durch die EU-Seeverkehrs-Leitlinien, der geografischen Nähe der einzelnen Staaten zueinander sowie der zeitlichen Nähe der Einführung der Tonnagebesteuerungsregime haben die einzelnen EU-Mitgliedsstaaten im Laufe der letzten Jahrzehnte im Detail zum Teil deutlich voneinander abweichende Tonnagesteuerregelungen entwickelt, die sämtliche im Einzelnen von der Europäischen Kommission genehmigt wurden. Die Abweichungen treffen dabei sowohl den Kreis der von den Regelungen begünstigten Personen, die qualifizierenden Schiffe und Tätigkeiten, die sonstigen Anwendungsvoraussetzungen als auch die Staffeltarife für die Berechnung des Tonnagegewinns.[99]

1. Begünstigte

68. Innerhalb der EU ist der Kreis der möglichen Begünstigten mit Blick auf die Tonnagesteuer teils sehr unterschiedlich ausgestaltet und reicht von der Begünstigung von ausschließlich

---

[95] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17.01.2004, S. 6.
[96] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17.01.2004, S. 7.
[97] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17.01.2004, S. 7.
[98] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, (2004/C 13/03), ABl. C 13 vom 17.01.2004, S. 11.
[99] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 491.

körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften bis hin zur Begünstigung von sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften einschließlich natürlicher Personen, etwa in Deutschland und den Niederlanden.[100] In u.a. Dänemark können beispielsweise auch ansässige Betriebsstätten von Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten die Tonnagebesteuerung in Anspruch nehmen. Darüber hinaus zählen etwa in Dänemark, Kroatien, Malta, den Niederlanden, Spanien und Zypern auch reine Schiffsmanagementgesellschaften zu den Begünstigten, sofern sie sowohl das Crewing als auch das technische Management von Schiffen durchführen.[101] Andere Länder wie Deutschland und Norwegen als EWR-Staat sehen hingegen bislang keine Begünstigung reiner Schiffsmanagementgesellschaften vor.[102] Bereits dieser Unterschied führte dazu, dass sich reine Schiffsmanagementgesellschaften primär in den EU-Mitgliedstaaten ansiedelten bzw. ansiedeln, die ihnen die vorteilhaftesten Rahmenbedingungen bieten (insbesondere etwa in Zypern).

2. Begünstigte Schiffe und Aktivitäten

69. Die von den Tonnagesteuerregelungen begünstigen Schiffe und Einsatzgebiete variieren ebenfalls stark im direkten Vergleich zwischen den europäischen Staaten. Ausgehend von den EU-Seeverkehrsleitlinien gelten diese dem Grunde nach nur für Tätigkeiten des "Seeverkehrs" gemäß der Definition in den Verordnungen (EWG) Nr. 4055/86 und (EWG) Nr. 3577/92, d.h. für die "Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg", wobei eine Erweiterung in der Seeverkehrsleitlinie von 2004 ausdrücklich lediglich auf die Schleppschifffahrt und für Baggerarbeiten vorgesehen ist.[103] Über den Wortlaut der Seeverkehrsleitlinien hinausgehend wendet die Kommission die Leitlinien in ihrer Genehmigungspraxis aber auch auf eine Vielzahl anderer Schiffstypen an, die nicht zwingend primär der Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg dienen und in den Beihilfeleitlinien von 2004 nicht erwähnt werden, beispielsweise sog. Offshore-Serviceschiffe, seegängige Kabel- und Pipeline-Verlegerschiffe sowie Schiffe der Küstenwache,[104] da

---

[100] Vgl. Maisto (Hrsg.), Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, 2017, S. 22 f.
[101] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 56.
[102] Nach dem Schreiben betr. Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr, sog. Tonnagesteuer (§ 5a EStG) vom 12. Juni 2002 (BStBl. I S. 614) Rn. 7 ist die Bereederung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr begünstigt, wenn der Bereederer an den Schiffen beteiligt ist. Die Bereederung fremder Schiffe ist dagegen nicht begünstigt; nunmehr BMF-Schreiben v. 10. Juli 2023, Neufassung des Anwendungserlasses zur Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach §5a EStG (sog. Tonnagesteuer) (BStBl. I 2023, S. 1486) Rn. 10.
[103] Vgl. Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr 2004/C 13/03 vom 17.01.2004, S. 1.
[104] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 56; Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe SA.45300 (2016/N) – Dänemark - Amendment to the Danish Tonnage Tax Scheme, 11.10.2018, Rn. 63; Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe, SA.37912 (2013/N) – Kroatien -

diese dem gleichen Wettbewerbsdruck ausgesetzt sind wie Schiffe, die üblicherweise primär dem Transport von Gütern und Personen im Seeverkehr dienen. Darüber hinaus wurde sogar die (tonnage-)steuerliche Begünstigung von Seenotrettungsschiffen in analoger Anwendung der Seeverkehrsleitlinien genehmigt.[105] So sieht etwa das dänische Tonnagebesteuerungssystem auch die Begünstigung der folgenden Schiffstypen ausdrücklich vor:[106]

- Wachschiffe;
- Offshore-Anlagen-Wartungsschiffe;
- Schiffe zum Heben, Reparieren und Abbauen von Windkraftanlagen und anderen Offshore Anlagen, einschließlich Ölbohrplattformen;
- Pipeline- und Kabelverlegerschiffe;
- Eisbrecher-Schiffe;
- Beherbergungsschiffe.

70. Auch die Niederlande und Norwegen haben eine Erweiterung der ausdrücklich begünstigten Schiffstypen auf Konstruktionsschiffe für Windparks, Schwimmkräne, Tauchschiffe, Hubbohrinseln und Baggerschiffe vorgenommen.[107] Belgien und Kroatien zählen den Transport von Gütern oder Personen zu Offshore- Anlagen für die Exploration natürlicher Ressourcen zudem ausdrücklich zu den begünstigten maritimen Transporten im internationalen Seeverkehr.

71. Die begünstigten Aktivitäten variieren ebenfalls zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten, abhängig auch vom Alter des jeweiligen Tonnagesteuerregimes und insbesondere davon, ob die jeweiligen nationalen Regelungen bereits an die aktuellen Genehmigungspraxis der EU-Kommission angepasst wurden. Hierbei ist natürlich auch zu berücksichtigen, dass die Bedeutung bestimmter Schiffstypen bzw. Schifffahrtsaktivitäten, etwa im Bereich der jeweiligen AWZ, im Vergleich zum Zeitraum der Entstehung der aktuellen EU-Seeverkehrsleitlinien von Anfang 2004 zwischenzeitlich deutlich zugenommen bzw. sich bestimmte Schifffahrtsmärkte teils erst in den letzten

---

Introduction of a tonnage tax scheme in favour of international maritime transport, 01.04.2015, Rn. 84; Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe, N 714/2009 - Niederlande - Reduction of Tonnage Tax for Large Vessels and Ship Management, 10.03.2009, Rn.47 in analoger Anwendung der Seeverkehrsleitlinien; Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe, SA.33829 (2012/C, ex-2012/NN, ex- 2011/CP) – Malta - Tonnage tax scheme and other State measures in favour of shipping companies in Malta, Rn. 50 ff: (Kommission bezweifelt Genehmigungsfähigkeit von Yachten und Schiffsbrücken, nicht selbstfahrenden Schleppern, Fischerbooten, Ölplattformen, Kreuzfahrtschiffen, Kabelinstandhaltungsschiffen, Taucherbasisschiffen, Ölbohrungsschiffen, Lotsenbooten, Vermessungsschiffen usw.; Europäische Kommission, Abl. 2010 L 90/15, Rn. 89 ff Fracht- und oder Fahrgastbeförderung im internationalen Verkehr, Schiffe, die für die Rettung und Beförderung von Menschen auf See bestimmt sind (Hilfsdienste in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Seeverkehr), Schleppschiffe.

[105] Vgl. Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe, SA.38085 - Italien - Prolongation of the tonnage tax scheme, 13. 04.2015, Rn. 52 ff.

[106] Vgl. Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe, SA.45300 (2016/N) - Dänemark – Amendment to the Danish Tonnage Tax Scheme, 11.10.2018;
, Choosing your course - Corporate taxation in the global offshore shipping industry, 2022, S. 11.

[107] Vgl. PwC, Choosing your course - Corporate taxation in the global offshore shipping industry, 2022, S. 11.

Jahrzehnten entwickelt haben, u.a. aufgrund des starken Ausbaus der Offshore-Windenergie in Europa in den letzten rund 15 Jahren.

3. Sonstige Anwendungsvoraussetzungen

72. Grundsätzlich erfordern die Tonnagebesteuerungsregime der Mitgliedstaaten als Anwendungsvoraussetzung für die Inanspruchnahme der steuerlichen Präferenzregelungen, dass ein Anteil der gesamten Flottentonnage eine EU- bzw. EWR-Flagge führt oder in einem EU- bzw. EWR-Schiffsregister eingetragen ist, wobei sich die Anforderungen und ihre genaue Ausgestaltung je nach EU-Mitgliedstaat unterscheiden (da die EU-Seeverkehrsleitlinien den Mitgliedstaaten verschiedene Möglichkeiten diesbezüglich eröffnen). Ausnahmen hiervon stellen die Regelungen in Irland dar, das soweit ersichtlich keinerlei Anwendungsvoraussetzungen hinsichtlich der Flaggenführung bzw. der Registereintragung in sein aktuelles Tonnagebesteuerungsregime aufgenommen hat sowie Deutschland, das bislang die Eintragung in ein deutsches Seeschiffsregister erfordert und Lettland, das bislang (noch) die Führung einer lettischen Flagge vorsieht. Gemäß Angaben des Verbands Deutscher Reeder konnte zum 31. März 2024 ein Anteil der Tonnage unter EU-Flaggen an der gesamten Tonnage der deutschen Handelsflotte von 45,9% verzeichnet werden.

4. Höhe von Tonnagegewinn und Steuerbelastung (indikativ)

73. Die Höhe der steuerlichen Belastung richtet sich bei Anwendung des besonders weit verbreiteten sog. “Dutch Models” der Tonnagebesteuerung maßgeblich nach der Nettotonnage des einzelnen Schiffes, den anwendbaren Staffeltarifen sowie der Höhe der in dem Ansässigkeitsstaat des betroffenen Seeschifffahrtsunternehmen vorgesehenen Ertragsteuersätzen. Die Festlegung sowohl der anwendbaren Staffeltarife als auch der Ertragsteuersätze liegt im Ermessensspielraum der Seeschifffahrtsstaaten und kann somit im Rahmen des standortpolitischen Wettbewerbs von diesen individuell angepasst werden, wobei die ständige Freigabepraxis der EU-Kommission nach 89 EGV erkennbar die Einhaltung gewisser Korridore für die Höhe der steuerlichen Belastung vorsieht (vgl. Tz. 74 ff.). Dies hat zur Folge, dass sich die Höhe des steuerpflichtigen Tonnagegewinns für dasselbe Schiff innerhalb der Mitgliedstaaten signifikant unterscheidet.

74. Die nachfolgende Übersicht zeigt indikativ den Tonnagegewinn anhand eines fiktiven Beispielschiffes mit einer Tonnage von 100.000 Nettotonnen[108] nach den in den EU-/EWR-Ländern mit Tonnagesteuer aktuell geltenden Staffeltarifen:

Vergleich des zu versteuernden Tonnagegewinns für ein Containerschiff (mit Nettoraumanzahl 100.000)[1]

Land	0 - 1.000 NT	1.001 - 10.000 NT	10.001 - 20.000 NT	20.001 - 25.000 NT	25.001 - 40.000 NT	40.001 - 50.000 NT	50.001 - 80.000 NT	mehr als 80.000 NT	Tonnage-gewinn
Norwegen[2]	0,92 €	1,84 €	1,23 €	1,23 €	0,61 €	0,61 €	0,61 €	0,61 €	298.132,00 €
Bulgarien	1,78 €	1,52 €	1,27 €	1,27 €	0,51 €	0,51 €	0,51 €	0,51 €	264.814,81 €
Finnland bis 2012[3]	1,38 €	1,03 €	0,69 €	0,69 €	0,57 €	0,57 €	0,57 €	0,57 €	232.687,50 €
Dänemark	1,21 €	0,87 €	0,52 €	0,52 €	0,34 €	0,34 €	0,34 €	0,34 €	154.541,00 €
Schweden	1,01 €	0,75 €	0,49 €	0,49 €	0,26 €	0,26 €	0,26 €	0,26 €	126.326,50 €
Irland	1,00 €	0,75 €	0,50 €	0,50 €	0,25 €	0,25 €	0,25 €	0,25 €	124.100,00 €
Litauen	0,93 €	0,67 €	0,43 €	0,43 €	0,27 €	0,27 €	0,27 €	0,27 €	122.859,00 €
Großbritannien	0,97 €	0,73 €	0,48 €	0,48 €	0,24 €	0,24 €	0,24 €	0,24 €	119.501,00 €
Frankreich	0,93 €	0,71 €	0,47 €	0,47 €	0,24 €	0,24 €	0,24 €	0,24 €	118.150,50 €
Griechenland	0,59 €	0,59 €	0,54 €	0,49 €	0,49 €	0,22 €	0,22 €	0,10 €	116.435,00 €
Deutschland	0,92 €	0,69 €	0,46 €	0,46 €	0,23 €	0,23 €	0,23 €	0,23 €	114.172,00 €
Niederlande bis 2010[3]	0,91 €	0,68 €	0,45 €	0,45 €	0,23 €	0,23 €	0,23 €	0,23 €	112.682,80 €
Finnland ab 2012[3]	0,90 €	0,70 €	0,50 €	0,50 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	108.405,00 €
Spanien	0,90 €	0,70 €	0,40 €	0,40 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	102.930,00 €
Italien	0,90 €	0,70 €	0,40 €	0,40 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	102.930,00 €
Slowenien	0,90 €	0,67 €	0,40 €	0,40 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	101.944,50 €
Estland	0,84 €	0,62 €	0,40 €	0,40 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	100.083,00 €
Zypern	0,80 €	0,68 €	0,44 €	0,44 €	0,28 €	0,16 €	0,16 €	0,16 €	99.718,00 €
Portugal	0,75 €	0,60 €	0,40 €	0,40 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	0,20 €	99.097,50 €
Niederlande ab 2010[3]	0,91 €	0,68 €	0,45 €	0,45 €	0,23 €	0,23 €	0,05 €	0,05 €	80.380,30 €
Kroatien	0,55 €	0,47 €	0,31 €	0,31 €	0,19 €	0,11 €	0,11 €	0,11 €	68.912,00 €
Belgien	1,00 €	0,60 €	0,40 €	0,20 €	0,20 €	0,05 €	0,05 €	0,05 €	63.510,00 €
Polen	0,50 €	0,35 €	0,20 €	0,20 €	0,10 €	0,10 €	0,10 €	0,10 €	51.647,50 €
Lettland	0,22 €	0,19 €	0,16 €	0,16 €	0,07 €	0,07 €	0,07 €	0,07 €	34.967,00 €
Malta	0,78 €	0,22 €	0,10 €	0,07 €	0,06 €	0,05 €	0,04 €	0,04 €	27.411,50 €
Durchschnitt									113.085,57 €

[1]Werte gemäß Genehmigungen der EU-Kommission zu den Ländertonnagesteuerregelungen.

