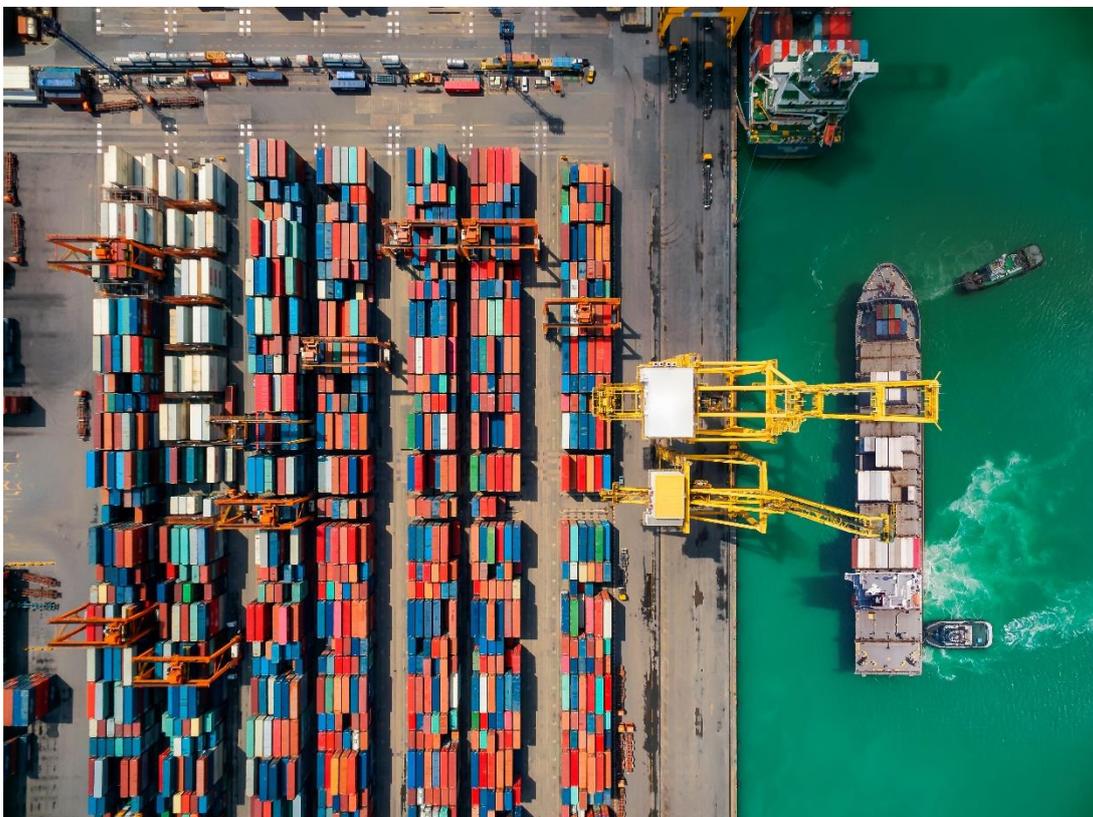

***Schifffahrtsstandort
Deutschland –
Stärken erhalten,
Wettbewerbsfähigkeit fördern***



Herausgegeben von PwC im Auftrag des VDR

Von Mike Schwake und Burkhard D. Sommer

**unter Mitarbeit von
W. Marcus Blömer,
Thorben Sundström,
Frauke Schleer - van Gellecom,
Katharina Iselborn,
Erik Zinke,
Jana Rehbein,
Annika Albers**

Disclaimer

Aufgrund von Rundungsdifferenzen kann es vorkommen, dass sich
Angaben nicht zu 100% aufsummieren



Vorwort

Anfang des Jahres 2020 waren viele Einschränkungen, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der Studie das tägliche Leben der Menschen in Deutschland und weltweit bestimmen und Monate vorher bestimmt haben, noch nicht denkbar. Bereits jetzt zeigt diese Krise aber auf, wie sehr die Volkswirtschaften international in ihren Beziehungen miteinander verwoben sind und in der Entwicklung voneinander abhängen. Das globalisierte Wirtschaftssystem ist durch die Corona-Krise erheblich getroffen worden und man kann derzeit nur versuchen, Szenarien aufzuzeigen, welche die mittel- und langfristigen Folgen hieraus sein werden.

Umso mehr zeigt sich aber in dieser Zeit, wie wichtig – geradezu überlebenswichtig – stabile und sichere Logistikketten sind. Hierbei kommt dem Seetransport die wichtigste Rolle im weltweiten Warenverkehr zu. Die größte Menge des Warenaustauschs erfolgt auf dem Seeweg gerade auch in der Verbindung der Kontinente und damit der größten Wirtschaftsräume Amerika, Asien und Europa.

Nun ist es nicht so, dass die Corona-Krise die einzige Krise ist, der sich die Schifffahrt im vergangenen Jahrzehnt stellen musste. Vielmehr kam die Schifffahrt aus der längsten und tiefgreifendsten Krise der Neuzeit, in der Fracht- und Charraten einem harten Wettbewerb ausgesetzt waren und daher zahlreiche, gerade auch kleinere Reedereien, nicht mehr überleben konnten. Investitionsnotwendigkeiten aufgrund neuer Umwelanforderungen und einer gleichzeitig älter werdenden Flotte stellten und stellen die Branche immer noch vor große Herausforderungen. Gerade deutsche Reedereien haben nach dem Wegbrechen des Finanzierungsmarktes in Deutschland besonders unter dieser Situation zu leiden.

Dennoch zeigt sich gerade in Krisenzeiten wie dieser, wie wichtig maritimes Knowhow gerade für eine Exportnation wie Deutschland ist. In der Vergangenheit wurden Maßnahmen ergriffen, diese Branche besonders zu fördern. Diese Förderungsmaßnahmen sollten u.a. dazu führen, das maritime Knowhow in Deutschland zu sichern und damit stabile Logistikketten zu gewährleisten.

Im Rahmen der vorliegenden Studie haben wir evaluiert, ob die Maßnahmen dazu beigetragen haben, die gesteckten Ziele zu erreichen.

Bereits vor Ausbruch der Corona-Pandemie haben sich in der jüngsten Vergangenheit die globalen Rahmenbedingungen verändert. So haben beispielsweise viele europäische Schifffahrtsnationen auch die Wichtigkeit des Erhaltes des maritimen Know-Hows erkannt und deshalb die Attraktivität ihres Standorts zu verbessern versucht. Hierbei nahmen diese nicht nur erfolgreiche Elemente der deutschen Schifffahrtförderung auf, sondern ergänzten diese um weitere Elemente – gerade auch im Bereich der Förderung umweltfreundlicher Technologien.

Diese Studie untersucht daher auch, welche weiteren zeitgemäßen Ergänzungen der bestehenden Schifffahrtförderung anderer Länder die Attraktivität des deutschen Standorts sichern und erhöhen können, denn wir befinden uns auch in einem immerwährenden Wettbewerb mit unseren europäischen Partnern im Rahmen des europäischen Beihilferechts.

Die vorliegende Studie weist nicht nur nach, dass die Schifffahrtförderung den deutschen Standort stärker gemacht und die Wettbewerbsfähigkeit gesichert hat, sondern zeigt auch auf, wie diese auch in Zukunft trotz eines stärkeren Wettbewerbs der europäischen Schifffahrtsnationen erhalten oder sogar ausgebaut werden kann. Scheuen wir Anpassungen an das Wettbewerbsumfeld, riskieren wir das Erreichte zu verlieren.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	2
Abkürzungsverzeichnis	6
Abbildungsverzeichnis	8
Tabellenverzeichnis	10
Auftrag und Auftragsdurchführung	11
Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen	13
1. Ausgangslage	26
1.1. Aktuelle Herausforderungen	26
1.2. Aktuelle Rahmenbedingungen	27
2. Evaluierung des Maßnahmenpaketes zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrt und Förderung der Ausbildung und Beschäftigung von einheimischen Seeleuten	34
2.1. Analyse des Maßnahmenpaketes	34
2.1.1. Entwicklung der deutschen Handelsflotte	34
2.1.2. Entwicklung der Ausbildungs- und Beschäftigungssituation	37
2.2. Bewertung der Wirkung der Förderungsmaßnahmen und Unterstützungsmaßnahmen durch die Zielgruppe	39
2.2.1. Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge und Gründe für die Nutzung der deutschen Flagge	39
2.2.2. Analyse der Bekanntheit der Maßnahmen, des Ausbildungsverhaltens der Reedereien sowie Bewertung der Ausbildung am maritimen Standort	42
2.2.3. Analyse der Wirkungen	44
2.2.4. Relevanz der Fördermaßnahmen für die Ausbildungsentscheidung der Reedereien und die Flaggenwahl (Wirkungskontrolle)	45
3. Untersuchung der steuerlichen Rahmenbedingungen des Schifffahrtsstandortes Deutschland anhand eines Vergleichs mit ausgewählten europäischen Standorten	53
3.1. Steuerrechtliche und weitere beihilferechtlich zulässige (Förder-)Maßnahmen zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit	53
3.2. Ergebnis der Untersuchung der Rahmenbedingungen	55
3.2.1. Tonnagesteuer	56
3.2.2. Sonstige Steuererleichterungen	60
3.2.3. Status quo Umsetzung von Steuererleichterungen im Rahmen der Seeverkehrsleitlinien in Studienländern	62
3.2.4. Versicherungsteuer	63
3.3. Gebührenstruktur für Eintragungen in deutsche Seeschiffsregister	66

3.4. Pflicht zum Führen der deutschen Flagge.....	69
Anhang	72
A. Anhang zur Evaluierung des Maßnahmenpaketes	72
A.1 Theoretisches Wirkungsmodell und methodisches Vorgehen.....	72
A.1.1. Theoretisches Wirkungsmodell	72
A.1.2. Methodisches Vorgehen.....	74
A.2 Aktuelles Fördervolumen der Bundesförderung und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland	
76	
A.3 Merkmale der teilnehmenden Reedereien	79
A.4 Ausbildungsverhalten der Reedereien.....	84
A.5 Bekanntheit der Maßnahmen und Bewertung der Antragsbearbeitung	87
A.6 Bewertung der Ausbildung am maritimen Standort Deutschland und der Ausstattung der	
Ausbildungsstellen.....	92
A.7 Entwicklung der Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker sowie	
Gründe für die Entwicklung	94
A.8 Einschätzung der teilnehmenden Reedereien zur Lage der Schifffahrtsbranche	96
A.9 Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge.....	97
A.10 Entwicklung der Nachwuchssituation	98
A.11 Analyse des zeitlichen Vorzieheffekts	99
A.12 Relevanz der Förderung für die Flaggenwahl.....	100
A.13 Exkurs: Mögliche Ausstrahlungswirkungen auf das Landpersonal.....	101
B. Anhang zur Untersuchung der steuerlichen Rahmenbedingungen	102
B.1 Europarechtlicher Rahmen für staatliche Beihilfen im Seeverkehr	102
B.2 Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr	105
B.3 Genehmigungspraxis der Kommission zu Beihilfen im Seeverkehr	113
B.4 Förderungshöchstgrenze für staatliche Beihilfen im Seeverkehr in Deutschland – Möglichkeiten	
zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Seeverkehrs	116
B.5 Rechtsvergleich steuerlicher Rahmen für den Seeverkehr in Deutschland, Dänemark, Niederlande,	
Norwegen und Spanien.....	118
B.5.1. Deutschland	119
B.5.2. Dänemark.....	135
B.5.3. Niederlande	149
B.5.4. Norwegen	161
B.5.5. Spanien.....	176
B.5.6. Gesamtfazit: Steuererleichterungen im Ländervergleich	185
B.5.7. Versicherungssteuer	197
B.6 Übersicht deutscher Seeschiffsregister.....	207
B.7 Gebührenstruktur der deutschen Seeschiffsregister	209

B.8 Untersuchung der Gebührenstrukturen konkurrierender europäischer Schifffahrtsstandorte bzw. Seeschiffsregister211

B.9 Vergleich der Gebühren anhand ausgewählter Beispiele..... 213

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
BBS	Berufsbildungsstelle Seeschifffahrt e.V.
BFH	Bundesfinanzhof
BHO	Bundshaushaltsordnung
BRZ	Bruttoraumzahl
BSH	Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
CFC	Controlled Foreign Corporation
DIS	Danish International Register of Shipping
EEC	European Economic Community
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ESA	European Free Trade Association Surveillance Authority
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
FIRG	Flaggenrechtsgesetz
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
GNotKG	Gesetz über Kosten der freiwilligen Gerichtsbarkeit für Gerichte und Notare
IMO	International Maritime Organisation
ISR	Internationales Seeschiffsregister
ISM	International Safety Management
ISPS	International Ship and Port Facility Security Code
K	Kapitäne
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LNG	Liquefied Natural Gas (Flüssigerdgas)
NO	Nautische Offiziere
NOA	Nautische(r) Offiziersassistent/in
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
PwC	PricewaterhouseCoopers GmbH
SchBesV	Schiffsbesetzungsverordnung
SchRG	Gesetz über Rechte an eingetragenen Schiffen und Schiffsbauwerken

SM	Schiffsmechaniker/in
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StAK	Ständige Arbeitsgemeinschaft der Küstenländer für das Seefahrtsbildungswesen
TO	Technische Offiziere
TOA	Technische(r) Offiziersassistent/in
VDKS	Verband Deutscher Kapitäne u. Schiffsoffiziere e.V.
VDR	Verband Deutscher Reeder e.V.
VersStG	Versicherungsteuergesetz

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zeitliche Entwicklung der Fördermaßnahmen am maritimen Standort Deutschland	31
Abbildung 2: Entwicklung der deutschen Handelsflotte.....	35
Abbildung 3: Flagge in Relation zur deutschen Handelsflotte.....	36
Abbildung 4: Entwicklung des in Deutschland sozialversicherungspflichtig beschäftigten Seepersonals	37
Abbildung 5: Entwicklung der besetzten Ausbildungsplätze in Relation zur Entwicklung der deutschen Flotte	38
Abbildung 6: Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge.....	40
Abbildung 7: Gründe für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge	41
Abbildung 8: Angegebene Veränderung des Schiffsbestands bzw. der Flotte ihres Unternehmens seit 2016	45
Abbildung 9: Angegebene Veränderung der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, in Deutschland sozialverspfl. Seepersonals seit 2016	45
Abbildung 10: Einfluss der Ausbildungs-fördermaßnahmen auf die Entscheidung der Reedereien auszubilden	47
Abbildung 11: Ausbildungsdurchführung ohne Erhalt der Fördermaßnahmen der Bundesregierung oder der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland	47
Abbildung 12: Gründe für die von den Reedereien angegebenen Veränderungen der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, unbeschränkt in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seepersonals seit 2016 – Antworten der Reedereien, die angaben, die Anzahl des Seepersonals verringert zu haben.....	48
Abbildung 13: Gründe für die von den Reedereien angegebenen Veränderungen der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, unbeschränkt in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seepersonals seit 2016 – Antworten der Reedereien, die angaben, die Anzahl des Seepersonals erhöht oder nicht verändert zu haben	49
Abbildung 14: Ausbildungsverhalten der Reedereien ohne Förderung des Bundes und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland	51
Abbildung 15: Ausfahren von Patenten ohne Förderung der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland.....	51
Abbildung 16: Status quo der Steuererleichterungen.....	62
Abbildung 17: Möglicher Dominoeffekt	71
Abbildung 18: Wirkungsmodell der Fördermaßnahmen der Bundesregierung und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland	73
Abbildung 19: Beteiligte Stakeholder	75
Abbildung 20: Fördervolumen nach Ausbildungsalternativen (2018)	78
Abbildung 21: Regionale Verteilung der Reedereien und der durchschnittlichen Anzahl an Schiffen je Schifffahrtsunternehmen	79
Abbildung 22: Anzahl der befragten Reedereien in Abhängigkeit der Größe ihrer Schiffsflotte	80
Abbildung 23: Beschäftigtes See- und Landpersonal der befragten Reedereien.....	81
Abbildung 24: Anzahl der befragten Reedereien, getrennt nach Schiffstyp und Anzahl der Schiffe	82
Abbildung 25: Schiffstypen der Deutschen Handelsflotte.....	83
Abbildung 26: Ausbildungsverhalten der Reedereien, getrennt nach Flaggentyp bzw. Ausbildungsalternativen	84
Abbildung 27: Geplantes, zukünftiges Ausbildungsverhalten der ausbildenden Reedereien	85
Abbildung 28: Gründe für die Ausbildung auf Schiffen unter deutscher Flagge oder der Flagge eines anderen EU-Mitgliedsstaates	86
Abbildung 29: Bewertung der verfügbaren Informationen zu den Maßnahmen	87
Abbildung 30: Gründe für die Nicht-Inanspruchnahme der Zuschüsse des Bundes zur vollständigen Erstattung der Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung	89
Abbildung 31: Bewertung einzelner Aspekte der Antragsstellung und -bearbeitung.....	91
Abbildung 32: Bewertung der Zusammenarbeit mit Berufsschulen, Fachschulen, Fachhochschulen und Universitäten im Rahmen der Ausbildung	92
Abbildung 33: Bewertung des Ausbildungsangebots und der Ausbildung von Berufsschulen, Fachschulen, Fachhochschulen und Universitäten am Standort Deutschland.....	93
Abbildung 34: Angegebene Veränderung der Anzahl an Schiffsmechanikern und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker an Bord von Schiffen unter deutscher Flagge seit 2016	94
Abbildung 35: Gründe für angegebene Veränderungen bei der Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker – Antworten der Reedereien, die angaben, die Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker vergrößert oder nicht verändert zu haben	95
Abbildung 36: Entwicklung der (konjunkturellen) Situation seit 2016 und zukünftige Entwicklung in der Schifffahrtsbranche und in Deutschland insgesamt.....	96
Abbildung 37: Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge	97

Abbildung 38: Entwicklung der Nachwuchssituation	98
Abbildung 39: Wirkung der Förderung auf den Zeitpunkt der Ausbildungsdurchführung (Vorzieheffekt)	99
Abbildung 40: Auswirkungen auf die Flaggenwahl, wenn Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit nicht vorhanden wären.....	100
Abbildung 41: Einfluss auf das Landpersonal bei fehlender Unterstützung des Bundes	101
Abbildung 42: Gebührenstruktur.....	209

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht der Pauschalbeträge zur Tonnagegewinnermittlung	59
Tabelle 2: Vergleich des zu versteuernden Tonnagegewinns für ein Containerschiff (mit Nettoraumzahl 50.000, ca. 14.000 TEU)	60
Tabelle 3: Unterstützungsvolumen der Bundesregierung in den Jahren 2015 bis 2019	76
Tabelle 4: Unterstützungsvolumen der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland und Anzahl geförderte Besatzungsmitglieder	78
Tabelle 5: Ermittlung Tonnagegewinn	130
Tabelle 6: Ermittlung Tonnagegewinn Dänemark	144
Tabelle 7: Ermittlung Tonnagegewinn Niederlande	155
Tabelle 8: Regelung degressive Abschreibung Niederlande	157
Tabelle 9: Ermittlung Tonnagegewinn Norwegen	172
Tabelle 10: Eco-Bonus in Norwegen	173
Tabelle 11: Ermittlung Tonnagegewinn Spanien	181
Tabelle 12: Vergleich Versicherungssteuersätze kommerziell genutzter Seeschiffe nach Ländern	200
Tabelle 13: Liste der Seeschiffsregister	207
Tabelle 14: Auszug Wertgebührentabelle (§ 34 GNotKG)	210
Tabelle 15: Gebühren für die Eintragung von Schiffen in die jeweiligen Seeschiffsregister	213
Tabelle 16: Gebühren für die Eintragung von Schiffshypotheken in die jeweiligen Seeschiffsregister	213

Auftrag und Auftragsdurchführung

Der Verband Deutscher Reeder e.V. (VDR) hat im Januar 2019 die PricewaterhouseCoopers GmbH (PwC) mit der Ausarbeitung der Studie *„Schifffahrtsstandort Deutschland – Stärken erhalten, Wettbewerbsfähigkeit fördern“* beauftragt. Die Studie setzt sich aus zwei Teilen zusammen – der Evaluierung des Maßnahmenpaketes zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrt und Förderung der Ausbildung und Beschäftigung von einheimischen Seeleuten sowie der Untersuchung der Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandorts Deutschland anhand eines Vergleichs mit ausgewählten europäischen Staaten und deren Maßnahmen.

Für die Zwecke der Evaluierung des bestehenden Maßnahmenpakets haben wir Fragen erarbeitet, die der Reederschaft gestellt wurden, um eine wissenschaftlich fundierte Aussage hinsichtlich der Wirksamkeit einzelner Maßnahmen und weiterer Aspekte treffen zu können. Auch Freitextaussagen waren möglich.

Die Befragung erfolgte unter Sicherung der Anonymität mittels eines Onlinefragebogens.

Von 235 angeschriebenen Reedereien haben 66 Befragte den Fragebogen vollständig beantwortet.

Ergänzend hierzu haben wir Interviews mit zahlreichen Stakeholdern aus dem Bereich der maritimen Wirtschaft und speziell der Seeschifffahrt durchgeführt, um die Ergebnisse der Evaluierung weiter zu schärfen und zusätzliche Aspekte zu identifizieren. Den interviewten Stakeholdern wurde zugesichert, nicht namentlich mit getroffenen Aussagen in der Studie erwähnt zu werden.

Die Befragungen und Interviews wurden vor Ausbruch der Corona-Pandemie durchgeführt und stellen den Meinungsstand der Reedereien und Stakeholder zu diesem Zeitpunkt dar. Deswegen können etwaige aus der Pandemie resultierende Auswirkungen noch nicht berücksichtigt sein. Wir haben für die Beurteilung der Wettbewerbsfähigkeit in Abstimmung mit dem VDR verschiedene Länder festgelegt, deren individuelle Systeme untersucht werden sollten. Hierbei wurden vor allem diejenigen Länder miteinbezogen, die als Schifffahrtsnationen maßgeblich für Europa prägend sind bzw. bestehende Systeme und Regularien für den Bereich der Seeschifffahrt in der letzten Zeit angepasst haben. Grundlage unserer Betrachtungen waren die verabschiedeten Gesetze und Vorschriften in den jeweiligen Ländern bezogen auf und im Vergleich mit den in Deutschland geltenden Gesetzen und Vorschriften. Wir haben so Unterschiede in der Interpretation und der Ausnutzung des Rahmens, den die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr bieten, identifiziert. Basierend hierauf haben wir Handlungsempfehlungen abgeleitet, um die Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Standorts zu fördern und seine Stärken zu erhalten.

Die Ergebnisse unserer Untersuchungen stellen wir nachfolgend zusammenfassend dar.

Gegenstand des vorliegenden Berichts sind die Ergebnisse der durchgeführten Untersuchung der Fördermaßnahmen¹ sowie die Untersuchung der Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandorts Deutschland. Die Bewertung der Maßnahmen erfolgt auf Basis der folgenden zentralen Bereiche:

¹ Das methodische Vorgehen (vgl. Anhang A.1.3.) orientiert sich dabei an den allgemeinen Verwaltungsvorschriften zu § 7 Abs. 2 Bundeshaushaltsordnung (BHO) und umfasst eine Zielerreichungs- und Wirkungskontrolle. Eine vollumfängliche

1. Zielerreichungskontrolle
2. Wirkungskontrolle

Der Bericht gliedert sich dabei in drei Kapitel. In Kapitel 1 wird die Ausgangslage der Studie beschrieben, indem die aktuellen Herausforderungen (vgl. Kapitel 1.1) sowie die Historie der Schifffahrtspföderung und die aktuellen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt in Deutschland aufgezeigt werden (vgl. Kapitel 1.2 und 1.3).

Kapitel 2 enthält die Evaluierung des Maßnahmenpakets und gliedert sich in die Analyse des Maßnahmenpakets (vgl. Kapitel 2.1) und die Bewertung der Wirkungen der Förder- und Unterstützungsmaßnahmen durch die Zielgruppe (vgl. Kapitel 2.2). Die im Rahmen der Evaluierung durchgeführten Analysen bilden die Grundlage für die Handlungsempfehlungen zur Sicherung des Schifffahrtsknowhows am Standort Deutschland.

Die aufgezeigten Handlungsempfehlungen, mit denen die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrtsbranche auch künftig sichergestellt bzw. wiederhergestellt werden können, resultieren aus den Ergebnissen des durchgeführten Vergleichs hinsichtlich der verschiedenen Tonnagesteuerregelungen basierend auf den - mit Genehmigung der Kommission erfolgten - Erweiterungen der Tonnagesteuersysteme in EU-Nachbarländern (3.1.1) im Rahmen der Untersuchung der steuerlichen Rahmenbedingungen in dieser Studie (3.1).

Daneben werden die sich aus dieser Analyse ergebenden, in den Studienländern vorgesehenen sonstigen Steuererleichterungen für die Schifffahrtsunternehmen und/oder Seeleute dargestellt (3.1.2.) sowie ein Überblick über den Status quo der Umsetzung der nach den Leitlinien zulässigen Steuererleichterungen in den Studienländern gegeben (3.1.3).

Außerdem werden weitergehende steuerliche Ansatzpunkte zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der maritimen Wirtschaft am deutschen Standort näher betrachtet. Ein Augenmerk liegt dabei insbesondere auf einem reduzierten Versicherungssteuersatz für alle Arten von Seeversicherungen anstelle der in Deutschland bislang grundsätzlich geltenden 19%. (3.2).

Abschließend erfolgt eine Untersuchung der Gebührenstruktur für Eintragungen in deutsche Seeschiffsregister (vgl. Kapitel 3.3) und ein Abschnitt zur Relevanz der Pflicht zum Führen der Deutschen Flagge (vgl. Kapitel 3.4), gefolgt von einem kurzen Fazit (vgl. Kapitel 3.5).

Die Ergebnisse und Handlungsempfehlungen, die sich aus unserer Untersuchung ergeben, stellen wir den genannten Kapiteln voran.

Evaluierung der Fördermaßnahmen der Bundesregierung und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland, welche auch eine Bewertung der Wirtschaftlichkeit der Maßnahmen sowie eine Analyse möglicher Überschneidungen mit anderen Förderungen enthalten würde, erfolgt im Rahmen dieses Projektes nicht.

Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen

Für die Exportnation Deutschland ist ein effizienter Transport- und Logistikstandort von sehr hoher Bedeutung. Vor allem bei der Einbindung der deutschen Wirtschaft in den Welthandel nimmt die Schifffahrt eine Schlüsselrolle ein.

Deutschland hat eine lange Tradition als wichtige Schifffahrtsnation und Standort einiger der weltweit größten Reedereien. Die Entwicklung der deutschen Seeschifffahrt und der deutschen Handelsflotte ist dabei über einen langen Zeitraum von Zyklen und einem zweifachen vollständigen Wiederaufbau der Handelsflotte (nach dem Ersten und Zweiten Weltkrieg) geprägt worden. In den 90er Jahren des letzten Jahrhunderts ist Deutschland zu einer der größten Schifffahrtsnationen weltweit aufgestiegen und profitierte dabei von der starken Nachfrageentwicklung nach Transportkapazitäten infolge des weltweiten Wirtschaftswachstums, der rasanten Globalisierung und Wirtschaftsentwicklung, insbesondere in Asien, sowie dem starken Wachstum speziell in der Containerschifffahrt.

Die Einführung des deutschen Tonnagesteuersystems Ende der 90er Jahre diente nicht nur der Angleichung an bestehende Steuersysteme für die Seeschifffahrt in europäischen Nachbarländern (insbesondere den Niederlanden), sondern war auch zur Schaffung der Konkurrenzfähigkeit mit außereuropäischen Schifffahrtsstandorten erforderlich und begünstigte das starke Wachstum der deutschen Flotte. Im Bereich des maritimen Sektors konnte nach einem längeren Rückgang wieder wertvolles Knowhow aus- und aufgebaut werden. Da in Deutschland jeder zweite Arbeitsplatz vom Export abhängt und dieser zu 60% über den See- und Wasserweg erfolgt, ist diese spezifische Expertise von maßgeblicher Bedeutung für Deutschland.

Im Zuge der auf die Finanzkrise folgenden Schifffahrtskrise sind zahlreiche Unternehmen der maritimen Branche in schweres Fahrwasser geraten. Fracht- und Charraten verfielen, Finanzierungen waren nur noch eingeschränkt darstellbar und die Branche geriet in eine tiefgreifende Krise, deren Folgen noch immer spürbar sind und die wesentlich länger andauerte, als dies auch für Experten vorhersehbar war.

Es war (und ist) daher schifffahrtspolitisch nur konsequent, weitere wichtige Maßnahmen umzusetzen, um die Attraktivität und insbesondere auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandorts Deutschland zu bewahren und nach Möglichkeit auszubauen. Wesentliche Impulse zum Beispiel für den Bereich der Ausbildung, Qualifizierung und Beschäftigung von Seepersonal setzten hierbei die Maßnahmen des „Gesamtpaketes zur Entlastung der deutschen Flagge“.

Nach Jahren einer tiefgreifenden Krise, die sich auf nahezu alle Segmente der Schifffahrt auswirkte und z.T. noch weiter auswirkt, war es zuletzt überwiegend zu einer Normalisierung im Markt gekommen. Zahlreiche Reedereien haben die zweite und teilweise bereits dritte Restrukturierungsrunde hinter sich und die schiffsfinanzierenden Banken ihre Portfolien signifikant abgebaut. Die gezahlten Charraten sind bzw. waren in vielen Fällen nach erfolgten Restrukturierungen auf der Finanzierungsseite auskömmlich, sodass bis zum Ausbruch der Corona-Pandemie von einem „new normal“ gesprochen werden konnte. Häufig reicht das Charratenniveau allerdings nicht aus, um notwendige Neu- oder Ersatzinvestitionen in neue Schiffe vorzunehmen.

Weiterhin werden daher Maßnahmen ergriffen, um Kosten auf Seiten der Reedereien bzw. des Schiffsbetriebs zu reduzieren. Welche zusätzlichen, längerfristigen Auswirkungen die Corona-Pandemie ggf. auf die Schifffahrt haben wird, dürften erst die nächsten Monate zeigen.

Obwohl auch die Anzahl der Schiffe, die unter deutscher Flagge fahren, in den letzten Jahren mit dem erheblichen und noch immer andauernden Verlust von Schiffen aus deutschen Registern absolut abgenommen hat, ist es durch das Maßnahmenpaket doch gelungen, den Anteil der Tonnage unter deutscher Flagge zuletzt deutlich zu stabilisieren. Weiterhin erscheint es als noch wichtiger, dass dadurch (jedenfalls bislang) auch die Anzahl der inländischen bzw. am Standort ansässigen Besatzungsmitglieder in dieser Branche durch die Krise hindurch annähernd stabil gehalten werden konnte. Da die Beschäftigten die wesentlichen Träger des wertvollen nautisch-technischen Knowhows am Standort sind, konnte durch das Maßnahmenpaket das Knowhow, das sich am Wissen um den Betrieb von Schiffen (und nicht in erster Linie an deren Eigentum) festmachen lässt, in der Branche in Deutschland gesichert werden.

Die Schifffahrtsförderung ist somit trotz einer (zuletzt immerhin weniger stark) schrumpfenden deutschen Handelsflotte eine Erfolgsgeschichte. Die bestehenden Maßnahmen sollten daher mindestens erhalten und nach Möglichkeit weiter optimiert werden. Hierzu werden in dieser Studie verschiedene Ansatzpunkte aufgezeigt und vorgeschlagen. Die vorliegende Studie weist nicht nur nach, dass die Schifffahrtsförderung den deutschen Standort stärker gemacht und die Wettbewerbsfähigkeit bislang gesichert hat, sondern sie zeigt insbesondere auch weitere Möglichkeiten auf, wie diese in Zukunft (trotz eines stärkeren Wettbewerbs zwischen den europäischen Schifffahrtsnationen) erhalten oder sogar ausgebaut werden kann. Scheuen wir Anpassungen an das Wettbewerbsumfeld, riskieren wir, das Erreichte zu verlieren.

Andere europäische Schifffahrtsnationen haben – neben zahlreichen außereuropäischen Schifffahrtsstandorten, insbesondere in Asien - in der jüngeren Vergangenheit ihre Bemühungen zur Steigerung der Attraktivität des eigenen Standortes deutlich verstärkt. Sie haben (innerhalb des vom Europäischen Beihilferecht eröffneten zulässigen Rahmens) verschiedene Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der maritimen Industrie und speziell der Seeschifffahrt umgesetzt, etwa durch die Anpassung von Tonnagesteuerregelungen, neue bzw. zusätzliche Fördermaßnahmen für die Ausbildung und Beschäftigung von Seeleuten, die Reduzierung von Gebühren oder durch die Einführung sonstiger spezieller Steuervergünstigungen für den Reedereibereich.

Die Coronakrise zeigt, wie bedeutend die Stabilität der Logistikketten für Deutschland und auch seine europäischen Partner ist. Der Seeverkehr nimmt in unserer globalisierten Welt und Wirtschaftsordnung eine außergewöhnliche Rolle ein, da er das Bindeglied zwischen den verschiedenen Fertigungs- und Vertriebsplätzen darstellt. Zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Studie ist noch nicht absehbar, welche Folgen die Corona-Pandemie in Gänze haben wird. Mit Sicherheit kann man aber sagen, dass die nachlaufenden Effekte erheblich sein werden und dies die Menschen und die Wirtschaft weltweit vor neue Herausforderungen stellen wird. Im Fokus wird dabei auch die Logistik und, in ihrer herausgehobenen Rolle, besonders die Schifffahrt stehen.