[2]Wechselkurs NOK/EUR vom 14.12.2017 (Datum der EFTA Genehmigung) - 1 EUR = 9,77 NOK / Zur Information Wechselkurs 15.07.2024: 1 EUR = 11,72 NOK

[3]Niederlande 2009 und Finnland 2011 haben, ausgelöst durch Anpassung der Tonnageregelungen in Belgien und Polen, ihre Sätze für große Schiffe gesenkt.

75. Der fiktiv berechnete Tonnagegewinn ist das Produkt der in Abhängigkeit der Schiffstonnage zu ermittelnden degressiven Staffelbeträge für ein Schiff und einer annahmegemäß zugrundeliegenden Einsatzzeit von 365 Betriebstagen. Der fiktive Tonnagegewinn variiert dabei von TEUR 27 in Malta bis zu TEUR 298 in Norwegen. Der durchschnittliche Tonnagegewinn beläuft sich auf TEUR 113. Demnach entspricht der ermittelte Tonnagegewinn für Deutschland (TEUR 114) fast genau dem rechnerischen Durchschnittswert aller hier aufgeführten Staaten mit einer Tonnagebesteuerung. Rechnet man Norwegen und Großbritannien heraus und betrachtet nur die EU-Mitgliedstaaten, so beläuft sich der durchschnittlich zu versteuernde Tonnagegewinn auf TEUR 104 und der Wert von TEUR 114 für Deutschland liegt somit noch über dem EU-

[108] Als Beispielschiff wurde ein Großcontainerschiff mit einer NRZ von 100.000 gewählt. Dies ermöglicht es aufzuzeigen, wie Deutschland als weltweit führende Containerschiffsnation Großcontainerschiffe (deren Transportkapazität fortlaufend zunehmen wird) im europäischen Vergleich besteuert, - im Ergebnis nach Norwegen am stärksten wie die nachfolgende indikative Berechnung der Gesamtsteuerbelastung zeigt (siehe Textziffer 76).

Durchschnittswert. Dies zeigt bereits deutlich, dass das deutsche Tonnagesteuersystem gemäß § 5a EStG keinesfalls überdurchschnittlich günstig ist.

76. Die tatsächliche steuerliche Belastung ergibt sich aus dem Produkt des Tonnagegewinns und des in dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat anwendbaren Ertragsteuersatz. Für ein beispielhaftes Schiff mit einer Nettotonnage von 100.000 ergeben sich somit die folgenden ertragsteuerlichen Belastungen:

Indikative Gesamtsteuerbelastung auf Tonnagegewinn für 100.000 Nettotonnageschiff

Land	Tonnagegewinn	Gesamtsteuerbelastung in %[4]	Steuerbelastung
Norwegen[1,2]	298.132,00 €	22,00%	65.589,04 €
Deutschland	114.172,00 €	29,94%	34.183,10 €
Dänemark	154.541,00 €	22,00%	33.999,02 €
Frankreich	118.150,50 €	25,00%	29.537,63 €
Italien	102.930,00 €	27,90%	28.717,47 €
Bulgarien	264.814,81 €	10,00%	26.481,48 €
Schweden	126.326,50 €	20,60%	26.023,26 €
Spanien	102.930,00 €	25,00%	25.732,50 €
Großbritannien	119.501,00 €	19,00%	22.705,19 €
Portugal	99.097,50 €	22,50%	22.296,94 €
Finnland[3]	108.405,00 €	20,00%	21.681,00 €
Niederlanden[3]	80.380,30 €	25,80%	20.738,12 €
Estland	100.083,00 €	20,00%	20.016,60 €
Slowenien	101.944,50 €	19,00%	19.369,46 €
Litauen	122.859,00 €	15,00%	18.428,85 €
Belgien	70.080,00 €	25,00%	17.520,00 €
Irland	124.100,00 €	12,50%	15.512,50 €
Kroatien	68.912,00 €	18,00%	12.404,16 €
Polen	51.647,50 €	19,00%	9.813,03 €
Lettland	34.967,00 €	20,00%	6.993,40 €
Durchschnitt		**20,91%**	**23.887,14 €**

[1]Werte gemäß Genehmigungen der EU-Kommission zu den Ländertonnagesteuerregelungen.

[2]Wechselkurs NOK zu EUR vom 14.12.2017 (Datum der EFTA Genehmigung)

[3]Finnland & Belgien haben ausgelöst von Tonnageregelungen in Belgien und Polen ihre Raten zur Tonnagegewinnberechnung erst kürzlich reduiert.

[4]Bundesministerium der Finanzen, Die wichtigtsten Steuern im internationalen Vergleich 2022, S. 14.

77. Die ertragsteuerliche Gesamtbelastung variiert je Land von TEUR 7 in Lettland bis zu TEUR 66 in Norwegen. Die steuerliche Belastung in Deutschland beträgt TEUR 34 und liegt damit erheblich über dem Durchschnittswert von TEUR 24. Es wird somit deutlich, dass das deutsche Tonnagesteuersystem im Ergebnis weniger günstig ausfällt als das vieler anderer EU-Mitgliedstaaten. Rechnet man auch hier Norwegen und Großbritannien als Nicht-EU-Mitgliedstaaten heraus, so

liegt Deutschland mit TEUR 34 noch deutlicher über dem Durchschnitt von TEUR 22 für die EU-Mitgliedstaaten.

78. Zusammenfassend lässt sich konstatieren, dass die Tonnagesteuerbelastung der EU-Mitgliedstaaten im Vergleich zu der steuerlichen Belastung von Schifffahrtsunternehmen in maßgeblichen Drittstaaten deutlich höher ist. Im innereuropäischen Vergleich ist das deutsche Tonnagebesteuerungssystem sowohl hinsichtlich der Reichweite des Anwendungsbereichs als auch der Höhe der letztlich resultierenden steuerlichen Belastung für die Seeschifffahrtsunternehmen eindeutig dem restriktiveren Drittel der EU-Tonnagesteuersysteme zuzuordnen und damit für die Reedereien weniger günstig als die Tonnagesteuerregime in anderen wichtigen EU-Schifffahrtsstandorten.

5. Förderung umweltfreundlicher Schiffe (Eco Bonus Norwegen)

79. Soweit ersichtlich ist Norwegen zurzeit das einzige Land, das bereits einen sog. Eco-Bonus für im besonderen Maße umweltfreundliche Schiffe eingeführt hat. So kann in Norwegen die Tonnagesteuer basierend auf dem Umweltrating eines Schiffes um bis zu 25 % reduziert werden. Diese Regelung verfolgt das Ziel, Schifffahrtsunternehmen zu ermutigen, in umweltfreundlichere Schiffe zu investieren.[109] Nach der norwegischen Verordnung über die Umweltdeklaration[110] können Schifffahrtsunternehmen (unter Verwendung des von der Schifffahrtsbehörde herausgegebenen Formulars zur Bestimmung des Umweltratings ihrer Schiffe) eine freiwillige Erklärung an die norwegische Schifffahrtsbehörde abgeben. Dieses Formular enthält die Kriterien für die Bestimmung der Umweltfreundlichkeit eines Schiffes auf einer Skala von 1 bis 10. Die Ermäßigung der Tonnagesteuer auf der Grundlage der Umweltfreundlichkeitseinstufung wird wie folgt berechnet:

Umweltrating	Tonnagesteuerreduktion
bis 1	2,50%
1 bis 2	5,00%
2 bis 3	7,50%
3 bis 4	10,00%
4 bis 5	12,50%
5 bis 6	15,00%
6 bis 7	17,50%
7 bis 8	20,00%
8 bis 9	22,50%
9 bis 10	25,00%

[109] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 173.
[110] Vgl. Verordnung vom 28. November 2000 Nr. 1194 über die Umweltdeklaration im Zusammenhang mit der Umweltdifferenzierung für Schiffe und mobile Einrichtungen (norwegisch: Forskrift av 28. november 2000 nr. 1194 om miljødeklarasjon i forbindelse med miljødifferensiering for skip og flyttbare innretninger).

6. Übersicht der unterschiedlichen Ausgestaltung in den EU-/EWR-Mitgliedstaaten

80. In der nachfolgenden Übersicht sind die wesentlichen Abweichungen der Tonnagesteuersysteme in den EU-/EWR-Mitgliedstaaten hinsichtlich der Begünstigten, begünstigten Schiffen und Eigentumserfordernisse, begünstigten Tätigkeiten, Tonnagesteuermodell und Kapitalerträgen sowie Bindefrist und Flaggenerfordernis dargestellt (vereinfacht und ohne Anspruch auf Vollständigkeit).[111]

Land	Antragsberechtigte Person	Erfordernisse an die Schiffe
Niederländisches Modell	Alle Unternehmer	- Eigene Schiffe - Schiffe iRv Bareboat-Charter - Schiffe iRv Zeitcharter (unter zusätzlichen Eigentumsanforderungen) - ggf. Anforderungen in Bezug auf die Schiffe selbst
Ergänzende und abweichende Regelungen:		
Belgien	- auch inländische Betriebsstätten	- Schiffe iRv Zeitcharter oder Reisecharter, vorausgesetzt, dass die jährliche Gesamtsumme der Nettotonnage der gecharterten Schiffe das Dreifache der jährlichen Gesamtsumme der Nettotonnage der eigenen Schiffe nicht überschreitet
Bulgarien	- auch inländische Betriebsstätten von in EU-/EWR-Staaten ansässigen Unternehmen	✓
Dänemark	- auch inländische Betriebsstätten von in EU-Staaten ansässigen Unternehmen - Steuerausländer mit geschäftlicher Oberleitung im Inland	- Mindestgröße der Schiffe - Schiffe iRv Zeitcharter, vorausgesetzt, dass nicht mehr als 80 % der Tonnage der Flotte aus iRv Zeitcharter gecharterten Schiffen ohne Kaufoption bestehen
Deutschland	Alle Unternehmer, mit Ort der Geschäftsleitung und beinahe gesamten Schiffsmanagement im Inland	gecharterte Schiffe nur, wenn - eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe gleichzeitig im internationalen Verkehr betrieben werden und - min. 25% der Nettotonnage der gecharterten Schiffe in einem inländischen Seeschiffsregister registriert sind (Charterbasket)
Estland	✓	✓
Finnland	- auch inländische Betriebsstätten von in EU-Staaten ansässigen Unternehmen	✓
Frankreich	✓	- Mindestgröße der Schiffe - kein/e Verkauf/ Vercharterung an verbundenen Unternehmen
Irland	- auch inländische Betriebsstätten	- Mindestgröße der Schiffe - Zertifizierung der Schiffe im Inland - Abgesehen von Bareboat-Charter, dürfen max. 75% der Flotte gechartert sein
Fortgeführt auf der folgenden Seite		

[111] Basierend auf PwC, Choosing your course -Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2022.

Land	Antragsberechtigte Person	Erfordernisse an die Schiffe
Niederländ-isches Modell	Alle Unternehmer	- Eigene Schiffe - Schiffe iRv Bareboat-Charter - Schiffe iRv Zeitcharter (unter zusätzlichen Eigentumsanforderungen) - ggf. Anforderungen in Bezug auf die Schiffe selbst
Ergänzende und abweichende Regelungen:		
Italien	- auch inländische Betriebsstätten	- Schiffe iRv Zeitcharter, vorausgesetzt, dass nicht mehr als 50 % der Tonnage der Flotte aus iRv Zeitcharter gecharterten Schiffen bestehen
Kroatien	✓	- jährliche Tonnage von Schiffen, die auf Zeit- oder Reisecharterbasis gechartert werden und nicht unter EU/EWR-Flagge fahren, darf 75% der gesamten Tonnage nicht überschreiten - vercharterte Schiffe, vorausgesetzt, dass nicht mehr als 20% der Tonnage der Flotte verchartert werden (nicht bei EU-/ EWR-Schiffsregister)
Lettland	✓	- Mindestgröße der Schiffe
Niederlande	✓	- Schiffe iRv Reisecharter (unter zusätzlichen Eigentumsanforderungen) - jährliche Tonnage von Schiffen, die auf Zeit- oder Reisecharterbasis gechartert werden und nicht unter EU/EWR-Flagge fahren, darf 75 % der gesamten Tonnage nicht überschreiten
Norwegen	- u.U. auch Personengesellschaften, die förderfähige Vermögenswerte halten. - u.U. Gesellschaften aus EWR-Raum bei ausschließlicher Ausübung von Schifffahrtsaktivitäten in Norwegen	- Mindestgröße der Schiffe - jährliche Tonnage von Schiffen, die auf Zeit- oder Reisecharterbasis gechartert werden und nicht unter EU/EWR-Flagge fahren, darf 90% der gesamten Tonnage nicht überschreiten
Polen	- keine Stiftungen	- Mindestgröße der Schiffe
Portugal	- auch inländische Betriebsstätten von in EU-/EWR-Staaten ansässigen Unternehmen unter weiteren Voraussetzungen	- jährliche Tonnage von Schiffen, die auf Zeit- oder Reisecharterbasis gechartert werden und nicht unter EU/EWR-Flagge fahren, darf 75% der gesamten Tonnage nicht überschreiten & Einkünfte aus gecharterten Schiffen oder Booten sind nicht höher als das Vierfache der Einkünfte aus Schiffen oder Booten, die im Besitz des Steuerpflichtigen sind
Schweden	✓	- jährliche Tonnage von Schiffen, die auf Zeit- oder Reisecharterbasis gechartert werden und nicht unter EU/EWR-Flagge fahren, darf 80% der gesamten Tonnage nicht überschreiten
Slowenien	✓	✓
Spanien	✓	- jährliche Tonnage von Schiffen, die auf Zeitcharterbasis gechartert werden, darf 75% der gesamten Tonnage nicht überschreiten
UK	✓	- Mindestgröße der Schiffe - jährliche Tonnage von Schiffen, die auf anderem Wege als auf Bareboat-Charter-Basis gechartert werden, darf 75% der gesamten Tonnage nicht überschreiten

Land	Begünstigte Tätigkeiten
Niederländisches Modell	- Betrieb eines Schiffes im internationalen Seeverkehr - Bagger- und Schlepptätigkeitenn, sofern mehr als 50% dieser Tätigkeiten auf See stattfinden - Managementtätigkeiten in Bezug auf das Schiff durch Schiffseigentümer/ -charterer - Verpflichtungen in Bezug auf die Ausbildung von Seeleuten Nicht: Vercharterung eines Schiffes an Dritte iRv Bareboat-Charter
Ergänzende und abweichende Regelungen:	
Belgien	Ausnahmen: 1. Transport von Waren/ Personen: - auf internationalen Routen oder - Routen von oder zu Offshore-Anlagen zur Erkundung oder Abbau von natürlichen Ressourcen (weitere Voraussetzungen) 2. Transport von aus Baggergut gewonnenen Material auf hoher See (weitere Voraussetzungen) 3. Schleppertätigkeiten auf hoher See (weitere Voraussetzungen)
Bulgarien	- umfangreiche Anforderungen bei Managementtätigkeiten
Dänemark	- Vercharterung von Schiffen iRv Bareboat-Charter aufg. von Überkapazität max. 1x pro Schiff und für max. 3 Jahre
Deutschland	- keine Qualifikation von reinem Schiffs- oder kommerziellen Management
Estland	- Unternehmen für Managementtätigkeiten, bei inländischer Ansässigkeit
Finnland	✓
Frankreich	- Tätigkeiten, die unmittelbar mit dem Einsatz von in Frage kommenden Schiffen zur Beförderung von Waren oder Passagieren verknüpft sind, sofern mit anderen auf See ausgeübten Tätigkeiten verbunden - Bestimmte Nebentätigkeiten, die nicht zwingend erforderlich sind, sind nicht qualifiziert - Bareboat-Charter an inländische Unternehmen sind qualifiziert
Irland	- Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen an Board von qualifizierten Schiffen, sofern dies Nebenleistungen zur Beförderung von Fracht/ Passagieren sind - Beförderungsleistungen für Dienstleistungen auf See (Bspw. Beförderungsleistungen für Kabelverlegungsarbeiten) - Devisengewinne und Frachttermingeschäfte
Italien	- keine Qualifikation von Managementtätigkeiten
Kroatien	- umfangreiche Anforderungen bei Managementtätigkeiten
Lettland	✓
Niederlande	- Transporttätigkeiten von Kabelverlegungs-, Rohrverlegungs-, Forschungs- und Kranschiffen - Nebeneinkünfte, sofern diese in erster Linie im Zusammenhang mit den qualifizierenden Tätigkeiten erzielt werden - keine Qualifikation von nicht-beförderungsbezogenen Tätigkeiten - Bei Managementtätigkeit Reduzierung um 75% der Tonnagesteuerförderung
Norwegen	- Nebeneinkünfte, sofern diese in erster Linie im Zusammenhang mit den qualifizierenden Tätigkeiten erzielt werden
Polen	- Seenotrettungsaktivitäten zusätzlich qualifiziert
Portugal	- kurzfristige Kapitalanlage, wenn sie der Vergütung der Anwendungen der aktuellen Kasse des Unternehmens im Zusammenhang mit den abgedeckten Aktivitäten im Sonderregime entspricht - Schiffsvermittlungstätigkeiten für qualifizierte Schiffe - Verkauf von Betriebsmitteln für qualifizierte Schiffe - Vercharterung von qualifizierten Schiffen, wenn der Steuerpflichtige weiterhin die Funktionsweise und die Besatzungsmitglieder des Schiffs oder Fahrzeugs kontrolliert
Schweden	- Vercharterung eines Schiffes an Dritte iRv Bareboat-Charter (weitere Voraussetzungen)
Slowenien	✓
Spanien	-Schiffsmanagement, jedoch kein kommerzielles Management
UK	- Besondere Regelungen für Offshore-Aktivitäten für alle qualifizierten Schiffe - keine Managementtätigkeiten

Land	Berechnungsmethode & Kapitalerträge	Lock-In-Periode
Niederländisches Modell	- Fester (fiktiver) steuerlicher Gewinn anhand regressiver Größenklassen auf der Grundlage der Nettotonnage berechnet und - Anwendung des regulären Ertragsteuersatz auf diesen Gewinn - Reguläre Besteuerung für nicht qualifizierende Tätigkeiten unter Gewinnaufteilung - Keine zusätzliche Besteuerung von Kapitalgewinne - Entstehung von latente Steuerverbindlichkeiten für stille Reserven bei Eintritt in das System, Wegfall nach Sperrfrist	- Entscheidung für Anwendung des Modells im ersten Jahr, in dem der Steuerpflichtige Schifffahrtstätigkeiten ausübt - Bindung für 10 Jahre an entsprechende Entscheidung
Ergänzende und abweichende Regelungen:		
Belgien	✓	- Entscheidung für Anwendung des Modells jederzeit möglich
Bulgarien	✓	- Bindung für 5 Jahre an entsprechende Entscheidung
Dänemark	- teilweise auch Einkünfte aus Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Schiffen	✓
Deutschland	- auch Einkünfte aus Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Schiffen	- Eintragung in inländisches Schiffsregister
Estland	✓	- Entscheidung für Anwendung des Modells jederzeit
Finnland	✓	✓
Frankreich	Erhöhung der Nettotonnage um bestimmte Einkünfte	✓
Irland	✓	✓
Italien	- teilweise auch Einkünfte aus Veräußerungsgewinnen aus dem Verkauf von Schiffen	✓
Kroatien	✓	✓
Lettland	- zusätzlich Verrechnungskoeffizienten bei Berechnung	✓
Niederlande	- Schiffsmanagementunternehmen erhalten eine Reduzierung von 75 % der berechneten Tonnagesteuergewinne - in bestimmten Fällen wird der Gewinn um 1,77 € pro Tag pro 1.000 Nettotonnen erhöht, wenn die Nettotonnage des Schiffs 50.000 übersteigt	✓
Norwegen	- Reduzierung der Tonnagesteuer um bis zu 25% für Schiffe, die bestimmte Umweltstandards erfüllen	✓
Polen	✓	✓
Portugal	- Erstes Jahr: 50% Reduzierung des zvE - Zweites Jahr: 25% Reduzierung des zvE - 10-20% Reduzierung des zvE für Schiffe über 50.000 Nettotonnen beim Erreichen bestimmter Umweltstandards	- Bindung für 5 Jahre an entsprechende Entscheidung
Schweden	✓	✓
Slowenien	✓	✓
Spanien	- Tage, an denen das jeweilige Schiff nicht zur Verfügung stand, werden nicht in Berechnung aufgenommen	✓
UK	- bestimmte Veräußerunggewinne, sind ganz oder teilweise von der Steuerpflicht ausgeschlossen	✓

Land	Antragsberechtigte Person	Erfordernisse an die Schiffe
Griechisches Modell	Alle Unternehmer	Grds. alle Seeschiffe (auch Bareboat-Charter und Leasingschiffe)
Ergänzende und abweichende Regelungen:		
Griechenland	✓	✓
Malta	- juristische Personen, die als "Schiffsorganisation" qualifiziert sind	Bareboat-Vercharterung von Schiffen nur begünstigt, wenn Schiffe entweder an eine andere Schifffahrtsorganisation innerhalb derselben Gruppe verchartert werden oder wenn das Schiff aufgrund kurzfristiger Überkapazität iRv Bareboat-Vercharterung verchartert wurde und die Charterdauer 3 Jahre nicht überschreitet
Zypern	- Steuerinländer - natürliche Personen als Schiffseigner - juristische Personen als Charterer/ Manager	Einschränkungen für Bareboat-Vercharterung an Dritte

Land	Begünstigte Tätigkeiten
Griechisches Modell	- Betrieb eines Schiffes im internationalen Seeverkehr - Managementtätigkeiten in Bezug auf das Schiff durch Schiffseigentümer/ -charterer
Ergänzende und abweichende Regelungen:	
Griechenland	✓
Malta	- Schlepper- und Baggertätigkeiten (weitere Voraussetzungen) - Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit dem Seeverkehr, sofern bestimmte Schwellenwerte nicht überschritten werden
Zypern	- Schlepper- und Baggertätigkeiten (weitere Voraussetzungen) - Nebentätigkeiten im Zusammenhang mit dem Seeverkehr, sofern bestimmte Schwellenwerte nicht überschritten werden

Land	Berechnungsmethode & Kapitalerträge	Lock-In-Periode
Griechisches Modell	- Berechnung der steuerpflichtige Tonnage eines Schiffs basierend auf Koeffizienten, die feste Tonnagegrößengruppen verwenden - Multiplikation des Koeffizienten mit der steuerpflichtigen Bruttotonnage (nicht Nettotonnage) - Steuersatz basierend auf Alter des Schiffs - keine Erhebung weiteren Körperschaftsteuern oder Quellensteuern auf Dividenden	- Bindung für 10 Jahre an entsprechende Entscheidung
Ergänzende und abweichende Regelungen:		
Griechenland	- 5 Tonnagegrößengruppen - keine Besteuerung in den ersten 6 Jahren für im Inland gefertigte und unter inländischer Flagge fahrende Schiffe - 50% Reduktion für Schiffe, die regelmäßige Routen zwischen griechischen und ausländischen Häfen oder ausschließlich zwischen ausländischen Häfen befahren	✓
Malta	- 8 Tonnagegrößengruppen mit fester Tonnagebesteuerung pro Gruppe - Reduzierung von 30% für Schiffe jünger als 10 Jahre - Erhöhung der Steuer von 5-50% für Schiffe älter als 15 Jahre	✓
Zypern	- 5 Tonnagegrößengruppen - Erhöhung der Besteuerung um 30% und 60% für bestimmte ausländische Flaggen - Berechnung basiert auf Nettotonnage - bis zu 30% Reduzierung des zvE für Schiffe beim Erreichen bestimmter Umweltstandards	✓

7. Weitere steuerliche Fördermaßnahmen

81. Neben den Tonnagesteuerregelungen sind in etlichen EU-Mitgliedstaaten in unterschiedlichem Umfang und unterschiedlicher Ausgestaltung gemäß den Seeverkehrsleitlinien zulässige zusätzliche Steuererleichterungen für die Schifffahrtsunternehmen und/oder die Beschäftigung von Seepersonal vorgesehen.

7.1 Spezielle Abschreibungsregelungen für Schifffahrtsunternehmen

82. In den Niederlanden und Spanien existieren beispielsweise (mit unterschiedlichen Voraussetzungen) Steuervergünstigungen in Form von speziellen Abschreibungsregeln für Schiffe. Danach können Schifffahrtsunternehmen, die nicht zur Tonnage optiert haben, eine beschleunigte Abschreibung auf Schiffe vornehmen. Für Schiffe, die sich nicht für die Tonnagegewinnermittlung qualifizieren, existiert in den Niederlanden die Möglichkeit einer degressiven Abschreibung.

83. Das spanische Unternehmenssteuerrecht sieht darüber hinaus Sonderregelungen für eine frühe und beschleunigte Abschreibung bestimmter im Rahmen von Finanzierungsleasingverträgen erworbener Schiffe vor.

84. Seit der Herausnahme von Seeschiffen aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG existiert im deutschen Steuerrecht dagegen keine spezielle Abschreibungsregelung mehr für Seeschiffe, auch nicht für solche, die nicht zur Tonnagesteuer optiert haben bzw. nicht tonnagesteuerfähig sind.

7.2 Sonstige Steuererleichterungen für die Schifffahrt

85. Für unbeschränkt steuerpflichtige Schifffahrtsunternehmen, deren Unternehmensgegenstand der vollständige oder teilweise Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist, die nicht zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optiert haben, sieht das deutsche Steuerrecht in § 9 Nr. 3 S. 2ff. GewStG unter bestimmten Voraussetzungen eine gewerbesteuerliche Kürzung des Gewinns einschließlich Hinzurechnungen um 80% des Gewerbeertrags (bzw. Teils des Gewerbeertrags) vor.

7.3 Lohnsteuer

86. Eine Vielzahl von EU-Ländern bieten Steuererleichterungen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Entlohnung von Seepersonal.[112] Dabei lassen sich im Wesentlichen zwei unterschiedliche Systeme unterscheiden:

[112] U.a. Dänemark, Deutschland, die Niederlande, Norwegen und Spanien.

- Befreiung des Arbeitgebers von der Abführung der Lohnsteuer auf Einkünfte von Seeleuten und
- Reduzierung der Einkommensteuer durch pauschale Abzüge vom steuerpflichtigen Einkommen von Seeleuten.

87. In Deutschland und den Niederlanden erfolgt eine Förderung zur Senkung von Personalkosten in Gestalt der Befreiung des Arbeitgebers von steuerlichen Belastungen durch den (teilweisen) Einbehalt der durch den Arbeitgeber der Seeleute anzumeldenden und grundsätzlich abzuführenden Lohnsteuer (sog. Lohnsteuereinbehalt in Deutschland gem. § 41a Abs. 4 EStG).

88. Eine Reduzierung der Einkommensteuer ist in Norwegen und Spanien vorgesehen. In Norwegen sind pauschale Abzugsbeträge bei der Vergütung von Seeleuten festgelegt, während Spanien verschiedene Freibeträge für Lohnbestandteile gewährt.

89. Dänemark sieht beide Systeme alternativ vor, indem es Schifffahrtsunternehmen bei Eintragung der Schiffe in das dänische internationale Schiffsregister nach dem dänischen Nettolohnregime eine Steuervergünstigung in Form von reduzierten Personalkosten durch Zahlung von Nettolöhnen an Seeleute gewährt (DIS-Regime) und bei Nichteintragung pauschale Werbungskostenabzugsbeträge auf das Einkommen der Seeleute vorsieht.[113]

[113] Die Vergünstigungen bestehen aus einer vollständigen Befreiung von Sozialversicherungsbeiträgen und einer fast vollständigen Befreiung der Arbeitnehmer von Sozialversicherungsbeiträgen für alle Seeleute, die an Bord von Schiffen im Seeverkehr oder zu Baggerarbeiten auf See beschäftigt sind.

E. Tonnagebesteuerung in Deutschland

90. Im Folgenden werden die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Tonnagebesteuerung in Deutschland erläutert sowie die politischen Motive zur Einführung und Erhaltung der Tonnagebesteuerung.

I. Historie und Hintergrund der Einführung der Tonnagesteuer in Deutschland

91. Die im Jahre 1999 in Deutschland eingeführte Möglichkeit zur Optierung zur Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG blickt auf eine inzwischen rund 25-jährige Erfolgsgeschichte zurück.

92. Bis zur Einführung des § 5a EStG sah die Vorgängerregelung des § 34c Abs. 4 EStG a.F. bereits in ihrer im Jahr 1958 eingeführten Fassung vor, dass „bei Einkünften unbeschränkt Steuerpflichtiger aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr [...] 50 vom Hundert der Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr als ausländische Einkünfte im Sinne des Satzes 1 gelten."[114]

93. Schon zum Zeitpunkt der Einführung des § 34c Abs. 3 EStG im Jahr 1958 war dem deutschen Gesetzgeber der massive steuerregulatorische Wettbewerb innerhalb der internationalen Seeschifffahrtsbranche durch Drittstaaten bekannt, der zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen und Ausflaggungen von Schiffen sowie der Abwanderung von Seeschifffahrtsunternehmen führte. In der Gesetzesbegründung hierzu wird nämlich ausgeführt, dass „*die Regelung für erforderlich gehalten wurde, um damit die Seeschifffahrt instand zu setzen, dem Sondertatbestand des Wettbewerbs der „billigen Flaggen" zu begegnen. Bei der Erörterung dieses Problems zeigt es sich, dass die Seeschifffahrt mit den sonst üblichen Mitteln (z.B. Zölle, Kontingente) vor diesem unfairen Wettbewerb nicht geschützt werden kann. Selbst die OEEC,*[115] *die sich in ihren zuständigen Gremien mit diesem Problem befasst hat, konnte nur den Vorschlag machen, dass jedes Land seiner Seeschifffahrt auf nationaler Ebene, auch durch steuerliche Maßnahmen, helfen solle.*"[116]

94. Die Möglichkeit für Seeschiffsunternehmen gemäß § 5a EStG zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optieren zu können wurde mit dem Seeschifffahrtsanpassungsgesetz vom 9. September 1998 in Deutschland mit Wirkung ab 1999 eingeführt[117] Mit dem Gesetz wurden mehrere steuerliche

[114] Vgl. BGBl. I 1958, 481.
[115] Die OEEC ist die Vorgängerorganisation der heutigen OECD.
[116] Vgl. BT-Drs. 260 zu 448 S. 11.
[117] Vgl. BGBl. I 1998, 2865.