Der Wettbewerb um Schiffe, maritime Geschäftsaktivitäten und Schifffahrts-Knowhow ist nicht nur längst entbrannt, er verstärkt sich zunehmend. Wenn Deutschland sein Knowhow in diesem wichtigen Wirtschaftszweig weiterhin bewahren und den Standort – gerade auch vor dem Hintergrund wichtiger zukünftiger Entwicklungen wie der fortschreitenden Digitalisierung und den Herausforderungen für die maritime Wirtschaft durch die Bewältigung der Folgen der Coronakrise – nachhaltig

wettbewerbsfähig und ggf. auch für Ansiedlungen ausländischer Schifffahrtsunternehmen attraktiv gestalten will, empfehlen wir, die folgenden Maßnahmen zu ergreifen:

Knowhow sichernde Maßnahmen

Erhalt der bestehenden Fördermaßnahmen

Neben der Einführung der sog. „Tonnagesteuer“² wurden ab Ende der 90er Jahre verschiedene weitere Maßnahmen speziell zur Förderung des maritimen Knowhows am Standort Deutschland ergriffen, welche im Lauf der Zeit mehrfach angepasst bzw. erweitert wurden. Die letzten Anpassungen resultierten aus dem bereits erwähnten Maßnahmenpaket zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des maritimen Standortes Deutschland, welches insbesondere den Ersatz der bisherigen Zuschüsse zur Senkung der Lohnnebenkosten (LNK-Zuschüsse) durch die vollständige Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge für förderfähige Besatzungsmitglieder (auf Schiffen unter deutscher oder sonstiger EU-Flaggen) und die Erhöhung des Lohnsteuereinbehalts gem. § 41a Abs. 4 EStG von 40% auf 100% für Besatzungsmitglieder auf Schiffen unter deutscher Flagge beinhaltet.

Um langfristig das notwendige Knowhow für den technischen und den nautischen Betrieb eines Schiffes zu erhalten, ist eine hochwertige, anspruchsvolle Ausbildung Voraussetzung. Um Anreize zu schaffen, diese Fachkräfte weiterhin auszubilden, wurden im Jahr 2015 die Fördersätze der Ausbildungsplatzförderung des Bundes erhöht und bereits Ende des Jahres 2012 die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland eingerichtet, welche seitdem erfolgreich die nautische und technische Ausbildung, Qualifizierung und Fortbildung von Besatzungsmitgliedern durch Reedereien fördert, die sie mit Mitteln aus der Wirtschaft, die ausflaggende Reedereien an die Stiftung entrichten, finanziell unterstützt.

Die Evaluierung der verschiedenen vorgenannten Maßnahmen belegt, dass diese einen maßgeblichen Beitrag zur Sicherung des maritimen Knowhows am deutschen Standort geleistet haben. So konnte trotz stetigem signifikantem Rückgang der deutschen Handelsflotte seit 2011³ ein Einbruch bei der Beschäftigung von einheimischen Seeleuten vermieden (vgl. Abbildung 4, S. 39) und die besetzten Ausbildungsplätze pro Schiff sogar gesteigert werden (vgl. Abbildung 5, S. 40). Im Rahmen der Evaluierung wurden die Reedereien zu den Wirkungen der Fördermaßnahmen befragt, mit eindeutigem Ergebnis: So gaben 78% der ausbildenden Reedereien an, dass sie ohne die Fördermaßnahmen keine Ausbildung durchgeführt hätten (vgl. Abbildung 11, S. 48).

Für das Fortbestehen des maritimen Knowhows am Standort Deutschland ist es daher unbedingt notwendig, die bestehenden Maßnahmen fortzuführen, um dafür Sorge zu tragen, dass die Ausbildung von Seeleuten am Standort Deutschland sowohl qualitativ als auch quantitativ weiterhin auf einem hohen Niveau erfolgt. Zudem müssen die Voraussetzungen dafür erhalten bleiben, dass Seeleute auch nach Abschluss der Ausbildung Beschäftigung in der Seeschifffahrt finden.

² Die Einführung der so bezeichneten „Tonnagesteuer“ bedeutet keine eigene Steuerart, sondern stellt eine besondere Gewinnermittlungsvorschrift für die Seeschifffahrt im Sinne einer „flat tax“ dar, d.h. in Deutschland findet eine Gewinnermittlung nach der Tonnage statt durch Betriebsvermögensvergleich. Sie resultiert in einer pauschalen und gleichbleibenden Steuerlast auf vergleichsweise niedrigem Niveau; allerdings ist stets zu berücksichtigen, dass die Tonnagesteuer stets anfällt, d.h. auch in Jahren, in denen nach der Regelbesteuerung Verluste steuerlich geltend gemacht werden könnten. Daher ist der Subventionscharakter der Tonnagesteuer in schlechten Ertragszeiträumen deutlich niedriger oder ggf. tatsächlich gar nicht vorhanden, wie etwa vielfach in der Schifffahrtskrise des letzten Jahrzehnts.

³ Die Anzahl der Schiffe der in deutschen Seeschiffsregistern registrierten Schiffe ist von 3.764 (2011) auf 1.988 (2019) um 1.776 Schiffe gesunken (Quelle: BSH Statistik-Deutsche-Handelsflotte).

Um die Wirkung der Fördermaßnahmen weiter zu verbessern, empfehlen wir, die Ausgestaltung der bestehenden Maßnahmen - wie auch bereits in der Vergangenheit geschehen – im zulässigen Rahmen zu optimieren und die aktuellen Rahmenbedingungen anzupassen.

Aus unserer Sicht ergeben sich hierfür insbesondere folgende Ansätze:

Anpassung der bestehenden Fördermaßnahmen

Die auf europäischer Ebene maßgeblichen Rahmenbedingungen für staatliche Beihilfen im Seeverkehr werden von der EU durch die „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr“ festgesetzt. Fördermaßnahmen auf nationaler Ebene können den zulässigen EU-Rahmen ausschöpfen, wobei solche Maßnahmen in der Regel die Genehmigung der EU-Kommission benötigen bzw. bei dieser zu notifizieren sind. Auf dieser Basis und unter der Berücksichtigung der Ergebnisse aus der Evaluierung sowie anhand von best-practice-Beispielen aus anderen europäischen Schifffahrtsnationen, haben wir folgende Handlungsempfehlungen für den Bereich der Förderung von Ausbildung und Beschäftigung zur Knowhow-Sicherung am Standort Deutschland herausgearbeitet:

Anpassung und Harmonisierung der Fördervoraussetzungen

Derzeit existieren teils unterschiedliche Kriterien für den Erhalt der verschiedenen Fördermaßnahmen des Bundes. Beispielsweise sind nach der Ausbildungsplatzförderung und der LNK-Förderung des Bundes Besatzungsmitglieder auf Schiffen unter deutscher oder einer anderen EU-Flagge ggf. förderberechtigt, während die Inanspruchnahme des vollständigen Lohnsteuereinbehalts gemäß § 41a Abs. 4 EStG weiterhin auf Beschäftigte beschränkt ist, die auf Schiffen unter deutscher Flagge eingesetzt werden.

Die Voraussetzung des Führens der nationalen Flagge steht allerdings nicht (mehr) im Einklang mit den von der EU festgesetzten Rahmenbedingungen, denn die EU Kommission hat längst klargestellt, dass Beihilfemaßnahmen für den Seeverkehr innerhalb der EU nur noch diskriminierungsfrei für alle EU-Flaggen gewährt werden dürfen.⁴

Wir empfehlen daher, die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme des vollständigen Lohnsteuereinbehalts zukünftig auf Besatzungsmitglieder auf Schiffen unter einer (anderen) EU-Flagge auszuweiten und dadurch größere Anreize zu schaffen, auf EU-Flaggen statt Drittlandflaggen zu setzen und einheimische bzw. EU-Seeleute zu beschäftigen.

Zudem weichen die Kriterien für eine Inanspruchnahme der verschiedenen Maßnahmen auch in weiteren Details voneinander ab bzw. bleiben hinter dem zurück, was der maßgebliche EU-Rechtsrahmen ermöglicht. Dies betrifft z.B. die begünstigten Schiffstypen, die begünstigten Tätigkeiten, das Seepersonal bzw. deren Nationalitäten oder das vorausgesetzte Fahrtgebiet. Dies führt teilweise dazu, dass die Beschäftigung einer Vielzahl von hochqualifizierten Seeleuten nicht unterstützt wird, obwohl die Unternehmen grundsätzlich dem Förderzweck entsprechen und zur Ausbildung, Qualifizierung und Beschäftigung von einheimischen bzw. EU-Seeleuten im von den Beihilfeleitlinien eröffneten Rahmen beitragen. Sie tragen auch zur Sicherung des maritimen Knowhows am deutschen Standort bei. So werden beispielsweise zum Teil Fahrgastschiffe und Offshore-Schiffe (z.T. erst seit

⁴ Siehe hierzu beispielsweise Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe - SA.45268 (2016/N) – Deutschland, Verlängerung und Änderung der Beihilferegelung zur Senkung der Lohnnebenkosten in der Seeschifffahrt, Rn. 9.

kurzem nach den Angaben auf der Website www.deutsche-flagge.de) von der Förderung ausgeschlossen. Nicht zuletzt birgt aber gerade der Offshore-Sektor, der u.a. für das übergeordnete Ziel der Energiewende steht, sehr viel technisches Knowhow und darüber hinaus weiteres Wachstumspotential. Dies wurde zwischenzeitlich auch von der Europäischen Kommission ausdrücklich anerkannt, die mehreren EU-Mitgliedstaaten genehmigt hat, entsprechende Schiffstypen als begünstigt in die nationalen Tonnagesteuerregime aufzunehmen.

Deshalb empfehlen wir, die Kriterien für die jeweiligen Fördermaßnahmen unter Beachtung des zulässigen EU-Rechtsrahmens anzupassen und zu optimieren und für alle Fördermaßnahmen möglichst einheitlich zu gestalten. Dadurch werden nicht nur Unklarheiten bei den Reedereien bzgl. der verschiedenen Förderbedingungen beseitigt, sondern es wird auch förderungswürdigen Unternehmen die Möglichkeit gegeben, sich noch mehr für die Sicherung des Knowhows und der maritimen Expertise am Standort einzusetzen.

Schaffung größerer Planungssicherheit durch Erhöhung der Laufzeit der Förderprogramme

Gegenwärtig werden die hier untersuchten Maßnahmen des Bundes zur Ausbildungsplatzförderung, Lohnnebenkosten-Förderung sowie der vollständige Lohnsteuereinbehalt lediglich befristet für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren gewährt. Das erscheint insbesondere vor dem Hintergrund der nach der Praxis der EU-Kommission zulässigen Höchstdauer solcher Maßnahmen von zehn Jahren und der Praxis anderer EU-Mitgliedstaaten als zu kurzfristig und ermöglicht den Unternehmen in der Seeschifffahrt nicht das wünschenswerte Maß an Planungssicherheit.

Um einen Impuls hin zur vermehrten Beschäftigung von EU-Seeleuten sowie der häufigeren Führung der deutschen oder einer anderen EU-Flagge setzen zu können, benötigen die Reedereien über einen längeren Zeitraum Planungssicherheit, insbesondere im Zusammenhang mit den daraus resultierenden (Personal-)Kosten, da diese von zentraler Bedeutung sind. Gerade wenn man zukünftig auch Reedereien für die Ausbildung und Beschäftigung von Seeleuten am deutschen Standort gewinnen möchte, die sich hier in der (jüngeren) Vergangenheit nicht (mehr) engagiert haben, wäre eine längerfristige stabile Förderkulisse ein wichtiges Signal.

Zur weiteren Steigerung der Attraktivität der Fördermaßnahmen durch Schaffung größerer Planungssicherheit empfehlen wir daher, den zulässigen EU-Rahmen für die zeitliche Befristung der Fördermaßnahmen möglichst voll auszuschöpfen und sie in Zukunft für zehn, mindestens aber für acht Jahre zu notifizieren und zu gewähren.

Anpassung der Ausbildungsförderung zur Berücksichtigung weiterer Ausbildungsberufe

Durch die bestehenden Ausbildungsförderprogramme werden bislang die klassischen Ausbildungsberufe in der Seeschifffahrt gefördert bzw. die Ausbildung zum Schiffsmechaniker und zum nautischen sowie technischen Offiziersassistenten gesichert. Die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland fördert zusätzlich die Qualifizierung von Offizieren und sorgt dadurch dafür, dass Offiziere nach Erhalt ihres Befähigungszeugnisses die nötigen Seefahrtszeiten sammeln können, um ihr Knowhow auf See anwenden bzw. vertiefen und das Managementlevel erreichen zu können.

Im Zeitalter der Digitalisierung werden sich die Anforderungen mit Blick auf das für den Schiffsbetrieb notwendige Knowhow stetig weiter verändern. Deutschland muss sich deshalb zukünftig noch intensiver der Herausforderung stellen, die Ausbildung bedarfsgerecht zu gestalten und stetig weiterzuentwickeln, um dadurch seine führende Position im Ausbildungsbereich zu verteidigen.

Neue Berufsbilder und Ausbildungsgänge, wie z.B. das des Elektrotechnischen Offiziersassistenten (ETOA), die sich aufgrund der geänderten/erweiterten Anforderungen entwickeln, sollten in die Ausbildungsförderprogramme aufgenommen werden. Der Elektrotechnische Offiziersassistent etwa wird bislang weder vom Bund noch von der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland gefördert.

Wir empfehlen daher, die neuen, an aktuellen Bedarfen ausgerichteten Berufsbilder wie beispielsweise den Elektrotechnischen Offiziersassistenten sowohl in die Ausbildungsplatzförderung des Bundes als auch in das privatwirtschaftliche Förderspektrum der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland möglichst zeitnah aufzunehmen, um den Herausforderungen der Zukunft in Form einer zunehmend digitalisierten Schifffahrt bestmöglich begegnen zu können. Dies erhöht die Attraktivität entsprechender Ausbildungsgänge sowohl für die ausbildenden Betriebe als auch die Auszubildenden.

Stärkung der Attraktivität der deutschen Flagge durch weitere Digitalisierung und Entbürokratisierung

Trotz Kostenreduzierungen konnte im Betrachtungszeitraum kein signifikantes tatsächliches, sondern lediglich ein relatives Wachstum der Tonnage unter deutscher Flagge erreicht werden. Gemäß übereinstimmenden Aussagen der Reedereien und der übrigen Stakeholder liegen die Gründe hierfür weniger in den aufgrund der umgesetzten Maßnahmen inzwischen deutlich reduzierten Kostenunterschieden zu anderen Flaggen, sondern vielmehr im besseren Service anderer Flaggen mit Blick auf die Erreichbarkeit und die Digitalisierung sowie die geringeren bürokratischen Hemmnisse. Beispielsweise bieten andere Flaggenstaaten im Gegensatz zur deutschen Flagge ein größeres Maß an elektronischen Verwaltungsverfahren an, etwa Online-Antragsformulare, die Verwendung elektronischer Schiffspläne sowie die Ausstellung von elektronischen Schiffszeugnissen. Zum Teil wird Reedereien auch ermöglicht, schifffahrtsbezogene Zeugnisse digital statt in Papierform per Kurier auf die Schiffe zu versenden und dadurch sowohl Kosten als auch Aufwand einzusparen.

Wir empfehlen daher, die Digitalisierung der Antragsverfahren und der schiffsbezogenen Zeugnisse sowie die Verwendung elektronischer Schiffspläne für die deutsche Flagge zeitnah zu realisieren und dadurch das bisherige Servicedefizit gegenüber anderen Flaggenstaaten zu verringern und sich noch zeitgemäßer aufzustellen. Der Abbau weiterer bürokratischer Hemmnisse sowie die Verbesserung des Serviceangebots, bspw. durch das zusätzliche Angebot möglichst aller relevanten Informationen sowie von Antragsformularen und Rechtsvorschriften auch auf Englisch, ist aus unserer Sicht absolut empfehlenswert und essentiell, um die deutsche Flagge insgesamt konkurrenz- und zukunftsfähig zu machen. Notwendig ist auch, bestehende Verfahrensweisen regelmäßig dahingehend zu überprüfen oder zu hinterfragen, ob weitere Optimierungen, etwa infolge neuer technischer Möglichkeiten im Rahmen einer zunehmenden Digitalisierung durchgeführt werden können, um Kundenfreundlichkeit und Effizienz weiter erhöhen zu können.

Angesprochen auf mögliches weiteres Verbesserungspotenzial für die deutsche Flagge bzw. Flaggenstaatsverwaltung wurde vielfach auch der Wunsch nach einer einheitlichen Flaggenstaatsverwaltung, etwa durch Bündelung der Aufgaben von BSH und BG Verkehr, oder einer privatisierten Flaggenstaatsagentur geäußert. Beide Anregungen erscheinen uns jedoch zumindest kurzfristig nicht umsetzbar.

Eine in Betracht zu ziehende Möglichkeit wäre die Einrichtung einer vorgeschalteten Agentur bzw. eines zentralen Ansprechpartners für jede Reederei. Diese Einrichtung bzw. Person könnte sich für den Reeder um die Abstimmung mit weiteren Abteilungen bzw. zuständigen Personen innerhalb der

Flaggenstaatsverwaltung kümmern und Hilfestellung bei allen notwendigen Prozessen leisten. Dadurch könnte den Reedereien viel bürokratischer Aufwand erspart werden, denn Dank eines zentralen Ansprechpartners für alle die deutsche Flagge betreffenden Themen würde der Umgang mit der deutschen Flagge für die Reedereien insgesamt deutlich erleichtert.

Steuerliche Maßnahmen

Anpassung bestehender steuerlicher Maßnahmen für die Seeschifffahrt an das Niveau europäischer Nachbarländer

Ein ganz wesentliches Kriterium für die Wettbewerbsfähigkeit eines maritimen Standorts stellen die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt dar. Die steuerlichen Rahmenbedingungen tragen gemeinsam mit den anderen Maßnahmen maßgeblich zur Sicherung von Arbeitsplätzen am Standort Deutschland, des notwendigen Knowhows und der Beteiligung am globalen Wachstum der Schifffahrtsbranche und damit der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrtsindustrie insgesamt bei. Maßnahmen zur Förderung der Seeschifffahrt in Form von Steuererleichterungen kommen daher im Zusammenhang mit der Standortfrage eine hohe Anreizwirkung zu.

Der immer stärker werdende internationale Wettbewerb mit außereuropäischen Standorten veranlasste bekanntlich einige europäische Länder in den 90er Jahren, die Tonnagesteuer und weitere Maßnahmen zur Stärkung der Konkurrenzfähigkeit der nationalen Seeschiffsregister einzuführen. Ende der 90er Jahre führte auch Deutschland im Einklang mit den „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr“ eine Gewinnermittlung nach der Tonnage (auch als Tonnagegewinnermittlung, Tonnagebesteuerung oder Tonnagesteuer bezeichnet) sowie weitere Steuererleichterungen ein, die (bis zum Ausbruch der Schifffahrtskrise als Folge der Finanzkrise) zu einer erheblichen Stärkung des deutschen Schifffahrtsstandorts und der deutschen Handelsflotte im internationalen Wettbewerb beitrugen.

Das in Deutschland aktuell bestehende Steuerregime für die Seeschifffahrt insbesondere in Form von Tonnagesteuerregelungen, dem bereits thematisierten Lohnsteuereinbehalt und gewerbesteuerlicher Kürzung muss zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Seeschifffahrt nicht nur unbedingt beibehalten, sondern auch im Detail nachjustiert werden. Dies ist vor dem Hintergrund bereits erfolgter Anpassungen und Ausweitungen der steuerlichen Rahmenbedingungen in einigen europäischen Nachbarländern unbedingt erforderlich, um den Erhalt bzw. die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Seeschifffahrt in dem sich international weiter verschärfenden Wettbewerb gewährleisten zu können. Nur so kann Deutschland es sicherstellen, den Anschluss nicht zu verlieren und weiterhin seine Stellung als ein attraktives und führendes internationales Schifffahrtszentrum zu wahren.

Aus diesem Grunde sind insbesondere die im Folgenden aufgeführten – nach den EU-Beihilfeleitlinien für den Seeverkehr und der Genehmigungspraxis der Kommission zulässigen – Maßnahmen zur Anpassung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt in Deutschland zu empfehlen, denn die Optimierung der steuerlichen Rahmenbedingungen begünstigt neben einer (Wieder-) Ansiedlung von Unternehmen aus derzeit noch wettbewerbsfähigeren Standorten auch die Gewinnung ausländischer Investoren für die deutsche Seeschifffahrt.

Tonnagesteuerbegünstigung auch für reine Schiffsmanagementgesellschaften/-tätigkeiten

Im Sektor der Schiffsmanagementgesellschaften/-tätigkeiten herrscht ein starker, zunehmender internationaler Wettbewerbsdruck. 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 auch für reine Schiffsmanagementgesellschaften eingeführt und von der EU Kommission als zulässig bewertet worden sind.⁵

Zunehmend zeigt sich, dass Deutschland im Falle der Beibehaltung des bislang bestehenden Erfordernisses einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung des Schiffsmangers als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Tonnagesteuer wertvolle Arbeitsplätze und Knowhow durch vermehrte Umsiedlung von Aktivitäten ins Ausland verlorengehen bzw. verloren zu gehen drohen. Damit Deutschland auch im Bereich des reinen Schiffsmanagements im internationalen, aber insbesondere auch europäischen Umfeld wettbewerbsfähig bleibt, ist daher zu empfehlen, Schiffsmanagementgesellschaften als solche in den Kreis der persönlich tonnagesteuerbegünstigten Unternehmen aufzunehmen.

Tonnagesteuerbegünstigung auch für Offshoreschiffe und –aktivitäten

Auch das Offshore-Segment ist geprägt durch einen scharfen internationalen Wettbewerb mit Anbietern aus Drittstaaten, weshalb die europäische Offshore-Schifffahrt auf wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen für diesen in den letzten fünfzehn Jahren am stärksten gewachsenen Markt angewiesen ist.⁶ 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 tonnagesteuerbegünstigten Schiffstypen sowie bestimmte Offshore-Aktivitäten in die begünstigten Tätigkeiten aufgenommen wurden.

Deutsche Reedereien engagieren sich u.a. vermehrt im Bereich der Errichtung von Offshore-Windparks mit dem Transport von 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 sicher. Entsprechende Anpassungen der deutschen Tonnagesteuerregelungen 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.⁷

Gerade vor dem Hintergrund der Energiewende sollte Deutschland diese Aktivitäten zielgerichtet fördern und den von der EU-Kommission eröffneten Rahmen ausnutzen. Entsprechend ist auch eine Anpassung und Ausweitung der deutschen Tonnagesteuerregelungen auf Offshore-Schiffe (v.a. Offshore-Errichter-, Service- und Versorgungsschiffe) als begünstigte Schiffstypen bzw. die Aufnahme von Offshore-Schiffen in den Anwendungsbereich der Tonnagebesteuerung geboten, denn damit werden bessere Wettbewerbsbedingungen für den deutschen Schifffahrtssektor im Offshore-Bereich auf dem Weltmarkt, aber auch auf dem europäischen Markt geschaffen.

⁵ Z.B. Dänemark, Niederlande und Spanien; s. 3.1.1. Tonnagesteuer – Begünstigte.

⁶ Vgl. Oxford Economics, The economic value of the EU shipping industry, A report for the European Community Shipowners' Associations (ECSA), April 2014, S. 3.

⁷ Vgl. Oxford Economics, The economic value of the EU shipping industry, A report for the European Community Shipowners' Associations (ECSA), April 2014, S. 20.

Ergänzung der Tonnagesteuer um eine Umweltbonus-Komponente

Die deutsche Seeschifffahrt ist dabei, sich zu einem Vorreiter auf dem Gebiet des Einsatzes neuer, innovativer und umweltfreundlicher Antriebstechnologien und alternativer Brennstoffe zu entwickeln. Um diese Bemühungen zu unterstützen, sollte geprüft werden, inwiefern die Tonnagegewinnbesteuerungsregelungen um einen sog. Umweltbonus, etwa in Gestalt eines abgesenkten Tonnagesteuersatzes für besonders umweltfreundliche bzw. emissionsarme Schiffe, ergänzt werden könnte, um zusätzliche Anreize für Schifffahrtsunternehmen zu schaffen, zeitnah Schiffe mit besonders umweltfreundlicher Antriebstechnologie bzw. alternativen Treibstoffen zu ordern und einzusetzen. Andere Staaten im Europäischen Wirtschaftsraum haben solche Konzepte im Bereich ihrer Tonnagesteuerregime bereits erfolgreich etabliert, so etwa Norwegen.

Für deutsche Seeschifffahrtsunternehmen ist der Zugang zu Finanzierungsinstrumenten durch den Rückzug der wichtigsten deutschen Schiffsfinanzierer erheblich erschwert worden, sodass die Unternehmen anstehende Investitionen unter immer schwierigeren Finanzierungsbedingungen bewältigen müssen. Ein Umweltbonus würde einphasen wesentlich energieeffizienterer, somit klimaschonenderer und umweltfreundlicherer Schiffsneubauten unterstützen und so auch die Nutzung von alternativen Kraftstoffen und effizienteren Schiffsmaschinen vorantreiben. Dies könnte zumindest indirekt auch sehr positive Auswirkungen für die deutsche Zulieferindustrie haben, die entsprechende Technologien entwickelt und anbietet. Die Effekte aus dem Rückzug der Schiffsfinanzierer könnten 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, und dem Gedanken des „Green Deal“ auf EU-Ebene.

Wiedereinführung steuerfreier Reinvestitionsrückstellung für Seeschiffe (§ 6b EStG)

Die Regelung des § 6b EStG soll dazu dienen, steuerliche Hindernisse für die Veräußerung von Wirtschaftsgütern – dazu gehörten vor 1999 auch Seeschiffe – des Anlagevermögens abzubauen, deren Veräußerung betriebswirtschaftlich geboten und volkswirtschaftlich wünschenswert wäre. § 6b EStG soll insoweit die Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter begünstigen und damit eine sinnvolle Anpassung der Unternehmen an strukturelle Veränderungen ermöglichen.

Indem es § 6b EStG erlaubt, die anlässlich solcher Veräußerungen frei werdenden stillen Reserven auf Reinvestitionsgüter zu übertragen, kommt es zu einer vorläufigen Freistellung des Veräußerungsgewinns von der Einkommensbesteuerung, was dem Betrieb Mittel für dringend erforderliche Investitionsvorhaben erschafft. Im Ergebnis ist der Gewinn somit erst in der Zukunft zu versteuern.

Die Regelung des § 6b EStG sollte dergestalt überarbeitet bzw. erweitert werden, dass auch Gewinne aus dem Verkauf von Seeschiffen, die nicht nach § 5a EStG besteuert werden (Tonnagesteuer), steuerfrei reinvestiert werden können, was einem temporären Verzicht auf die Besteuerung gleichkäme.

Eine entsprechende Regelung – die es vor der Einführung der Tonnagesteuer in Deutschland auch für Seeschiffe schon einmal gab – hat mehrere Vorteile: Anleger könnten eine sofortige Steuerbelastung anlässlich des Verkaufs des Schiffes bzw. ihrer Beteiligung vermeiden, die Finanzierung der deutschen Handelsflotte insbesondere im küstennahen Bereich (bzw. für Schiffe, die nicht zur Tonnagesteuer

optieren können bzw. optiert haben) könnte auf diesem Wege revitalisiert werden und gleichzeitig würde ein Einphasen wesentlich energieeffizienterer, somit klimaschonenderer und umweltfreundlicherer Schiffsneubauten speziell in nationaler Fahrt bzw. in inneren und küstennahen Gewässern unterstützt. Gleichzeitig würde im europäischen Vergleich die Wettbewerbsfähigkeit des nicht tonnagesteuerbegünstigten Teils der deutschen Seeschifffahrt (insbesondere von Seeschiffen in nationaler Fahrt) gestärkt und ein entscheidendes Hindernis für die Modernisierung der deutschen Handelsflotte beseitigt.

Eine Wiedereinführung der Reinvestitionsvergünstigung für nicht bereits durch die Tonnagesteuer begünstigte Seeschiffe erscheint sowohl aus wettbewerbs- als auch gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten geboten, würde die Rahmenbedingungen für Investitionen in die Seeschifffahrt verbessern und auch eine Anreizwirkung für die Anschaffung besonders energieeffizienter Tonnage entfalten. Es ist zudem kein nachvollziehbarer Grund ersichtlich, warum § 6b EStG nur für Binnenschiffe, nicht aber für Seeschiffe, die nicht der Tonnagesteuer gemäß § 5a EStG unterfallen, anwendbar sein soll.

In der Schifffahrtskrise wurde das Eigenkapital vieler Schifffahrtsunternehmen nahezu verbraucht. Durch eine Anpassung des § 6b EStG könnte unmittelbar eine Entlastung (durch Reduzierung des Fremdkapitalbedarfs) erfolgen. Dies ist insbesondere wichtig, da die Erhaltung und Erweiterung eines Betriebes und damit auch die Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen die rechtzeitige und freiwillige Veräußerung sowie die rechtzeitige Herstellung oder Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens voraussetzt.

Zur Stärkung des deutschen Schifffahrtsstandortes ist somit neben den vorstehend skizzierten sinnvollen Anpassungen der deutschen Tonnagesteuerregelungen an das Niveau bzw. den Anwendungsbereich europäischer Nachbarländer wie Dänemark, Niederlande und Norwegen auch eine Wiedereinführung der zulässigen steuerlichen Begünstigung gemäß § 6b EStG für Seeschifffahrtsunternehmen, für die eine Gewinnermittlung nach der Tonnage (gleich aus welchen Gründen) nicht in Frage kommt, zu empfehlen.

Abschaffung bzw. zumindest deutliche Absenkung der Versicherungsteuer für Seeschiffsversicherungen

Nicht nur aufgrund der Tatsache, dass in Deutschland regelmäßig für Seeschiffsversicherungen (Ausnahme: Seeschiffskaskoversicherung) der Regelsteuersatz von 19% auf die Versicherungsprämie zum Tragen kommt, sieht sich die Seeschifffahrt in Deutschland mit einer international und auch im europäischen Vergleich unverhältnismäßig hohen finanziellen Belastung konfrontiert. Hierzu tragen auch eine in den letzten Jahren zunehmend extensive Auslegung des Anwendungsbereichs des Versicherungsteuergesetzes durch die Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung sowie die aktuellen Initiativen des Bundesfinanzministerium und des Bundeszentralamtes für Steuern zur Ausweitung des Anwendungsbereichs des Versicherungsteuergesetzes hinsichtlich der Seeschiffsversicherung bei. Der europäische Vergleich zeigt, dass an keinem anderen Schifffahrtsstandort in Europa Versicherungsteuer in gleicher Höhe wie in Deutschland für Seeschiffsversicherungen und vergleichbare Sachverhalte erhoben wird. Vielmehr ist der maritime Versicherungsbereich (im Sinne von „marine insurance“) regelmäßig von einer Versicherungsteuerpflicht generell ausgenommen.⁸ Sofern eine solche Versicherungsteuerpflicht überhaupt existiert, sind die entsprechenden Steuersätze für den maritimen Bereich jedenfalls deutlich niedriger als in Deutschland.⁹ Es wird daher angeregt, eine Absenkung und Vereinheitlichung des Versicherungsteuersatzes für alle Arten der in Deutschland steuerpflichtigen Seeschiffsversicherung umzusetzen, analog dem bereits existierenden besonderen Steuersatz von 3%, der derzeit (nur) für die Seeschiffkaskoversicherung zum Tragen kommt. Dies würde den derzeitigen Standortnachteil für die deutsche Seeschifffahrt in diesem Bereich gegenüber konkurrierenden EU-Schifffahrtsstandorten zumindest wesentlich reduzieren bzw. eine weitgehende Angleichung an das Steuerniveau anderer wichtiger Schifffahrtsstandorte bedeuten.

Von der aktuellen Auffassung der Finanzverwaltung und -rechtsprechung sind insbesondere Sachverhalte betroffen, bei denen deutsche Unternehmen Seeschiffe bereedern, die überhaupt nicht in einem deutschen Register registriert sind (sog. „co-assured“-Sachverhalte). Nach der (geänderten) Auffassung der Finanzverwaltung und einem erstinstanzlichen Gerichtsurteil soll nunmehr ggf. erstmalig Versicherungsteuer in Höhe von 19% auf die Versicherungsprämien abgeführt werden, obwohl die betreffenden Schiffe überhaupt nicht in einem deutschen Seeschiffsregister registriert sind. Entsprechende Sachverhalte wurden von der Finanzverwaltung zuvor stets als nicht der Versicherungsteuer in Deutschland unterliegend angesehen, was über einen langen Zeitraum auch in einem Erlass der Finanzverwaltung niedergelegt war.¹⁰

Die aus einer solchen Ausweitung des Anwendungsbereiches des Versicherungsteuergesetzes nun ggf. resultierende, erstmalige Versicherungsteuerpflicht im Inland in Höhe des Regelsteuersatzes von 19% z.B. auf P&I-Versicherungen für „co-assured“-Sachverhalte bzw. nicht in Deutschland registrierte, aber von hier bereederte Seeschiffe, würde einen erheblichen Wettbewerbsnachteil zu Lasten deutscher Bereederer bedeuten. Hier sollte die bisherige Besteuerungspraxis gesetzlich festgeschrieben werden, so ??? dass eine Versicherungsteuerpflicht auf Seeschiffsversicherungsprämien für im Drittland registrierte Schiffe nicht in Betracht kommt. In jedem Fall muss gewährleistet werden, dass für in

⁸ Bspw. in: Belgien, Bulgarien, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Hongkong und z.T. Mainland China, Luxemburg, Malta und Zypern.

⁹ Bspw. in: Italien 0,05%, Ungarn 5%, Portugal 5%, Malta (nur geringe Stempelsteuer) und Zypern (nur geringe Stempelsteuer).

¹⁰ Vgl. Niedersächsisches Finanzministerium VV ND FinMin 1993-03-03 S6330-12-36.

Deutschland steuerpflichtige Seeschiffsversicherungen zukünftig maximal der Steuersatz von 3% zur Anwendung kommt.

Prüfung der Gebührenstrukturen für die Eintragung von Schiffen und Schiffshypotheken

Die im Vergleich zu vielen ausländischen Registern geringere Attraktivität deutscher Seeschiffsregister resultiert auch aus den derzeit in Deutschland relevanten Gebührenstrukturen für die Eintragung von Schiffen und Schiffshypotheken. Sowohl die hohe Komplexität des Systems als auch die Höhe der anfallenden Gebühren sind im internationalen Vergleich offensichtlich nicht mehr zeitgemäß.

Der Schiffswert ist marktabhängig teilweise sehr hohen Schwankungen ausgesetzt, weshalb dieser als Referenzwert zur Gebührenermittlung zu hinterfragen ist und die Festlegung eines fixen Gebührensatzes empfehlenswert erscheint.

Ein Vergleich der Gebührenstruktur mit unterschiedlichen europäischen maritimen Standorten macht insbesondere vor dem Hintergrund der Wettbewerbsfähigkeit die dringend notwendige Reform der Gebührenstrukturen für deutsche Seeschiffsregister deutlich:

Das System Dänemarks, Norwegens, der Niederlande und Belgiens z.B. ist deutlich weniger komplex strukturiert und die Gebühren fallen dort überwiegend auch deutlich geringer aus als in Deutschland (teilweise gibt es unabhängig vom Schiffswert einfache bzw. relativ überschaubare Pauschalbeträge). Die deutsche Gebührenstruktur führt hingegen bereits bei geringen Schiffswerten zu erheblichen Kostennachteilen und wird bei teureren bzw. wertvolleren Schiffen zunehmend unattraktiv.

1. Ausgangslage

1.1. Aktuelle Herausforderungen

Aus der lang anhaltenden Schifffahrtskrise, die im Jahr 2008 ihren Anfang nahm, resultierten neben einer Reihe von Unternehmenszusammenschlüssen und sonstigen Veränderungen innerhalb der Reedereilandschaft in Deutschland auch globale Verschiebungen hinsichtlich der Kräfteverhältnisse verschiedener Schifffahrtsstandorte. Die Verschiebung der Kräfteverhältnisse verschiedener Schifffahrtsstandorte, begünstigt durch die voranschreitende Globalisierung, hat nicht nur einen gesteigerten Wettbewerbsdruck gegenüber Schifffahrtsnationen innerhalb der EU zur Folge. Vielmehr besteht ein erhöhter Wettbewerbsdruck gegenüber den stark wachsenden außereuropäischen Schifffahrtszentren (speziell im asiatischen Raum) wie etwa China, Hongkong, Singapur oder auch Dubai.

Für Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit des Standortes hat die EU-Kommission zuletzt im Jahr 2004 den zulässigen Gestaltungsspielraum der Mitgliedsstaaten durch die geltenden Seeverkehrsleitlinien festgelegt.¹¹ Durch z.T. sehr konsequente Modernisierungs- und Optimierungsmaßnahmen hinsichtlich der eigenen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt haben einige Länder innerhalb der EU bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR), bspw. Norwegen, Dänemark oder die Niederlande, vor allem bei wesentlichen Standortfaktoren wie den Steuersystemen den von der EU-Kommission gewährten Spielraum noch konsequenter als Deutschland ausgeschöpft und konnten dadurch innerhalb der EU bzw. des EWR Standortvorteile erzielen. Eine der wesentlichen Herausforderungen für Deutschland besteht darin, die Wettbewerbsfähigkeit als Schifffahrtsstandort in Europa zu erhalten bzw. zu erhöhen. Deshalb ist eine detaillierte Betrachtung der gegenwärtigen steuerlichen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt in Deutschland im Vergleich zu denen anderer Schifffahrtsnationen innerhalb der EU bzw. des EWR ein wichtiger Teil dieser Studie (Kapitel 3). Ziel dieses Kapitels ist es, nicht ausgeschöpfte Potenziale zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit aufzuzeigen und darauf aufbauend Handlungsempfehlungen zu erarbeiten.

Auch der Zugang zu Fremdkapital stellt Reedereien am Schifffahrtsstandort Deutschland vor enorme Herausforderungen. Im Zuge der langanhaltenden Schifffahrtskrise haben sich nach und nach die in der Schiffsfinanzierung engagierten hiesigen Banken aus diesem Segment (völlig oder zumindest zu einem beträchtlichen Teil) zurückgezogen. Daneben mangelt es der klein- und mittelständig geprägten Reedereilandschaft in Deutschland an kapitalmarktfähigen Strukturen, sodass Investitionen in „green shipping“- Technologien und die Umrüstung und/oder Erneuerung der eigenen Schiffsflotte für die meisten Reedereien nur schwierig oder womöglich gar nicht zu bewältigen sein dürfte. Diese Investitionen sind aber notwendig, um insbesondere den Vorgaben der International Maritime Organisation (IMO) etwa zur Emissionsreduzierung und zur Erreichung der vereinbarten Umweltziele Rechnung zu tragen, oder um die Transformation von Geschäftsmodellen durch den Einsatz von digitalen Technologien sowie die Forschung und Entwicklung zur weiteren Steigerung des Automatisierungsgrades des Schiffsbetriebs vorantreiben und die Chancen der Digitalisierung nutzen zu können.

¹¹ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Abl. EU 2004/C 13/03.

Die zunehmende Digitalisierung hat außerdem Einfluss auf die Anforderungen an die Beschäftigten in der maritimen Branche an Land und auf See sowie auf die Lehrinhalte an den Schulen und Hochschulen. Deutschland als Qualitätsstandort hat immer von seinem hohen maritimen Knowhow profitiert und konnte sich auch aufgrund seiner hochqualifizierten Seeleute erfolgreich im Markt positionieren. Die Weiterentwicklung der bestehenden Bildungsangebote sowie die Sicherung des maritimen Knowhows durch eine möglichst konstant hohe Anzahl von gut ausgebildeten und langfristig an den Standort gebundenen Seeleuten stellt eine wesentliche Herausforderung dar.

Als weitere Herausforderung ist seit Anfang 2020 nun auch die Corona-Krise hinzugekommen, die sich auf nahezu alle Lebensbereiche weltweit auswirkt und damit auch auf die globalisierte Wirtschaft und die Schifffahrt als Bindeglied zwischen den Produktionsstätten und Vertriebsmärkten. Die längerfristigen Auswirkungen der Corona-Pandemie sind nur schwer zu prognostizieren, allerdings zeigt diese Krise sehr deutlich, wie wichtig die Stabilität der Logistikkette sowie der Zugang zu Finanzierungen und Liquidität sind. Auch der Digitalisierung kommt hier eine besondere Bedeutung zu, da sie Unternehmen ermöglicht hat, ihre Geschäftsaktivitäten aus dem Homeoffice aufrecht zu erhalten.

1.2. Aktuelle Rahmenbedingungen

Das *Maßnahmenpaket zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrt und Förderung der Ausbildung und Beschäftigung von einheimischen Seeleuten* der Bundesregierung umfasst verschiedene Maßnahmen, die u.a. zu einer Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit des maritimen Standortes Deutschland und der Steigerung des Anteils der Tonnage unter deutscher Flagge beitragen sollen. Darüber hinaus zielen die Maßnahmen darauf ab, zukunftsfähige Arbeits- und Ausbildungsplätze im maritimen Bereich in Deutschland zu schaffen, die Attraktivität der Beschäftigung von deutschen und EU-Seeleuten zu erhöhen sowie die Ausbildung von Schiffsmechanikern auf einem hohen Niveau zu erhalten.

Die Förderung der Ausbildung von Seeleuten durch die Bundesregierung wird durch die *finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung* der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland ergänzt. Zwischen 2015 und 2019 wurden Reedereien in Deutschland im Bereich der Ausbildung und Beschäftigung von Seepersonal durch die Bundesregierung mit einem Volumen von insgesamt ca. 252 Mio. Euro gefördert.¹² Im gleichen Zeitraum unterstützte die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland durch ihre Förderung die Ausbildung und Qualifizierung von jährlich mehr als 1.000 Besatzungsmitgliedern mit einer Mittelausstattung von insgesamt über 85 Mio. Euro.¹³ Damit sind diese Fördermaßnahmen bedeutende Instrumente der Förderung der deutschen Schifffahrt.

Maßnahmenpaket der Bundesregierung

Aufgrund der hohen Bedeutung eines starken Schifffahrtsstandortes für Deutschland als Exportweltmeister und des scharfen internationalen Wettbewerbs wird die Seeschifffahrt in Deutschland (wie auch in anderen EU-Staaten) bereits seit vielen Jahren durch verschiedene Maßnahmen gefördert.

¹² Für eine ausführliche Darstellung vgl. Anhang A.2.

¹³ Für eine ausführliche Darstellung vgl. Anhang A.2.

Entlang der Vorgaben der europäischen Beihilfeleitlinien wurden Fördermaßnahmen für die Seeschifffahrt zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Handelsflotte, des Schifffahrtsstandortes Deutschland und damit insbesondere der maritimen Ausbildung und Beschäftigung auch in Deutschland umgesetzt. Ende der 90er bestand die große Gefahr, dass der Wirtschaftsfaktor Seefahrt für Deutschland verloren gehen könnte. Diesem sollte auf der Grundlage der Vorgaben des europäischen Beihilferechts umfassend entgegengewirkt werden.

Durch das Seeschifffahrtsanpassungsgesetz vom 9. September 1998 wurde die sog. Tonnagesteuer in § 5a EstG eingeführt. Im Jahr 1999 folgte die Einführung des Lohnsteuereinbehaltes in Höhe von 40% in § 41 a Abs. 4 EstG. Entlang der Vorgaben der Beihilfeleitlinien wurde im Jahr 2001 auch eine Lohnnebenkostenförderung in Deutschland eingeführt. Daneben fördert der Bund bereits seit 1995 auch die Einrichtung bzw. zur Verfügung Stellung von Ausbildungsplätzen an Bord von Schiffen, die unter deutscher Flagge oder der Flagge eines EU-Mitgliedstaates betrieben werden.

Parallel wurden diese Initiativen durch die Schaffung der „Nationalen Maritimen Konferenz“ und des „Maritimen Bündnisses für Ausbildung und Beschäftigung in der Seeschifffahrt“ begleitet, in deren Rahmen die Bedingungen und die Förderkulisse für die Seeschifffahrt in Deutschland entwickelt und an den sich stetig verschärfenden Standortwettbewerb in der internationalen Seeschifffahrt angepasst wurden.

Hierzu führte bereits der ehemalige Bundesverkehrsminister Reinhard Klimmt auf der ersten Nationalen Maritimen Konferenz im Jahr 2000 aus:

„Von daher sind wir fast schon - kann man sagen - im vorausseilenden Gehorsam dabei, ein Bündnis für Ausbildung und Beschäftigung im Bereich der Seeschifffahrt zu schmieden, bei dem die Gewerkschaften und die Reederverbände mit dabei sind, um sicherzustellen, dass wir auch zukünftig einmal in der Ausbildung die Voraussetzungen haben, dass überhaupt entsprechend deutsche Seeleute ausgebildet werden, dass Ausbildungsplätze dafür zur Verfügung stehen und dass man überhaupt deutsche Seeleute noch bezahlen kann [...].

[...] in der Tat ist es so, dass wir von unserer Seite aus dazu beitragen, finanzielle Erleichterungen zu gewähren, aber unsere Nachbarländer im Norden und im Westen sind da ein Stückchen weiter, weil für sie wohl auch die Frage der maritimen Wirtschaft noch etwas mehr bedeutet beim gesamten Sozialprodukt und wir müssen uns jetzt entscheiden, ob wir uns in dieser Frage auch angleichen wollen. Ich meine, wir sollten das tun. Wir können ja nicht warten, dass sich eventuell aus Finanzgründen Holländer und Dänen das anders überlegen, sondern wir müssen von unserer Seite aus versuchen gleichzuziehen.¹⁴“

In den Folgejahren traf die Bundesregierung im Rahmen der verschiedenen Nationalen Maritimen Konferenzen mehrere politische Zusagen, ihren bisherigen Beitrag zur Senkung der Lohnnebenkosten zu erhöhen bzw. wieder aufzustocken. Die Zuschüsse zur Senkung der Lohnnebenkosten wurden aufgestockt (bzw. nach einer zwischenzeitlichen Absenkung wieder erhöht) und die Tonnagesteuer als gesichert festgelegt. Diese Zusagen wurden an die Erwartung geknüpft, dass deutsche Reedereien vermehrt Schiffe unter die deutsche Flagge bringen und ihren Ausbildungsbeitrag erhöhen würden. Die Entwicklung der Handelsflotte unter deutscher Flagge folgte der, aufgrund der Fördermaßnahmen,

¹⁴ Dokumentation Nationale Maritime Konferenz am 13. Juni 2000 in Emden, S. 27; Abrufbar unter: <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Wirtschaft/erste-nationale-maritime-konferenz.html> (zuletzt aktualisiert 09.01.2020).

positiven Standortentwicklung in Deutschland. Die Vereinbarung mit den Partnern im Maritimen Bündnis hielten die deutschen Reeder bis zum Eintritt der tiefen Finanz- und Schifffahrtskrise ein: Bis Ende 2008 wurde die Anzahl von Schiffen unter deutscher Flagge substanziell auf über 500 erhöht. Erst mit Ausbruch der Schifffahrtskrise baute sich diese Zahl wieder ab, da die Mehrkosten des Betriebs von Schiffen unter der deutschen Flagge im Vergleich zu ausländischen Flaggen – auch aus Europa – von den Reedereien nicht mehr abgedeckt werden konnten und insbesondere auch auf Druck der finanzierenden Banken und Investoren strikte Maßnahmen zur Kostenreduzierung umgesetzt werden mussten.

Unter anderem um den Auswirkungen der schweren Schifffahrtskrise in den Folgejahren entgegenzutreten, die staatliche Schifffahrtsförderung zu erhalten und aus Sorge um die negativen Folgen für den Schifffahrtsstandort Deutschland und den Erhalt des maritimen Knowhows in Deutschland verpflichteten sich im Jahr 2012 die deutschen Reeder, vertreten durch den Bündnispartner Verband Deutscher Reeder, zusätzlich zu den staatlichen Maßnahmen einen Eigenbeitrag von ca. 30 Mio. Euro jährlich zur Sicherung von Ausbildung und Beschäftigung zu erbringen. Diese sollte in Höhe von ca. 10 Mio. Euro jährlich über erhöhte Ausflagungsgebühren (an das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie zu entrichten) erfolgen. Diese Beiträge verstärken die Mittel für die öffentliche Schifffahrtsförderung zusätzlich. Die entsprechende Gebührenverordnung des Bundesamtes für Seeschifffahrt und Hydrographie trat am 26.07.2012 in Kraft. Gleichzeitig sollten rd. 20 Mio. Euro jährlich über eine private Reeder-Initiative in die Förderung von Ausbildung und Qualifizierung von Seepersonal fließen. Hierzu wurde die „Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland“ vom Verband Deutscher Reeder gegründet, die seit 2013 operativ tätig ist.

Der mit den verschiedenen Maßnahmen geschaffene umfassende und wettbewerbsfähige Rahmen für die Förderung der Seeschifffahrt führte bis zum Einbruch der schweren Schifffahrtskrise in 2008 zu einem starken Wachstum der deutschen Flotte und des maritimen Knowhows am Standort Deutschland. Deutschland wurde zu einem der größten und wichtigsten Schifffahrtsstandorte der Welt, der sich durch ein fast einzigartig vielseitiges, maritimes Cluster auszeichnet. Getragen von mittelständischem Unternehmergeist, ausgezeichnetem nautisch-technischem Knowhow, innovativen Unternehmen und einer auf die Bedürfnisse der internationalen Seeschifffahrt zugeschnittenen Förderkulisse konnte in Deutschland ein international renommierter Schifffahrtsstandort wachsen.

Mit einem direkten und indirekten Beschäftigungseffekt von über 400.000 Arbeitnehmern in Reedereien, Hafenbetrieben, Lotsenstellen, Schifffahrtsbehörden, Werften, maritimen Zulieferbetrieben sowie in damit eng verbundenen Beratungsunternehmen ist Deutschland nach wie vor einer der wichtigsten Player auf den internationalen Schifffahrtsmärkten.

Als Folge der weltweiten Wirtschaft- und Finanzkrise, dem parallelen Einbruch der Schifffahrtsmärkte und auch der insbesondere in Deutschland daraufhin vielfach erfolgten Umstrukturierungen im Bereich der Schiffsfinanzierung und Neuordnung von Unternehmensstrukturen hat der Schifffahrtsstandort in den letzten Jahren jedoch stark gelitten. Die Anzahl an Schiffen in deutschen Seeschiffsregistern hat sich erheblich reduziert; seit 2013 um mehr als 47 Prozent. Auch die Anzahl der Schifffahrtsunternehmen ist in den letzten Jahren zurückgegangen. Schiffe gingen und gehen nach wie vor in großer Zahl dem Standort verloren, deutsche Schiffsfinanzierer haben sich z.T. vollständig aus dem Markt zurückgezogen, ausländische Investoren engagieren sich zunehmend in deutschen Reedereien und übernehmen diese teilweise sogar vollständig, z.T. unter Abzug wesentlicher Schifffahrtsaktivitäten aus Deutschland.

Dies sind insgesamt deutliche Anzeichen dafür, dass die Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandortes Deutschland zunehmend bedroht ist.

Gleichzeitig verstärken konkurrierende Schifffahrtsnationen weltweit und auch im Europäischen Wirtschaftsraum ihre Aktivitäten zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit ihrer Schifffahrtsstandorte und Handelsflotten – so etwa Dänemark durch den „Plan for growth in the Danish Maritime Sector“ mit verschiedenen Maßnahmen, Norwegen durch eine umfassende Modernisierung insbesondere der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt, Schweden durch die Einführung eines neuen Tonnagesteuer-Regimes und die Niederlande durch eine Optimierung der dortigen Rahmenbedingungen zur Ansiedlung ausländischer Investoren in der Schifffahrt. Auch das Vereinigte Königreich macht sich bereit, nach seinem Austritt aus der Europäischen Union bzw. dem endgültig vollzogenen Brexit u.a. durch eine niedrigere Unternehmensbesteuerung besonders attraktive Rahmenbedingungen zur Ansiedlung von Schifffahrtsunternehmen zu bieten und in verschärfte direkte Konkurrenz mit Standorten innerhalb der EU zu treten.

Um den Auswirkungen der Schifffahrtskrise ab dem Jahr 2008 und der sich zunehmend verschärfenden Wettbewerbssituation mit anderen (insbesondere auch europäischen) maritimen Standorten entgegenzuwirken, wurden die bestehenden Fördermaßnahmen für die Ausbildung und Beschäftigung von Seepersonal in Deutschland vor wenigen Jahren erweitert:

Angesichts der lang anhaltenden Krise in der Seeschifffahrt und des anhaltenden gewaltigen Kostendrucks sowie der weiter schrumpfenden Flotte war es für eine steigende Zahl von Unternehmen zunehmend schwieriger geworden, deutsche und Europäische Seeleute jedenfalls im bisherigen Umfang oder überhaupt weiter zu beschäftigen. Es wurde spätestens im Jahr 2015 deutlich, dass die ursprüngliche Vereinbarung zwischen den Sozialpartnern und übrigen Beteiligten des Maritimen Bündnisses, eine umfassende Beschäftigung von einheimischen Seeleuten unter einer zugesagten Mindestanzahl von Schiffen unter deutscher Flagge zu erreichen bzw. zu halten, durch die schwierige wirtschaftliche Situation in der Branche nicht mehr realisierbar war.

So war nach den ursprünglich vereinbarten Fördermaßnahmen vorgesehen, die deutsche Flotte auf den internationalen Märkten wettbewerbsfähig zu halten und das Knowhow zu stärken, indem rund 2/3 der Mehrkosten unter deutscher Flagge aufgefangen, werden sollten, während die Reedereien das übrige Drittel selber tragen sollten. Es stellte sich heraus, dass dies für mehr und mehr Unternehmen im siebten Jahr der seit Jahrzehnten schwersten Schifffahrtskrise nicht mehr durchzuhalten war. Die Charraten der Schiffe deckten nur noch höchst selten die Betriebskosten der Schiffe ab. Vor diesem Hintergrund hatten die wenigsten deutschen Reedereien noch einen solchen finanziellen Spielraum, ohne die wirtschaftliche Existenz der Schifffahrtsunternehmen in erheblichem Maße zu gefährden.

Auch die Ausbildungssituation in der Seeschifffahrt blieb angespannt. Das schwierige wirtschaftliche Umfeld führte in diesen Jahren u.a. dazu, dass eine nennenswerte Zahl von Absolventen der verschiedenen seemännischen Ausbildungsgänge keine Beschäftigung an Bord von Schiffen fand und ihre Qualifizierungsphase bzw. notwendige Seefahrtzeiten nicht absolvieren konnten.

In dieser schwierigen Situation einigten sich die Sozialpartner, die Bundesregierung und die Bundesländer darauf, dass die Maßnahmen der im EU-Rahmen gestatteten Beihilfen für den Seeverkehr in Deutschland auf die Aufrechterhaltung von Ausbildung und Beschäftigung von Seeleuten ausgerichtet sein sollten, und der durch die europäischen Beihilfeleitlinien gesteckte Förderrahmen von Deutschland nunmehr stärker ausgeschöpft werden müsste. Ziel war es, das

maritime Cluster mit der tragenden Säule der Seeschifffahrt in Deutschland trotz fortdauernder Krise zu erhalten und dazu die notwendige Anzahl qualifizierter Seeleute mit praktischer Erfahrung am Standort auszubilden und zu beschäftigen.

Vor diesem Hintergrund schlossen der Verband Deutscher Reeder und das Bundesverkehrsministerium Ende 2015 eine Vereinbarung,¹⁵ um die Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandortes Deutschland und der deutschen Handelsflotte zu verbessern, eine Steigerung des Anteils der Tonnage unter deutscher Flagge in der deutschen Handelsflotte zu erreichen, sichere und zukunftsfähige Arbeits- und Ausbildungsplätze im maritimen Bereich in Deutschland zu fördern und einen Erhalt der Ausbildung zum Schiffsmechaniker zu erreichen. Hierzu wurde ein Maßnahmenpaket zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt in Deutschland unter weitgehender Ausschöpfung des von der Europäischen Kommission vorgegebenen möglichen Rahmens für Maßnahmen zur Beschäftigungsförderung in der Seeschifffahrt geschnürt.

Abbildung 1: Zeitliche Entwicklung der Fördermaßnahmen am maritimen Standort Deutschland



¹⁵ Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur (BMVI) und dem Verband Deutscher Reeder (VDR), gezeichnet 10. Dezember 2015.

Das Maßnahmenpaket, das die Bundesregierung im Dezember 2015 mit dem VDR vereinbart hat, umfasst die folgenden drei Einzelmaßnahmen:

- Anhebung des in 1999 eingeführten Lohnsteuereinbehalts i. H. v. 40% auf 100% für Arbeitgeber, welche Besatzungsmitglieder auf eigenen oder gecharterten Handelsschiffen unter deutscher Flagge beschäftigen (bei gleichzeitigem Wegfall der sog. 183-Tage-Regelung; in Kraft getreten am 1. Juni 2016; befristet bis 31. Mai 2021).¹⁶
- Änderung der Schiffsbesetzungsverordnung - SchBesV (in Kraft getreten am 1. Juli 2016; befristet bis 30. Juni 2021)¹⁷ mit folgenden Vorgaben für die deutsche Flagge:
 - Auf deutschflaggigen Schiffen unter 8.000 Bruttoreaumzahl (BRZ) wird als Nationalitätenerfordernis (nur noch) ein EU-Kapitän vorgeschrieben;
 - Schiffe über 8.000 BRZ benötigen zusätzlich (mindestens) einen EU-Offizier;
 - es ist kein Schiffsmechaniker an Bord mehr erforderlich.
- Ersatz der bisherigen Zuschüsse zur Senkung der Lohnnebenkosten durch eine vollständige Erstattung der Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung für Seeleute auf Schiffen unter deutscher Flagge (sowie für Seeleute, die der Ausstrahlung unterliegen, auch auf Schiffen unter sonstigen EU-Flaggen); zu diesem Zweck Neufassung der zuletzt inhaltlich in 2013 angepassten Richtlinie zur Senkung der Lohnnebenkosten in der Seeschifffahrt (in Kraft getreten am 1. Januar 2017; befristet bis 31. Dezember 2020).¹⁸

Ergänzt wird dieses Maßnahmenpaket um die Ausbildungsplatzförderung der Bundesregierung für Seeleute (APK-Richtlinie, aktuelle Richtlinie mit den erstmals 2015 erhöhten Förderbeträgen befristet bis 31. Dezember 2022, die vorherige APK-Richtlinie war bis 31. Dezember 2019 befristet):

- Schiffsmechaniker/in (SM): 32.000 Euro
- Nautische(r) Offiziersassistent/in (NOA): 16.000 Euro
- Technische(r) Offiziersassistent/in (TOA): 21.000 Euro

In der Vereinbarung zum Maßnahmenpaket erklärte der Verband Deutscher Reeder,

- dass er sich nach Kräften dafür einsetzen wird, dass seine Mitgliedsunternehmen im Rahmen des wirtschaftlich Möglichen die Anzahl der am hiesigen Standort ansässigen deutschen und europäischen Seeleute stabilisieren und steigern werden,
- dass die Anpassung der Schiffsbesetzungsverordnung keinen Anlass für die Mitgliedsunternehmen des VDR bietet, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens einer geänderten Schiffsbesetzungsverordnung bestehenden ungekündigten, unbefristeten Arbeitsverhältnisse von Schiffsmechanikern in Frage zu stellen, und
- dass die Mitgliedsreedereien des VDR weiterhin auf hohem Niveau Schiffsmechaniker ausbilden und entsprechende Ausbildungsplätze zur Verfügung stellen werden.

Die im Maßnahmenpaket vereinbarten drei Einzelmaßnahmen der Bundesregierung und das verfügbare Förderspektrum des Bundes für die Ausbildung von Seeleuten sowie das im folgenden dargestellte Förderspektrum der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland bilden den Schwerpunkt der folgenden Untersuchung (Kapitel 2.).

¹⁶ „Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes zur Erhöhung des Lohnsteuereinbehalts in der Seeschifffahrt“ vom 24. Februar 2016, BGBl. I S.319.

¹⁷ „Erste Verordnung zur Änderung der Schiffsbesetzungsverordnung“ vom 9. Juni 2016. BGBl. I S.1350.

¹⁸ „Richtlinie zur Senkung der Lohnnebenkosten in der Seeschifffahrt“ vom 28. Oktober 2016 (BAnz AT 16.11.2016 B4).

Förderspektrum der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland

Die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland wurde Ende 2012 mit dem Zweck der Sicherung des maritimen Knowhows am Schifffahrtsstandort Deutschland als privatwirtschaftliche Einrichtung vom VDR gegründet; ver.di hat sich als Zustifter beteiligt (im Jahr 2014 auch der VDKS). Im Jahr 2013 hat die Stiftung ihre Fördertätigkeit aufgenommen. Voraussetzung dafür war die Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterverordnung zu Anfang Januar 2013. Die Gründung der Stiftung sowie die notwendigen Gesetzesänderungen zur Etablierung und Ermöglichung des Stiftungskonzeptes (die Fördermittel der Stiftung speisen sich aus Ablösebeträgen, die von ausflaggenden Reedereien im Rahmen einer Ausflagung ggf. zu entrichten sind) geht auf eine politische Vereinbarung zwischen Bund und Reederschaft zurück. Danach stellt der Bund ab 2013 Fördermittel in Höhe von jährlich rd. 60 Mio. Euro für die APK- und LNK-Förderung zur Verfügung, gleichzeitig sollen aus der Reederschaft zusätzlich Mittel in Höhe von ca. 30 Mio. Euro jährlich für die Ausbildung, Qualifizierung und Beschäftigung von Seeleuten am Standort beigesteuert werden. Davon entfallen ca. 10 Mio. Euro p.a. auf erhöhte Ausflagungsgebühren (an das BSH zu entrichten) und ca. 20 Mio. Euro p.a. sollen der Stiftung in Form von Ablösebeträgen zufließen, die von der Stiftung gemäß ihrem (im Flaggenrechtsgesetz vorgegebenen) Satzungszweck zur Förderung der Berufsausbildung von nautischem und technischem Personal verwendet werden.

Unterstützt wird von der Stiftung neben der Ausbildung von Schiffsmechanikern/innen, Nautischen Offiziersassistenten/innen und Technischen Offiziersassistenten/innen, die auf in deutschen Seeschiffsregistern eingetragenen Schiffen beschäftigt sind, auch das Ausfahren von Patenten und somit die Qualifizierungsphase von Nautischen und Technischen Schiffsoffizieren. Zudem hat die Stiftung bislang über einen Zeitraum von fünf Jahren auch die Fortbildung von Seeleuten (Lehrgänge) finanziell unterstützt. Das Förderspektrum der Stiftung setzt bzw. setzte sich dabei bislang aus den folgenden Maßnahmen in den Bereichen *Berufsausbildung und Fortbildung*¹⁹ zusammen:

- finanzielle Unterstützung für die Ausbildung von Schiffsmechanikern, technischen und nautischen Offiziersassistenten: Derzeit bis zu 10.500 Euro p.a. (2.625 Euro pro Quartal)
- finanzielle Unterstützung für die Qualifizierung von Offizieren (Nautische Wachoffiziere (NWO), Technische Wachoffiziere (TWO), technische Offiziere (TO), nautische Offiziere (NO)) zum Kapitän (K) bzw. zum Leiter der Maschinenanlage: Derzeit bis zu 24.000 Euro p.a. (6.000 Euro pro Quartal).
- Verlängerung des Förderzeitraums und Erhöhung der Förderung auf derzeit 7.125 Euro pro Quartal (jeweils bis zu 4 Quartale) bei vorheriger Arbeitslosigkeit.
- finanzielle Unterstützung von Fortbildungsmaßnahmen: Bis zu 3.000 Euro für Kosten eines Lehrgangs (insg. höchstens 4.000 Euro pro Unterstützungsberechtigtem), derzeit bzw. seit 2019 ausgesetzt.

¹⁹ Die Fortbildungsförderung ist von der Stiftung ab dem Jahr 2019 bis auf Weiteres ausgesetzt worden.