Anreize und Subventionsprogramme abgelöst, die im Ergebnis letztlich nicht die angestrebten Ziele erreicht hatten.[118]

II. Gesetzesbegründungen zur Einführung der Tonnagesteuer nach § 5a EStG

95. Die Zielrichtung des § 5a EStG ergibt sich bereits aus der Gesetzesbezeichnung, mit dem dieser in das EStG eingefügt wurde: „Gesetz zur Anpassung der … steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard."[119] Die Gesetzesbegründung hebt hervor, dass die deutsche Handelsflotte unter der Bundesflagge einem intensiven internationalen Wettbewerb ausgesetzt ist und nur in Anpassung an die internationalen Rahmenbedingungen fortbestehen kann.[120] Als rohstoffarmes, aber exportorientiertes Land ist Deutschland auf einen erfolgreichen Außenhandel insbesondere über See angewiesen.[121] Die maritime Industrie und der Transport von Industriegütern und Rohstoffen über See sind daher von existenzieller Bedeutung.[122] Ohne sie wäre die deutsche exportorientierte Volkswirtschaft nicht wettbewerbsfähig.[123] Trotz der großen Bedeutung, die Bundesregierung, Bundesrat und Küstenländer der Erhaltung des maritimen Standorts Deutschland und der deutschen Handelsflotte beimessen und der Tatsache, dass das BVerfG den Fortbestand der deutschen Handelsflotte rechtlich den wichtigen Gemeinschaftsgütern zurechnet, konnte dem Trend zur Ausflaggung deutscher Handelsschiffe nicht entscheidend entgegengewirkt werden.[124] Da Deutschland als führende Außenhandelsnation auf eine eigene wettbewerbsfähige Handelsflotte angewiesen ist, sollten die Rahmenbedingungen für die deutsche Seeschifffahrt verbessert und denen der europäischen Nachbarländer angeglichen werden. Dabei wurde im Rahmen der Einführung des § 5a EStG auf die Einführung der Tonnagesteuer in Griechenland (1957), Malta (1973), den Niederlanden (1996) und Norwegen (1996) verwiesen und ausgeführt, dass Großbritannien (2000), Dänemark (2001) und Finnland (2003) die Einführung einer gleichartigen Steuer bereits vorbereiten würden und Italien die Gewinnbesteuerung für Reedereien von 53 % auf 7,5 % im Jahr 1998 gesenkt habe.[125] Mit § 5a EStG wurde folglich eine steuerliche Entlastung nach dem Vorbild des Art. 8c des niederländischen Einkommensteuergesetzes[126] in das deutsche EStG

---

[118] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 483: Neben Sonderabschreibungen gemäß § 82f. EStDV gab es Steuererleichterungen für die Einkünfte von Reedern, denn nach § 34c Abs. 4 EStG a.F. wurden zunächst 50% und zuletzt 80% der Einkünfte nur mit dem hälftigen Steuersatz besteuert.
[119] Gesetz zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard, BGBl. 1998 I Nr. 63, S. 2860 (sog. „Seeschifffahrtsanpassungsgesetz").
[120] Vgl. BT-Drs. 13/9722, S. 1 und 13.
[121] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 136.
[122] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 136.
[123] Vgl. BT-Drs. 17/5572 S. 2 und 7.
[124] Vgl. BT-Drs. 13/10271, S. 1.
[125] Vgl. BT-Drs. 13/10271, S. 8.
[126] Vgl. Dahm: Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr - § 5a EStG -S. 17; BT-Drs. 13/10271 S. 8.

eingefügt, um die Abgabenbelastung der im internationalen Verkehr tätigen Reedereien auf ein wettbewerbsverträgliches Niveau zu verringern und eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs an den Reedereistandort Deutschland zu erreichen (insbesondere über die Voraussetzung der Bereederung im Inland) sowie Investitionen in vorhandene und neue Arbeitsplätze zu ermöglichen.[127]

III. Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG

96. Die Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § 5a EStG erfordert die kumulative Erfüllung der folgenden Voraussetzungen seitens des Steuerpflichtigen:

- Betrieb eines/mehrerer Handelsschiffe im internationalen Verkehr
- Bereederung des/der Schiffe im Inland
- Vorliegen eines Gewerbebetriebs mit Geschäftsleitung im Inland
- Stellung eines unwiderruflichen Antrags auf Tonnagebesteuerung.

1. Betrieb eines/mehrerer Handelsschiffe im internationalen Verkehr

97. Der Betrieb eines/mehrerer Handelsschiffe im internationalen Verkehr setzt voraus, dass eigene oder gecharterte Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend (Betriebstage) zur Güter- oder Personenbeförderung zwischen inländischen und ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der hohen See eingesetzt werden, § 5a Abs. 2 S. 1 EStG. Zum Betrieb eines Handelsschiffes gehören nach § 5a Abs. 2 S. 2 EStG auch die Vercharterung eines Schiffes sowie die Neben- und Hilfsgeschäfte, die unmittelbar mit dem Betrieb des Handelsschiffes zusammenhängen, sowie die Veräußerung des Handelsschiffes und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter.

2. Bereederung im Inland

98. Die Bereederung,[128] d.h. der Schiffsbetrieb in wirtschaftlicher, technischer und personeller Hinsicht muss nach der gegenwärtigen Fassung des § 5a EStG fast ausschließlich im Inland erfolgen.

---

[127] Vgl. BT-Drs. 13/10271, S. 1 und 7 f.

[128] Nach BMF-Schreiben vom 10. Juli 2023, IV C-S2133-a/20/10001:003, DOK2023/0588565 Neufassung des Anwendungserlasses zur Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach §5a EStG (sog. Tonnagesteuer) umfasst die Bereederung eines Handelsschiffs insb. folgende wesentliche Tätigkeiten: Abschluss von Verträgen, die den Einsatz des Schiffs betreffen, Ausrüstung und Verproviantierung der Schiffe, Einstellung von Kapitänen und Schiffsoffizieren, Befrachtung des Schiffs, Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen, Erhaltung des Schiffs, Abschluss von Versicherungsverträgen über Schiff und Ausrüstung, Führung der Bücher, Rechnungslegung, Herbeiführung und Verwirklichung der Beschlüsse der Mitreeder (Korrespondentenreedern) und Tätigkeiten, die zur Einführung der erforderlichen internationalen Sicherheitscodes (International Safety Management (ISM) sowie International Ship and Port Security Code (ISPS)) notwendig sind.

Degressiver Staffeltarif pro Betriebstag nach § 5a EStG	
Gewinn pro 100 Nettotonnen (Nettoraumzahl)	**Tonnage**
0,92 €	bis zu 1.000 Nettotonnen
0,69 €	1.001 bis 10.000 Nettotonnen
0,46 €	10.001 bis zu 25.000 Nettotonnen
0,23 €	über 25.001 Nettotonnen

99. Einzelheiten zu den Voraussetzungen des § 5a EStG sind umstritten und auch knapp 25 Jahre nach Einführung der Vorschrift immer wieder Gegenstand von Diskussionen bei steuerlichen Außenprüfungen und von finanzgerichtlichen Verfahren, trotz mehrerer detaillierter Anwendungsschreiben des BMF zu § 5a EStG. Mit Hinweis auf den Subventionscharakters der Norm tendiert die Rechtsprechung allerdings grundsätzlich zu einer engen Auslegung von § 5a EStG.[129]

3. Gewerbebetrieb im Inland

100. Damit die Gewinnermittlung nach der Tonnage erfolgen kann muss das Unternehmen, das das Schiff betreibt, den Ort seiner geschäftlichen Oberleitung in Deutschland haben, d.h. den Ort, an dem alle wesentlichen Entscheidungen für den Betrieb des Schiffes getroffen werden.[130]

4. Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG

101. Die Gewinnermittlung nach der Tonnage setzt schließlich einen unwiderruflichen Antrag auf Anwendung des § 5a EStG voraus, der aus Beweisgründen schriftlich gestellt werden sollte.[131] Der Antrag ist nach § 5a Abs. 3 S. 1 EStG im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Schiffes mit Wirkung ab Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen und bindet den Steuerpflichtigen 10 Jahre an die Tonnagegewinnermittlung, § 5a Abs. 3 S. 7 EStG.

IV. Bemessungsgrundlagen zur Ermittlung der Tonnagesteuer

102. Sind die Voraussetzungen zur Anwendung des § 5a EStG erfüllt, wird der Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, pro Tag des Betriebes für jedes im internationalen Verkehr betriebene Handelsschiff je volle 100 Nettotonnen mit den folgenden Werten pro Betriebstag berechnet und so der sog. Tonnagegewinn ermittelt.

103. Die Berechnungsgrundlagen für die deutsche Tonnagesteuer (Staffeltarif und Betragswerte) sind wie auch in den meisten anderen Ländern seit der Einführung der Vorschriften zur Gewinnermittlung nach der Tonnage unverändert geblieben, während – insbesondere veranlasst durch die

[129] Vgl. Dißars in: Steuer Office Kanzlei-Edition, Tonnagebesteuerung, September 2023, HI2056959.
[130] Vgl. Dißars in: Steuer Office Kanzlei-Edition, Tonnagebesteuerung, September 2023, HI2056961.
[131] Vgl. Dißars in: Steuer Office Kanzlei-Edition, Tonnagebesteuerung, September 2023, HI2056963.

Tonnagesteuerregelungen in Belgien und Polen – die Niederlande 2009 und Finnland 2011 ihre Staffeltarifwerte erheblich reduziert haben, vor allem für große Schiffe (vgl. 74).

104. Von dem Tonnagegewinn sind grundsätzlich sämtliche laufenden Gewinne aus dem Schiff abgegolten und dieser umfasst nach § 5a Abs. 5 S. 1 EStG auch den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn.

105. Der so ermittelte Tonnagegewinn wird sowohl in Gewinn- und Verlustphasen besteuert. Soweit der Gewinn des Unternehmens nicht auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, ist der übrige Gewinn/Verlust nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (sog. Mischbetrieb). Darüber hinaus werden Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern ebenfalls sonderbesteuert, was aufgrund der Notwendigkeit der Bildung sogenannter Unterschiedsbeträge nach § 5a Abs. 4 EStG in Einzelfällen sogar zu einer Übergewinnbesteuerung für betroffene Reedereien führen kann, wenngleich nach der Abschaffung des sogenannten Kombinationsmodells zum Jahr 2006 die grundsätzliche Relevanz der Entstehung solcher Unterschiedsbeträge sehr deutlich abgenommen hat.[132]

[132] Vgl. Dahm, Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr - § 5a EStG -, Anm. 97.

F. Kritische Diskussion der deutschen Tonnagebesteuerung

106. Im Folgenden werden die Ergebnisse bisher erfolgter wissenschaftlicher Evaluierungen der Effekte der Tonnagebesteuerungsregime erläutert sowie eine kritische Auseinandersetzung zur Notwendigkeit steuerlicher Fördermaßnahmen der internationalen Seeschifffahrt dargelegt und schließlich Vorschläge für eine zukunftsgerichtete Anpassung der Tonnagebesteuerungsregelungen unterbreitet.

I. Bekenntnis der Regierungskoalition zur Maritimen Agenda 2025 und zu einer attraktiven Tonnagebesteuerung

107. Gemäß der von der damaligen deutschen Bundesregierung im Jahr 2017 beschlossenen Maritimen Agenda 2025 bietet die Bundesregierung den Reedern eine attraktive Tonnagebesteuerung, die insbesondere für die wichtigsten Reedereistandorte der norddeutschen Länder von herausragender Bedeutung ist. Die Bundesregierung hielt auch fest, künftig für international wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen sorgen zu wollen, damit sich der Schifffahrtsstandort und die deutsche Seeschifffahrt gut entwickeln können. Denn Deutschland sei als eine der führenden Handelsnationen auch einer der größten Schifffahrtsstandorte weltweit und die Containerschifffahrt mit einem internationalen Marktanteil von rund 30% weltweit führend. Damit sich die maritime Wirtschaft gut entwickeln könne, gelte es, das Erreichte zu halten und weiter auszubauen und mit der Schifffahrtspolitik für wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen zu sorgen.

108. Im Koalitionsvertrag 2021 bis 2025 bekannte sich die aktuelle Regierungskoalition zu den festgehaltenen Zielen der Maritimen Agenda 2025, äußerte die Absicht, auf europäischer Ebene für faire Wettbewerbsbedingungen einzutreten und den Wunsch, dass mehr Schiffe unter deutscher Flagge fahren. Derzeit prüft die Bundesregierung, wie die Attraktivität der deutschen Flagge gesteigert und die deutsche Flaggenstaatsverwaltung optimiert werden kann, als notwendige Voraussetzung um die Zahl der Schiffe unter deutscher Flagge wieder steigern zu können.

109. Im siebten Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung und Zukunftsperspektiven der maritimen Wirtschaft in Deutschland vom Juni 2021 hielt die Bundesregierung fest, dass die deutsche maritime Wirtschaft in einem intensiven europäischen und internationalen Wettbewerb steht und die Tonnagebesteuerung einen entscheidenden Beitrag zur Unterstützung des Schifffahrtsstandorts Deutschland leistet, an der die Bundesregierung aufgrund der positiven volkswirtschaftlichen Wirkung weiterhin festhalten möchte.

II. Evaluierungen der Tonnagesteuer

110. Die Evaluierung der deutschen Tonnagesteuer aus dem Jahr 2009 belegt die Angemessenheit, Erforderlichkeit und Wirksamkeit der Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EstG. Nach

verfassungsrechtlichen Maßstäben genügt bereits die abstrakte Möglichkeit der Subventionszweckerreichung, nämlich der Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reeder und der Sicherung des maritimen Standorts Deutschlands. Eine weitere Evaluierung der Tonnagesteuer in den 10 führenden maritimen Nationen der EU von Bilbao-Ubillos kam im Jahr 2021 zu einem ähnlichen Ergebnis.[133]

111. So legten das Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln) und das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in ihrem Bericht „Evaluierung von Steuervergünstigungen“ im Jahr 2009 dar, dass die Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG die gewinnabhängige Bemessungsgrundlage der Ertragsbesteuerung in eine substanzabhängige umwandelt.[134] Die Eigenschaft, dass die Vergünstigung mit zunehmenden Gewinnen steigt, bewirke, dass Schiffseigner auch in Phasen mit hohen Gewinnen nicht abwandern.[135] Durch die von § 5a EStG vorausgesetzte Durchführung der Bereederung im Inland könne der maritime Standort Deutschland gestärkt werden.[136] Die Subvention sei geeignet für das Erreichen des Subventionszwecks (Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reeder und Sicherung des maritimen Standorts Deutschlands[137]).[138] Der Bericht verweist darauf, dass der Anteil der deutschen Handelsflotte an der Weltflotte in 2007 über 8 % betrug, während er im Jahr 2000 nach der Einführung des § 5a EStG noch unter 4 % lag.[139] Zudem seien die Umsätze der deutschen Seeschifffahrt in den Jahren seit der Einführung der Tonnagesteuer deutlich gestiegen.[140] Gewinne seien unter anderem in den Bau neuer Schiffe reinvestiert und die Beschäftigtenzahl an Land im Zeitraum von 2000 bis 2005 um 24% angewachsen.[141]

---

[133] Vgl. Bilbao-Ubillos et al. European Transport Research Review, State aid, EU maritime transport policies and competitiveness of EU country fleets (2021) 13:7, S. 1.
[134] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 481.
[135] ebd. S. 477; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.
[136] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 477; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.
[137] Vgl. BT-Drs. 13/10271 S. 2; eine weitere Begründung ist die Einführung der Tonnagesteuer in vielen weiteren EU-/EWR Mitgliedstaaten und die Empfehlung der EU-Kommission für eine derartiges Instrument bzw. der OEEC (nunmehr OECD) nationale Maßnahmen zu ergreifen.
[138] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 477; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.
[139] Vgl. Elschner in Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 478.
[140] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S.478; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.
[141] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 478; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.