2. Evaluierung des Maßnahmenpaketes zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrt und Förderung der Ausbildung und Beschäftigung von einheimischen Seeleuten

2.1. Analyse des Maßnahmenpaketes

Ausgangspunkt der Evaluierung ist die Analyse der Entwicklung der deutschen Handelsflotte (vgl. Kapitel 2.1.1) und der Entwicklung der Ausbildungs- und Beschäftigungssituation in der Seeschifffahrt (vgl. Kapitel 2.1.2). Die Bewertung der Passgenauigkeit der verschiedenen Fördermaßnahmen sowie eine Analyse der erzielten Wirkungen auf Basis einer ausführlichen Zielerreichungs- und Wirkungskontrolle erfolgen in den Kapiteln 2.2.1 bis 2.2.4. Die Analysen basieren dabei auf einer Untersuchung *quantitativer Indikatoren*, die mittels Sekundärdaten und einer Online-Befragung von Reedereien²⁰ erhoben wurden. Die Analysen werden durch *qualitative Einschätzungen* der befragten Stakeholder validiert und ergänzt. Das methodische Vorgehen ist im Anhang dargestellt (vgl. Anhang A.1)

2.1.1. Entwicklung der deutschen Handelsflotte

Zur Einordnung der aktuellen Lage der deutschen Handelsflotte wurde die Entwicklung der Flotte seit 2002 analysiert. Die Analyse bezieht daher auch Jahre vor Einführung der Fördermaßnahmen ein. Die deutsche Handelsflotte umfasst dabei im Sinne dieser Analyse alle in deutschen Seeschiffsregistern eingetragenen Schiffe, unabhängig von der geführten Flagge. Begleitet von der Einführung der in Kapitel 1.2 dargestellten Fördermaßnahmen ab den späten 90er Jahren, insbesondere der Einführung der Tonnagesteuer, erfolgte bis zum Jahr 2011 ein deutliches Wachstum der deutschen Flotte (vgl. Abbildung 2). Anschließend zeigt sich eine kontinuierliche Verringerung der Anzahl an Schiffen. Im Jahr 2019 erreichte die Größe der deutschen Flotte noch etwa den Stand von 2003.²¹

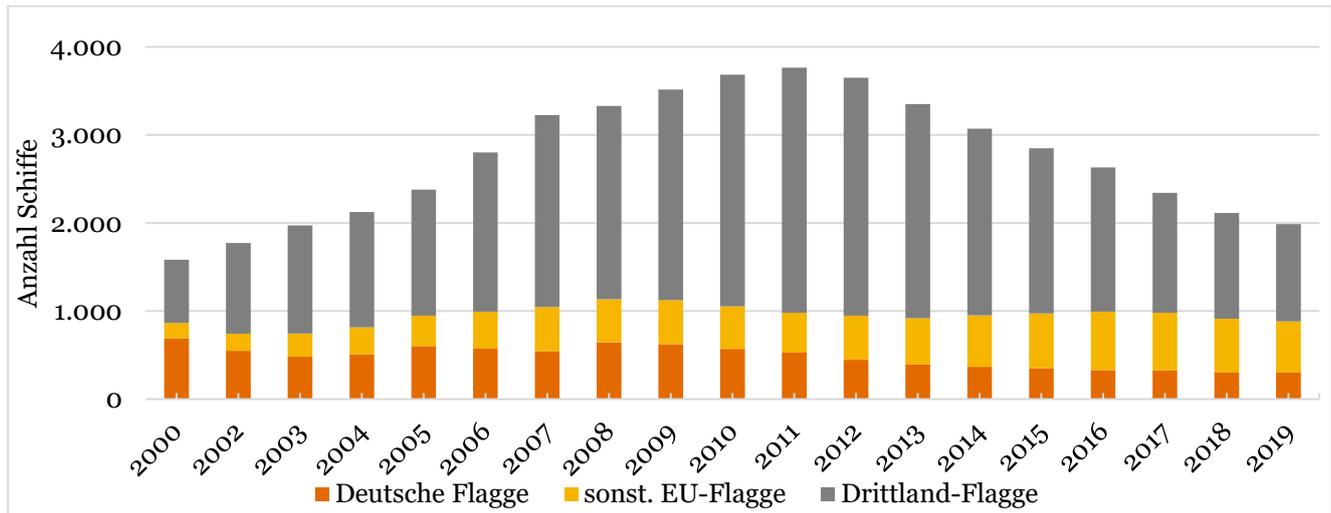
Das Wachstum der Flotte, auch über das Krisenjahr 2008 hinaus, lässt sich dabei insbesondere auf die gute wirtschaftliche Lage der Branche und die gute Verfügbarkeit von Fremdkapital (Schiffsfinanzierungsdarlehen) in den Jahren vor der Krise zurückführen, aufgrund derer von den Reedereien noch bis in die Jahre 2007 und 2008 viele Schiffe bestellt und teilweise in großen Teilen vorfinanziert wurden. Der Bau und die Auslieferung dieser Schiffe erfolgte jedoch erst in den folgenden Jahren.²² Durch diesen, für die Schifffahrt charakteristischen Verzögerungseffekt, stieg die Anzahl an Schiffen auch noch in den Jahren nach dem Beginn der Krise (bis zum Jahr 2011) an.

²⁰ Eine Analyse der Merkmale der teilnehmenden Reedereien ist in Anhang dargestellt (vgl. Anhang A.3).

²¹ In deutschen Seeschiffsregistern registrierte Schiffe: 2013: 1.973, 2019: 1.988.

²² Vgl. Stopford, M. (2009). Maritime economics. London: Routledge. S. 156-157.

Abbildung 2: Entwicklung der deutschen Handelsflotte



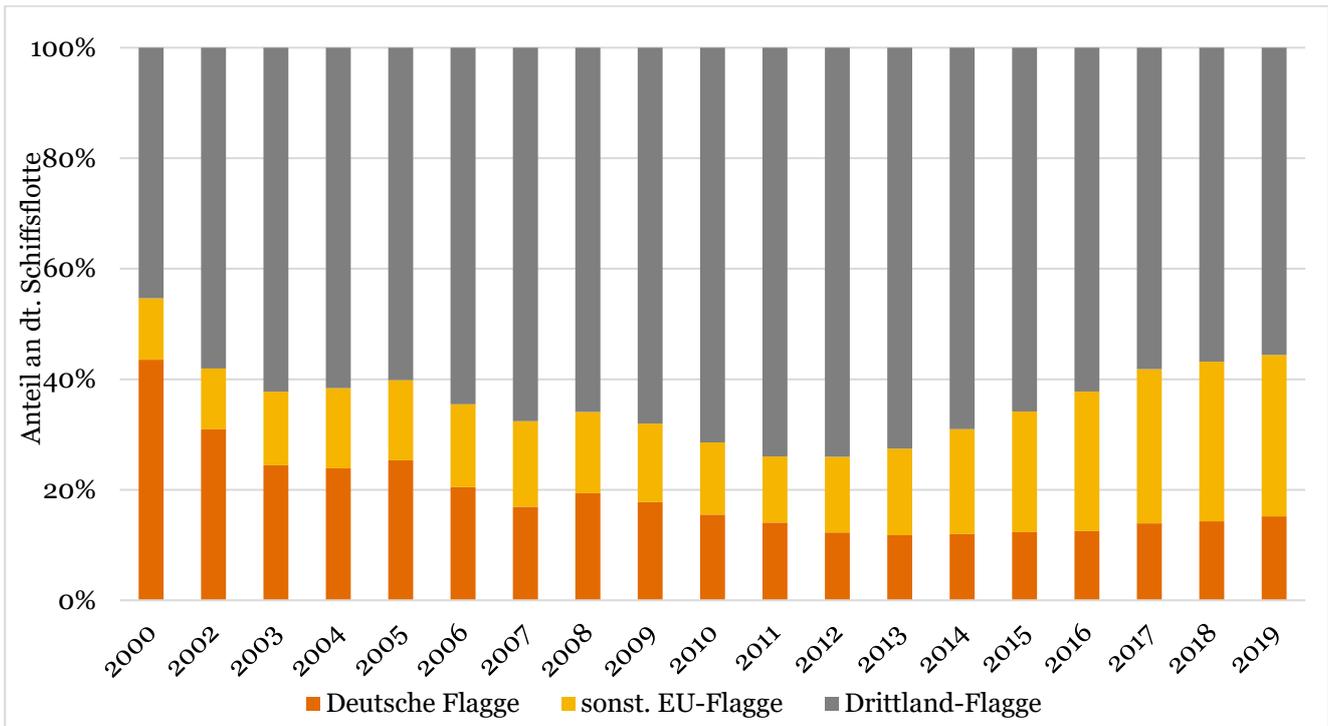
Quelle: Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH), eigene Darstellung PwC

Trotz des beschriebenen nachlaufenden Wachstums der deutschen Handelsflotte verringerte sich die Anzahl der Schiffe unter deutscher Flagge (in Abbildung 2 orange dargestellt) bzw. der Flagge eines EU-Mitgliedsstaates (gelb dargestellt) bereits direkt nach dem Krisenjahr 2008. Als wesentlicher Grund hierfür sind die Bemühungen der Schifffahrtsunternehmen zu nennen, in Folge der Krise durch Aus- bzw. Umflaggungen Kosten einzusparen.

Eine genauere Betrachtung der Flaggenführung in Relation zur Gesamtzahl der in deutschen Seeschiffsregistern registrierten Schiffe²³ ergibt folgendes Bild (vgl. Abbildung 3): Während im Jahr 2000 rund 45% der Schiffe unter deutscher Flagge fahren, reduziert sich der Anteil bis 2013 auf unter 12% und verbleibt in den folgenden Jahren auf einem niedrigen Niveau. Der Negativtrend ist jedoch vorerst gestoppt, da sich in den letzten Jahren ein leichter Aufwärtstrend bei der Nutzung der deutschen Flagge zeigt, so dass sich der Anteil der Schiffe unter deutscher Flagge an der Gesamtflotte zuletzt leicht positiv entwickelt hat (im Jahr 2019 führen mehr als 14% der Schiffe der deutschen Handelsflotte die deutsche Flagge).

²³ Betrachtet wird hier die Anzahl der Schiffe, nicht die Tonnage.

Abbildung 3: Flagge in Relation zur deutschen Handelsflotte



Quelle: Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie, eigene Darstellung PwC

Eine sehr deutlich positive Entwicklung lässt sich beim Anteil der Schiffe der deutschen Handelsflotte unter der Flagge eines anderen EU-Mitgliedsstaates beobachten: Während der Anteil vor 2011 vergleichsweise konstant bleibt (zwischen 12% und 15%), steigt er in den folgenden Jahren kontinuierlich an, so dass im Jahr 2019 über 29% der Schiffe der deutschen Handelsflotte eine Flagge eines anderen EU-Mitgliedsstaates führen. Insgesamt betrug der Anteil an Schiffen unter einer EU-Flagge im Jahr 2019 rund 45%. Die Bedeutung verschiedener europäischer Flaggen hat sich in den letzten Jahren verschoben. Den größten Rückgang in absoluten Zahlen bzw. BRZ verzeichnete die deutsche Flagge, die seit 2009 von 14,8 Mio. BRZ auf nunmehr 7,6 Mio. BRZ gesunken ist. Dem gegenüber stehen verschiedene europäische Flaggen, die in demselben Zeitraum vermehrt eingesetzt wurden und z.T. ein starkes Wachstum aufweisen, wie insbesondere Portugal und in geringerem Maße Malta.

Die dargestellten Entwicklungen bei der deutschen Handelsflotte verdeutlichen die angespannte Lage der deutschen Schifffahrtsbranche. Die befragten Reedereien teilen diese Einschätzung.²⁴

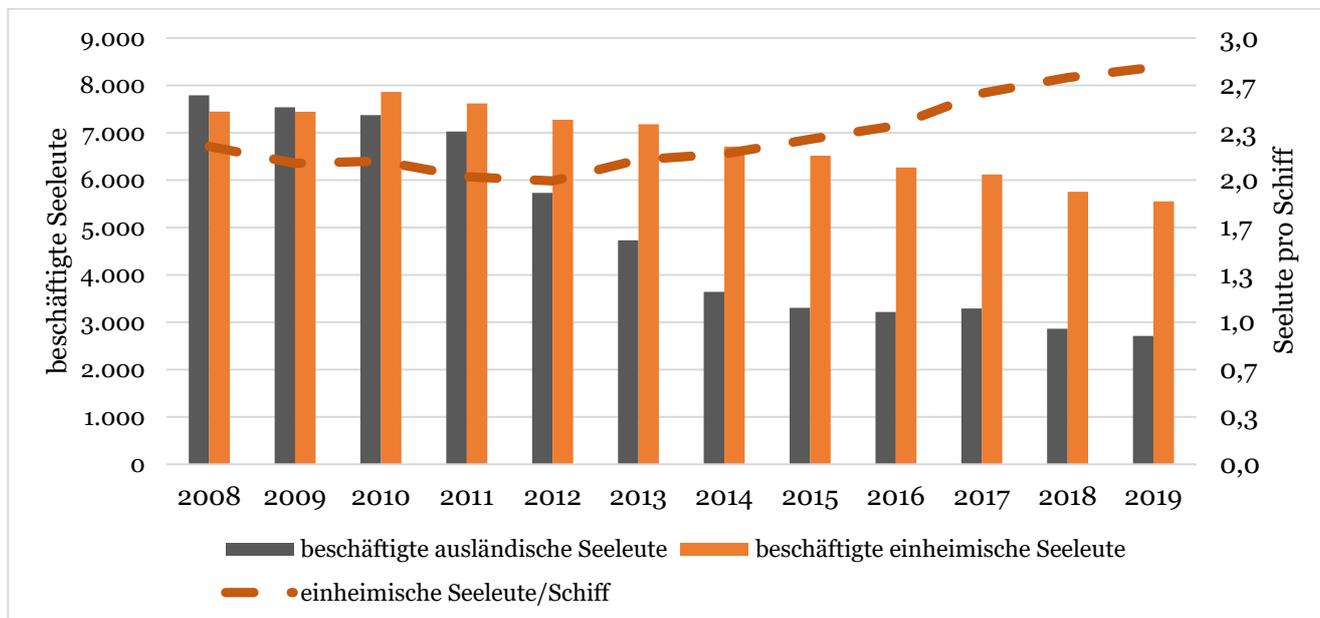
²⁴ Für eine ausführliche Darstellung der Einschätzung der befragten Reedereien vergleiche Anhang A.8.

2.1.2. Entwicklung der Ausbildungs- und Beschäftigungssituation

Der in Kapitel 2.1.1 dargestellte kontinuierliche Rückgang der deutschen Handelsflotte und der Schiffe unter deutscher Flagge spiegelt sich auch in der *Anzahl der in Deutschland sozialversicherungspflichtig Beschäftigungsmitglieder* wider. Abbildung 4 stellt die Entwicklung des in Deutschland sozialversicherungspflichtig beschäftigten Seepersonals dar. Seit 2008 zeigt sich hier ein deutlicher Rückgang, welcher allerdings hinsichtlich der Beschäftigung von ausländischen Seeleuten deutlich stärker ausfällt als für einheimisches Seepersonal.

Während die Beschäftigung in den Jahren 2008 bis 2011 aufgrund des anhaltenden Flottenzuwachses noch nahezu auf einem Niveau gehalten werden konnte, wirkt sich in den folgenden Jahren der deutliche Rückgang bei der deutschen Handelsflotte auch signifikant auf die Beschäftigungssituation aus. Gleichzeitig nimmt die *Anzahl der arbeitslosen Seeleute* im Zeitverlauf vergleichsweise stark ab. Dies deutet darauf hin, dass das nicht länger in der deutschen Seeschifffahrt beschäftigte Personal in anderen Branchen eine Anstellung findet oder bei Reedereien im Ausland anheuert.

Abbildung 4: Entwicklung des in Deutschland sozialversicherungspflichtig beschäftigten Seepersonals



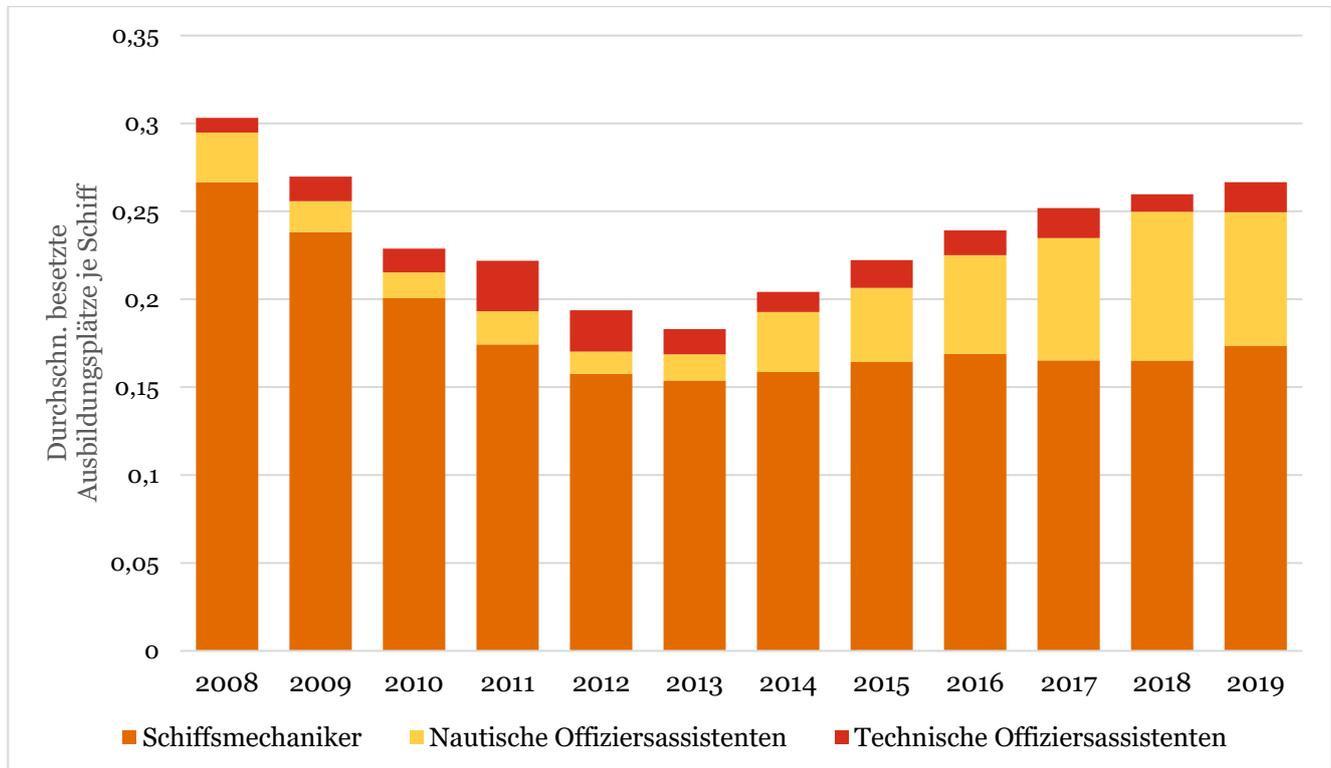
Quelle: Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie, Knappschaft Bahn See, eigene Darstellung PwC

Ab 2012 beschäftigen die Reedereien durchschnittlich wieder mehr einheimische Seeleute je Schiff, so dass im Jahr 2019 mit durchschnittlich 2,8 einheimischen Seeleuten je Schiff der Wert von 2008 (2,3) sogar übertroffen wird. In den letzten Jahren gibt es auch hinsichtlich der Beschäftigung von ausländischen, in Deutschland sozialversicherungspflichtig beschäftigten Seeleuten einen leicht positiven Trend.

Um langfristig den Erhalt von maritimem Knowhow am Standort Deutschland zu sichern, ist die Aus- und Weiterbildung von Nachwuchskräften im nautisch-technischen Bereich notwendig. Die Analyse der *besetzten Ausbildungsplätze in Relation zur Entwicklung der deutschen Flotte* zeigt einen

deutlichen Rückgang zwischen 2008 und 2013 von durchschnittlich 0,3 auf 0,2 besetzte Ausbildungsplätze je Schiff (vgl. Abbildung 5).²⁵ Nach 2013 werden wieder mehr Ausbildungsplätze in Relation zur Anzahl der Schiffe besetzt. Von dieser positiven Entwicklung profitieren insbesondere nautische Offiziersassistenten.

Abbildung 5: Entwicklung der besetzten Ausbildungsplätze in Relation zur Entwicklung der deutschen Flotte



Quelle: Auswertungen der Berufsbildungsstelle Seeschifffahrt e.V (BBS) und des Bundesamts für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH), eigene Darstellung PwC

Für den Erhalt des maritimen Knowhows am Standort Deutschland ist, vor Durchführung einer erfolgreichen beruflichen und universitären Ausbildung von Fachkräften, das *Anwerben geeigneter und ausreichend vieler Schulabsolventen* sowie, nach Durchführung der Ausbildung, die anschließende *Integration der ausgebildeten Fachkräfte und Studienabsolventen in den Arbeitsmarkt* von großer Bedeutung. Die Perspektiven zur Integration der Absolventen in den Arbeitsmarkt, z.B. Übernahmechancen und Weiterbeschäftigungschancen, wurden in vielen Stakeholder-Interviews als sehr gut eingeschätzt. Für einzelne Berufsgruppen, insbesondere Schiffsmechaniker, wurde in verschiedenen Gesprächen sogar angedeutet, dass die Nachfrage nach entsprechend qualifiziertem Personal durch die Reedereien das aktuell vorhandene Angebot übersteigt. Auch für die Qualifizierung von Wachoffizieren nach Studienabschluss übersteigt die Nachfrage der Reedereien nach qualifizierten Wachoffizieren das Angebot seitens der Absolventen. Darüber hinaus wurden die Berufschancen von ausgebildetem Personal, aufgrund der sehr breiten Ausbildung, auch in anderen Branchen (an Land),

²⁵ Für die Darstellung der Entwicklung Anzahl neu geschlossener Ausbildungsverhältnisse (Schiffsmechaniker) und neu ausgestellte Ausbildungsbescheinigungen (nautische und technische Offiziersassistenten).

bspw. im Onshore- und Offshore-Windenergiesegment, im Schiffbau, in den Häfen und in den Bereichen Qualitätsmanagement, Sicherheit oder der Verwaltung als sehr positiv bewertet.

Während die guten Arbeitsmarktchancen somit einen Pluspunkt aus Sicht von Schulabsolventen darstellen, wurde die *Attraktivität der seemännischen Berufe* für Schulabsolventen durch die Interviewpartner als *eher gering* eingeschätzt.

Als Gründe hierfür wurden vorwiegend eine eher schlechte Stimmung in der Branche allgemein und eine vielfach negative Bewertung der Schifffahrt in der Presse, insbesondere auch durch Vertreter einzelner Berufsgruppen der maritimen Wirtschaft, genannt. Dies hält potenzielle Bewerber bereits von der Aufnahme einer Ausbildung oder eines Studiums im Bereich der Seeschifffahrt ab. Um langfristig den Erhalt des maritimen Knowhows zu sichern, ist aus Sicht der Stakeholder zum einen eine Steigerung der Attraktivität der seemännischen Berufe und Arbeitsbedingungen notwendig, zum anderen aber auch die Fortführung der Förderung von Ausbildung und Qualifizierung von Seepersonal auf hohem Niveau.²⁶

2.2. Bewertung der Wirkung der Förderungsmaßnahmen und Unterstützungsmaßnahmen durch die Zielgruppe

Um die Passgenauigkeit der Maßnahmen bewerten zu können, werden als zentrale Indikatoren die *Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge und Gründe für die Nutzung der deutschen Flagge* analysiert (vgl. Kapitel 2.2.1). Die im Rahmen der Zielerreichungsanalyse zu erfassenden Wirkungen auf Beschäftigung und Handelsflotte wurden bereits auf Basis einer Sekundärdatenanalyse untersucht (vgl. Kapitel 2.1.1 und 2.1.2). Zusätzlich werden die *Bekanntheit der Maßnahmen* (vgl. Kapitel 2.2.2) analysiert sowie die spezifischen *Wirkungen* der befragten Reedereien erfasst (Kapitel 2.2.3). Die Ursächlichkeit der Förderungen für die beobachteten Wirkungen wird im Rahmen einer Wirkungskontrolle (*Relevanz der Förderungen für die Ausbildungsentscheidung der Reedereien und die Flaggenwahl*) in Kapitel 2.2.4 ermittelt.

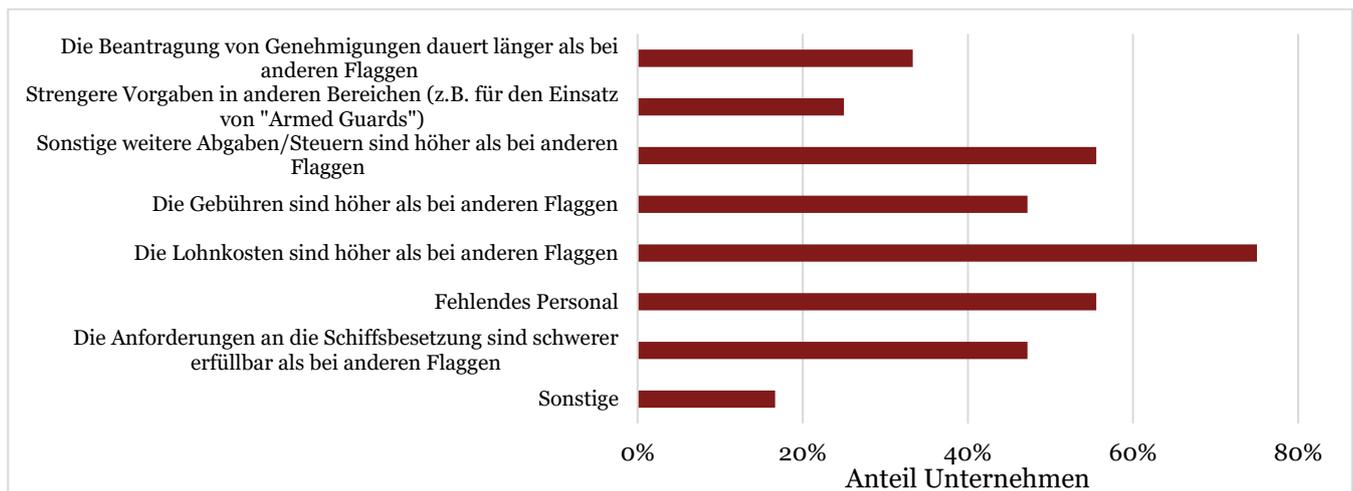
2.2.1. Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge und Gründe für die Nutzung der deutschen Flagge

Wie in Kapitel 2.1.1 gezeigt, ist die Anzahl der Schiffe unter deutscher Flagge in Folge der Schifffahrtskrise deutlich zurück gegangen. Dies deutet darauf hin, dass das Führen von Schiffen unter deutscher Flagge, verglichen mit dem Führen von Schiffen unter anderen (auch EU-)Flaggen, mit spezifischen, insbesondere finanziellen, Herausforderungen für die Reedereien verbunden ist. Die Analyse der aktuellen *Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge* bestätigen diese Annahme: Drei Viertel der befragten Reedereien gaben an, dass die Lohnkosten beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge höher ausfallen als beim Betrieb von Schiffen unter anderen Flaggen (vgl. Abbildung 6). Auch höhere Gebühren (47%) und sonstige weitere

²⁶ Siehe hierzu im Folgenden 2.2.3 und 2.2.4.

Abgaben/Steuern (56%) wurden als Herausforderungen genannt. Neben den höheren Kosten bewerten die Reedereien Aspekte im Bereich Personal (u.a. fehlendes Personal, Arbeitszeitenregelungen, die über die Vorgaben des Internationalen Seearbeitsübereinkommen MLC hinausgehen, Schwerbehindertenabgabe)²⁷, strengere rechtliche Vorgaben beim Führen der deutschen Flagge (z.B. spezielle Anforderungen an die Schiffsbesetzung, Vorgaben für den Einsatz von „Armed Guards“) sowie hohe bürokratische Hürden für die Reedereien (z.B. notwendige Dauer zur Beantragung von Genehmigungen, Kommunikationswege per Fax, unzureichende Digitalisierung von Prozessen und Dokumenten) als herausfordernd. Ein überdurchschnittlich hohes Maß an Bürokratie in Verbindung mit dem Führen der deutschen Flagge (im Vergleich zu anderen Flaggen) wurde dabei insbesondere im Rahmen von zusätzlichen offenen Abfragen²⁸ genannt.

Abbildung 6: Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=36

Die *Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge* und die Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge zeigen deutliche Parallelen. Gründe sind u.a. der geringere bürokratische Aufwand, ein besserer Service der Behörden, eine gute Zusammenarbeit mit dem Flaggenstaat sowie Kostenersparnisse. Als größte Herausforderung des Betriebs von Schiffen unter deutscher Flagge wird die überdurchschnittlich hohe Bürokratie gesehen.²⁹

Eine Stärkung der deutschen Flagge bzw. eine Erhöhung der Anzahl der Schiffe unter deutscher Flagge ist auch im Kontext der langfristigen Sicherung von maritimem Knowhow durchaus von Relevanz: Im Rahmen der Stakeholder-Interviews wurde auf den Zusammenhang zwischen der Ausbildungsbereitschaft von Reedereien und dem Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge hingewiesen. Dieser Zusammenhang ist aus Sicht der Interviewpartner auf die größere Verbundenheit der Reedereien mit dem Schifffahrtsstandort Deutschland und das damit einhergehende Verständnis für die Bedeutung der Bereitstellung von Ausbildungsplätzen zur langfristigen Sicherung des

²⁷ Ein Teil der für Personal und strengere Vorgaben beim Führen der deutschen Flagge aufgeführten Antworten wurde unter der Kategorie „Sonstiges“ von den befragten Reedereien angegeben.

²⁸ Offene Abfragen wurden durch Freitextfelder im an die Reedereien versendeten Fragebogen durchgeführt.

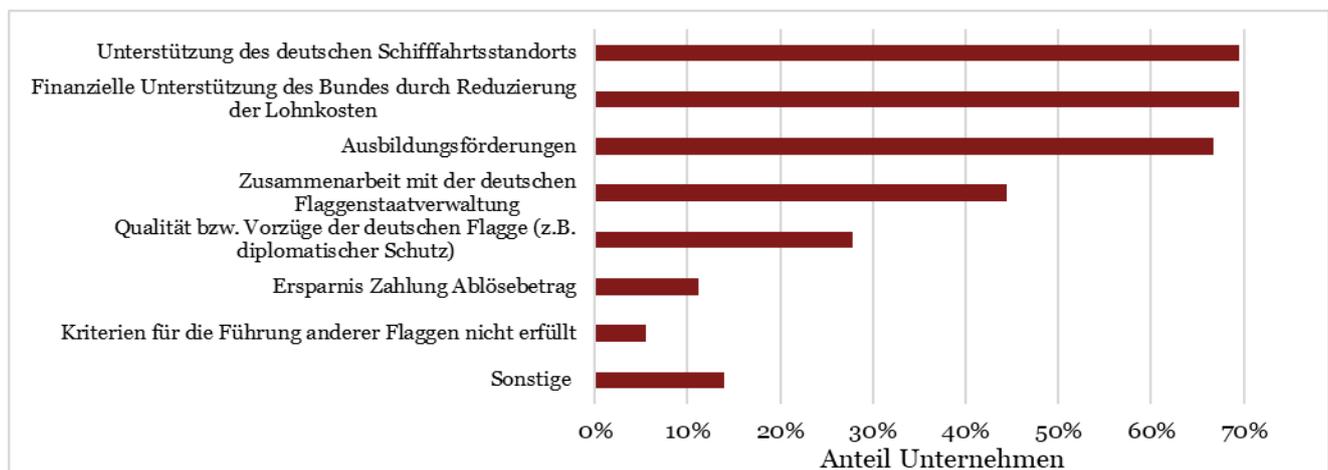
²⁹ Für eine ausführliche Darstellung der Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge vgl. Anhang A.9.

Schiffahrts-Knowhows zurückzuführen sowie auf die Bereitschaft, entsprechend in Ausbildung zu investieren.

Die Befragung der Reedereien zu ihren Gründen für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge unterstützt diese Sicht: Rund 70% der Unternehmen gaben an, dass die *Unterstützung des deutschen Schifffahrtsstandorts* ein Grund für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge ist (vgl. Abbildung 7). Als sonstige Gründe im Rahmen einer zusätzlichen offenen Abfrage wurden unter anderem die Sicherung von Arbeitsplätzen für in Deutschland steuerpflichtige Beschäftigte und die Sicherung der Beschäftigung unter geeigneten Rahmenbedingungen (unbefristete Arbeitsverträge) genannt, was ebenfalls für eine Motivation zur Unterstützung des deutschen Schifffahrtsstandorts spricht.

Weitere wichtige Gründe für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge sind die finanziellen Unterstützungsmaßnahmen zur Reduzierung der Lohnkosten (69%) und die Maßnahmen zur Förderung der Ausbildung (67%). Dies zeigt, dass die ergriffenen Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit und die finanzielle Unterstützung der Bereitstellung von Ausbildungsplätzen von enormer Bedeutung für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge sind, da dadurch, zumindest zum Teil, ein Ausgleich für die von den Reedereien genannten finanziellen Herausforderungen geschaffen werden konnte. Die Ersparnis der Zahlung des Ablösebetrags im Falle der Nichtausbildung spielt dagegen für die Reedereien bei der Entscheidung über die Flaggenführung kaum eine Rolle (11%).

Abbildung 7: Gründe für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=36

2.2.2. Analyse der Bekanntheit der Maßnahmen, des Ausbildungsverhaltens der Reedereien sowie Bewertung der Ausbildung am maritimen Standort

Eine wesentliche Determinante für die Bewertung der Zielgruppenerreichung stellt die Bewertung der verfügbaren *Informationen* zu den Maßnahmen³⁰ bzw. die *Bekanntheit der Maßnahmen* in der Zielgruppe dar. Die Analyse zeigt, dass die untersuchten Maßnahmen den Reedereien bekannt sind. Die große Bekanntheit der Maßnahmen bei den Befragungsteilnehmern zeigt sich auch bei der Analyse der *Inanspruchnahme der Förderungsmaßnahmen und der Gründe für die Nicht-Inanspruchnahme*. Die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland wurde angabegemäß von allen ausbildenden Unternehmen in Anspruch genommen, die Ausbildungsplatzförderung des Bundes von 87%. Von der vollständigen Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge profitieren rund 65% der befragten Unternehmen, vom vollständigen Lohnsteuereinbehalt nur geringfügig weniger (62%).