112. FiFo Köln und ZEW weisen zwar darauf hin, dass nicht empirisch belegt sei, inwieweit diese positive Entwicklung durch § 5a EStG beeinflusst wurde.[142] Aufgrund der besonderen Struktur des Seeverkehrs, der hohen Mobilität der Branche, dem internationalen Wettbewerb und der Bedeutung des maritimen Standorts in Deutschland ist nach dem FiFo Köln und ZEW die Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG jedenfalls angemessen und erforderlich.[143]

113. Die Studie von Bilbao-Ubillos (2021) führte eine umfassende vergleichende Analyse der Auswirkungen der wichtigsten Maßnahmen der zehn führenden maritimen Nationen in der EU auf die relative Wettbewerbsfähigkeit der von ihnen kontrollierten Flotten für den Zeitraum von 1996 bis 2011 durch.[144] Die Ergebnisse der Studie lassen den Schluss zu, dass die auf nationaler Ebene ergriffenen Maßnahmen im Seeverkehr (Tonnagesteuer, Zweitregister und andere Maßnahmen) insofern wirksam sind, als sie sich positiv auf die Wettbewerbsfähigkeit der kontrollierten Flotten ausgewirkt haben. Allerdings werden die Auswirkungen der Maßnahmen auf die Flotten der einzelnen Länder unterschiedlich bewertet, wobei die Tonnagesteuer, insbesondere in Deutschland, die größten Auswirkungen hat.[145]

114. Es ist zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG ein Mittel zur Erreichung eines bestimmten Zwecks bereits dann nach verfassungsrechtlichen Maßstäben geeignet ist, wenn mit seiner Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann. Die Geeignetheit des Mittels im Sinne der Möglichkeit, den angestrebten Zweck zu fördern, bedeutet nicht, dass der Erfolg in jedem Einzelfall auch tatsächlich erreicht wird oder erreichbar ist. Es genügt die abstrakte Möglichkeit der Zweckerreichung.[146] Ob der gewünschte Erfolg tatsächlich eintritt, ist nicht entscheidend.[147] Zudem gebührt dem Gesetzgeber auf dem Gebiet der Arbeitsmarkt-, Sozial- und Wirtschaftsordnung ein besonders weitgehender Einschätzungs- und Prognosevorrang.[148] Es ist vornehmlich Sache des Gesetzgebers, auf der Grundlage seiner Wirtschafts-, arbeitsmarkt- und sozialpolitischen Vorstellungen und Ziele und unter Beachtung der Sachgesetzlichkeiten des

---

[142] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 478; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.
[143] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 477.
[144] Vgl. Bilbao-Ubillos et al. European Transport Research Review, State aid, EU maritime transport policies and competitiveness of EU country fleets (2021) 13:7, S. 13.
[145] Vgl. Bilbao-Ubillos et al. European Transport Research Review, State aid, EU maritime transport policies and competitiveness of EU country fleets (2021) 13:7, S. 13.
[146] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.
[147] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144 mwN. auf stRspr. BVerfG, Beschluss vom 20. Juni 1984 (G10), BVerfGE 67, 157 (175); BVerfG, Urteil vom 23. Januar 1990 (Arbeitsförderungsgesetz), BVerfGE 81, 156 (192); BVerfG, Beschluss vom 10. April 1997 (Räumliche Aufenthaltsbeschränkung); BVerfGE 96, 10 (23); BVerfG, Beschluss vom 3. April 2001 (Urlaubsanrechnung), BVerfGE 103, 293 (307).
[148] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144.

betreffenden Sachgebiets zu entscheiden, welche Maßnahmen er im Interesse des Gemeinwohls ergreifen will.[149]

115. Es ist daher festzuhalten, dass sich der Gesetzgeber bei seiner wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Entscheidung, durch § 5a EStG die Rahmenbedingungen für die deutsche Seeschifffahrt im Interesse des Gemeinwohls zu verbessern, im Rahmen seines Entscheidungsspielraums hält.[150] Es ist nicht zu beanstanden, dass er dieses Ziel im Wege einer steuerlichen Subventionierung erreichen will.[151] Die Senkung der Abgabenlast fördert die Wettbewerbsfähigkeit der Betreiber von Handelsschiffen im internationalen Verkehr.[152] Diese Möglichkeit der Förderung des angestrebten Erfolgs ist ausreichend für die Annahme, dass die gewählte Maßnahme im verfassungsrechtlichen Sinn geeignet ist.[153]

116. In dem siebten Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung und Zukunftsperspektiven der maritimen Wirtschaft in Deutschland aus dem Jahr 2021 wurde unter „Die Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrstandorts“ folgerichtig festgestellt, dass die deutsche maritime Wirtschaft in einem intensiven europäischen und internationalen Wettbewerb steht, staatliche Beihilfen für den Schifffahrtsstandort Deutschland unerlässlich sind um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Handelsschifffahrt zu ermöglichen, die Tonnagebesteuerung einen entscheidenden Beitrag zur Unterstützung des Schifffahrtsstandorts Deutschland leistet und vor dem Hintergrund der positiven volkswirtschaftlichen Auswirkungen die Bundesregierung an der Tonnagesteuer auch weiterhin festhält.[154]

III. Quantifizierungsversuche zu Steuermindereinnahmen durch die Tonnagesteuer nicht seriös durchführbar

117. Eine erstmalige Quantifizierung der steuerlichen Auswirkungen der Einführung der Tonnagesteuer erfolgte durch die Bundesregierung im 21. Subventionsbericht, wobei die Daten auf Stichprobenerhebungen des Bundesrechnungshofes basierten, verbunden mit dem zutreffenden Hinweis, dass aus den geschätzten Mindereinnahmen nicht auf die Höhe etwaiger

---

[149] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 144f. mwN. auf BVerfG, Urteil vom 1. März 1979 (Mitbestimmung), BVerfGE 50, 290 (338); BVerfG, Beschluss vom 22. Mai 1979 (Schlossberg), BVerfGE 51, 193 (208); BVerfG, Beschluss vom 17. November 1992 (Sonntagsbackverbot), BVerfGE 87, 363 (383); BVerfG, Beschluss vom 3. April 2001 (Urlaubsanrechnung), BVerfGE 103, 293 (307); BVerfG, Urteil vom 28. März 2006 (Sportwetten), BVerfGE 115, 276 (308).
[150] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 145.
[151] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 145.
[152] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 145.
[153] Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, S. 145.
[154] Vgl. Die Bundesregierung, Siebter Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung und Zukunftsperspektiven der maritimen Wirtschaft in Deutschland, S. 30.

Steuermehreinnahmen für den Fall einer Abschaffung der Tonnagebesteuerung geschlossen werden kann.[155] Denn bei der Quantifizierung einer Verschärfung bzw. Änderung oder Abschaffung der Tonnagesteuer müssten Verhaltensänderungen der Schiffseigner (z.B. Verlagerung von Reedereien ins Ausland) berücksichtigt werden, was im Ergebnis zu geringeren Steuereinnahmen führen dürfte.[156]

118. Zur Abschätzung des Umfangs derartiger Reaktionen wäre weiterer erheblicher Forschungsbedarf notwendig,[157] der auch Folgewirkungen in verbundenen Bereichen innerhalb der maritimen Industrie und auch außerhalb derselben in der gesamten Volkswirtschaft evaluieren und quantifizieren müsste. Soweit ersichtlich, wurde bislang in keinem europäischen Land eine solche aufwändige Untersuchung vorgenommen. Gerade im Fall der Tonnagesteuer ist eine treffsichere Abschätzung der zukünftigen Steuermindereinnahmen zudem nur schwer möglich, da die Gewinne der Reedereien in hohem Maß an die Entwicklungen des internationalen Seeverkehrs und der dort erzielbaren Frachtraten gekoppelt sind.[158]

119. Folglich wurde bereits im Jahr 2009 die Ansicht vertreten, dass auch eine repräsentative Stichprobe für die Quantifizierung der Steuermindereinnahmen ausreichend sei und das vom BMF angewandte Messverfahren grundsätzlich als tauglich zu bewerten sei.[159]

---

[155] Vgl. BT-Drs. 16/6275 S. 255; Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 484 f.
[156] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 477, 484.
[157] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 477.
[158] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 484.
[159] Vgl. Elschner in: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 485.

Jahr	Steuermindereinnahmen in Mio. €	Fundstelle
1999	47,55	Erwarteter Wert bei Einführung des § 5a EStG
2000	50,11	Erwarteter Wert bei Einführung des § 5a EStG
2001	56,29	Erwarteter Wert bei Einführung des § 5a EStG
2002	70	Koch/Steinbrück-Papier
2003	70	Kieler Wissenschaftler Alfred Boss
2003	301,9	Martinen
2004	70	Kieler Wissenschaftler Alfred Boss
2004	333,5	Martinen
2005	900	21. Subventionsbericht
2005	70	Kieler Wissenschaftler Alfred Boss
2005	410,9	Martinen
2006	600	21. Subventionsbericht
2006	70	Kieler Wissenschaftler Alfred Boss
2006	535,8	Martinen
2007	500	21. Subventionsbericht
2007	694,15	Martinen
2008	500	21. Subventionsbericht
2009	40	23. Subventionsbericht
2010	190	23. Subventionsbericht
2011	370	23. Subventionsbericht
2011	140	24. Subventionsbericht
2012	520	23. Subventionsbericht
2012	0	24. Subventionsbericht
2013	0	24. Subventionsbericht
2014	0	24. Subventionsbericht
2015	0	25. Subventionsbericht
2015	20	26. Subventionsbericht
2016	0	25. Subventionsbericht
2017	0	27. Subventionsbericht
2018	0	27. Subventionsbericht
2019	0	27. Subventionsbericht
2020	0	27. Subventionsbericht

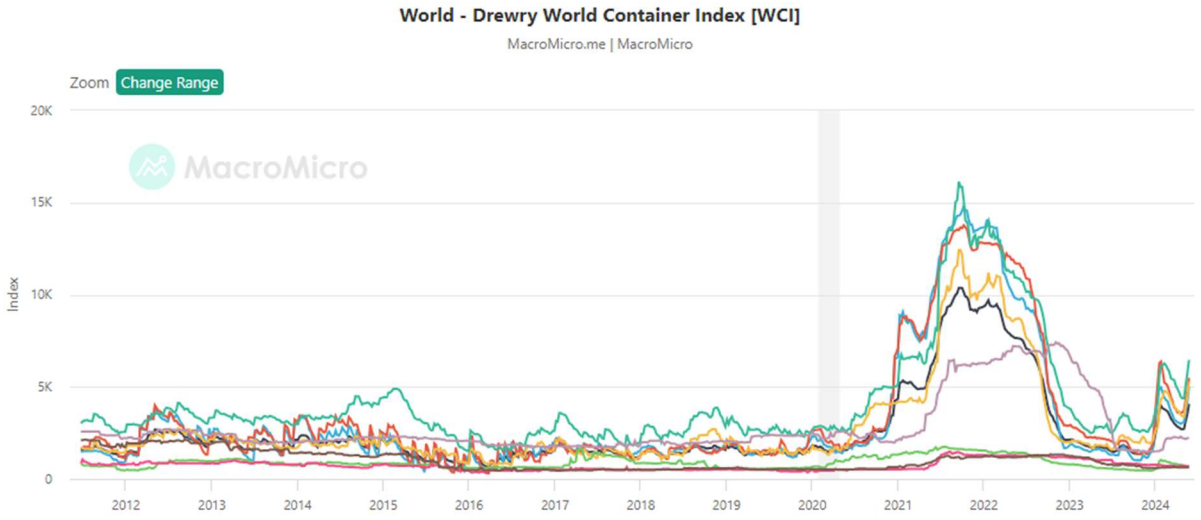
120. Verschiedene vorliegende Schätzungen für die Jahre 1999 bis 2020 beziffern die durch die Tonnagesteuer verursachten Steuermindereinnahmen auf ein Volumen von 40 – 700 Mio. Euro pro Jahr.[160]

121. Herauszuheben ist hierbei die Arbeit von Martinen[161], der in Folge eines dezidierten Vergleichs der Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § 5a EStG mit einer (fiktiv unterstellten) Normalbesteuerung von Unternehmen der Containerschifffahrt basierend auf ermittelten durchschnittlichen Bruttoraumzahlen (BRZ) des Bestands von Handelsschiffen unter wirtschaftlicher Kontrolle deutscher Reeder ab 1.000 BRZ, durchschnittlichen Bau- bzw. Anschaffungskosten und durchschnittlichen Kapitalmarktrenditen Steuermindereinnahmen für die Jahre 2004 (302 Mio. Euro), 2004 (333,5 Mio. Euro), 2005 (411 Mio. Euro), 2006 (536 Mio. Euro) und 2007 (694 Mio. Euro)

[160] Vgl. Voß, Paul, Steuerschätzung in der Seeschifffahrt – ein Faß ohne Boden?, HANSA International Maritime Journal – 149. Jahrgang – 2012 – Nr. 11, 2012, S. 114.
[161] Vgl. Martinen, Jens-Ragnar, Die Tonnagesteuer- Eine ökonomische Analyse, Verlag Peter Lang, Frankfurt am Main, 2010.

als Untergrenze ermittelt.[162] Einschränkend verweist Martinen darauf, dass bei seinen Berechnungen keine möglichen Verhaltensänderungen antizipiert wurden, die in Folge einer Abschaffung der Tonnagesteuer z.B. zu einer Standortverlegung der Seeschifffahrtsunternehmen führen und einen gegenläufigen Effekt bewirken könnten, der dazu führen würde, dass die Steuereinnahmen von Unternehmen der internationalen Seeschifffahrt im Extremfall auf Null sinken würden.[163]