Bei der Entscheidung, eine Fördermaßnahme in Anspruch zu nehmen, spielen für potenzielle Antragssteller verschiedene Aspekte im Zusammenhang mit der Antragsstellung und den Fördermaßnahmen (z.B. die Effizienz der Abläufe, die Transparenz der Prozesse, die zeitnahe Entscheidung über Anträge, die Berechenbarkeit der Bescheidung von Anträgen) eine große Rolle. Die befragten Reedereien bewerten die *Antragsstellung und -bearbeitung* bei den Anträgen auf finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland, der Ausbildungsplatzförderung des Bundes und der Lohnnebenkostenförderung des Bundes zur vollständigen Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge *sehr unterschiedlich*.

Unabhängig vom jeweils betrachteten Aspekt sind die Reedereien mit dem Antragsverfahren und der Antragsbearbeitung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland deutlich zufriedener als mit dem Antragsverfahren hinsichtlich der Ausbildungsplatzförderung des Bundes und hinsichtlich der Lohnnebenkostenzuschüsse des Bundes zur vollständigen Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge. Verbesserungspotenzial wird beispielsweise bei der *(bislang fehlenden) Digitalisierung der Antragsverfahren* gesehen und es wird vielfach ein *(web-basierter) Zugang* zu ausführlicheren und einfacheren Informationen gewünscht.³¹

Ein wesentlicher Baustein zum Erhalt des Schifffahrts-Knowhows am Schifffahrtsstandort Deutschland ist eine qualitativ hochwertige Ausbildung. Gefragt nach ihrem aktuellen *Ausbildungsverhalten* gaben mehr als drei Viertel der teilnehmenden Reedereien an, auf eigenen oder auf ihnen aufgrund von Leasing-/Bareboatcharterverträgen überlassenen Schiffen Besatzungsmitglieder auszubilden. Auch zeigt sich eine große Ausbildungsbereitschaft für die nächsten Jahre bei den befragten Reedereien: 87% der ausbildenden Reedereien gaben an, auch zukünftig weiter ausbilden zu wollen.³²

³⁰ Ausbildungsplatzförderung des Bundes, Veränderung der Schiffsbesetzungsverordnung, Lohnnebenkostenzuschüsse zur vollständigen Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge, vollständiger Lohnsteuereinbehalt, finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland.

³¹ Für eine ausführlichere Darstellung der Bekanntheit der Maßnahmen, der Inanspruchnahme der Maßnahmen sowie der Bewertung der Antragsbearbeitung vgl. Anhang A.5.

³² Für eine ausführliche Darstellung des Ausbildungsverhaltens der Reedereien vgl. Anhang A.4.

Eine qualitativ hochwertige Ausbildung erfordert die erfolgreiche Zusammenarbeit verschiedener Akteure – Auszubildender, Ausbilder, ausbildende Reederei sowie Fachschulen und Hochschulen – und eine geeignete Ausstattung der Ausbildungsstellen (Ausbildungsschiff, Fachschulen und Hochschulen). Im Rahmen der Online-Befragung bewerteten die befragten Reedereien die Bereiche Erfahrungsaustausch, Kooperationsbereitschaft und Informationsfluss/Kommunikation vorwiegend als (sehr) gut.³³

³³ Für eine ausführliche Bewertung der Ausbildung am maritimen Standort vgl. Anhang A.6.

2.2.3. Analyse der Wirkungen

Um zusätzliche Informationen zu den Wirkungen für die deutsche Handelsflotte und die Beschäftigung zu ermitteln sowie die Erkenntnisse aus der Sekundärdatenanalyse zu vertiefen und zu erweitern, wurden die Reedereien im Rahmen der Online-Befragung zur *Veränderung des Schiffsbestands bzw. der Flotte* ihres Unternehmens und zu *Beschäftigungsentwicklungen* in ihrem Unternehmen seit 2016 befragt. Aufgrund der Zielsetzung der langfristigen Sicherung des Schifffahrts-Knowhows liegt der Schwerpunkt der Analysen im Rahmen dieser Studie auf Wirkungen für das Seepersonal der Reedereien. Eine Analyse der Wirkungen für das in Deutschland beschäftigte Landpersonal war nicht Teil der Aufgabenstellung. Um jedoch erste Hinweise auf mögliche Ausstrahlungswirkungen auf das Landpersonal zu erfassen, wurden in geringem Umfang Informationen und Hinweise zu Wirkungen auf das Landpersonal im Rahmen der Stakeholder-Interviews und der Online-Befragung gesammelt und ausgewertet (vgl. Anhang A.13).

Abbildung 8 zeigt, dass fast 50% der befragten Reedereien seit 2016 ihren Schiffsbestand bzw. die Flotte ihres Unternehmens vergrößert haben, 33% der befragten Reedereien hingegen verkleinerten den Bestand im gleichen Zeitraum. Die Analyse der angegebenen Veränderungen bei den Reedereien in Abhängigkeit der aktuellen Einschätzung der konjunkturellen Lage der Schifffahrtsbranche zeigt, dass insbesondere Reedereien, die die aktuelle Lage als gut oder befriedigend einschätzen, seit 2016 ihren Schiffsbestand vergrößert haben (57%). Reedereien, die die Lage der Branche aktuell als schlecht bewerten, verkleinerten mehrheitlich (42%) ihre Schiffsflotte im gleichen Zeitraum. 48% der Reedereien mit vergrößerter Schiffsflotte erwarten jedoch, dass sich die Lage der Branche zukünftig verschlechtern wird. Bei Reedereien, die ihre Schiffsflotte seit 2016 verkleinert haben, teilen nur 18% der Reedereien diese Einschätzung.

Die Rückmeldungen der Reedereien im Zusammenhang mit der *Beschäftigungsentwicklung* deuten darauf hin, dass es seit 2016 keinen klaren Trend hinsichtlich Veränderungen bei der Beschäftigung von Schiffspersonal aus Sicht der teilnehmenden Reedereien gibt: Jeweils rund ein Drittel der befragten Reedereien gab an, seit 2016 die Anzahl ihres in Deutschland sozialversicherungspflichtig beschäftigten Seepersonals vergrößert, verkleinert bzw. nicht verändert³⁴ zu haben (vgl. Abbildung 9). Über 50% der Reedereien gaben an, die Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker seit 2016 nicht verändert zu haben.³⁵ Obwohl diese qualitative Einschätzung der Reedereien keine quantitative Analyse der tatsächlichen Anzahl des betroffenen Seepersonals zulässt, unterstützt dieses Ergebnis die Erkenntnisse aus der Sekundärdatenanalyse, dass der starke Beschäftigungsabbau, insbesondere zwischen 2011 und 2013, zumindest vorerst unterbrochen werden konnte (vgl. Kapitel 2.1.2).

³⁴ Eine Analyse der Antworten der Reedereien zur Entwicklung der Anzahl unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtigen Seepersonal seit 2016 zeigt eine vergleichbare Verteilung.

³⁵ Für eine ausführliche Darstellung der Entwicklung für Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker sowie den Gründen vgl. Anhang A.7.

Abbildung 8: Angegebene Veränderung des Schiffsbestands bzw. der Flotte ihres Unternehmens seit 2016

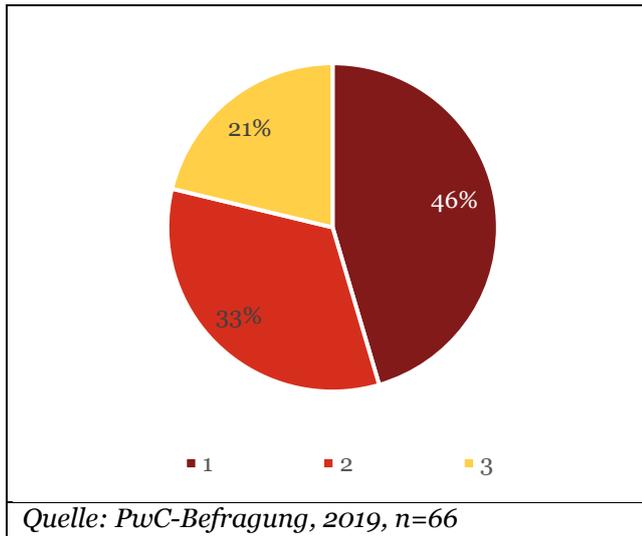
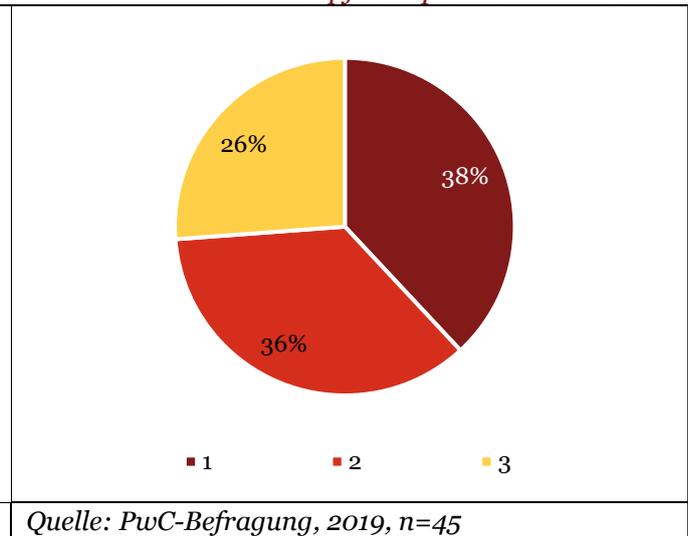


Abbildung 9: Angegebene Veränderung der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, in Deutschland sozialverspfl. Seepersonals seit 2016



Zusätzlich zur Frage möglicher Veränderungen bei der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seepersonals seit 2016 wurden die Reedereien, die aktuell in Deutschland sozialversicherungspflichtiges Seepersonal beschäftigen, zu ihrer Bereitschaft befragt, auch *zukünftig in Deutschland sozialversicherungspflichtiges Seepersonal einzustellen*.

Bei der Analyse zeigte sich eine große Bereitschaft der Unternehmen zur (weiteren) Beschäftigung solchen Personals: Über 81% der befragten Reedereien planen, auch zukünftig sozialversicherungspflichtiges Seepersonal einzustellen. Eine Analyse der Schätzungen zum Anteil des zukünftig eingestellten, in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Personals im Verhältnis zum gesamten einzustellenden Personal durch die Reedereien zeigt deutliche Unterschiede: Während 37% der Reedereien den Anteil auf 0% bis 25% schätzten, gaben 42% einen Anteil von über 75% an.

2.2.4. Relevanz der Fördermaßnahmen für die Ausbildungsentscheidung der Reedereien und die Flaggenwahl (Wirkungskontrolle)

Die Fördermaßnahmen des Bundes zielen darauf ab, durch die Gewährung finanzieller Unterstützungen und eine Anpassung der Vorgaben im Zusammenhang mit der Schiffsbesetzung die mit dem Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge für die Reedereien verbundenen Nachteile zu verringern und auf diese Weise die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Handelsflotte und des Standorts zu verbessern. Zusätzlich verfolgt die Bundesregierung mit den verschiedenen Fördermaßnahmen, finanziell unterstützt durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland, das Ziel, die Attraktivität der Bereitstellung von Ausbildungsplätzen für die Reedereien zu steigern, um langfristig Schifffahrts-Knowhow am maritimen Standort Deutschland zu sichern. Im Rahmen der folgenden Wirkungskontrolle untersuchen wir die Ursächlichkeit, Geeignetheit und Relevanz der Maßnahmen für die Erreichung dieser intendierten Ziele.

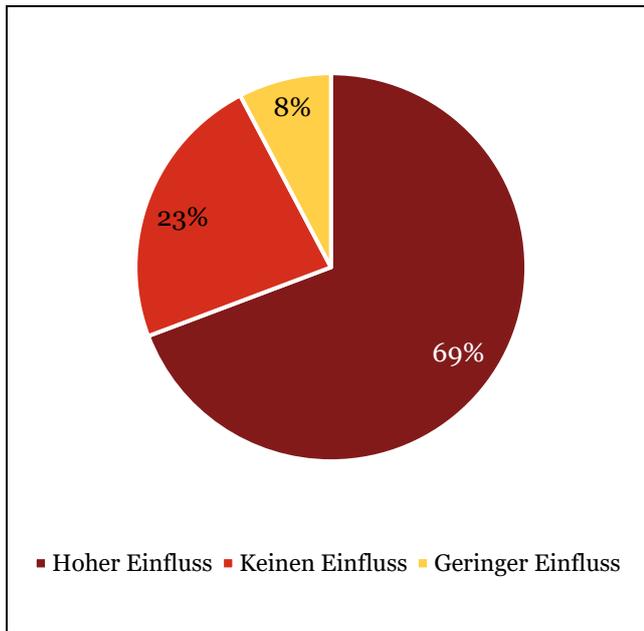
Zunächst betrachten wir, ob die Ausbildungsfördermaßnahmen eine *Lenkungsfunktion* ausüben, indem sie die von den Reedereien angebotenen Ausbildungsalternativen beeinflussen. Zusätzlich untersuchen wir, ob die verschiedenen Fördermaßnahmen für die beobachteten Wirkungen *ursächlich* waren. Hierfür wurden die Reedereien nach den Gründen für die von ihnen angegebenen Entwicklungen hinsichtlich der Anzahl des unbeschränkt in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seepersonals seit 2016 gefragt. Abschließend wird untersucht, ob die Fördermaßnahmen *relevant für die Entscheidung für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge* und *die Entscheidung für eine Ausbildungsdurchführung* waren oder ob die Reedereien auch ohne die Fördermaßnahmen eine vergleichbare Entscheidung getroffen hätten (*Mitnahmeeffekte*).

Lenkungseffekt

Bei 69% der Reedereien hatten die Ausbildungsfördermaßnahmen und die möglichen Förderbeträge einen *hohen Einfluss auf die generelle Entscheidung auszubilden*, für 23% spielten die Förderbeträge keine Rolle für die Ausbildungsentscheidung (vgl. Abbildung 10). 8% der befragten Reedereien gaben an, dass mögliche Fördermaßnahmen ihre Entscheidung, welche Ausbildungsalternative angeboten wird, beeinflusst hat. Während die Verfügbarkeit der Fördermaßnahmen somit einen hohen Einfluss auf die generelle Ausbildungsentscheidung der Reedereien ausübt, beeinflussen die Fördermaßnahmen die Wahl der von den Reedereien angebotenen Ausbildungsalternativen nur in geringem Maße.

Insgesamt sind *beide Fördermaßnahmen*, die Ausbildungsplatzförderung der Bundesregierung und die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland, für die Reedereien sehr *wichtig*: Ohne den Erhalt der Fördermaßnahmen würden fast 80% der Reedereien keine Ausbildung durchführen (vgl. Abbildung 11:). Lediglich 4% der befragten Reedereien gaben an, dass sie auch ohne die finanzielle Unterstützung der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland ausgebildet hätten. Diese Analyse entspricht der Einschätzung der befragten Stakeholder. Bei Wegfall der Ausbildungsfördermaßnahmen würden die Reedereien, nach Einschätzung der Stakeholder, kaum noch ausbilden. Die Stakeholder erwarten, dass in diesem Fall einige Reedereien lediglich noch für ihren eigenen Bedarf Personal ausbilden, jedoch auf die Ausbildung weiteren Personals verzichten würden. Laut Angabe der Stakeholder würden sich Reedereien in diesem Fall, zusätzlich zur finanziellen Herausforderung, auch verstärkt mit der Herausforderung konfrontiert sehen, dass von ihnen ausgebildetes Seepersonal nach Ende der Ausbildung von anderen Reedereien abgeworben werden könnte, da der Wettbewerb um ausgebildetes Personal unter den Reedereien stark ist. Dies würde insgesamt zu einer Verringerung der Attraktivität der Bereitstellung von Ausbildungsplätzen aus Sicht der Reedereien führen.

Abbildung 10: Einfluss der Ausbildungsfördermaßnahmen auf die Entscheidung der Reedereien auszubilden



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=39

Abbildung 11: Ausbildungsdurchführung ohne Erhalt der Fördermaßnahmen der Bundesregierung oder der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=28

Ursächlichkeit

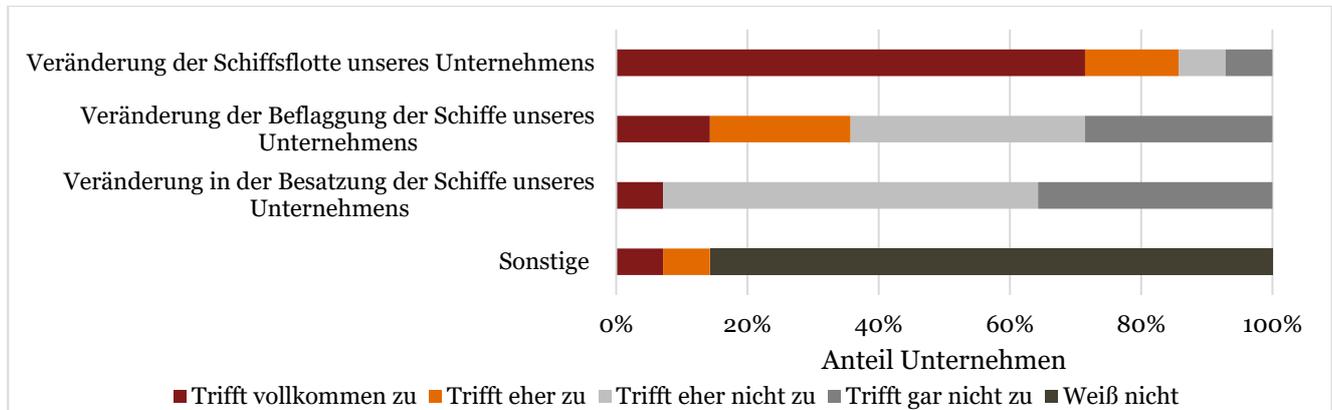
Im Rahmen der Online-Befragung wurden die Reedereien gebeten, Gründe für die von ihnen angegebenen Veränderungen hinsichtlich der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, unbeschränkt in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seepersonals seit 2016 zu nennen (vgl. Kapitel 2.2.3).³⁶ Mehr als 60% der befragten Reedereien gaben als Grund für die Veränderung des von ihnen beschäftigten Seepersonals die *Veränderung der Schiffsflotte* an. Während die Veränderung der Schiffsflotte sowohl zu Beschäftigungszuwächsen – bei Vergrößerung der Schiffsflotte – als auch zu einer Verringerung der Beschäftigung – bei Verkleinerung der Schiffsflotte – führen kann, sind andere Gründe nur bei Beschäftigungszuwächsen relevant (z.B. Einführung der vollständigen Erstattung von Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung bei der Lohnnebenkostenförderung des Bundes, Anhebung des Lohnsteuereinbehalts). Um zu identifizieren, ob die Bedeutung einzelner Gründe für Reedereien in Abhängigkeit der angegebenen Veränderung (vergrößert/unverändert bzw. verkleinert) abweicht, wurde eine getrennte Auswertung für Reedereien mit erhöhter oder unveränderter Anzahl an beschäftigtem Seepersonal und für Reedereien mit verringerter Anzahl vorgenommen.

Die Analyse zeigt, dass die Veränderung der Schiffsflotte für Reedereien mit einer verringerten Anzahl an Seepersonal der Hauptgrund für die Verringerung der Beschäftigung ist (vgl. Abbildung 12), während für Reedereien mit erhöhter/unveränderter Anzahl an Seepersonal verschiedene Gründe in etwa gleich bedeutend sind: Veränderung der Schiffsflotte (50%), Einführung der vollständigen Erstattung von Arbeitgeberanteilen zur Sozialversicherung (54%), bessere Qualifikation von am maritimen Standort Deutschland ausgebildetem oder angesiedeltem Seepersonal (46%) sowie die

³⁶ Für eine spezifische Betrachtung der Entwicklung für Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker sowie den Gründen vgl. Anhang A.7.

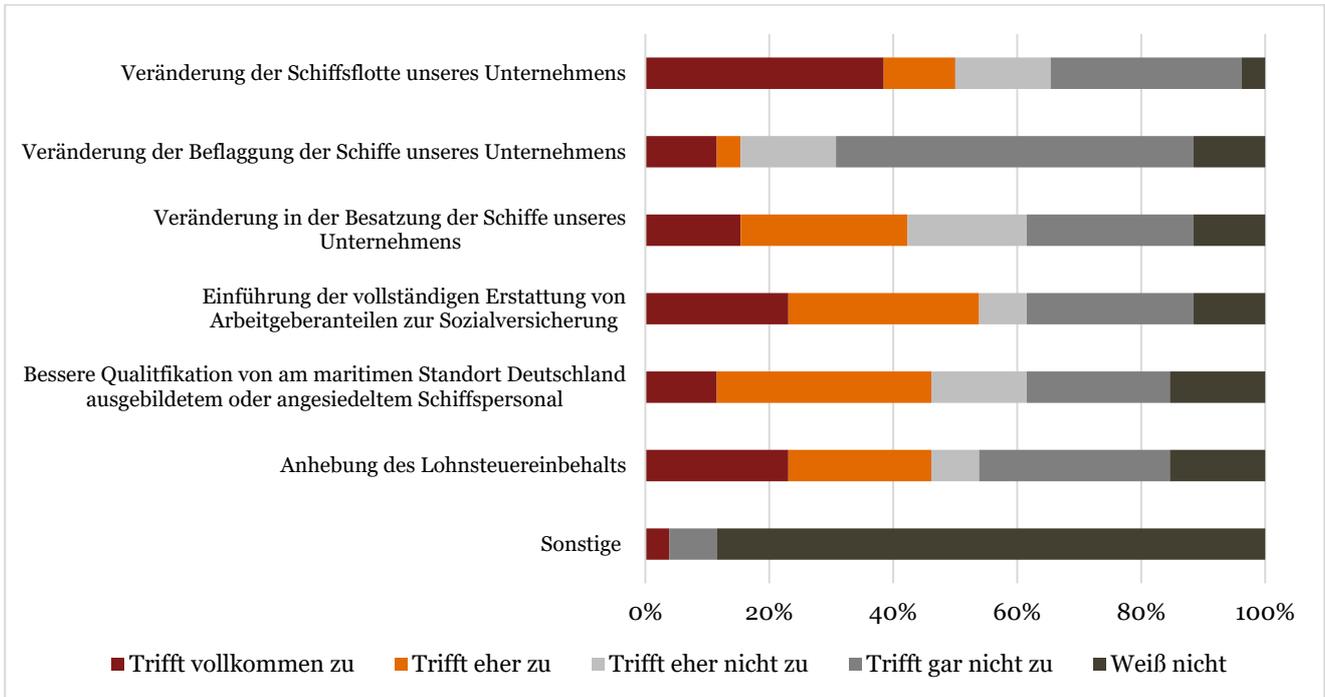
Anhebung des Lohnsteuereinhalts (46%, vgl. Abbildung 13). Das Maßnahmenpaket zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit konnte somit einen durchaus erheblichen Teil zu der in Kapitel 2.2.3 dargestellten Stabilisierung der Situation für in Deutschland beschäftigte einheimische Seeleute beitragen.

Abbildung 12: Gründe für die von den Reedereien angegebenen Veränderungen der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, unbeschränkt in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seepersonals seit 2016 – Antworten der Reedereien, die angaben, die Anzahl des Seepersonals verringert zu haben



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=14

Abbildung 13: Gründe für die von den Reedereien angegebenen Veränderungen der Anzahl des bei den Reedereien beschäftigten, unbeschränkt in Deutschland sozialversicherungspflichtigen Seepersonals seit 2016 – Antworten der Reedereien, die angaben, die Anzahl des Seepersonals erhöht oder nicht verändert zu haben



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=26

Die Rückmeldungen im Rahmen der durchgeführten Stakeholder-Interviews lassen zudem den Schluss zu, dass das Maßnahmenpaket zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit auch tatsächlich zur Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit beigetragen hat: Laut Angaben der befragten Stakeholder bildet das Maßnahmenpaket des Bundes ein gutes Rundum-Paket, welches durch seine Maßnahmen dazu beitragen konnte, die Kostenunterschiede zu Drittland-Flaggen zu minimieren und dadurch die deutsche Flagge auch bei Beschäftigung einheimischer Seeleute aktuell wieder durchaus wettbewerbsfähig gemacht hat – sofern die verschiedenen Maßnahmen im Einzelfall beantragt und gewährt werden bzw. in Anspruch genommen werden können und bei den Reedereien somit auch ankommen.

Insbesondere die Erhöhung des Lohnsteuereinhalts gemäß § 41 a Abs. 4 EStG von zuvor 40 auf nunmehr 100 Prozent bei gleichzeitigem Wegfall der sog. 183-Tage-Regelung³⁷ hat absolut zu einer deutlich höheren kumulierten Förderung und dadurch einer deutlichen Reduzierung von Mehrkosten geführt, sofern der Lohnsteuereinbehalt in Anspruch genommen werden kann.

Relevanz der Unterstützung

Zur Bemessung der Relevanz der Fördermaßnahmen für die Entscheidung der Reedereien, Schiffe unter deutscher Flagge zu betreiben, wurden die Reedereien befragt, ob sie auch ohne die Unterstützungsmaßnahmen des Bundes Schiffe unter deutscher Flagge betrieben hätten. Das gleiche Vorgehen wurde für die Ausbildungsplatzförderung des Bundes und die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland angewendet. Dabei wurden die Antwortmöglichkeiten differenziert nach dem Umfang der Ausbildung und der Anzahl an Schiffen unter deutscher Flagge, da erwartet wurde, dass einige Reedereien ohne die Fördermaßnahmen vermutlich in anderem Umfang Schiffe unter deutscher Flagge betrieben hätten oder in anderem Umfang ausgebildet bzw. das Ausfahren von Patenten gefördert hätten.

Rund ein Drittel der befragten Reedereien gab an, ohne die Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit keine Schiffe unter deutscher Flagge zu führen.³⁸ Auch bei den Maßnahmen zur Förderung der Ausbildung und dem Ausfahren von Patenten zeigt sich lediglich in geringem Umfang ein Mitnahmeeffekt (vgl. Abbildung 14 und Abbildung 15): Nur 16% der Reedereien gaben an, ohne Fördermaßnahmen in gleichem Umfang Schiffsmechaniker auszubilden, die Beschäftigung von Seepersonal während der Qualifizierungsphase zum Ausfahren von Patenten würden gerade einmal 13% der befragten Reedereien unverändert beibehalten.

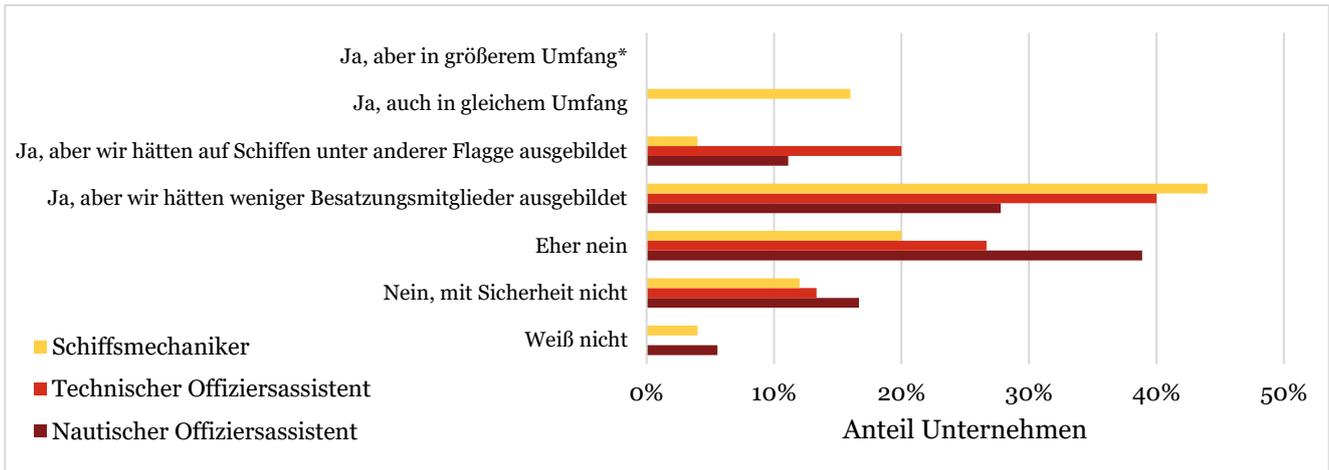
Der Großteil der Reedereien gab an, ohne die Fördermaßnahmen weniger oder gar nicht auszubilden bzw. das Ausfahren von Patenten zu unterstützen. Eine Verringerung des Ausbildungsangebots wurde dabei von den befragten Reedereien insbesondere für die Ausbildung zum Nautischen Offiziersassistenten (83%) angegeben. Rund zwei Drittel der befragten Reedereien gaben an, sich aufgrund der finanziellen Unterstützungsmaßnahmen früher als geplant im Bereich der Berufsausbildung engagiert zu haben.³⁹

³⁷ Die Vorschrift des § 41a Abs. 4 EStG in der ursprünglichen Fassung mit der Vorgabe der Anwendung der „183-Tage-Regelung“ setzte voraus, dass ein Arbeitnehmer zusammenhängend 183 Tage auf einem eigenen oder gecharterten Handelsschiff des Arbeitgebers tätig ist. Wechselte der Arbeitnehmer auf das Schiff eines Dritten – etwa einer anderen Einschiffsgesellschaft –, beendete dies den erforderlichen Beschäftigungszusammenhang. Ein Zusammenrechnen von Beschäftigungszeiten auf Schiffen verschiedener Eigentümer kam wegen des Wortlauts der Vorschrift nicht in Betracht. Dies hatte zur Folge, dass etwa eine Zusammenrechnung mit Zeiten, die ein Besatzungsmitglied auf einem von einer anderen Einschiffsgesellschaft betriebenen Schiff tätig war, auch dann nicht möglich sein sollte, wenn es sich um Schwestergesellschaften handelte (Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30. September 2010 – 11 K 84/08 –, Rn. 32). Die Seeleute mussten sich zudem durchgängig in einem aktiven und nicht suspendierten Arbeitsverhältnis von mehr als 183 Tagen befinden. Diese Regelung führte in der Praxis der Seeschifffahrt zu erheblichen Einschränkungen bei der Möglichkeit zur Inanspruchnahme des Lohnsteuereinhalts durch eine Reederei und war weder arbeits- noch steuer- und beihilferechtlich geboten. Die Abschaffung der sog. „183-Tage-Regelung“ als Anwendungsvoraussetzung für den Lohnsteuereinbehalt gem. § 41a Abs. 4 EStG war daher überfällig und sollte in jedem Fall beibehalten werden.

³⁸ Für die vollständige Auswertung der Frage vgl. Anhang A.12.

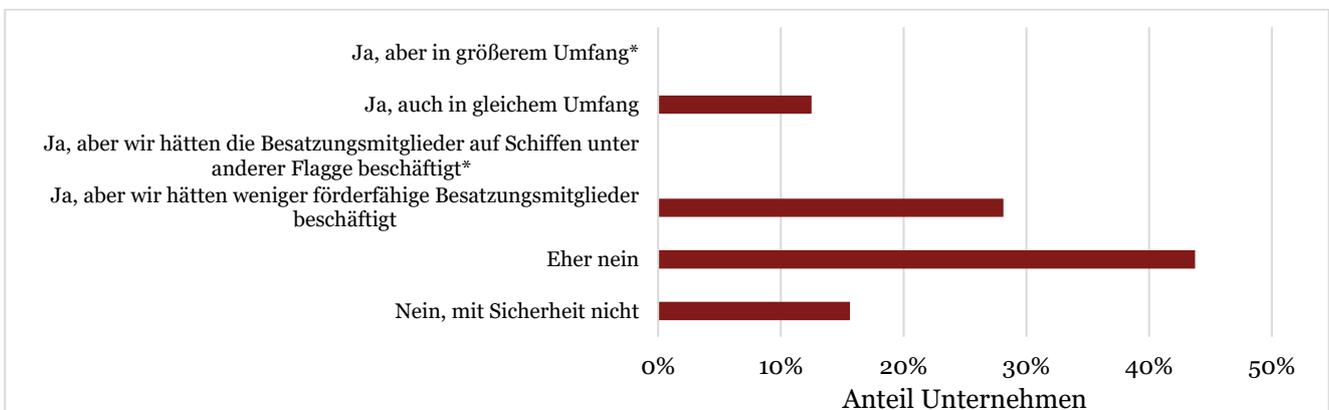
³⁹ Für eine vollständige Auswertung der Frage vgl. Anhang A.11.

Abbildung 14: Ausbildungsverhalten der Reedereien ohne Förderung des Bundes und der Stiftung Schiffahrtsstandort Deutschland



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=25, * Antwort wurde von keinem der befragten Unternehmen ausgewählt

Abbildung 15: Ausfahren von Patenten ohne Förderung der Stiftung Schiffahrtsstandort Deutschland



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=32, * Antwort wurde von keinem der befragten Unternehmen ausgewählt

Die Evaluierung der verschiedenen Maßnahmen zeigt, dass diese einen maßgeblichen Beitrag zur Sicherung des maritimen Knowhows am deutschen Standort geleistet haben und weiterhin leisten. Besonders hervorzuheben ist, dass trotz stetigem, signifikantem Rückgang der Anzahl der Schiffe der deutschen Handelsflotte seit 2011 ein Einbruch bei der Beschäftigung von einheimischen Seeleuten vermieden (vgl. Abbildung 4) werden konnte und die besetzten Ausbildungsplätze pro Schiff sogar gesteigert werden (vgl. Abbildung 5) konnten. Ein Großteil der ausbildenden Reedereien gaben im Rahmen der Evaluierung an, dass sie ohne den Erhalt der Fördermaßnahmen keine Ausbildung durchgeführt hätten (vgl. Abbildung 11). Ähnlich verhält es sich mit dem Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge. Erfreulicherweise zeigt sich auch für die Zukunft eine große Ausbildungsbereitschaft bei den befragten Reedereien: 87% der ausbildenden Reedereien gaben an, auch zukünftig weiter ausbilden zu wollen.

Weiterhin ergab die Evaluierung, dass die Reedereien beim Führen der deutschen Flagge zum einen von höheren Kosten, strengeren rechtlichen Vorgaben sowie teils hohen bürokratischen Hürden für die Reedereien als Herausforderungen berichten. Allerdings lässt sich auch eine hohe Motivation zur Unterstützung des deutschen Schifffahrtsstandorts feststellen, denn mehr als Zweidrittel der befragten Reedereien gaben dies als Grund für den Betrieb ihrer Schiffe unter deutscher Flagge an.

3. Untersuchung der steuerlichen Rahmenbedingungen des Schiffsstandortes Deutschland anhand eines Vergleichs mit ausgewählten europäischen Standorten

3.1. Steuerrechtliche und weitere beihilferechtlich zulässige (Förder-)Maßnahmen zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit

Eine eigene wettbewerbsfähige Handelsflotte ist von zentraler Bedeutung für den maritimen Standort Deutschland als führende Außenhandelsnation.⁴⁰ Der Seeverkehr ist von einem scharfen internationalen (Standort-)Wettbewerb geprägt. Viele Drittländer haben ein deutlich milderes Steuerklima für Reedereien geschaffen als innerhalb der EU durch europäische Mitgliedstaaten. Günstige Steuervorschriften haben sich weltweit als wirksamer Anreiz für Reedereien erwiesen, eine Verlagerung des Unternehmensstandortes in Betracht zu ziehen. Erklärtes und wichtigstes Ziel von staatlichen Beihilfen innerhalb der gemeinsamen Seeverkehrspolitik der Europäischen Union und damit auch in Deutschland ist deshalb die Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschafts- bzw. deutschen Handelsflotte auf dem Weltmarkt.⁴¹ Daher ist eine steuerliche Förderung der Seeschifffahrt im zulässigen Rahmen sowohl auf nationaler Ebene⁴² als auch auf europäischer Ebene⁴³ gewollt, um die Sicherung von Arbeitsplätzen, von Knowhow und Beteiligung am globalen Wachstum der Schifffahrtsbranche und damit die Wettbewerbsfähigkeit auch der deutschen Handelsflotte sicherzustellen.

Das in den „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr“ (nachfolgend „Leitlinien“ oder „Seeverkehrsleitlinien“) festgeschriebene Ziel der Unterstützungsmaßnahmen für den maritimen Sektor ist es daher, Steuern sowie sonstige Kosten und Belastungen von Reedereien

⁴⁰ Die amtierende Bundeskanzlerin unterstrich in ihrer Rede im Rahmen der 11. Nationalen Maritimen Konferenz am 22. Mai 2019 in Friedrichshafen, dass Deutschland als große Außenhandelsnation natürlich auf seine internationale Wettbewerbsfähigkeit achten muss, vgl. <https://www.bundeskanzlerin.de/bkin-de/aktuelles/rede-von-bundeskanzlerin-merkel-im-rahmen-der-11-nationalen-maritimen-konferenz-am-22-mai-2019-in-friedrichshafen-1670088>.

⁴¹ Mitteilung C (2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03), S. 8.

⁴² Die deutschen Tonnagesteuerregelungen verfolgen nach der Gesetzesbegründung den Zweck der Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Reeder und der Sicherung des maritimen Standorts Deutschlands, vgl. BT-Drs. 13/10271, S. 8; BT-Drs. 13/10710, S. 3.

⁴³ Nach den Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6 können steuerliche Anreize wie die Tonnagesteuer, beschleunigte Abschreibungen oder steuerfreie Rückstellungen Gewinnen aus dem Verkauf von Schiffen für eine bestimmte Dauer grundsätzlich unterstützt werden, da derartige Maßnahmen Landarbeitsplätze wie im Bereich des Schiffsmanagements und in seeverkehrsnahen Branchen (Versicherungs-, Makler- und Finanzierungswesen) erhalten angesichts der Bedeutung dieser Tätigkeiten für die gemeinschaftliche Wirtschaft.

und Seeleuten aus der Gemeinschaft auf ein Niveau zu senken, das dem allgemeinen Weltstandard entspricht. Dies soll direkt die Entwicklung der Branche und die Beschäftigung fördern.⁴⁴ Die Leitlinien erklären hierzu ausdrücklich, dass der Schutz hochwertiger Arbeitsplätze und die Förderung einer wettbewerbsfähigen Schifffahrtsindustrie in einem europäischen Mitgliedstaat durch steuerliche Anreize zulässig sind und in Verbindung mit anderen Initiativen in den Bereichen Ausbildung und Verbesserung der Sicherheit der Entwicklung der Gemeinschaftsschifffahrt auf dem Weltmarkt Vorschub leisten.⁴⁵

Hinsichtlich der Mobilität der maritimen Industrie und der von Drittländern gebotenen Erleichterungen schlussfolgert die Europäische Kommission, dass die Unterstützungsmaßnahmen für den Seeverkehr bereits einen wesentlichen Beitrag zur Vermeidung einer allgemeinen Verlagerung der verbundenen Industrien leisten.⁴⁶ Dort, wo in europäischen Mitgliedstaaten (wie z.T. auch in Deutschland) durch eine konsequente Ausschöpfung des erlaubten Beihilferahmens Maßnahmen auf der Grundlage der EU-Beihilfeleitlinien erlassen wurden, konnte ein bereits seit den 1980er Jahren andauernder struktureller Niedergang der jeweiligen Schifffahrtsregister und der Flotten gestoppt werden – und die von der Europäischen Kommission mit den Leitlinien gesetzten Ziele konnten (zumindest teilweise) erreicht werden. Die in den letzten Jahren in diesem Zusammenhang insbesondere in Deutschland unternommenen Anstrengungen müssen allerdings fortgeführt, darüber hinaus auch präzisiert werden, um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Handelsflotte weiterhin auf den Weltmärkten und in der Konkurrenz der Schifffahrtsstandorte innerhalb der EU bzw. im Europäischen Wirtschaftsraum zueinander zu erhalten. Hierfür sollte der im internationalen Vergleich mit Drittstaaten ohnehin restriktivere Förderrahmen der Seeverkehrsleitlinien in Deutschland noch konsequenter und möglichst vollständig ausgeschöpft werden.

Angesichts der hohen Mobilität des maritimen Sektors und der inzwischen weit fortgeschrittenen Digitalisierung und Mobilisierung von Geschäftsprozessen ist heute noch mehr als früher eine Standortverlagerung für eine Reederei besonders leicht vorzunehmen.⁴⁷ Demzufolge stellt die Steuerbe- bzw. -entlastung an einem Standort als national bestimmter Kostenfaktor für die Seeschifffahrt im Gegensatz zu anderen Branchen, in denen die Steuerbelastung zwar auch ein Standortrisiko begründet, aber nicht der wichtigste Standortfaktor ist,⁴⁸ regelmäßig den maßgeblichen standortentscheidenden Faktor dar.⁴⁹ Einer Unterstützung der nationalen Seeschifffahrt in Form von Steuererleichterungen kommt damit im Zusammenhang mit der Standortfrage und insbesondere auch, um das maritime Knowhow in Deutschland zu erhalten und zu verbessern sowie die Beschäftigung

⁴⁴ Vgl. Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 8.

⁴⁵ Mitteilung C (2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03), S. 6.

⁴⁶ Mitteilung C (2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03), S. 4.

⁴⁷ Vgl. Oxford Economics, The economic value of the EU shipping industry, A report for the European Community Shipowners' Associations (ECSA), April 2014, S. 4.

⁴⁸ Vgl. Handelsblatt Beitrag „Standortrisiko Steuerlast“ von J. Hildebrand, D. Riedel, vom 15. März 2019, S. 6-7.

⁴⁹ Elschner, Tonnagebesteuerung in: Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln, Copenhagen Economics ApS, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH (ZEW), Mannheim, Evaluierung von Steuervergünstigungen Band 3 Evaluierungsberichte (zweiter Teilband), 2009, Forschungsauftrag 15/07 des Bundesministeriums der Finanzen S. 478.

deutscher und europäischer Seeleute zu schützen und zu fördern, eine besondere Bedeutung und hohe Anreizwirkung zu.

Die steuerlichen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt sollten im Hinblick auf ihre Wettbewerbsfähigkeit ständig überprüft und sofern erforderlich weiter verbessert und jedenfalls den in den letzten Jahren erfolgten zulässigen, erheblich angepassten und ausgeweiteten Steuererregimen für die Seeschifffahrt in den europäischen Nachbarländern soweit möglich angeglichen werden.⁵⁰

Eine konsequente Anpassung der deutschen Beihilfemaßnahmen im Seeverkehr an das Europarechtlich zulässige Förderniveau, das von einigen anderen EU-Mitgliedstaaten bzw. EU-Schiffahrtsstandorten bereits konsequent ausgeschöpft wird, kann die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Tonnagesteuerregelungen und sonstigen steuerlichen Maßnahmen signifikant verbessern. Vor dem Hintergrund des scharfen Wettbewerbs mit Drittstaaten, die nicht an das europäische Beihilferecht gebunden sind und daher z.T. noch deutlich attraktivere Rahmenbedingungen bieten können, aber auch angesichts der in wichtigen EU-/EWR-Mitgliedstaaten in den letzten Jahren bereits erfolgten Anpassungen und Ausweitungen der nationalen staatlichen Beihilfen für ihre Seeverkehrswirtschaft, erscheint dies auch notwendig.

3.2. Ergebnis der Untersuchung der Rahmenbedingungen

Im Folgenden werden die derzeit bestehenden Unterschiede im Hinblick auf die vorhandenen Steuererleichterungen des Schiffahrtsstandorts Deutschland im Vergleich mit ausgewählten europäischen Nachbarländern dargestellt. Der Vergleich ergibt sich aus einer rechtsvergleichenden Betrachtung.

Im Rahmen der durchgeführten Analyse wurde zunächst der Umfang der nach den primärrechtlichen Beihilfavorschriften (vgl. Anhang B.1) in Verbindung mit den von der Kommission erlassenen Seeverkehrsleitlinien (vgl. Anhang B.2) möglichen Steuererleichterungen ermittelt und unter Berücksichtigung der Genehmigungspraxis der Kommission (vgl. Anhang B.3) diejenigen Maßnahmen bestimmt, die ein Mitgliedstaat im Rahmen der sich daraus ergebenden Beihilfehöchstgrenzen im Bereich des Seeverkehrs (vgl. Anhang B.4) vorsehen darf.

Anschließend erfolgt eine Darstellung der Voraussetzungen für gegenwärtig geltende Tonnagesteuerregelungen sowie sonstige Steuererleichterungen für den Seeverkehr in einzelnen europäischen Nachbarländern (vgl. Anhang B.5). Konkret wurden dabei die Tonnagesteuerregelungen in Deutschland (vgl. Anhang B.5.1), in Dänemark (vgl. Anhang B.5.2), in den Niederlanden (vgl. Anhang B.5.3), in Norwegen (vgl. Anhang B.5.4) und in Spanien (vgl. Anhang B.5.5) sowie die in diesen Ländern vorgesehenen sonstigen Steuererleichterungen für die Seeschiffahrtsunternehmen oder Seeleute verglichen.

Zusammenfassend ergibt sich aus der durchgeführten Analyse, dass derzeit sämtliche Studienländer Tonnagesteuersysteme in unterschiedlicher Ausgestaltung vorsehen und der Schiffahrtsbranche auch darüber hinausgehende Steuererleichterungen in unterschiedlichem Umfang gewähren, beispielsweise durch spezielle Abschreibungsregeln für Schiffe oder Maßnahmen zur Reduzierung von Lohnkosten. Zwar bestehen zum Teil vergleichbare Regelungen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der

⁵⁰ Vgl. hierzu auch beispielhaft: Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 44.

Schiffahrtsunternehmen und der beschäftigten Seeleute, jedoch wird die Wettbewerbsfähigkeit und Entwicklung des Schifffahrtsektors in den Studienländern durch die Steuersysteme unterschiedlich stark unterstützt. Dies ergibt sich aus dem vorgenommenen Rechtsvergleich sowohl hinsichtlich der gegenwärtig geltenden Tonnagesteuerregelungen als auch hinsichtlich der gewährten sonstigen Steuererleichterungen für den Seeverkehr in ausgewählten europäischen und mit Deutschland in unmittelbarem Wettbewerb stehenden Schifffahrtsstandorten.

3.2.1. Tonnagesteuer

Hinsichtlich der Tonnagesteuer schöpfen die Studienländer den Förderrahmen der Seeverkehrsleitlinien in unterschiedlichem Umfang aus. Während die europäischen (Nachbar-)Länder Dänemark, Niederlande, Norwegen und Spanien kürzlich ihre Tonnagesteuerregelungen im Rahmen des nach den Leitlinien bzw. Entscheidungen der Kommission zur Interpretation der Seeverkehrsleitlinien zulässigen Förderrahmens teils umfassend ausgeweitet und diesen auch weitestgehend ausgeschöpft haben, 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 Aktivitäten, noch nicht berücksichtigen.

Begünstigte

Der Kreis der Tonnagesteuerbegünstigten ist in den Studienländern unterschiedlich gefasst und reicht von der Begünstigung von grundsätzlich ausschließlich körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in Dänemark, Norwegen und Spanien bis hin zur Begünstigung von sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften einschließlich natürlicher Personen in Deutschland und den Niederlanden.⁵¹

Daneben zählen in Dänemark, den Niederlanden und in Spanien auch (reine) Schiffsmanagementgesellschaften zu den Begünstigten, sofern sie sowohl das Crewing als auch das technische Management von Schiffen durchführen. Deutschland und Norwegen sehen grundsätzlich keine Begünstigung reiner Schiffsmanagementgesellschaften vor.⁵²

Begünstigte Schiffe

Von den Tonnagesteuerregelungen sind in allen Studienländern übereinstimmend sämtliche Arten von Seetransportschiffen umfasst. Überwiegend werden dabei auch Schiffsarten begünstigt, welche für die Erkundung und Nutzung von Bodenschätzen eingesetzt werden. Erhebliche Unterschiede bestehen insbesondere bei der Begünstigung von Schiffen im Offshore-Sektor, die jüngst von der Europäischen Kommission als im Rahmen der Seeverkehrsleitlinien begünstigte Schiffstypen anerkannt wurden und deren Einschluss in die nationalen Tonnagesteuerregime genehmigt wurde. In Dänemark, den Niederlanden und Norwegen werden seitdem entsprechende Begünstigungen in unterschiedlichem, aber umfassendem Ausmaß gewährt.⁵³

Unterschiede ergeben sich u.a. hinsichtlich der Förderung von Bagger- und Schleppschiffen. Während Schleppschiffe von den Tonnagesteuerregelungen aller Studienländer umfasst sind, werden

⁵¹ Stevens in: Maisto (Hrsg.), Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and tax treaties, S. 22-23.

⁵² 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.

⁵³ PwC Offshore-Studie „Corporate taxation in the global offshore shipping industry“, S. 6 f.

Baggerschiffe nur in Dänemark, Spanien und den Niederlanden tonnagesteuerbegünstigt, sofern - wie in den Seeverkehrsleitlinien vorgesehen - mehr als 50% der Tätigkeiten als Seeverkehr zu qualifizieren ist.⁵⁴ In Deutschland und Norwegen kommt eine Tonnagegewinnermittlung für Baggerschiffe nicht in Betracht.

Hinsichtlich der Eigentümerstellung sehen die Tonnagesteuerregelungen der Studienländer ebenfalls unterschiedliche Voraussetzungen vor. Übereinstimmend werden eigene Seeschiffe des begünstigten Schifffahrtsunternehmens von der Tonnagesteuerregelung umfasst. Besondere länderspezifische Voraussetzungen werden hierbei an gecharterte und vercharterte Schiffe gestellt.

Bareboat-eingecharterte Schiffe werden in den Studienländern übereinstimmend begünstigt, wobei die Voraussetzungen hierfür abweichen. Einkünfte aus der Bareboat-Vercharterung eigener Schiffe hingegen werden überwiegend nicht oder nur unter strengen Voraussetzungen im Rahmen der Tonnagesteuerregelungen der Studienländer begünstigt. Unter bestimmten Voraussetzungen erlauben Dänemark und Norwegen die Anwendung der Tonnagegewinnermittlung für Bareboat-vercharterte Schiffe.

Gemäß § 5a Abs. 2 S. 1 EStG setzt die Gewinnermittlung nach der Tonnage voraus, dass die Seeschiffe in dem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der hohen See eingesetzt werden, d.h. die Beförderung muss unter Berührung eines ausländischen Hafens erfolgen.

Diese Beschränkung auf den Einsatz im Verkehr mit einem ausländischen Hafen, d.h. den Einsatz zwischen einem inländischen und ausländischen Hafen erscheint aus Sicht deutscher Schifffahrtsunternehmen insoweit problematisch, als auch Hochseefähren, Montage-, Versorgungs- und Wartungsschiffe für Offshore-Plattformen und Windenergieanlagen der Beförderung von Personen und/oder Gütern dienen, die im Zusammenhang mit ihrem regelmäßig in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) erfolgenden Einsatz nicht den Tonnageregelungen unterfallen, sofern sie keinen ausländischen Hafen anlaufen, obwohl im Offshoresektor ein starker Wettbewerb herrscht, wie die dänischen und norwegischen Regelungen belegen, nach denen Offshore-Schiffe umfangreich begünstigt sind. Angesichts der starken Wettbewerbssituation im Offshoresektor sollten es die deutschen Tonnagesteuerregelungen daher auch genügen lassen, dass Transporte von inländischen Häfen in die AWZ erfolgen, um eine Benachteiligung deutscher Schifffahrtsunternehmen in diesem Bereich zu beseitigen.

Begünstigte Aktivitäten

In allen Studienländern werden Aktivitäten im internationalen Seetransport zur Beförderung von Personen und Gütern sowie die unmittelbar mit der Schifffahrt als Hauptaktivität zusammenhängenden Neben- und Hilfstätigkeiten und auch Einkünfte aus dem Verkauf der unter Tonnagesteuer betriebenen Schiffe vom jeweiligen Tonnagesteuerregime umfasst.⁵⁵ In Norwegen

⁵⁴ Mitteilung C (2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03), S. 7: „Baggerarbeiten“ kommen grundsätzlich nicht für Beihilfen für den Seeverkehr in Betracht. Jedoch können steuerliche Regelungen für Unternehmen (wie die Tonnagesteuer) auf Baggerschiffe angewendet werden, deren Tätigkeit zu mehr als 50% im Jahr „Seeverkehrsleistungen“ im Sinne einer Beförderung von ausgebagertem oder ausgehobenem Material auf hoher See darstellt, und nur in Bezug auf solche Beförderungsleistungen.

⁵⁵ Stevens in: Maisto (Hrsg.), Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and tax treaties, S. 26.

werden bereits Schiffbauverträge über begünstigte Schiffe tonnagesteuerbegünstigt, da der Bau des Schiffes als wesentlicher Teil der Schifffahrtstätigkeit angesehen wird.

Darüber hinaus sind in den Regelungen der Studienländer überwiegend auch Einkünfte aus reinen Schiffsmanagementtätigkeiten für Dritte tonnagesteuerbegünstigt: in Dänemark, Spanien und den Niederlanden werden Einkünfte aus Schiffsmanagementtätigkeiten begünstigt, sofern die Schiffsmanagementgesellschaft das vollständige personelle und technische Management übernimmt.

In Deutschland und Norwegen werden Einkünfte aus reiner Schiffsmanagementtätigkeit nicht tonnagesteuerbegünstigt.⁵⁶

Bereederung

Mit Ausnahme von Norwegen wird in den übrigen Studienländern vorausgesetzt, dass ein Mindestanteil des Managements der Schiffe lokal aus dem Land heraus erfolgt, in dem zur Tonnagesteuer optiert werden soll, oder aus einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat. Dabei werden an das Management unterschiedliche Anforderungen gestellt. Überwiegend wird dabei das strategische und kommerzielle Management der Flotte im Inland gefordert. Nach der spanischen Tonnagesteuerregelung genügt das Management aus einem EU-/EWR-Mitgliedstaat. In Dänemark genügt hinsichtlich des technischen Managements der Schiffe, dass dieses aus einem EU-Staat heraus erfolgt. Norwegen fordert beim Betrieb eigener Schiffe nicht, dass deren strategisches und kommerzielles einschließlich technisches Management in Norwegen oder dem EWR ausgeführt wird.⁵⁷ Nach der deutschen Tonnagesteuerregelung muss die Bereederung, d.h. die Geschäftsbesorgung eines Schiffsbetriebs in kommerzieller, technischer und personeller Hinsicht fast ausschließlich im Inland durchgeführt werden.⁵⁸

Antragserfordernis

Der Wechsel von der allgemeinen hin zur Gewinnermittlung nach der Tonnage setzt in allen Studienländern einen Antrag des Begünstigten voraus. Optiert ein Schifffahrtsunternehmen zur Gewinnermittlung nach Tonnage, ist diese Entscheidung nach allen Regelungen übereinstimmend für einen Zeitraum von zehn Jahren bindend. In der spanischen und norwegischen Regelung sind Opt-out-Optionen für einen Rückwechsel zur regulären Besteuerung innerhalb der zehn Jahre vorgesehen,

⁵⁶ Stevens in: Maisto (Hrsg.), Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and tax treaties, S. 23-24.

⁵⁷ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 47.

⁵⁸ vgl. BMF-Schreiben vom 12. Juni 2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 1: Die wesentlichen Tätigkeiten der Bereederung müssen zumindest fast ausschließlich tatsächlich im Inland durchgeführt werden. Ebenso FG Schleswig-Holstein Urteil vom 22. April 2010, Az. 3 K 66/0 - rechtskräftig -, EFG 2010, S. 1482-1485: Im Schrifttum herrscht Uneinigkeit darüber, wie dieses Erfordernis zu konkretisieren ist. Teilweise wird ein "Auslandsanteil" von maximal 10 v. H. für zulässig gehalten (vgl. Seeger in Schmidt, EStG, 28. Aufl., § 5a Rz. 9). Eine andere Ansicht stellt hingegen nicht auf den Gesamtanteil der im Ausland durchgeführten Tätigkeiten ab, sondern hält es demgegenüber wohl nur für zulässig, höchstens eine der vom BMF aufgezählten Tätigkeiten ins Ausland zu vergeben (vgl. Dahm in Lademann, EStG, § 5a Rz. 39). Teilweise wird sogar gefordert, dass die gesamte Bereederung im Inland ausgeführt werden müsse (vgl. Voß in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5a EStG Anm. 25). Nach Auffassung des Gerichts ist bei der Auslegung des Merkmals "Bereederung im Inland" einerseits zu berücksichtigen, dass der Wortlaut des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG offen für eine teilweise Bereederung im Ausland ist. schließt sich das Gericht der Auslegung des BMF an, dass die Bereederung fast ausschließlich im Inland durchgeführt werden muss. Allerdings ist hier nach Auffassung des Gerichts nicht eine rein quantitative sondern eine Gesamtbetrachtung im Einzelfall erforderlich. Dabei sind qualitative und quantitative Gesichtspunkte zu berücksichtigen und zu gewichten (vgl. auch Hennrichs/Kuntschik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5a Rz. B 29). Entscheidend ist, ob die wesentlichen Bereederungstätigkeiten im Inland durchgeführt wurden, wobei je nach Schiffstyp und Aufgabenbereich ggf. auch einzelne der dort genannten Tätigkeiten im Einzelfall als weniger gewichtig eingestuft werden und daher für die Tonnagebesteuerung unschädlich im Ausland durchgeführt werden können.

die allerdings in Spanien eine fünfjährige und in Norwegen eine zehnjährige Sperre der Tonnagegewinnermittlung für begünstigte Unternehmen zur Folge haben.

Entscheidet ein Unternehmen sich bei Vorliegen der Voraussetzungen für die reguläre Besteuerung, ist in Deutschland, Dänemark und den Niederlanden auch diese Entscheidung für einen Zeitraum von zehn Jahren bindend.

Behandlung von Unterschiedsbeträgen

Sowohl in den Niederlanden, deren Tonnagesteuerregelungen für das deutsche Tonnagesteuersystem als Vorbild dienten, als auch in Deutschland existieren Regelungen zur Feststellung von Unterschiedsbeträgen zur Erfassung stiller Reserven beim Übergang zur Tonnagegewinnermittlung. Im Gegensatz zu Deutschland lösen sich in den Niederlanden nach Beendigung der Gewinnermittlung nach der Tonnage nach Ablauf der zehnjährigen Bindefrist die im Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagegewinnermittlung festgestellten Unterschiedsbeträge für stille Reserven und gebildete Rücklagen jedoch steuerfrei auf, während die Unterschiedsbeträge in Deutschland mit Ausscheiden aus der Tonnagegewinnermittlung der normalen Besteuerung unterliegen. Hierdurch werden niederländische Schifffahrtsunternehmen im Vergleich zu deutschen Schifffahrtsunternehmen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Unterschiedsbeträge nach Ablauf der Bindefrist wesentlich besser gestellt.

Tonnagegewinnermittlung

Der steuerpflichtige Gewinn wird in allen Studienländern für jedes begünstigte Schiff anhand der folgenden pauschalen Beträge je Betriebstag und 1000 Nettotonnen (Nettoraumzahl) berechnet:

Tabelle 1: Übersicht der Pauschalbeträge zur Tonnagegewinnermittlung⁵⁹

	Deutschland	Dänemark	Niederlande	Norwegen	Spanien
bis 1 T Nettotonnen	0,92 EURO	ca. 1,35 EURO (DKK 10,03)	0,91 EURO	ca. 0,84 EURO (9 NOK)	0,90 EURO
1 T bis 10 T Nettotonnen	0,69 EURO	ca. 0,97 EURO (DKK 7,20)	0,68 EURO	ca. 1,68 EURO (18 NOK)	0,70 EURO
10 T bis 25 T Nettotonnen	0,46 EURO	ca. 0,58 EURO (DKK 4,31)	0,45 EURO	ca. 1,12 EURO (12 NOK)	0,40 EURO
über 25 T Nettotonnen	0,23 EURO	ca. 0,38 EURO (DKK 2,83)	0,23 EURO	ca. 0,56 EURO (6 NOK)	0,20 EURO
über 50 T Nettotonnen			0,50 EURO		

⁵⁹ Oanda Currency Converter, Wechselkurs 15.07.2020: 0,13430 EUR/DKK; 0,09326 EUR/NOK.

Für ein Containerschiff mit einer Nettoraumzahl von 50.000 (entsprechend ca. 14.000 TEU) würde der zu versteuernde fiktive/pauschale Tonnagegewinn in den einzelnen Studienländern demnach wie folgt aussehen:⁶⁰

Tabelle 2: Vergleich des zu versteuernden Tonnagegewinns für ein Containerschiff (mit Nettoraumzahl 50.000, ca. 14.000 TEU)⁶¹

Land	Netto- tonnen	Betriebs- tage	Euro pro Betriebstag				Tonnage- gewinn
			<1.000 NT	1.000 - 10.000 NT	10.000 - 25.000 NT	>25.000 NT	
Spanien	50.000	365	0,90 EURO	0,70 EURO	0,40 EURO	0,20 EURO	66.430,00
Niederlande*	50.000	365	0,91 EURO	0,68 EURO	0,45 EURO	0,23 EURO	71.284,50
Deutschland	50.000	365	0,92 EURO	0,69 EURO	0,46 EURO	0,23 EURO	72.197,00
Dänemark	50.000	365	1,35 EURO	0,97 EURO	0,58 EURO	0,38 EURO	103.222,00
Norwegen	50.000	365	0,84 EURO	1,68 EURO	1,12 EURO	0,56 EURO	170.674,00
* Die Niederlande haben einen weiteren Schwellenwert bei einer Nettotonnage von 50.000							

Der pauschal zu versteuernde Tonnagegewinn pro Schiff ist demnach in Deutschland, den Niederlanden und Spanien auf einem vergleichbaren Niveau, während in den skandinavischen Ländern Dänemark und Norwegen ein höherer Tonnagegewinn anfällt. In Norwegen kann der zu Grunde zu legende Tonnagegewinn aufgrund des sog. Eco-Bonus basierend auf dem Umweltrating eines Schiffes allerdings noch um bis zu 25% reduziert werden.⁶²

3.2.2. Sonstige Steuererleichterungen

Neben den Tonnagesteuerregelungen sind in allen Studienländern in unterschiedlichem Umfang und unterschiedlicher Ausgestaltung gemäß den Seeverkehrsleitlinien zulässige zusätzliche Steuererleichterungen für Schifffahrtsunternehmen und/oder die Beschäftigung von Seepersonal vorgesehen.

Spezielle Abschreibungsregeln

In den Niederlanden und Spanien existieren (mit unterschiedlichen Voraussetzungen) Steuervergünstigungen in Form von speziellen Abschreibungsregeln für Schiffe. Danach können Schifffahrtsunternehmen, welche 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.

⁶⁰ Die tatsächliche Steuerbelastung auf den so ermittelten Tonnagegewinn ergibt sich im konkreten Einzelfall nach den jeweils einschlägigen Tonnagesteuerregelungen, anwendbaren Steuersätzen und ggf. weiteren gesetzlich vorgesehenen Aspekten zur Ermittlung derselben.

⁶¹ Oanda Currency Converter, Wechselkurs 15.07.2020: 0,13430 EUR/DKK; 0,09326 EUR/NOK.

⁶² Zu Einzelheiten s. B.5.4.a).

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

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.⁶³

Sonstige Steuererleichterungen für die Schifffahrt

Für unbeschränkt steuerpflichtige Schifffahrtsunternehmen, welche im internationalen Verkehr tätig sind, sieht das deutsche Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen eine gewerbesteuerliche Kürzung des Gewinns einschließlich Hinzurechnungen um 80% des Gewerbeertrags (bzw. Teils des Gewerbeertrags) vor.

Lohnsteuer

Sämtliche Studienländer bieten Steuererleichterungen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Entlohnung von Seepersonal.⁶⁴ Dabei lassen sich im Wesentlichen zwei unterschiedliche Systeme unterscheiden:

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

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.

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.

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.

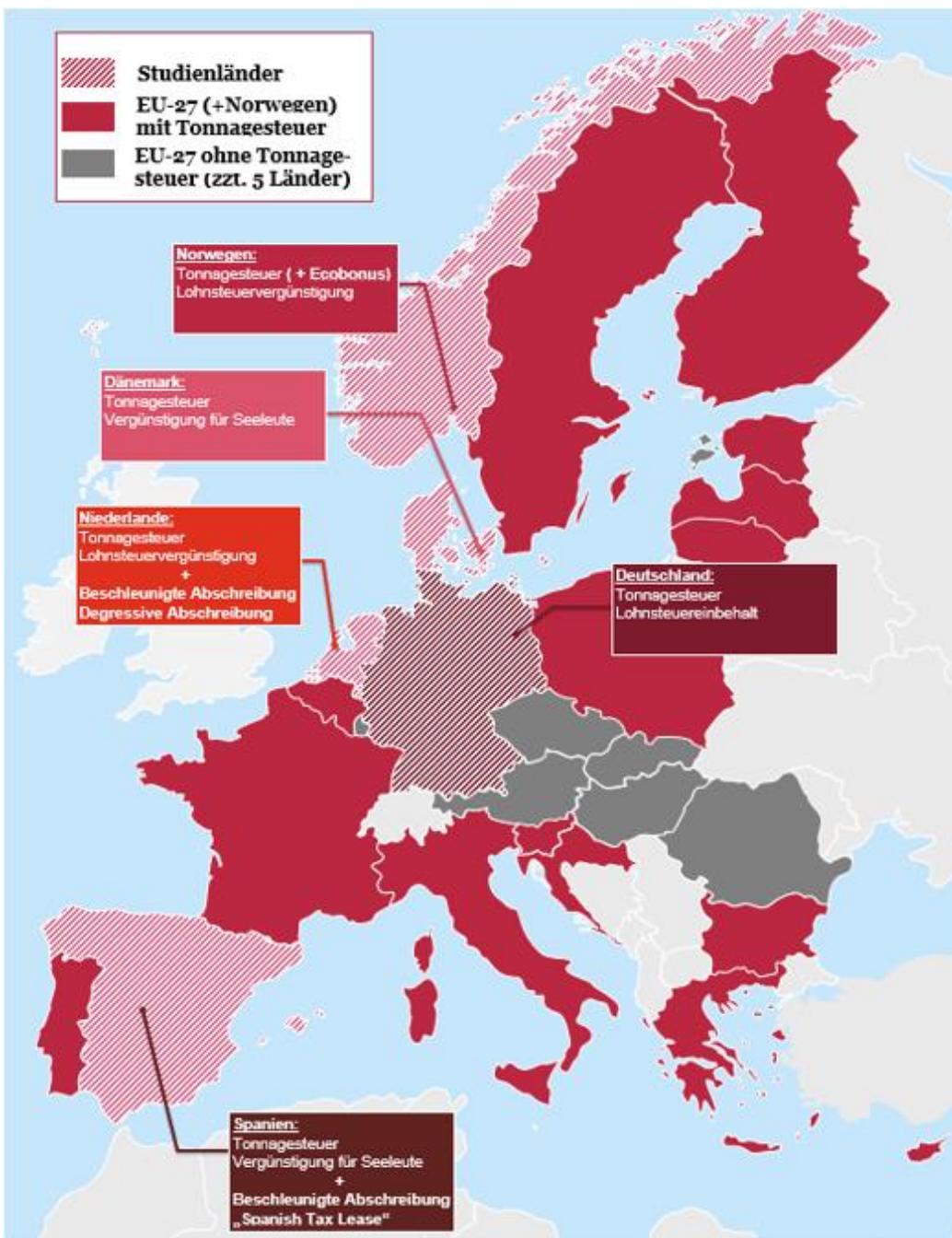
⁶³ Zu Einzelheiten s. B.5.1.e).