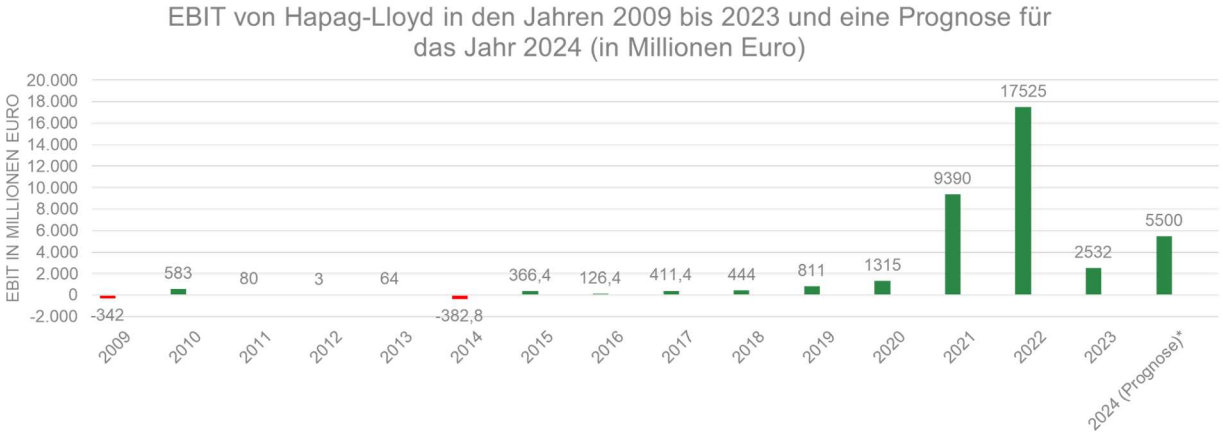
122. Die Bundesregierung geht in ihrem 29. Subventionsbericht für die Jahre 2021 bis 2024 von durch die Tonnagesteuer verursachten Steuermindereinnahmen von 7,9 Mrd. Euro für 2021, 11,1 Mrd. Euro für 2022, 2,2 Mrd. Euro für 2023 und 1,3 Mrd. Euro für 2024 aus. Abgesehen davon, dass es sich hierbei wie bereits erläutert letztlich um rein fiktive Steuermindereinnahmen handeln dürfte, weil viele der betroffenen Schifffahrtsunternehmen ohne die Möglichkeit einer Optierung zur Tonnagesteuer den deutschen Standort aufgeben dürften, darf nicht verkannt werden, dass diese Zahlen aus einmaligen Sondereffekten resultieren, wie den Auswirkungen der Corona-Pandemie (2020 bis 2022), den Auswirkungen des russischen Angriffskriegs auf die Ukraine (2022), des Israel-Hamas-Krieges (2023) und der Huthi-Rebellenangriffe auf Schiffe im Roten Meer und Indischen Ozean (2024). So haben die vorgenannten Ereignisse zu zeitweise extrem hohen Frachtraten geführt, während sich aktuell eine Normalisierung auf etwa das Vor-Corona-Pandemie-Niveau abzeichnet bzw. jedenfalls vor der kritischen Situation im Roten Meer schon wieder über einen längeren Zeitraum abgezeichnet hatte (vgl. World Drewry World Container Index 2012 bis 2024 (WCI)).



Quelle: Macromicro.me, World - Drewry World Container Index (WCI), abrufbar unter: https://en.macromicro.me/charts/44756/drewry-world-container-index, mwN auf Drewry.

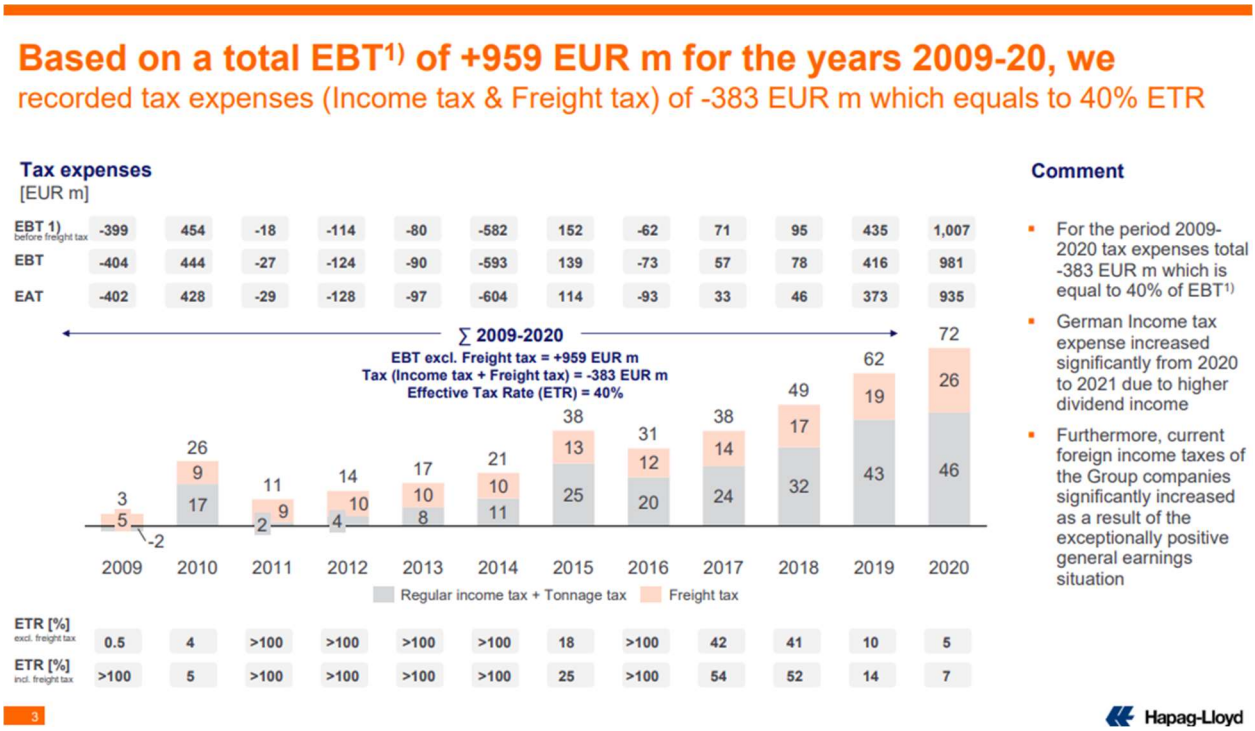
[162] Vgl. Voß, Paul, Steuerschätzung in der Seeschifffahrt – ein Faß ohne Boden?, HANSA International Maritime Journal – 149. Jahrgang – 2012 – Nr. 11, 2012, S. 114 ff.
[163] Vgl. Voß, Paul, Steuerschätzung in der Seeschifffahrt – ein Faß ohne Boden?, HANSA International Maritime Journal – 149. Jahrgang – 2012 – Nr. 11, 2012, S. 117.

123. Dies verdeutlichen neben dem World Drewry World Container Index auch die beiden nachstehenden Übersichten der Geschäftsergebnisse der umsatzstärksten deutschen Reederei Hapag-Lloyd AG sowie der dänischen Reederei Maersk. Hinsichtlich der Hapag-Lloyd AG ist anzumerken, dass die Ergebnisse der Jahre 2021 und 2022 die höchsten, in der 150-jährigen Firmengeschichte jemals erzielten Gewinne darstellen und einige Jahre zuvor noch wiederholt dreistellige Millionenverluste (2009 und 2014) bzw. lediglich sehr geringe Gewinne erzielt wurden (vgl. nachfolgende Grafik).



Quelle: Hapag-Lloyd AG, "Ebit von Hapag-Lloyd in den Jahren 2009 bis 2023 und eine Prognose für das Jahr 2024 (in Millionen Euro)." Statista, Statista GmbH, 14. März 2024, https://de.statista.com/statistik/daten/studie/325511/umfrage/ebit-von-hapag-lloyd/

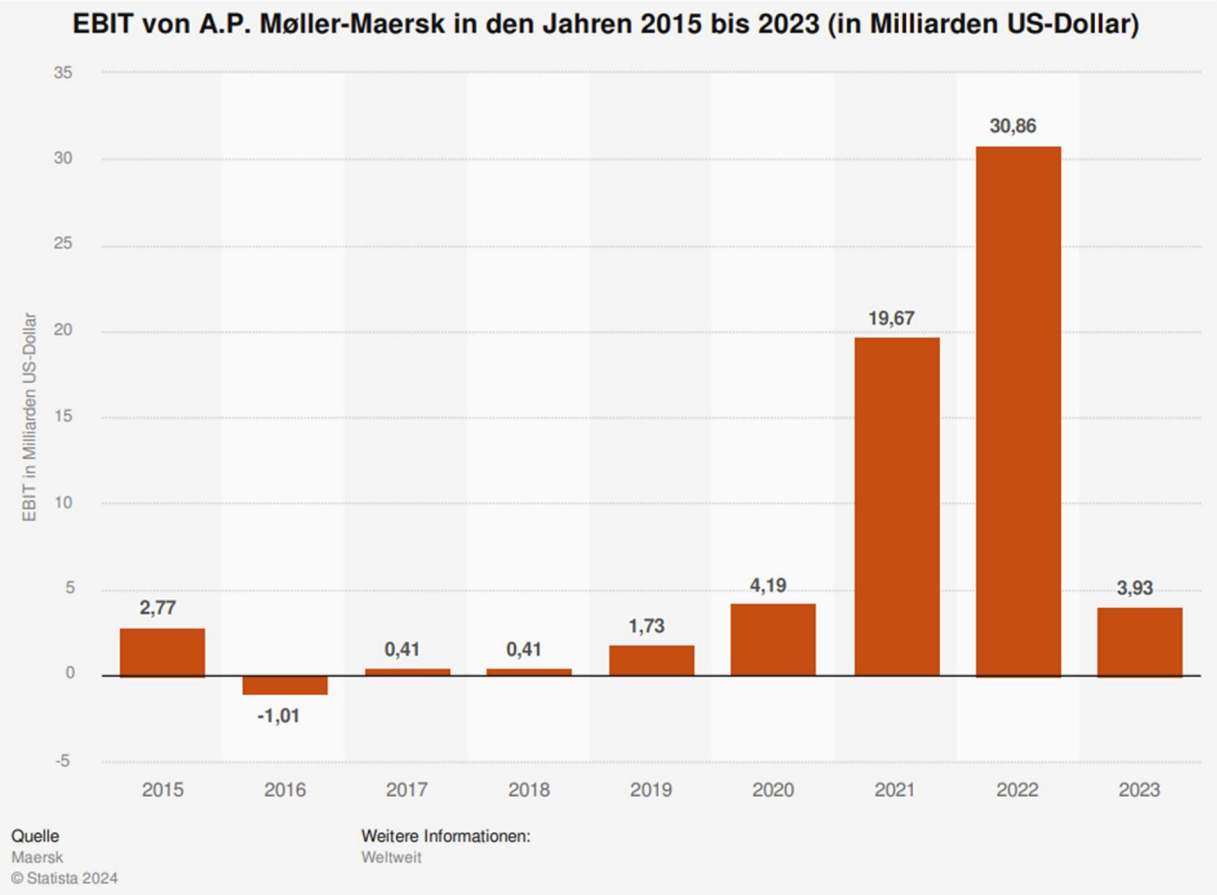
124. Ebenfalls ist auf die Besonderheit hinzuweisen, dass Unternehmen, die zu der Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG optiert haben und einen Verlust erzielen, dennoch die Tonnagesteuer zahlen müssen und im Gegensatz zu normalbesteuerten Unternehmen Verluste in folgenden Jahren, in denen Gewinne erzielt werden, nicht z.B. in Form gebildeter Verlustvorträge nutzen können. Aus der nachfolgenden Übersicht der Hapag-Lloyd AG ist zu entnehmen, dass die Steuerquote der Reederei basierend auf einem Gewinn vor Steuern von 959 Mio. Euro für die Jahre 2009-2020 und Steueraufwendungen (inkl. ausländischer Frachtsteuern) von 383 Mio. Euro bei durchschnittlich fast 40% p.a. lag (hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass nicht alle Einkünfte von Schifffahrtsunternehmen der präferierenden Besteuerung nach der Tonnage unterliegen, sondern zum Teil auch normalbesteuert werden).



Quelle: Hapag-Lloyd AG, 2024.

125. Unstrittig wies die Hapag-Lloyd AG in den Rekordjahren 2021 bis 2023 aufgrund der pandemiebedingten Sondereffekte (so auch die Bundesregierung im 29. Subventionsbericht) eine sehr geringe Konzernsteuerquote aus, doch bereits im Jahr 2024 stieg die Steuerquote angabegemäß wieder auf ca. 20% an.

126. Ein vergleichbares Bild ergibt sich aus der Betrachtung der veröffentlichten Zahlen für die mit Stand April 2024 weltweit zweitgrößte Reederei A. P. Møller-Mærsk mit Hauptsitz in Dänemark.



Quelle: Maersk, 2024, EBIT von A.P. Møller-Maersk in den Jahren 2015 bis 2023 (in Milliarden US-Dollar). Statista. Statista GmbH, abrufbar unter: https://de.statista.com/statistik/daten/studie/267960/umfrage/ebit-von-apm-maersk/

127. Aus den vorstehenden auf besondere Ereignisse zurückzuführenden Rekordgewinnen zu schließen, dass Deutschland in der Vergangenheit und in der Zukunft massive Steuermindereinnahmen aus der Tonnagesteuer erwachsen sind oder werden, ist angesichts der historisch nachprüfbaren Ergebnisse der Großreedereien über einen längeren Zeitraum widerlegbar. Diese Rekordergebnisse, können und sollten somit nicht zum Anlass genommen werden, das bewährte Steuerregime der Tonnagesteuer für im internationalen Verkehr tätige Seeschifffahrtsunternehmen einzuschränken oder gar abzuschaffen.

IV. Auseinandersetzung mit Kritik an der Gewinnermittlung nach der Tonnage § 5a EStG

128. Die deutschen Regelungen zur Tonnagegewinnermittlung gemäß § 5a EStG sind seit ihrem Bestehen immer wieder Gegenstand von Diskussionen gewesen. Dabei wurden gelegentlich auch Verschärfungen oder gar eine Abschaffung gefordert. Zuletzt empfahl der Bundesrechnungshof in seinem Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages vom 17. Mai 2024 vor dem Hintergrund errechneter bzw. angenommener Steuermindereinnahmen aus

der Tonnagebesteuerung für die Jahr 2021 bis 2024 von mehr als 22,5 Mrd. Euro eine Begrenzung der steuerlichen Begünstigung zu erwägen, die Höhe der Tonnagebesteuerung neu zu bewerten und z.B. durch eine Erhöhung der Berechnungsparameter an die wirtschaftliche Realität anzupassen. Die Forderung der Anpassung der Tonnagesteuer an die wirtschaftliche Realität wird dem äußerst volatilen wirtschaftlichen Umfeld, in dem sich Seeschifffahrtsunternehmen bewegen, nicht gerecht. Die Ertragslage von Seeschifffahrtsunternehmen ist, wie oben unter 14 in Kapitel A. bereits näher erläutert und nachgewiesen, erheblichen periodischen Schwankungen ausgesetzt, die aus globalen Trends wie z.B. der Entwicklung der Frachtraten und dem Auf- und Abbau von Überkapazitäten in der Welthandelsflotte resultiert.