⁶⁴ In anderen Ländern ist neben Steuererleichterungen noch eine nahezu vollständige Befreiung von Sozialabgaben betreffend Seeleute vorgesehen; vgl. hierzu: EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA.38336 (2015/NN) – Belgien Verlängerung des Regimes zur Befreiung von Sozialabgaben betreffend Seeleute im Bereich des Seeverkehrs und der Baggerarbeiten auf See: Die untersuchten belgischen Regelungen zur Verlängerung der Befreiung der Seefahrer von Sozialabgaben 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

3.2.3. Status quo Umsetzung von Steuererleichterungen im Rahmen der Seeverkehrsleitlinien in Studienländern

Der Status quo der Umsetzung von Steuererleichterungen nach den Seeverkehrsleitlinien in den Studienländern (Tonnagesteuer, Abschreibungen und/oder sonstige Steuervergünstigungen) ergibt sich aus der folgenden Übersicht:

Abbildung 16: Status quo der Steuererleichterungen



3.2.4. Versicherungsteuer

Abschaffung bzw. deutliche Absenkung der Versicherungsteuer für Seeschiffsversicherungen zur Beseitigung von Wettbewerbsnachteilen für die deutsche Seeschifffahrt

In Deutschland unterliegen gegenwärtig im Anwendungsbereich des Versicherungsteuergesetzes sämtliche Seeschiffsversicherungen der Versicherungsteuer in Höhe des Regelsteuersatzes von 19% des Versicherungsentgelts, mit Ausnahme der Seeschiffskaskoversicherung, für die der Steuersatz 3% des Versicherungsentgelts beträgt.

Die Seeschifffahrt in Deutschland sieht sich damit nicht nur aufgrund der Tatsache, dass für Seeschiffsversicherungen regelmäßig (mit Ausnahme der Seeschiffskaskoversicherung) der Regelsteuersatz von 19% zum Tragen kommt, mit einer international und auch im europäischen Vergleich unverhältnismäßig hohen finanziellen Belastung durch die Erhebung von Versicherungsteuer auf Versicherungsprämien für Seeschiffsversicherungen konfrontiert. Dies hat erhebliche Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandortes Deutschland, zumal aufgrund einer jüngst in Abkehr von der bisherigen Besteuerungspraxis erfolgenden weiten Auslegung des Versicherungsteuergesetzes durch Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung sowie einer aktuellen Gesetzesinitiative der Finanzverwaltung (Bundesfinanzministerium und Bundeszentralamt für Steuern) zur Ausweitung des Anwendungsbereichs des Versicherungsteuergesetzes weitere (erstmalige) Belastungen mit Versicherungsteuer zu befürchten sind.

Von den aktuellen Bestrebungen betroffen sind insbesondere Sachverhalte, bei denen deutsche Unternehmen Seeschiffe bereedern, die überhaupt nicht in einem deutschen Register registriert sind (sog. „co-assured“-Sachverhalte). Nach der geänderten Auffassung der Finanzverwaltung und einem erstinstanzlichen Gerichtsurteil⁶⁵ soll nunmehr ggf. erstmalig Versicherungsteuer in Höhe von 19% auf die Versicherungsprämien abgeführt werden, obwohl die betreffenden Schiffe überhaupt nicht in einem deutschen Seeschiffsregister registriert sind. Entsprechende Sachverhalte wurden von der Finanzverwaltung zuvor stets als nicht der Versicherungsteuer in Deutschland unterliegend angesehen, was auch in einem Erlass der Finanzverwaltung⁶⁶ entsprechend niedergelegt war.

Die aus dieser Ausweitung des Anwendungsbereiches des Versicherungsteuergesetzes ggf. resultierende, erstmalige Versicherungsteuerpflicht im Inland in Höhe des Regelsteuersatzes von 19% z.B. auf P&I-Versicherungen für „co-assured“-Sachverhalte bzw. nicht in Deutschland registrierte, aber von hier bereederte Seeschiffe, bedeutet einen erheblichen Wettbewerbsnachteil zu Lasten deutscher Bereederer.

Darüber hinaus zeigt sich im Vergleich mit anderen EU-Mitgliedstaaten, dass an keinem anderen Schifffahrtsstandort in Europa eine Versicherungsteuer in dieser Höhe für Seeschiffsversicherungen und vergleichbare Sachverhalte erhoben wird. Vielmehr ist der maritime Versicherungsbereich (im

⁶⁵ FG Köln Urteil vom 5.10.2017 (2 K 792/16), Revision anhängig unter Az. V R 41/18.

⁶⁶ Vgl. Niedersächsisches Finanzministerium VV ND FinMin 1993-03-03 S6330-12-36.

Sinne von „marine insurance“) regelmäßig von einer Versicherungsteuerpflicht befreit⁶⁷ oder die entsprechenden Steuersätze für den maritimen Bereich sind jedenfalls deutlich niedriger.⁶⁸

Es wird daher angeregt, die Erhebung von Versicherungsteuer auf sämtliche Seeschiffsversicherungen in Deutschland abzuschaffen⁶⁹ bzw. zumindest eine Absenkung und Vereinheitlichung des Versicherungsteuersatzes für alle Arten der in Deutschland steuerpflichtigen Seeschiffsversicherung umzusetzen, analog dem bereits existierenden besonderen Steuersatz (nur) für die Seeschiffskaskoversicherung von 3%. Dies würde den derzeitigen Standortnachteil für die deutsche Seeschifffahrt im Bereich der Besteuerung von Seeschiffsversicherungen zumindest gegenüber konkurrierenden EU-Schifffahrtsstandorten wesentlich reduzieren bzw. eine weitgehende Angleichung an das Steuerniveau der anderen wichtigen Schifffahrtsstandorte bedeuten.

Angesichts bestehender Rechtsunklarheit im Zusammenhang mit der Anwendung des Versicherungsteuergesetzes hat das FG Köln mit Beschluss vom 22. Februar 2019⁷⁰ dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, ob die BEuroteilung des Mitgliedstaates, in dem das Risiko belegen ist, dahingehend auszulegen ist, dass es sich bei Absicherung von Risiken im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Seeschiffs um den Staat handelt, in dessen Hoheitsgebiet ein Seeschiff in ein amtliches Register zum Zwecke des Eigentumsnachweises eingetragen ist, oder um den Staat, dessen Flagge das Seeschiff führt. Neben dem BFH beschäftigt sich somit auch der EuGH nunmehr mit Fragen des Geltungsbereichs des deutschen Versicherungsteuergesetzes. Während es in dem Verfahren des FG Köln, welches zum Vorlagebeschluss führte, darum geht, ob Prämienzahlungen für Versicherungen in Deutschland registrierter, aber ausgeflaggter Schiffe der deutschen Versicherungsteuer unterliegen, hat der BFH diese Frage im Hinblick auf im Drittland registrierte Schiffe zu entscheiden.⁷¹

Das Bundesministerium für Finanzen hat am 22. Oktober 2019 - ohne den Ausgang dieser beiden Verfahren abzuwarten, in denen über den Regelungsgehalt ggf. Europarechtlich bzw. Europarechtskonform auszulegender Normen entschieden wird - den Entwurf eines „Gesetzes zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts“⁷² und damit quasi ein „vorsorgliches Nichtanwendungsgesetz“ vorgelegt, mit dem das deutsche Versicherungsteuergesetz dahingehend geändert werden soll, dass für die beiden Sachverhalte, wie sie den beiden obersten Gerichten BFH und EuGH zur Entscheidung vorliegen, das Besteuerungsrecht grundsätzlich in Deutschland liegen soll.⁷³ Der Rechtsprechung aus der jüngeren Vergangenheit im Bereich des Versicherungsteuerrechts sei zu entnehmen, dass Sinn und Zweck einzelner Normen des Versicherungsteuergesetzes nicht immer hinreichend im jeweiligen Wortlaut der Vorschrift zum Ausdruck komme.⁷⁴

⁶⁷ Bspw. in: Belgien, Bulgarien, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Hongkong und z.T. Mainland China, Luxemburg, Malta und Zypern.

⁶⁸ Bspw. in: Italien 0,05%, Ungarn 5%, Portugal 5%, Malta (nur geringe Stempelsteuer) und Zypern (nur geringe Stempelsteuer).

⁶⁹ Lt. Handelsblatt vom 13.12.2012 wurde den deutschen Reedern

⁷⁰ FG Köln, Beschluss vom 22.02.2019, 2 K 434/16, Az. EuGH: C-786/19.

⁷¹ FG Köln, Beschluss vom 22.02.2019, 2 K 434/16, Az. EuGH: C-786/19.

⁷² Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts (Versicherungsteuerrechtsmodernisierungsgesetz – VersStRModgG), Bearbeitungsstand 22. Oktober 2019.

⁷³ Vgl. Anmerkung Grünwald zu FG Köln, Beschluss vom 22.02.2019, 2 K 434, Az. EuGH C-786/19 in DStR 2020, 446, 451.

⁷⁴ Vgl. Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts (Versicherungsteuerrechtsmodernisierungsgesetz – VersStRModgG), Bearbeitungsstand 22. Oktober 2019 unter A. Problem und Ziel.

Die Entscheidungen des BFH und des EuGH bleiben abzuwarten, bevor Rechtsklarheit hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Fragen besteht, ob bei in Deutschland registrierten, aber ausgeflaggten Schiffen bzw. bei im Drittland registrierten, aber aus dem Inland bereederten Schiffen auf die Versicherungsprämien Versicherungsteuer anfällt oder nicht. In jedem Fall sollte eine Erstreckung des Steuersatzes von 3% auf alle Arten von in Deutschland steuerpflichtigen Seeschiffsversicherungen durch den Gesetzgeber zeitnah umgesetzt werden.

3.3. Gebührenstruktur für Eintragungen in deutsche Seeschiffsregister

Reform der Gebührenstruktur für Eintragungen in deutsche Seeschiffsregister

Mit Hinblick auf den internationalen Wettbewerb empfiehlt sich dringend eine Reform der Gebührenstrukturen für Eintragungen in deutsche Seeschiffsregister. Die hohe Komplexität des Systems und insbesondere auch die Höhe der Gebühren sind langfristig nicht wettbewerbsfähig (für Näheres hierzu siehe Anhang B.7).

Ein großer Nachteil des deutschen Systems bzw. der deutschen Gebührenstruktur ist insbesondere, dass ab einem gewissen (Schiffs-)Wert die Gebühren deutlich zu hoch angesetzt werden, um mit den Bedingungen in anderen wesentlichen Schifffahrtsstandorten konkurrieren zu können, und diese Gebühren zudem auch in keiner Weise den mit der Schiffsregistrierung in Deutschland verbundenen Aufwand widerspiegeln.

Unter Berücksichtigung der erheblichen Volatilität von Schiffswerten sollte zudem darüber nachgedacht werden, von dem Wert eines Schiffes als Referenzwert zur Gebührenermittlung Abstand zu nehmen. Der Wert eines Schiffes lässt sich weder verlässlich abstrakt bzw. generell seinem Alter, Typ oder seiner Größe festmachen, sondern ist immer marktabhängig und dadurch teilweise sehr hohen Schwankungen unterlegen. Die anderen hierzu untersuchten Standorte haben entsprechende Erkenntnisse bereits umgesetzt. Die Festlegung eines fixen Gebührensatzes, beispielsweise zwischen 500 und 2.500 Euro pro Schiff, ermöglicht Schiffseigentümern eine verlässliche Planung und stellt eine klare Handlungsempfehlung dar. Zudem könnte eine geringere Gebühr für besonders umweltschonende Schiffe (Eco-Bonus) veranschlagt werden. Die vollständige Abschaffung der Gebühren⁷⁵ wäre zwar ein besonders deutliches, positives politisches Zeichen, jedoch kann davon ausgegangen werden, dass bereits eine deutliche Reduzierung der bürokratischen Hemmnisse und der Kosten bereits eine sehr gute Lösung bzw. einen guten Kompromiss darstellen würde. Außerdem ist zu empfehlen, über eine Zusammenlegung der verschiedenen deutschen Register bzw. eine Vereinheitlichung der Servicequalität mit besonderem Augenmerk auf das Thema Digitalisierung nachzudenken.

Wettbewerbsfähigkeit der Gebührenstruktur für Eintragungen in deutsche Seeschiffsregister

Bei genauer Betrachtung der Gebührenstruktur und dem Vergleich mit anderen Systemen, vor allem mit dem dänischen, norwegischen und dem niederländischen System, zeigt sich, dass die deutsche Gebührenstruktur sehr viel komplexer geregelt ist und die Gebühren selbst für Schiffe mit geringen Werten bereits deutlich höher ausfallen als in den o.g. Ländern. Näheres hierzu kann Anhang B.8 und B.9 entnommen werden.

Neben der Höhe der Gebühren und der Komplexität des Systems ist auch die Heranziehung des Geschäftswerts als problematisch anzusehen, insbesondere vor dem Hintergrund der hohen Volatilität des Wertes eines Schiffes. Möglicherweise würde es das Registrieren von schon in Fahrt befindlichen,

⁷⁵ Wie beispielsweise bereits in Dänemark geschehen (vgl. Anhang B.8).

in fremden Erstregistern registrierten Schiffen in Deutschland sehr viel attraktiver machen, wenn man von diesem Bezugswert Abstand nehmen würde. Die Ermittlung des Wertes eines Schiffes ausschließlich zum Zwecke der Registrierung stellt einen erheblichen (finanziellen) Mehraufwand für den Schiffseigner dar und verringert somit deutlich die Attraktivität der deutschen Seeschiffsregister. Die meisten der hier untersuchten Länder haben daher auch bereits von solch einem Ansatz Abstand genommen und ihre Systeme entsprechend modifiziert.

Die untersuchten Register der konkurrierenden Schifffahrtsnationen werden nicht von Amtsgerichten geführt und sind vielfach, insbesondere in Dänemark und Norwegen, sogar Teil einer nationalen Behörde. Deren übergeordnetes Ziel es ist, attraktive und wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen für die maritime Wirtschaft sicherzustellen, das heißt sie bieten neben deutlich geringeren Kosten auch weitere Serviceleistungen an, um an Attraktivität zu gewinnen. So führt dieselbe Abteilung der Danish Maritime Authority, die das Schiffsregister betreut, beispielsweise auch die lückenlose Stammdatendokumentation (Continuous Synopsis Record, CSR). Laut SOLAS-Übereinkommen muss diese verpflichtend auf jedem Schiff in internationaler Fahrt im Original vorliegen, denn hier werden alle schiffsrelevanten Daten und etwaige Änderungen (Name, Eigentümer, Reeder etc.) nachvollziehbar über die gesamte Lebensdauer des Schiffes dokumentiert.⁷⁶

In Deutschland muss sich der Reeder hierfür an das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH) wenden. Generell ist anzumerken, dass die in Dänemark und Norwegen vorzufindenden einheitlichen Flaggenstaatsverwaltungen mehrere solcher Vorteile bieten, da Reeder nicht wie in Deutschland mit mehreren Behörden, Ämtern und Gerichten gleichzeitig interagieren müssen, sondern hier mit dem Ansatz „one face to the customer“ agiert wird und transparente Strukturen geschaffen worden sind.

Diese zwei Register konnten in 2018 auch ein erhebliches Wachstum (an Tonnage) von 19,9% (Dänemark)⁷⁷ beziehungsweise von 6% (Norwegen)⁷⁸ verzeichnen.

Deutschland erscheint derzeit im internationalen Vergleich insbesondere hinsichtlich der Kosten für die Eintragung und Löschung von Schiffen und Schiffshypotheken in deutschen Seeschiffsregistern nicht wettbewerbsfähig.

Das Führen vieler eigenständiger (und teils sehr kleiner) Seeschiffsregister in Deutschland (für Näheres hierzu siehe Anhang B.6) führt außerdem zu einer sehr unterschiedlichen Servicequalität. Ein Beispiel dafür sind bereits die verschiedenen Öffnungszeiten, in denen Anträge gestellt und Einsichten ins Seeschiffsregister vorgenommen werden können. Während man momentan in Hamburg von 9 bis 15 Uhr, an Freitagen bis 14 Uhr⁷⁹, Anträge abgeben kann, ist dies am Amtsgericht Brake z.B. nur im Zeitraum von 9 bis 12 Uhr möglich.⁸⁰ Während die Digitalisierung des (Hamburger)

⁷⁶ <https://www.deutsche-flagge.de/de/sicherheit/isps/dokumente-und-zeugnisse>.

⁷⁷ <https://safety4sea.com/danish-flag-experiences-fast-growth/>.

⁷⁸ <https://rederi.no/en/aktuelt/2018/norge-er-en-av-verdens-storste-shipingnasjoner/>.

⁷⁹ <https://justiz.hamburg.de/segment-fgg/2227154/schiffsregister/>.

⁸⁰ https://www.amtsgericht-brake.niedersachsen.de/service/behoerdenleitung_und_oeffnungszeiten/behoerdenleitung-und-oeffnungszeiten-79090.html.

Seeschiffsregisters⁸¹ voraussichtlich zum 01. Januar 2021 umgesetzt wird, stehen andere Register diesbezüglich in ihren Überlegungen noch in den Anfängen. Momentan müssen bei allen deutschen Seeschiffsregistern die erforderlichen Anträge physisch eingereicht werden, anschließend dauert es bis zu einer Woche bevor die Registrierung abgeschlossen ist. Öffnungs- und Servicezeiten erscheinen angesichts der internationalen Natur der Schifffahrt (mit Transaktionen regelmäßig in verschiedenen Zeitzonen etc.) häufig nicht mehr zeitgerecht.

Die Digitalisierung kann einen deutlichen Abbau des bürokratischen Aufwands in diesem Bereich bedeuten, was sich beispielsweise in der Bearbeitungszeit der Anträge widerspiegeln dürfte, die laut Angaben des Hamburger Amtsgerichts zukünftig halbiert werden kann.⁸² Darüber hinaus ermöglicht die digitale Antragsstellung das Einreichen von Anträgen unabhängig von den Öffnungszeiten der Amtsgerichte und von überall auf der Welt.

Vor dem Hintergrund der weiter steigenden Internationalisierung der Eigentümer- und Finanzierungsstrukturen in der Seeschifffahrt ist es unabdingbar, noch bestehende bürokratische Hürden soweit wie möglich abzubauen. Die derzeitigen Rahmenbedingungen dürfen auf keinen Fall zum kategorischen Ausschlusskriterium für eine Registrierung am Schifffahrtsstandort Deutschland werden. Dafür ist eine Reform des deutschen Systems im Bereich der Schiffsregistrierung sowohl mit Blick auf die Strukturen als auch die Gebührenordnung dringend erforderlich und empfehlenswert. Die in Deutschland vorherrschende überdurchschnittlich hohe Bürokratie wurde im Rahmen der Evaluierung in den Fragebögen bei offenen Abfragen häufig negativ von den Reedereien hervorgehoben. Die aktuellen Rahmenbedingungen hinsichtlich Schiffsregistersachen tragen leider maßgeblich zu dieser Einschätzung bei.

⁸¹ <https://www.dvz.de/rubriken/see/detail/news/hamburg-digitalisiert-sein-schiffsregister.html>.

⁸² <https://www.deutsche-flagge.de/de/aktuelles/aktuelle-nachrichten/digitales-schiffsregister>.

3.4. Pflicht zum Führen der deutschen Flagge

Beibehaltung der Pflicht zur Führung der deutschen Flagge

Die grundsätzliche Pflicht zum Führen der deutschen Flagge⁸³ scheint keine negativen Konsequenzen auf die Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandorts Deutschland zu haben. Aus der Evaluierung und den Experteninterviews konnte nicht abgeleitet werden, dass sie in der derzeitigen Ausgestaltung als Standortnachteil angesehen wird, da eine ausreichend unkomplizierte Regelung vorhanden ist, die Ausflaggungen erlaubt. Auch ist aus der Evaluierung nicht hervorgegangen, dass die Pflicht zur Einrichtung eines Ablösebetrages bei Ausflaggungen (sofern nicht auf dem Schiff ausgebildet wird) einen wichtigen Grund für das Führen der deutschen Flagge darstellt (11%, vgl. Abbildung 7). Vielmehr überwiegen die positiven Effekte, die sich unter den aktuellen Rahmenbedingungen durch die auch aus Ablösebeträgen und Ausflaggungsgebühren finanzierte Fördermaßnahmen generieren.

Deutsches Flaggenrecht

Alle Seeschiffe, deren Eigentümer Deutsche sind und ihren Wohnsitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes haben,⁸⁴ fallen laut § 1 des Flaggenrechtsgesetzes unter die grundsätzliche Flaggenführungspflicht. Die in § 2 des Flaggenrechtsgesetzes beschriebenen Eigentumsverhältnisse gewähren hingegen nur das Recht zur Führung der Bundesflagge, ziehen aber keine Pflicht nach sich.⁸⁵

Im Flaggenrechtsgesetz ist in § 7 eine ausdrückliche Ausflaggungsmöglichkeit für einen Zeitraum von maximal zwei Jahren vorgesehen, welche beliebig oft wiederholt bzw. auch unmittelbar im Anschluss an die bisherige Ausflaggungsperiode wieder in Anspruch genommen werden kann⁸⁶. Anträge auf Ausflaggung werden vom Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie genehmigt, unter der Voraussetzung, dass bestimmte Auflagen zum Nachteilsausgleich für den Schifffahrtsstandort erfüllt werden.

Diese Nachteile bestehen beispielsweise darin, dass potentiell Ausbildungsplätze für seefahrtbezogene Berufe verloren gehen.⁸⁷ Um diese Nachteile zu kompensieren, ist eine Voraussetzung für die Genehmigung der Ausflaggung die Verpflichtung zur Ausbildung von Schiffsmechanikern oder Offiziersassistenten auf dem ausgeflaggten Schiff gemäß § 7 Abs. 2 FIRG durch den Antragsteller (die sog. Primärverpflichtung). Alternativ kann durch die Entrichtung eines Ablösebetrages (die sog. Sekundärverpflichtung) an die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland der durch die Ausflaggung bedingte Nachteil ebenfalls ausgeglichen werden (siehe § 7 Abs. 3 FIRG).

Die eingenommenen Ablösebeträge⁸⁸ verwendet die Stiftung gemäß ihres Stiftungszwecks und § 7 Abs. 3 FIRG für die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung und Qualifizierung von Seeleuten und leistet damit einen wichtigen Beitrag zur Sicherung des Schifffahrts-Knowhows am Standort Deutschland.

⁸³ Zur Genese der Flaggenführungspflicht in Deutschland, vgl. Transportrecht, Dr. Hans-Heinrich Nöll, 60 Jahre Flaggenrechtsgesetz, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, S. 91 ff.

⁸⁴ Einschließlich offener Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und juristische Personen, in denen deutsche Staatsbürger die Mehrheit bilden.

⁸⁵ Vgl. Ehlers, Recht des Seeverkehrs, 2017, S.31 ff.

⁸⁶ Im März 2019 führen von 2.094 in deutschen Seeschiffsregistern eingetragenen Schiffen 1.788 unter einer fremden Flagge (Quelle: Statistik des Bundesamtes für Seeschifffahrt und Hydrographie).

⁸⁷ Vgl. Ehlers, Recht des Seeverkehrs, 2017, S.47 f.

⁸⁸ Im Zeitraum 2013 bis 2018 wurden durchschnittlich knapp 20 Mio. € pro Jahr vereinnahmt.

Daneben werden bei Ausflaggungsanträgen seit Ende Juli 2012 für die Genehmigung zur Führung einer anderen Nationalflagge vom BSH erhöhte Ausflaggungsgebühren erhoben. Auf diese Weise wird der Haushalt aus welchem sich die Schifffahrtförderung des Bundes speist, jährlich um bis zu ca. 10 Mio. Euro aufgestockt.

Mögliches Szenario bei Abschaffung der grundsätzlichen Pflicht zum Führen der deutschen Flagge

Angesichts der hohen Anzahl an Ausflaggungen und unter Berücksichtigung der unkomplizierten Ausflaggungsmöglichkeiten ist nicht davon auszugehen, dass die momentan unter deutscher Flagge fahrenden Seeschiffe bei Abschaffung der Pflicht zum Führen der deutschen Flagge ausgeflaggt werden würden. Beispiele aus anderen europäischen Ländern, wie beispielsweise Dänemark⁸⁹, legen nahe, dass vielmehr die allgemeinen Standortfaktoren ausschlaggebend für die Wahl der Flagge sind.

Allerdings würde die Abschaffung der grundsätzlichen Pflicht zur Führung der deutschen Flagge unweigerlich zur Folge haben, dass die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland nicht mehr mit finanziellen Mitteln ausgestattet werden würde, um die Ausbildung und Qualifizierung von Seepersonal am Standort Deutschland finanziell zu unterstützen. Ebenso würden die erhöhten Ausflaggungsgebühren, welche die Förderung des Bundes aufstocken sollen, wegfallen. Dies könnte einen negativen Dominoeffekt (vgl. Abbildung 17) auslösen und die Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandort Deutschlands deutlich beeinträchtigen.

Insbesondere die Rahmenbedingungen am Schifffahrtsstandort Deutschland mit Bezug auf die Möglichkeiten zur finanziellen Unterstützung von Ausbildung, Qualifizierung und Beschäftigung von Seepersonal und damit auch die Beschäftigungs- und Ausbildungssituation in Deutschland würden sich dadurch dramatisch verschlechtern: So gaben 78% der in der Evaluierung befragten Unternehmen an, *ohne den Erhalt der Fördermaßnahmen der Bundesregierung und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland keine Ausbildung mehr durchzuführen* (vgl. Abbildung 11).

Das Führen der deutschen Flagge ist derzeit für Reedereien insbesondere bei Beschäftigung von einheimischen Seeleuten attraktiv (besonders aufgrund des Lohnsteuereinhalts, der an die deutsche Flagge gebunden ist). Sollte dies aufgrund einer Kürzung oder gar Abschaffung von Fördermaßnahmen nicht mehr gegeben sein, ist es äußerst wahrscheinlich, dass Reedereien sich für die Ausflaggung ihrer Schiffe und ggf. später auch für den Verkauf von Schiffen ins Ausland entscheiden würden. Im Zuge der Evaluierung gaben die befragten Reedereien an, dass die *finanziellen Unterstützungsmaßnahmen des Bundes (69%)* und die *Maßnahmen zur Ausbildungsförderung (67%)* maßgebliche Gründe für das Führen der deutschen Flagge sind (vgl. Abbildung 7).

Weiterhin gaben *60%* der befragten Reedereien an, dass Sie ohne die Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit *weniger Schiffe unter deutsche Flagge fahren lassen würden*. *28%* gaben sogar an, in diesem Falle *keine Schiffe mehr unter deutscher Flagge zu betreiben* (vgl. Abbildung 40).

Vor diesem Hintergrund bestünde zudem die Gefahr, dass Schiffe vermehrt unter Drittland-Flaggen verbracht werden würden, da die Fördermaßnahmen der Stiftung und des Bundes (mit Ausnahme des Lohnsteuereinhalts) ganz überwiegend lediglich das Führen einer EU-Flagge (und nicht unbedingt der deutschen Flagge) voraussetzen. Eine erhebliche Ausflaggung von Schiffen, die bislang eine EU-Flagge führen, unter Drittlands-Flaggen könnte wiederum die Tonnagesteuerregelung in Deutschland

⁸⁹ In der dänischen Gesetzgebung existiert keine solche Pflicht, ungeachtet dessen wächst die dänische Flagge sehr stark und konnte im Jahr 2018 einen Anstieg um 19,9% verzeichnen.

gefährden, sollte der Prozentsatz an unter EU-Flaggen registrierter Tonnage der deutschen Handelsflotte wieder deutlich absinken und womöglich unter den Ausgangswert von Januar 2004 von 27,1% sinken. In diesem Fall droht eine weitere immense Verschlechterungen der Rahmenbedingungen am Standort (sollte die EU-Kommission als Folge dieser Entwicklung Deutschland das Tonnagesteuerregime untersagen) und in der Folge die Abwanderung von Schifffahrtsunternehmen ins Ausland, da die Tonnagesteuer von deutschen Reedereien als die wichtigste Fördermaßnahme angesehen wird.⁹⁰

Um diesem entgegen zu wirken, müsste ein anderer Weg für die Erhebung bzw. Finanzierung der notwendigen Mittel für die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort

Abbildung 17: Möglicher Dominoeffekt

Deutschland gefunden werden, denn nur so könnten die derzeit bestehenden guten Rahmenbedingungen für die Ausbildung und Qualifizierung von Seepersonal durch die Reedereien gesichert



werden. Vor dem Hintergrund der breiten Akzeptanz der derzeitigen Regelungen erscheint dies allerdings weder sinnvoll noch notwendig.

⁹⁰ PwC, Schifffahrt in bewegten Zeiten, 2018, S. 23

Anhang

A. Anhang zur Evaluierung des Maßnahmenpaketes

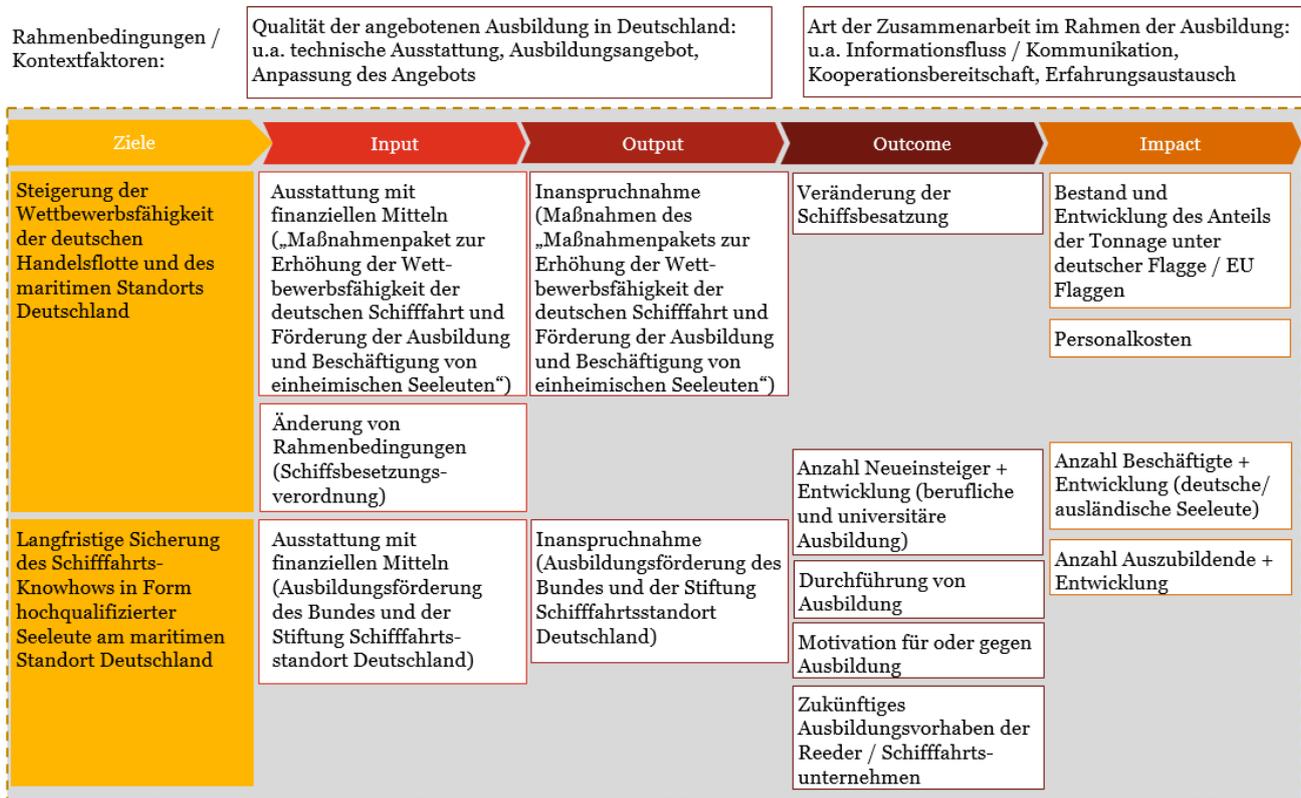
A.1 Theoretisches Wirkungsmodell und methodisches Vorgehen

A.1.1. Theoretisches Wirkungsmodell

Als Grundlage für das methodische Vorgehen wurde auf Basis der zuvor dargestellten Ziele und der Vereinbarung zwischen BMVI und VDR zum Maßnahmenpaket ein *theoretisches Wirkungsmodell* der Fördermaßnahmen der Bundesregierung für die Seeschifffahrt (Gesamtpaket zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Seeschifffahrt und zum Erhalt des maritimen Knowhows am Schifffahrtsstandort Deutschland) und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland (finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung) entwickelt. Das Wirkungsmodell stellt das intendierte Zielsystem der Maßnahme dar. Das verwendete IOOI-Wirkungsmodell unterscheidet dabei vier Wirkungsebenen (Input, Output, Outcome, Impact), die sich in Bezug auf ihre zeitliche Dimension und ihren Aggregationsgrad (Schifffahrtsunternehmen, Branche) unterscheiden (vgl. Abbildung 18). Das Wirkungsmodell berücksichtigt dabei auch relevante Rahmenbedingungen am maritimen Standort Deutschland.