129. Beispielsweise betrug das durchschnittliche Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT) der Hapag-Lloyd AG als größter deutscher Reederei (und fünftgrößter Reederei weltweit) in der Dekade von 2009 bis 2019 lediglich 216,4 Mio. Euro. Das Gesamtergebnis war in diesem Zeitraum sogar in 6 Jahren negativ. Die Rekordergebnisse der Jahre 2021 (EBIT: 9,3 Mrd. Euro, Gesamtergebnis 9,09 Mrd. Euro) und 2022 (EBIT: 17,53 Mrd. Euro, Gesamtergebnis 17,04 Mrd. Euro) sind zu einem großen Teil auf den extremen Anstieg der weltweiten Frachtraten in Folge verschiedener globaler politischer Ereignisse (und insbesondere die Auswirkungen der COVID-19-Pandemie) zurückzuführen und geben nicht die tatsächliche wirtschaftliche Realität der Seeschifffahrtsunternehmen wieder, wie insbesondere die Ergebnisse der Jahre 2009 – 2020 zeigen.

130. Zwar ist der steuerliche Effekt der vergleichsweise konstanten Steuerbelastung durch die Tonnagebesteuerung in besonders umsatzstarken Jahren exponentiell positiv. Die oftmals nicht betrachtete Kehrseite der Medaille bzw. das Wesen der Tonnagesteuer (an die sich die Unternehmen für einen Zeitraum von mindestens 10 Jahren binden müssen) führt aber dazu, dass die Unternehmen auch in verlustigen Jahren, im Gegensatz zu normalbesteuerten Unternehmen, Steuern in derselben Höhe zahlen müssen. Zusätzlich ist es Unternehmen, die zu der Besteuerung nach der Tonnage optiert haben, nicht möglich erlittene Verluste, z.B. in Form von Verlustvorträgen bzw. Verlustrückträgen, in folgenden Jahren bzw. im Vorjahr gewinnmindernd zu nutzen. Zu der wirtschaftlichen Realität gehört auch, dass die Rekordergebnisse der Seeschifffahrtsunternehmen in den Jahren 2021 und 2022 deutlich niedriger ausgefallen wären, wenn die in der vorangegangenen Dekade erlittenen Verluste nutzbar gewesen wären bzw. hätten geltend gemacht werden können.

131. Eine Erhöhung der Berechnungsparameter der Gewinnermittlung nach der Tonnage würde die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Seeschifffahrtsunternehmen im internationalen Vergleich empfindlich beeinträchtigen und ist vor dem Hintergrund, dass Deutschland wie in Textziffer 76, Kapitel D.III.34 gezeigt, aufgrund der aktuellen Berechnungsparameter und der vergleichsweise hohen ertragsteuerlichen Belastung von 29,94% im Ergebnis bereits die höchste Tonnagesteuer im europäischen Vergleich bzw. unter den EU-Mitgliedstaaten mit einem Tonnagesteuersystem erhebt, unangebracht.

132. Aufgrund der hohen Wettbewerbsintensität in der internationalen Seeschifffahrt, in der deutsche Reedereien mit Unternehmen in niedrig oder gar nicht besteuernden Ländern (wie z.B. Singapur, die Türkei oder den Vereinigten Arabischen Emiraten) konkurrieren, die Steuerbelastung die einzige maßgebliche national beeinflusste Kostenposition ist und Kundenentscheidungen im Wesentlichen nicht vom Standort der jeweiligen Reederei sondern von betriebswirtschaftlichen, kostenabhängigen Parametern abhängen, ist davon auszugehen, dass eine weitere Erhöhung der Tonnagesteuer oder im Extremfall gar eine Abschaffung dieser, deutsche Reedereien zu einer Standortverlegung zwingen würde. Denn ein derartiger Wettbewerbsnachteil kann in einem äußerst globalisierten und wettbewerbsintensiven Markt nicht durch Kosteneinsparungen oder anderweitige operative optimierende Maßnahmen ausgeglichen werden. Der der Seeschifffahrtsbranche immanente hohe Mobilitätsgrad, die vergleichsweise geringe Standortbindung und nicht vorhandene Regelungen für eine Exit-Besteuerung von tonnagebesteuerten Unternehmen lassen die Hürde für eine Sitzverlegung sehr gering ausfallen.

133. Die weitgehende Abwanderung der deutschen Seeschifffahrtsindustrie hätte aufgrund der in Kapitel C.I dargelegten herausragenden volkswirtschaftlichen Bedeutung für den Seeschifffahrtsstandort Deutschland verheerende Auswirkungen. Neben dem Wegfall der direkten Steuereinnahmen durch die Tonnagesteuer, des indirekten Steueraufkommens des mit der Seeschifffahrt eng verbundenen verarbeitenden Gewerbes und der exportorientierten deutschen Industrie, dem Verlust des Lohnsteueraufkommens und der Sozialversicherungsbeiträge der in der Seeschifffahrt beschäftigten Arbeitnehmer, hätte die Abwanderung deutscher Reedereien auch erhebliche negative Auswirkungen auf die Beschäftigung in Deutschland, das volkswirtschaftliche Wachstum und nicht zuletzt die aufgrund verschiedener weltweit entstandener politischer Konflikte in der nahen Vergangenheit, wieder akut gewordene Frage der Versorgungssicherheit der Bundesrepublik Deutschland im Krisenfall. Diese zu erwartenden direkten negativen Auswirkungen einer weiteren Erhöhung oder Abschaffung der Tonnagebesteuerung in Deutschland werden im Rahmen der Überlegungen hinsichtlich etwaiger Steuermindereinnahmen durch die Tonnagebesteuerung regelmäßig überhaupt nicht berücksichtigt.

134. Vor diesem Hintergrund wäre ein nationaler Alleingang in Form einer erhöhten Besteuerung bzw. im Extremfall gar die Abschaffung der Tonnagebesteuerung mit erheblichen Risiken für den Seeschifffahrtstandort Deutschland verbunden. Ein alternatives und auf EU-Ebene zulässiges Mittel mit vergleichbaren Anreizwirkungen wie die Tonnagebesteuerung existiert ersichtlich nicht, mit Ausnahme der darüberhinausgehenden Vergünstigungen außerhalb Europas, die häufiger sogar eine Nullbesteuerung für Seeschifffahrtsunternehmen vorsehen. Ein ähnlich wirkendes Instrumentarium zur Förderung der Seeschifffahrt und ihrer Wettbewerbsfähigkeit, das für die Zielerreichung besser geeignet ist als die Tonnagesteuer, gibt es offensichtlich auch aus der Perspektive anderer EU-Seeschifffahrtstandorte nicht, sodass weder eine Verschärfung noch eine Abschaffung

der Tonnagesteuer nach alledem vorteilhaft erscheinen können.[164] Vielmehr besteht in letzter Zeit im Gegenteil ein Trend zur Optimierung der Systeme im Detail, wie die Reformen in den Niederlanden und Finnland (zur Reduzierung von Bemessungsgrundlage und damit der Steuerbelastung) bzw. in den Niederlanden, Norwegen und Dänemark (zur Erweiterung der Begünstigung generell auch auf Offshoreschiffe und -tätigkeiten) belegen, um nur einige zu nennen.[165] Aktuell erwägt auch Schweden sein erst 2017 eingeführtes Tonnagesteuersystem auszuweiten, da es nach schwedischer Einschätzung bislang nicht wettbewerbsfähig genug ausgestaltet ist, insbesondere wegen der Nichtbegünstigung von Offshoreschiffen, wie eine Ende 2023 abgeschlossene Evaluation ergeben hat.

135. Es erscheint somit angebracht, die deutschen Regelungen zur Gewinnermittlung nach der Tonnage beizubehalten und diese zukünftig möglichst durch eine konsequente Ausschöpfung des europäischen Beihilferechtsrahmen an die modernen und von der Europäischen Kommission genehmigten Tonnagesteuerregime anderen EU-/EWR- Staaten, wie zum Beispiel Dänemark, die Niederlande oder Norwegen, anzupassen, um die deutsche Tonnagebesteuerung zu optimieren, insbesondere mit Blick auf den für die Umsetzung der Energiewende essentiellen Bereich der Offshore-Tätigkeiten.

V. Anpassungsbedarf des § 5a EStG an andere EU-Mitgliedstaaten

136. Hinsichtlich der Tonnagesteuer schöpfen die EU-/EWR-Mitgliedstaaten den Förderrahmen der Seeverkehrs-Leitlinien wie bereits erläutert in unterschiedlichem Umfang aus. Die europäischen (Nachbar-)Länder Dänemark, Finnland, Niederlande, Norwegen und Spanien haben kürzlich ihre Tonnagesteuerregelungen im Rahmen des nach den EU-Seeverkehrsleitlinien (bzw. den dazu ergangenen Entscheidungen der Kommission) zulässigen Förderhöchstrahmens ausgeweitet und diesen damit umfassend ausgeschöpft. Auch Schweden hat, basierend auf einer Evaluation des erst 2017 eingeführten Tonnagesteuersystems, bereits einen Ausweitungsbedarf erkannt. Dagegen sind die deutschen Tonnagesteuerregelungen seit ihrer Einführung nahezu unverändert geblieben, sodass sie insbesondere die jüngsten wichtigen Änderungen und Anpassungen der Genehmigungspraxis der Kommission etwa zu begünstigten Schiffen bzw. Schiffstypen und Aktivitäten bislang nicht berücksichtigen.[166]

---

[164] Vgl. Elschner: Evaluierung von Steuervergünstigungen, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Band 3, Evaluierungsbericht (zweiter Teilband), Herbst 2009, S. 478.
[165] Vgl. PwC, Schifffahrtstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbs fördern, 2022, S. 11 f., 14 ff.
[166] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 181.

1. Tonnagesteuerbegünstigung auch für reine Schiffsmanagementgesellschaften/-tätigkeiten

137. Im Sektor der Schiffsmanagementgesellschaften/-tätigkeiten herrscht ein starker, zunehmender internationaler Wettbewerbsdruck.[167] In Verbindung mit anderen Entwicklungen im Bereich der Seeverkehrswirtschaft und dem Reedereiwesen (u.a. geänderte Finanzierungs- und Gesellschafterstrukturen von Seeschifffahrtsunternehmen, Druck zur stärkeren Konsolidierung und anhaltende Internationalisierung, auch im Bereich der Investoren) hat dies dazu geführt, dass nicht nur international, sondern auch auf europäischer Ebene Steuererleichterungen unter anderem in Form der Tonnagesteuerbegünstigung für reine Schiffsmanagementgesellschaften von der EU-Kommission nach den hierfür spezifischen Leitlinien ausdrücklich als zulässig bewertet werden und von anderen EU-Mitgliedstaaten eingeführt worden sind.[168]

138. Das bislang nach dem deutschen Tonnagesteuerregime bestehende Erfordernis einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Schiffsmanagers als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Tonnagesteuer erweist sich in der Praxis als zunehmend problematisch und ggf. abschreckend für Investoren. Durch die Verlagerung von Schiffsmanagementaktivitäten ins Ausland droht der Verlust wertvoller Arbeitsplätze und wichtigen Know-hows am Standort.[169] Damit Deutschland auch in diesem Bereich im internationalen, aber insbesondere auch europäischen Umfeld wettbewerbsfähig bleibt, ist daher zu empfehlen, Schiffsmanagementgesellschaften als solche zukünftig in den Kreis der persönlich tonnagesteuerbegünstigten Unternehmen aufzunehmen.[170]

2. Tonnagesteuerbegünstigung auch für Offshoreschiffe und –aktivitäten

139. Auch im Offshore-Segment herrscht ein scharfer internationaler Wettbewerb mit Anbietern aus Drittstaaten, weshalb die europäische Offshore-Schifffahrt auf wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen für diesen in den letzten zwanzig Jahren extrem stark gewachsenen Markt angewiesen ist.[171] Dies hat die Europäische Kommission erkannt und ihre Interpretation und Genehmigungspraxis der Seeverkehrsleitlinien entsprechend angepasst. Daher haben Dänemark, die Niederlande und Norwegen kürzlich ihre Tonnagesteuerregelungen mit Genehmigung der EU-Kommission dahingehend erweitert, dass auch Schiffe aus dem Offshore-Sektor ausdrücklich in den Kreis der generell tonnagesteuerbegünstigten Schiffstypen sowie bestimmte Offshore-Aktivitäten in die begünstigten Tätigkeiten aufgenommen wurden. Auch deutsche Reedereien engagieren sich u.a. vermehrt im Bereich der Errichtung von Offshore-Windparks mit dem Transport von

---

[167] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 18.
[168] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 20, z.B. Dänemark, Niederlande und Spanien.
[169] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 18.
[170] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 18.
[171] Vgl. Oxford Economics, The economic value of the EU shipping industry, A report for the European Community Shipowners' Associations (ECSA), April 2014, S. 3.

für Betrieb und Wartung der Anlagen benötigtem Material und Fachleuten und stellen mit ihrem qualifizierten Personal und innovativen Schiffen etwa die Versorgung von Windparks auf hoher See bzw. in der AWZ sicher. Entsprechende Anpassungen der deutschen Tonnagesteuerregelungen wie in den genannten (Nachbar-)Staaten können erhebliche Chancen für die deutsche maritime Industrie im Offshore-Sektor einschließlich des Schiffbausektors und dessen Zulieferern bieten und zudem die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Häfen als Basishäfen für Schiffe erhöhen, die im Offshore-Bereich aktiv sind. Der Offshore-Sektor ist unter dem Aspekt seiner wirtschaftlichen Auswirkungen bzw. seines Potentials von besonderem Interesse, denn er ist arbeitsintensiver als andere Bereiche und viele der geschaffenen Arbeitsplätze sind hochwertige Positionen mit Bedarf an hochqualifizierten Mitarbeitern.[172] Das Potenzial auf die Wertschöpfung und die Beschäftigung küstennaher Regionen lässt sich zum Beispiel am dänischen Hafen Esbjerg beobachten, in dem sich in Folge der Anpassung der dänischen Tonnagebesteuerung viele Unternehmen für die Durchführung ihrer Offshore-Aktivitäten niedergelassen haben, was zu einem enormen Wachstum geführt hat.

140. Gerade vor dem Hintergrund der Energiewende sollte Deutschland diese Aktivitäten ebenfalls entsprechend fördern und den von der EU-Kommission eröffneten Rahmen zukünftig ausnutzen. Somit ist auch eine Anpassung und Ausweitung der deutschen Tonnagesteuerregelungen auf Offshore-Schiffe (v.a. Offshore-Errichter-, Service- und Versorgungsschiffe) als begünstigte Schiffstypen bzw. im Anwendungsbereich der Tonnagebesteuerung geboten, denn damit werden bessere Wettbewerbsbedingungen für den deutschen Schifffahrtssektor im Offshore-Sektor auf dem Weltmarkt, aber auch auf dem europäischen Markt geschaffen.[173]

141. Mit dem Ausbau der Offshore-Windenergie liegt ein großer mittel- und langfristiger Markt mit enormem Wachstumspotenzial gerade buchstäblich vor der deutschen Haustür in Nord- und Ostsee, wo die Offshore-Windenergie-Kapazitäten von heute ca. 8,4 GW in den nächsten 25 Jahren etwa verzehnfacht werden sollen.[174] Diesen milliardenschweren Markt für Spezialschiffe für Installation, Bau, Netzanschluss, Betrieb und Wartung von Offshore-Windparks sowie für Konverterplattformen und andere Komponenten und Services für Offshore-Windenergieanlagen sollte Deutschland nicht wie bislang weitgehend anderen europäischen Anrainerstaaten wie aktuell Großbritannien, Niederlande, Norwegen und Dänemark mit seinen tonnagesteuergeförderten Spezialschiffen überlassen, sondern der einheimischen Industrie in diesem Bereich bessere Wettbewerbsbedingungen bzw. ein Level-Playing-Field ermöglichen, mit entsprechenden positiven gesamtvolkswirtschaftlichen Folgeeffekten.

---

[172] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 18.
[173] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 19.
[174] Vgl. nur Appell der fünf norddeutschen Wirtschaftsminister/-senator/-senatorin an die Bundesregierung unter Beteiligung des VSM, der IHK Nord und der IG Metall Küste, Zeitenwende auch für die Schiffbauindustrie einleiten, Chancen der Energiewende nutzen, S. 3.

3. Ergänzung der Tonnagesteuer um einen Umweltbonus (Eco-Bonus)

142. Die deutsche Seeschifffahrt entwickelt sich zunehmend zu einem Vorreiter auf dem Gebiet des Einsatzes neuer, innovativer und umweltfreundlicher Antriebstechnologien und alternativer Brennstoffe.[175] Die deutschen Regelungen zur Tonnagegewinnermittlung könnten daher zukünftig um einen sog. Umweltbonus, in Gestalt eines abgesenkten Tonnagesteuersatzes für besonders umweltfreundliche bzw. emissionsarme Schiffe analog dem Modell Norwegens,[176] ergänzt werden. Damit könnten weitere Anreize für Schifffahrtsunternehmen gesetzt werden, zeitnah Schiffe mit besonders umweltfreundlicher Antriebstechnologie bzw. alternativen Treibstoffen zu ordern und einzusetzen bzw. hierauf umzurüsten.[177]

143. Der Zugang zu Finanzierungsinstrumenten ist durch den Rückzug der wichtigsten deutschen Schiffsfinanzierer für deutsche Seeschifffahrtsunternehmen erheblich erschwert worden, sodass viele, insbesondere kleine bzw. mittelständische, Unternehmen anstehende Investitionen unter immer schwierigeren Finanzierungsbedingungen bewältigen müssen. Ein Umweltbonus könnte einen sinnvollen Beitrag zum Einsatz wesentlich energieeffizienterer, somit klimaschonenderer und umweltfreundlicherer Schiffsneubauten leisten und so auch die Nutzung etwa von alternativen Kraftstoffen und effizienteren Schiffsmaschinen vorantreiben. Dies könnte indirekt auch positive Auswirkungen für die deutsche Zulieferindustrie haben, die entsprechende Technologien entwickelt und anbietet. Die Effekte aus dem Rückzug der Schiffsfinanzierer können dadurch zumindest etwas abgemildert und die Investitionsbereitschaft in besonders umweltfreundliche Tonnage deutlich erhöht werden. Die Einführung eines solchen Bonus steht zudem im Einklang mit dem wichtigen und dringlichen gesellschaftspolitischen Anliegen, Umweltbelastungen auch im Bereich der Seeschifffahrt weiter zu reduzieren[178] sowie auch dem Ziel der EU-Seeverkehrsleitlinien, einen umweltfreundlicheren Seeverkehr sicherzustellen.[179]

---

[175] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 19.
[176] Vgl. EFTA Surveillance Authority, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, (the Tonnage Tax Scheme), S. 16 Tz. 85.
[177] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 19.
[178] Vgl. PwC, Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern, 2020, S. 19.
[179] Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) 2.2.

G. Fazit

144. Die Bundesrepublik Deutschland hat eine jahrhundertealte Geschichte als Seefahrer- und Handelsnation, die bereits weit vor der Entstehung der Hanse im 12. Jahrhundert begann. Der internationalen Seeschifffahrt kommt aufgrund der exportorientierten Ausrichtung der deutschen Volkswirtschaft eine herausragende Bedeutung u.a. für den deutschen Außenhandel, das volkswirtschaftliche Wachstum, die Beschäftigung und die Versorgungssicherheit Deutschlands im Krisenfall zu. Im Jahr 2022 wurden 60% der deutschen Importe aus- und 62% der deutschen Exporte in Drittstaaten mit dem Seeschiff abgewickelt. Die im Zusammenhang mit der Seeschifffahrt erzielten gesamtwirtschaftlichen Effekte beliefen sich im Jahr 2018 auf einen Umsatz von 86,3 Mrd. Euro und sicherten so insgesamt 480.000 Arbeitsplätze. Die Bundesrepublik ist auf eine große, leistungs- und wettbewerbsfähige Handelsflotte angewiesen.

145. Vor dem Hintergrund der zunehmenden Globalisierung und der Internationalisierung des Marktumfeldes der Seeschifffahrtsindustrie verstärkte sich die Wettbewerbsintensität im Verlauf des 20. Jahrhunderts erheblich und die Größe der deutschen Handelsflotte sank im Zeitraum von 1970 bis 1995 von 2.578 auf 1.542 Schiffe.

146. Einer der maßgeblichen Einflussfaktoren war die Etablierung unilateraler staatlicher Fördermaßnahmen ausgehend von der Einführung der Vorläufer der Tonnagebesteuerung in Panama im Jahr 1925 oder der Einführung der griechischen bzw. niederländischen Tonnagebesteuerungsregelungen im Jahr 1957 bzw. 1996, die aufgrund signifikanter steuerlicher Erleichterungen zu einem enormen Wettbewerbsvorteil für in diesen Ländern ansässigen Seeschifffahrtsunternehmen führte.

147. Denn der Sektor der internationalen Seeschifffahrt zeichnet sich durch einen hohen Grad an Mobilität aus. Der Umstand, dass die wesentlichen Vermögenswerte von Seeschifffahrtsunternehmen die Flotte bzw. die einzelnen Schiffe sind, der Ort der Geschäftsleitung und die Durchführung der Bereederungsaktivitäten vergleichsweise unkompliziert verlagert werden kann und zudem bei gewählter Option zur Tonnagebesteuerung keine hohe Exit-Besteuerung zu erwarten ist, ermöglicht es Reedereien das auf sie anwendbare Rechtssystem, insbesondere das Steuerrecht, im Grunde nahezu beliebig auswählen zu können.

148. Zudem herrscht in der internationalen Seeschifffahrt eine hohe Wettbewerbsintensität. Reedereien konkurrieren auf einem globalen Markt miteinander. Die hiermit verbundene Internationalisierung der operativen Kosten führt dazu, dass die steuerliche Belastung der einzige wesentliche verbliebene Kostenfaktor ist, der noch durch den jeweiligen Ansässigkeitsstandort bestimmt wird. Da die Kundenentscheidung bei der Auswahl des Reeders nicht standortgebunden ist, sondern sich nach betriebswirtschaftlichen Aspekten, im Wesentlichen nach den Kosten des angebotenen Transportes richtet, kann ein aufgrund einer höheren standortbedingten Steuerbelastung

erlittener Wettbewerbsnachteil durch Reedereien nicht durch Kosteneinsparungen oder operative Optimierungen ausgeglichen werden. Aufgrund des hohen Wettbewerbsdrucks sind Reedereien im Zweifel gezwungen, Kosteneinsparungen dem Erhalt eines Standorts bzw. dem Verbleib an einem Standort vorzuziehen. Dies belegen eindrücklich die Verlagerung der Aktivitäten dreier japanischer Reedereien im Jahr 2017 nach Singapur, die dort die singapurische Reederei ONE gründeten, da die Anforderungen aus dem japanischen Tonnagebesteuerungssystem zu hoch waren, sowie die Verlagerung der Containersparte der deutschen Traditionsreederei Hamburg Süd nach Dänemark (Maersk) und der Verkauf der verbliebenen Bulksparte an eine singapurische Reederei im Anschluss an die Übernahme durch Maersk im Jahr 2017.

149. Vor dem Hintergrund einer schrumpfenden deutschen Handelsflotte und einem fortwährenden Trend zur Ausflaggung deutscher Handelsschiffe maß das Bundesverfassungsgericht dem Erhalt der deutschen Handelsflotte in seinem Urteil 1 BvF 1/90 vom 10. Januar 1995 eine erhebliche außenwirtschaftliche Bedeutung zu und hat den Fortbestand dieser Handelsflotte rechtlich den wichtigen Gemeinschaftsgütern zugerechnet.

150. Mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 1999 hat die Bundesrepublik Deutschland im Jahr 1998 mit § 5a EStG Regelungen zur Gewinnermittlung nach der Tonnage eingeführt. Bei der sogenannten Tonnagebesteuerung handelt es sich um eine Gewinnermittlungsart, nach der der steuerpflichtiger Gewinn eines Schifffahrtsbetriebs nach der Frachtkapazität und den Betriebstagen der eingesetzten Schiffe bemessen wird. Dieser pauschal ermittelte Wert tritt als Besteuerungsgrundlage an die Stelle des eigentlichen Betriebsergebnisses. Ziel der Einführung des § 5a EStG war es die Abgabenbelastung deutscher Reedereien zu verringern und an das internationale Niveau anzupassen, um den Seeschifffahrtsstandort Deutschland zu erhalten und Investitionen in vorhandene und neue Arbeitsplätze zu ermöglichen. Die Einführung war zudem eine direkte Reaktion des Gesetzgebers auf die Einführung von Tonnagebesteuerungsregimen in anderen EU-Mitgliedstaaten, um einer möglichen Abwanderung von Seeschifffahrtsunternehmen entgegenzuwirken.

151. Die Besteuerung nach der Tonnage hat sich heute zum weltweiten Standardinstrumentarium der staatlichen Förderung der internationalen Seeschifffahrt entwickelt. In Europa haben 21 von 27 Mitgliedstaaten ähnliche Tonnagebesteuerungssysteme eingeführt, wobei die deutsche Gewinnermittlung nach der Tonnage gem. § 5a EStG aufgrund der vergleichsweise hohen Staffelbeträge und des höchsten Ertragsteuersatzes zu der höchsten Steuerbelastung im europäischen Vergleich führt, wie in Textziffer 736, Kapitel D.III.4 gezeigt wurde. Auch außerhalb Europas verfügen die Steuerrechtsordnungen aller bedeutsamen Seeschifffahrtsnationen entweder über Tonnagebesteuerungsregelungen (zum Beispiel Indien, die USA, Südkorea, Japan, Taiwan), sehen nur sehr geringe steuerliche Bemessungsgrundlagen oder Steuersätze für Einkünfte aus der Seeschifffahrt vor (z.B. Australien, Brasilien, Hong Kong, Thailand, Kanada) oder stellen diese in Gänze steuerfrei (z.B. Singapur, Vereinigte Arabische Emirate).

152. Die nunmehr 25-jährige Geschichte der deutschen Tonnagebesteuerung ist als Erfolgsgeschichte zu bewerten. Im unmittelbaren Zeitraum nach der Einführung der Tonnagesteuer in Deutschland im Jahr 1998 stieg die Anzahl der Schiffe in der deutschen Handelsflotte von 2.010 (2000) auf 3.784 (2011). Die Gesamtbruttoraumzahl der deutschen Handelsflotte stieg in demselben Zeitraum von 23 Mio. auf über 89 Mio. Zwar sank die Anzahl der Schiffe und die Flottentonnage der deutschen Handelsflotte in der Dekade von 2012 bis 2022 in Folge verschiedener globaler wirtschaftlicher und politischer Krisen (insbesondere aufgrund der Finanz- und Weltwirtschaftskrise ab 2009) und der massiven Überkapazitäten der globalen Flotte, jedoch ist derzeit wieder ein Trend zur Stabilisierung zu beobachten, der sich u.a. in einem erstmaligen erneuten Anstieg der Flottentonnage im Jahr 2023 seit dem Jahr 2013 ausdrückt. Eine bestehende Korrelation zwischen vorhandenen Tonnagebesteuerungsregimen und dem Flottenwachstum wird auch durch verschiedene empirische Untersuchungen der Auswirkungen von Tonnagebesteuerungsregimen indiziert, auch wenn ein direkter unmittelbarer Einfluss der Tonnagebesteuerung auf die Größe der Flotten, der beschäftigten Seeleute, der gewählten Flagge und des Seeschiffsregisters aufgrund diverser anderer politischer, ökonomischer und rechtlicher Einflussfaktoren nicht belastbar beziffert werden kann.

153. Aufgrund der Verfügbarkeit entsprechender steuerlicher Präferenzregime in diversen anderen Mitglied- und Drittstaaten, des hohen Grads der Mobilität der Branche und der hohen Wettbewerbsintensität in einem globalen Markt ist davon auszugehen, dass eine unabgestimmte, unilaterale Erhöhung oder gar Abschaffung der Tonnagesteuer zu einer signifikanten Abwanderung der Seeschifffahrtsunternehmen führen würde, die verheerende Auswirkungen auf den deutschen Seeschifffahrtsstandort und somit u.a. auf das volkswirtschaftliche Wachstum, die Beschäftigung und die Versorgungssicherheit Deutschlands im Krisenfall nach sich ziehen würde.

154. Vor dem Hintergrund, dass in der nahen Vergangenheit Mitgliedstaaten wie Finnland und die Niederlande ihre Berechnungsgrundlagen für die Bestimmung des steuerpflichtigen Tonnagegewinns abgesenkt haben um ihre Standortattraktivität weiter zu erhöhen und verschiedene EU-/EWR-Staaten wie Dänemark,[180] die Niederlande und Norwegen aus demselben Grund den Anwendungsbereich ihrer Tonnagesteuerregime auf Spezialschiffe wie Kabelleger, Rohrverleger oder Kranschiffe und Einkünfte aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Durchführung von Offshore-Aktivitäten (z.B. der Errichtung und Instandhaltung von Offshore Windparks) erweitert haben, sollte vielmehr evaluiert werden, inwiefern die seit Ende des vergangenen Jahrtausends nahezu unveränderten deutschen Regelungen zur Gewinnermittlung nach der Tonnage zukünftig durch eine konsequente Ausschöpfung des europäischen Beihilferechtsrahmen an die modernen und von

[180] Erst kürzlich hat die dänische Regierung eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die sicherstellen soll, dass die heimische Schifffahrtsindustrie weiterhin eine führende Rolle spielt. Ziel ist es, die Entwicklung des Sektors und neuer Technologien im Rahmen der Energiewende sicherzustellen, die nationale Führungsrolle in diesem Sektor zu sichern und gleichzeitig die zahlreichen Wachstumschancen zu nutzen, die mit der Energiewende im Seeverkehr verbunden sind.

der Europäischen Kommission genehmigten Tonnagesteuerregime anderen EU- /EWR- Staaten angepasst werden können. Nur auf diese Weise kann die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reedereien und der deutschen Handelsflotte langfristig erhalten und weiter gestärkt werden und ein wirksamer Anreiz für die Ansiedelung von Unternehmen in einem mittel- und langfristig großen Markt mit enormem Wachstumspotenzial, wie der Offshore-Industrie, gesetzt werden.

© August 2024, PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.
Alle Rechte vorbehalten.