- Durch die Bereitstellung von finanziellen Mitteln durch die Bundesregierung und die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland (*Input*) werden Personalkosten sowie sonstige Kosten bei der Durchführung von Ausbildungsmaßnahmen bzw. der Bereitstellung von Ausbildungsplätzen und dem Ausfahren von Patenten für Schifffahrtsunternehmen gemindert (*Output*).
- Im Ergebnis soll vor allem die Bereitschaft deutscher Reedereien, auf Schiffen ihrer Flotte (weiter) auszubilden, bzw. die Ausbildungstätigkeit von Reedereien unterstützt werden, und durch Reduzierung der Lohn- bzw. Personalkosten durch die Fördermaßnahmen der Bundesregierung (vollständiger Lohnsteuereinbehalt und LNK-Förderung zur Kompensation der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge) die Bereitschaft, am Standort ansässige deutsche und europäische Seeleute zu beschäftigen, positiv beeinflusst werden. Die Steigerung des Anteils der Tonnage unter deutscher Flagge ist hierbei ein weiterer erwünschter Effekt (*Outcome*).
- Durch die gesicherte Ausbildungstätigkeit sowie die Beschäftigung von einheimischem Seepersonal können die Reedereien zum langfristigen Erhalt von maritimem Knowhow am Schifffahrtsstandort Deutschland beitragen. Die verbesserte Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Reedereien und die hohe Qualität des einheimischen Seepersonals sollen sich dabei positiv auf den Schifffahrtsstandort Deutschland auswirken (*Impact*).

Abbildung 18: Wirkungsmodell der Fördermaßnahmen der Bundesregierung und der Stiftung Schiffahrtsstandort Deutschland



Quelle: Eigene Darstellung PwC. Bei Outcome und Impact werden dabei Wirkungen für Anzahl an Neueinsteigern, Beschäftigte und Auszubildende sowie die Entwicklung der Anzahl im Zeitverlauf analysiert.

Das methodische Vorgehen orientiert sich dabei an den allgemeinen Verwaltungsvorschriften zu § 7 Abs. 2 Bundeshaushaltsordnung (BHO) und umfasst eine Zielerreichungs- und Wirkungskontrolle. Das Wirkungsmodell dient dabei als *theoretische Basis für die Ableitung und Systematisierung der Zielerreichungs- und Wirkungsindikatoren*. Eine vollumfängliche Evaluierung der Fördermaßnahmen der Bundesregierung und der Stiftung Schiffahrtsstandort Deutschland, welche auch eine Bewertung der Wirtschaftlichkeit der Maßnahmen sowie eine Analyse möglicher Überschneidungen mit anderen Förderungen enthalten würde, erfolgt im Rahmen dieser Studie nicht.

Auf Basis der im Wirkungsmodell definierten Ziele wird bei der *Zielerreichungskontrolle* analysiert, ob und in welchem Umfang die gesetzten Ziele auf den jeweiligen Wirkungsebenen erreicht wurden.⁹¹ Im Rahmen der *Wirkungskontrolle* werden die dargestellten kausalen Wirkungszusammenhänge untersucht. Darüber hinaus werden nichtintendierte Wirkungen (z.B. Mitnahmeeffekte) sowie die Geeignetheit der Ausgestaltung untersucht.

⁹¹ Aufgrund der Zielsetzung der langfristigen Sicherung des Schifffahrts-Knowhows am Standort liegt der Schwerpunkt der Analyse im Rahmen dieser Studie auf Wirkungen für das Seepersonal der Reedereien. Eine Analyse der Wirkungen für das in Deutschland beschäftigte Landpersonal war nicht Teil der Aufgabenstellung. Um jedoch erste Hinweise auf mögliche Ausstrahlungswirkungen auf das Landpersonal zu erfassen, wurden in geringem Umfang Informationen zu Wirkungen auf das Landpersonal im Rahmen der Stakeholder-Interviews und der Online-Befragung gesammelt und ausgewertet (vgl. Anhang A.13).

A.1.2. Methodisches Vorgehen

Das methodische Vorgehen wurde auf Basis der Untersuchungsschwerpunkte entwickelt. Um das breite Spektrum an unterschiedlichen Aspekten der existierenden Fördermaßnahmen zu erfassen, wurde ein Mix aus verschiedenen, qualitativen und quantitativen Methoden der Datenerhebung und Datenauswertung verwendet, die die jeweiligen Untersuchungsziele, die vorhandenen und die neu zu erhebenden Daten sowie wissenschaftlich-fundierte Analyseansätze berücksichtigen. Die verwendeten Methoden werden im Folgenden dargestellt.

a) Sekundärdatenanalyse

Eine umfassende *Literatur- und Dokumentenrecherche* bildete den Ausgangspunkt der Informationsbeschaffung. Im Rahmen des Projektauftrags wurden hierfür insbesondere die vom VDR und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland zur Verfügung gestellten Daten und Dokumente systematisch gesichtet. Datengrundlage waren vor allem die folgenden Daten und Dokumente:

- Förderstatistik der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland (2013 bis 2019)
- Daten zu Studienanfängern an den Fachschulen und Fachhochschulen
- Daten zu Ausbildungsanfängern an den Berufsschulen
- Beschäftigungsdaten der Knappschaft-Bahn-See
- Beschäftigungs- und Arbeitslosenstatistiken der Bundesagentur für Arbeit (2012 bis 2018)

Diese wurden mit Blick auf die Fragestellungen ausgewertet. Im Laufe der Analyse wurde die zur Verfügung gestellte Dokumentenbasis durch die weitere Recherche relevanter Fachstudien, Analysen sowie wissenschaftlicher und fachlicher Publikationen ergänzt.

b) Quantitative Befragung der Zielgruppe der Schifffahrtsunternehmen/Reedereien

Zentrales Instrument der Informationsbeschaffung im Rahmen der Evaluation war die Durchführung einer standardisierten Online-Befragung von Reedereien mit Hauptsitz in Deutschland. Die Befragung hatte das Ziel, eine umfassende Bewertung der Maßnahmen zu erhalten, die die verschiedenen Perspektiven und Erfahrungen der AktEuroe berücksichtigt.

Fragebogenstruktur

Die Inhalte und Schwerpunkte der Befragung wurden in enger Zusammenarbeit mit dem VDR konzipiert und abgestimmt. Zunächst wurden im Rahmen eines *Screenings* die relevanten Reedereien (Reedereien, die Schiffe unter der deutschen Flagge und/oder unter der Flagge eines anderen EU-Mitgliedsstaates betreiben) identifiziert. Nach einleitenden Fragen zur *Inanspruchnahme* der unterschiedlichen Maßnahmen erfolgte als erster inhaltlicher Schwerpunkt der Befragung die Bewertung der Förder- und Unterstützungsmaßnahmen im Rahmen von *maßnahmenspezifischen Fragen*. Die Teilnehmer wurden dabei jeweils nur zu den von ihnen in Anspruch genommenen Maßnahmen befragt. Hierdurch sollte insbesondere gewährleistet werden, den Befragungsaufwand für die teilnehmenden Unternehmen in einem überschaubaren Rahmen zu halten, außerdem wurde dadurch bezweckt, möglichst fundierte Aussagen zu erhalten. Zusätzlich wurden die ausbildenden

Unternehmen zu ihrer Motivation zur Durchführung von Ausbildungsmaßnahmen sowie zu ihrem geplanten, zukünftigen Auszubildungsverhalten befragt. Den zweiten inhaltlichen Schwerpunkt stellten die Erfassung der *Bekanntheit* der Maßnahmen und die *BEuroteilung des Prozesses der Antragsstellung* dar. Zusätzlich wurden die Reedereien gebeten, Angaben zu den *Gründen für die Wahl der Schiffsbeflagung* zu machen sowie eine *Einschätzung der konjunkturellen Lage* zu treffen. Zum Abschluss der Bewertung wurden *steuerlichen Aspekte* und *Verbesserungsvorschläge* sowie Informationen zu relevanten Merkmalen der Befragten erhoben.

Aufgrund des hohen Standardisierungsgrads der Befragungsinhalte wurde eine onlinebasierte Erhebung mit dem spezialisierten Online-Tool „Qualtrics“ durchgeführt. Die technische Umsetzung der Online-Befragung (Programmierung der Fragebögen, umfangreiche technische und inhaltliche Pretests) und die Versendung des anonymisierten Befragungslinks per E-Mail wurden von PwC umgesetzt. Die zum Versand genutzten E-Mail-Adressen wurden durch PwC gesammelt und vom VDR um weitere verfügbare Adressen ergänzt. Die Befragung fand im März und April 2019 statt und umfasste einen Zeitraum von rund drei Wochen. Um einen möglichst hohen Rücklauf seitens der Befragten sicherzustellen, wurden die Teilnehmer nach zwei Wochen telefonisch an die Teilnahme an der Befragung erinnert. Zusätzlich wurden die Mitglieder des VDR durch den VDR direkt auf die Befragung aufmerksam gemacht und nach zwei Wochen mittels Versand eines Reminders nochmals angesprochen.

Befragung der Reedereien

Die für die Befragung zu Grunde gelegten Kontaktdaten der Reedereien umfassten 235 Reedereien von rund 330 Schifffahrtsunternehmen in Deutschland insgesamt (Stand 30. Juni 2018).⁹² Im Rahmen der Online-Befragung wurden 66 Fragebögen vollständig ausgefüllt, was einer Rücklaufquote von 28% entspricht. Diese Rücklaufquote ist als durchaus gut einzuschätzen und weist auf ein verhältnismäßig hohes Interesse der Reedereien hin, sich in die Untersuchung und ggf. Weiterentwicklung der Fördermaßnahmen einzubringen. Von den befragten Reedereien waren 83% Mitglieder des VDR.

c) Experteninterviews

Zur *Validierung der Ergebnisse* der standardisierten Online-Befragung wurden umfangreiche leitfadengestützte Interviews mit relevanten Stakeholdern durchgeführt. Die befragten Stakeholder repräsentieren dabei ein breites Spektrum an Experten aus dem Maßnahmenumfeld und der maritimen Branche (vgl. Abbildung 19). Die Auswahl der Interviewpartner erfolgte in enger Abstimmung mit dem VDR. Die Schwerpunkte der Befragung wurden entsprechend der unterschiedlichen Rollen und Verantwortlichkeiten der Stakeholder angepasst.

Die Gesprächstermine fanden während und nach Abschluss der Online-Befragung statt, um die Ergebnisse der Online-Befragung weiter zu validieren und einen umfassenden

Abbildung 19: Beteiligte Stakeholder



Quelle: Eigene Darstellung PwC

⁹² Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie / Verband Deutscher Reeder, Stand 30.06.2018. Für die übrigen Reedereien lagen keine Adressinformationen vor.

Überblick über die verschiedenen Sichtweisen der Beteiligten aus der Schifffahrtsbranche zu erhalten. Ein besonderer Schwerpunkt der Stakeholder-Interviews lag in der Bewertung der Zusammenarbeit aller AktEuroe im Bereich der Ausbildung sowie in der Identifikation und BEuroteilung möglicher Empfehlungen für die Weiterentwicklung der Maßnahmen. Insgesamt wurden neun leitfadengestützte Interviews durchgeführt. Die Ergebnisse wurden während des Gesprächs protokolliert und im Rahmen der Auswertung in anonymisierter Form einbezogen.

A.2 Aktuelles Fördervolumen der Bundesförderung und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland

Fördermaßnahmen der Bundesregierung: Fördervolumen

Die Bundesregierung stellt derzeit finanzielle Mittel für die verschiedenen direkten Fördermaßnahmen bereit, zu deren Volumen verlässliche Daten vorliegen (für die LNK-Förderung zur vollständigen Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge sowie die APK-Förderung für die Bereitstellung von Ausbildungsplätzen zur Ausbildung von Schiffsmechanikern, Nautischen und Technischen Offiziersassistenten; nicht inbegriffen ist hier der Lohnsteuereinbehalt gemäß § 41a Abs. 4 EStG, der auf die deutsche Flagge beschränkt ist und zu Steuermindereinnahmen führt, deren Gesamtvolumen nur geschätzt werden kann) bereit. In den letzten fünf Jahren belief sich das Fördervolumen für die LNK- und APK-Förderung des Bundes auf die folgenden Summen:

Tabelle 3: Unterstützungsvolumen der Bundesregierung in den Jahren 2015 bis 2019

	2015	2016	2017	2018	2019
Mittelabfluss Schifffahrtförderung ⁹³ (in Mio. Euro)	52,1	48,9	53,1	46,8	48,2

Quelle: BSH Jahresberichte

Insgesamt beläuft sich der Mittelabfluss im Zeitraum 2015 bis 2019 auf 249,1 Mio. Euro und somit durchschnittlich rd. 50 Mio. Euro jährlich in diesem Zeitraum für die APK- und LNK-Förderung des Bundes.

Finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung: Fördervolumen

Das von der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland jährlich zur Verfügung gestellte Fördervolumen für die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung wird maßgeblich durch das Aufkommen an Ablösebeträgen bestimmt bzw. begrenzt, die von deutschen Reedereien im Rahmen von Ausflaggungen nach § 7 Abs. 3 FIRG an die Stiftung entrichtet werden. Reedereien, die ihre Schiffe zeitweise unter der Flagge eines anderen Landes betreiben wollen, bedürfen der Genehmigung des BSH. Dafür ist die Entrichtung eines sog. Ablösebetrags an die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland nötig, sofern sich die ausflaggende Reederei nicht zur Ausbildung auf dem jeweiligen Schiff verpflichtet. Die Höhe des Ablösebetrags hängt von der Größe des Schiffs und der Dauer der Ausflaggung ab. Die Stiftung stellt regelmäßig Prognosen hinsichtlich des zu erwartenden Aufkommens an Ablösebeträgen und der voraussichtlich eingehenden Anträge auf finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung an. Hierauf basierend und unter Berücksichtigung der Ausbildungskosten und sonstiger Fördermaßnahmen setzen die Stiftungsgremien die Förderbedingungen und die Förderhöhe jährlich fest mit dem Ziel, dass den

⁹³ APK- und LNK-Förderung des Bundes, ohne Lohnsteuereinbehalt.

antragstellenden Reedereien, sofern die Fördervoraussetzungen erfüllt werden, für einen möglichst langen Zeitraum Planungssicherheit gewährt werden kann. Falls die Höhe der vereinnahmten Ablösebeträge nicht ausreichen sollte, um der finanziellen Unterstützung aller Anträge nachkommen zu können, kann die Stiftung die Förderbeträge ggf. aber auch kurzfristig anpassen, zudem besteht kein Rechtsanspruch auf eine Förderung durch die Stiftung. Generell erfolgt die Auszahlung der finanziellen Unterstützung nach dem „first come first serve“ Prinzip, da sich die Fördermittel lediglich aus den an die Stiftung entrichteten Ablösebeträgen speisen.

In den ersten Jahren nach Gründung der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland überstieg das Volumen der an die Stiftung entrichteten Ablösebeträge das Volumen der ausgezahlten finanziellen Unterstützung z.T. deutlich, so dass es der Stiftung möglich war, Rücklagen zu bilden. Diese trugen maßgeblich dazu bei, dass in den Folgejahren, trotz geringerer Einnahmen aus Ablösebeträgen, die Förderbeträge lange konstant gehalten werden konnten. Der Rückgang des Aufkommens aus an die Stiftung entrichteten Ablösebeträgen resultiert aus dem fortwährenden Verlust an Seeschiffen aus deutschen Schiffsregistern, die für eine Entrichtung von Ablösebeträgen in Frage kommen.

Zwischen 2014 und 2017 belief sich das Unterstützungsvolumen der Stiftung (das Volumen der an Reedereien gezahlten finanziellen Unterstützungen) auf durchschnittlich rund 20 Mio. Euro jährlich (vgl. Tabelle 4).

Die anfangs gebildeten Rücklagen wurden bis 2017 nahezu aufgebraucht, sodass die für 2018 geschätzten Einnahmen aus Ablösebeträgen das potentielle (bisherige) Unterstützungsvolumen in 2018 nicht mehr vollständig abgedeckt hätten. Um trotz dieser Entwicklung weiterhin möglichst viele Reedereien im Bereich der Ausbildung und Qualifizierung von Seeleuten unterstützen zu können, wurde auch unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich erhöhten Ausbildungsplatzförderung des Bundes eine Anpassung der Fördersätze der Stiftung ab Anfang 2018 beschlossen. Das geringere zur Verfügung stehende Fördervolumen und die Reduzierung der Fördersätze zeigt sich in der Entwicklung des Unterstützungsvolumens der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland: Während das Unterstützungsvolumen zwischen 2014 und 2017 mit rund 20 Mio. Euro jährlich weitestgehend konstant war, belief sich das Unterstützungsvolumen für das Jahr 2018 auf nur noch rund 13,0 Mio. Euro und das für 2019 zum Zeitpunkt der Berichtserstellung zugesagte Unterstützungsvolumen auf nur noch rund 11,5 Mio. Euro. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Höhe der verschiedenen Förderbeträge für die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung zur Vermeidung von Liquiditätsengpässen Ende 2017 von den Stiftungsgremien für die finanzielle Unterstützung ab Anfang 2018 um 25% im Vergleich zu den Vorjahren reduziert wurde. Außerdem ist bei der Entwicklung des Fördervolumens zu berücksichtigen, dass eine größere, im Bereich der Ausbildung und Qualifizierung von Seeleuten sehr engagierte Reederei in Folge eines Verkaufs die unternehmerische Entscheidung getroffen hatte, ihre Schiffe in ausländische Register zu verbringen, und die Stiftungsförderung daher ab dem Jahr 2018 nicht mehr in Anspruch genommen hat.

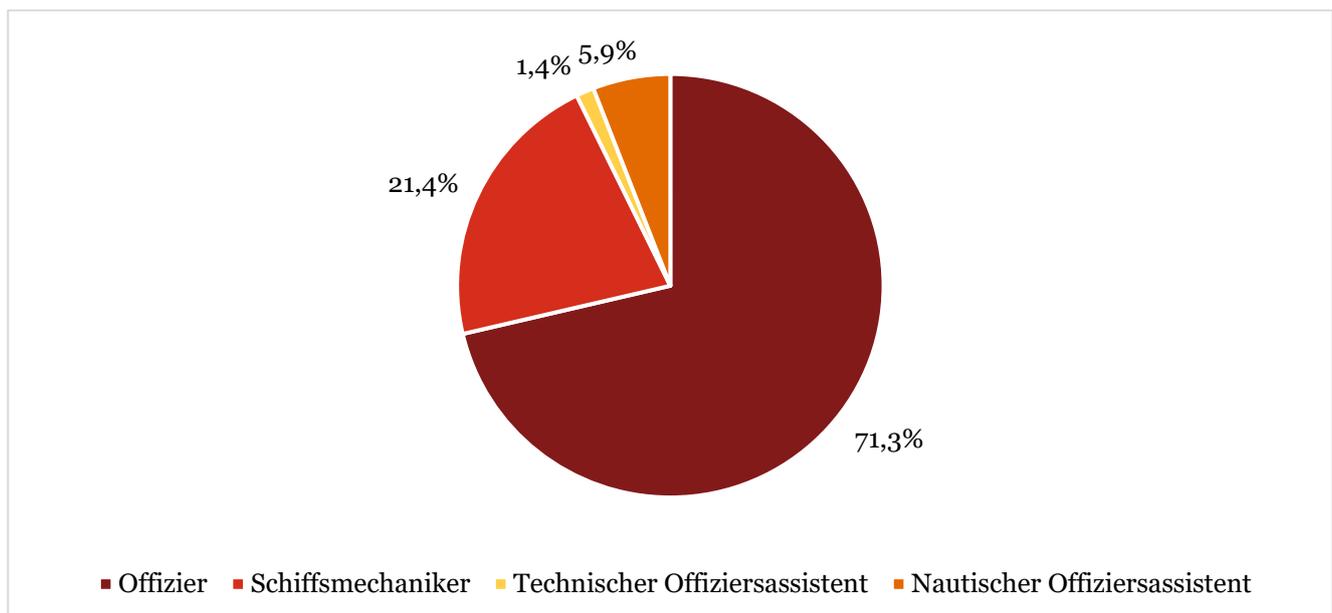
Tabelle 4: Unterstützungsvolumen der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland und Anzahl geförderte Besatzungsmitglieder

	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Unterstützungsvolumen (in Mio. Euro)	16,5	19,9	19,7	20,1	20,6	13,0	11,5
Anzahl geförderte Besatzungsmitglieder	1.206	1.247	1.245	1.260	1.310	1.080	998

Quelle: Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland, eigene Darstellung PwC.

Die meisten Anträge auf finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung werden für die Qualifizierung von Offizieren gestellt, dicht gefolgt von den Anträgen auf Förderung der Ausbildung zum Schiffsmechaniker. Der Förderbetrag für die Berufsausbildung bzw. Qualifizierung eines Offiziers fällt dabei deutlich höher aus als der Betrag für die finanzielle Unterstützung für die drei Ausbildungsberufe, da sich die Offiziere nicht mehr in der klassischen Ausbildung befinden (sondern einer Qualifizierungsphase), somit deutlich mehr verdienen und die Lohnkosten für ihre Beschäftigung insgesamt deutlich höher sind. Dies führt dazu, dass der Großteil des Fördervolumens der Stiftung für den Bereich der Berufsausbildung für die Qualifizierung von Offizieren gewährt wird, im Jahr 2018 waren es für die Qualifizierung von Offizieren gewährt wurde beispielsweise 71,3% des Fördervolumens. Dahinter folgen die Mittel zur finanziellen Unterstützung der Berufsausbildung von Schiffsmechanikern (21,4%, vgl. Abbildung 20).

Abbildung 20: Fördervolumen nach Ausbildungsalternativen (2018)



Quelle: Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland, eigene Darstellung PwC

Das Fördervolumen der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland verteilt sich in sehr unterschiedlichem Umfang auf die deutschen Reedereien. Im Jahr 2018 entfielen 60% des Fördervolumens auf lediglich zehn Reedereien. Dies deutet darauf hin, dass einige wenige deutsche Reedereien in sehr großem Umfang ausbilden. Dies wird von den interviewten Stakeholdern bestätigt, laut denen sich einige Reedereien stark für die Ausbildung von Seepersonal und den Erhalt von

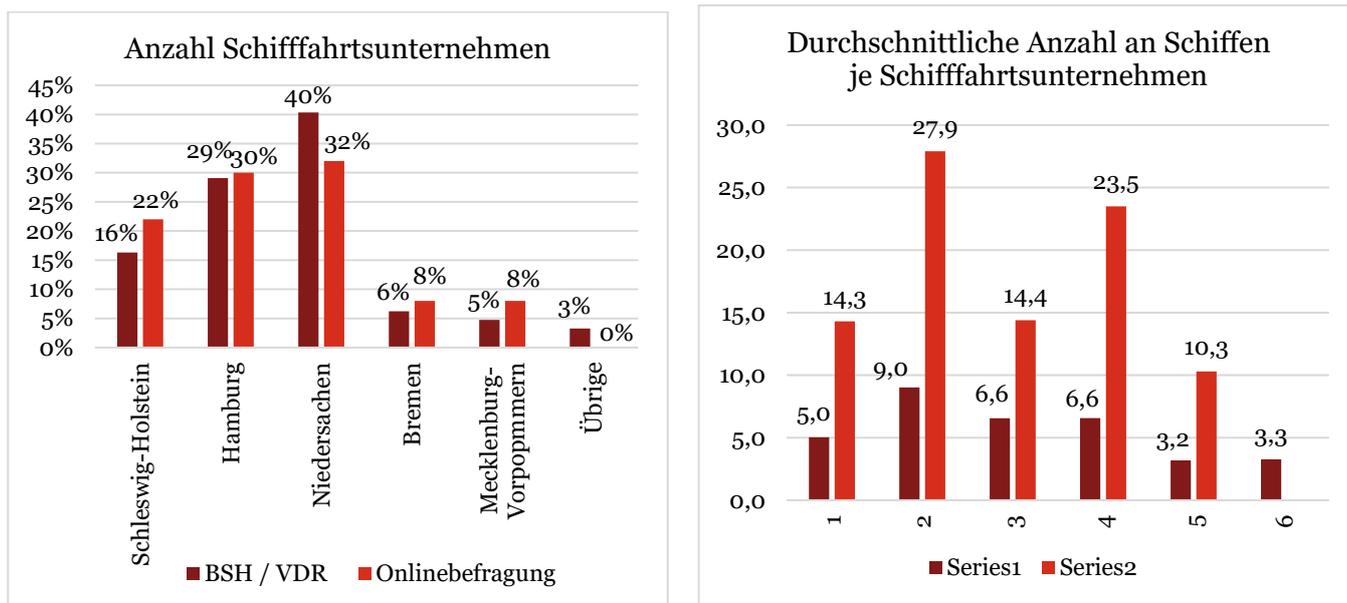
Schiffahrts-Knowhow einsetzen und z.T. auch noch deutlich über den eigenen Personalbedarf hinausgehend Seepersonal ausbilden. Hierbei spielen sowohl die Unternehmensgröße als auch das Segment, in welchem das Unternehmen tätig ist, eine entscheidende Rolle. So ist es z.B. großen Linienreedereien möglich in höherem Maße auszubilden als beispielweise Unternehmen der Bäderschiffahrt.

A.3 Merkmale der teilnehmenden Reedereien

Grundlage der Analyse der Charakteristika der Reedereien bildet die im Rahmen der Studie durchgeführte *Online-Befragung der Reedereien* im März und April 2019 (vgl. auch Anhang A.1.2). Als Vergleichswert für die Repräsentativität der Online-Befragung ziehen wir maßgeblich Informationen des Bundesamts für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH) und des VDR heran, u.a. zur regionalen Verteilung der Reedereistandorte in Deutschland und der durchschnittlichen Anzahl an Schiffen je Schiffahrtsunternehmen.

Mit Blick auf die *regionale Verteilung der Reedereistandorte* zeigt die Gegenüberstellung der Angaben des BSH und des VDR mit den Ergebnissen der Online-Befragung von PwC eine ähnliche Verteilung (vgl. Abbildung 21, linke Grafik): Rund ein Drittel der Schiffahrtsunternehmen hat seinen Hauptsitz in Niedersachsen. Darüber hinaus sind die Reedereien vor allem in den Bundesländern Hamburg (31% bzw. 30%) und Schleswig-Holstein (16% bzw. 22%) angesiedelt.

Abbildung 21: Regionale Verteilung der Reedereien und der durchschnittlichen Anzahl an Schiffen je Schiffahrtsunternehmen

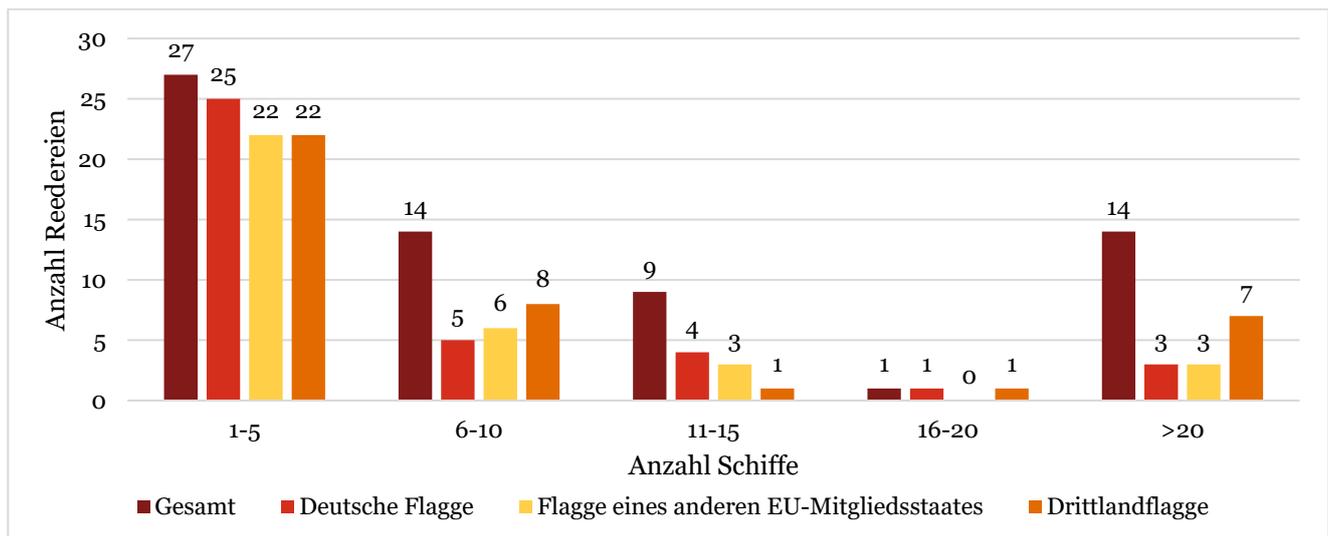


Quelle: Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie / Verband Deutscher Reeder, Stand: 30.12.2019, PwC-Befragung, 2019, n=50

Eine Analyse der *durchschnittlichen Anzahl an Schiffen je Schifffahrtsunternehmen*⁹⁴, getrennt für einzelne Bundesländer, zeigt, dass die in Hamburg ansässigen Unternehmen im Schnitt die meisten Schiffe je Unternehmen besitzen, die Unternehmen in Mecklenburg-Vorpommern die wenigsten (vgl. Abbildung 21, rechte Grafik). Ein Vergleich zwischen den Daten des BSH und des VDR mit den Ergebnissen der Online-Befragung von PwC zeigt jedoch Unterschiede hinsichtlich der durchschnittlichen Anzahl: Während auf Basis der Daten des BSH und des VDR Hamburger Reedereien im Schnitt zehn Schiffe besitzen, umfasst die Schiffsflotte der Reedereien in Hamburg unter Verwendung der Daten der Online-Befragung von PwC fast dreimal so viele Schiffe (27,9). Auch für die übrigen Bundesländer fällt die durchschnittliche Größe der Flotten bei den Befragungsteilnehmern größer aus. Dies ist ein Hinweis darauf, dass sich an der Befragung von PwC insbesondere bzw. überdurchschnittlich viele größere Unternehmen beteiligt haben.⁹⁵

Um weitere Hinweise zur Größe der teilnehmenden Reedereien zu erhalten und bewerten zu können, ob auch eine ausreichend große Anzahl kleinerer Reedereien im Rahmen der Befragung erreicht wurde, erfolgt eine Untersuchung der *Anzahl an Reedereien in Abhängigkeit der Größe ihrer Schiffsflotte bzw. der von ihnen jeweils betriebenen Schiffe* sowie des bei den teilnehmenden *Reedereien beschäftigten See- und Landpersonals*. Abbildung 22 zeigt, dass 42% der teilnehmenden Reedereien zwischen ein und fünf Schiffen betreiben, weitere 22% zwischen sechs und zehn Schiffen. 22% gaben an, dass ihre Schiffsflotte 20 oder mehr Schiffe umfasst. Dies legt den Schluss nahe, dass an der Befragung auch viele kleinerer Reedereien teilgenommen haben und die im vorherigen Absatz dargestellte, vergleichsweise hohe durchschnittliche Anzahl an Schiffen je Schifffahrtsunternehmen durch wenige Reedereien mit sehr vielen Schiffen nach oben verzerrt ist.

Abbildung 22: Anzahl der befragten Reedereien in Abhängigkeit der Größe ihrer Schiffsflotte



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=65

Bei der Analyse der Flaggenwahl zeigt sich, dass sich die befragten Reedereien deutlich häufiger für das Führen von 20 oder mehr Schiffen unter einer Drittland-Flagge entschieden haben, als dies bei der

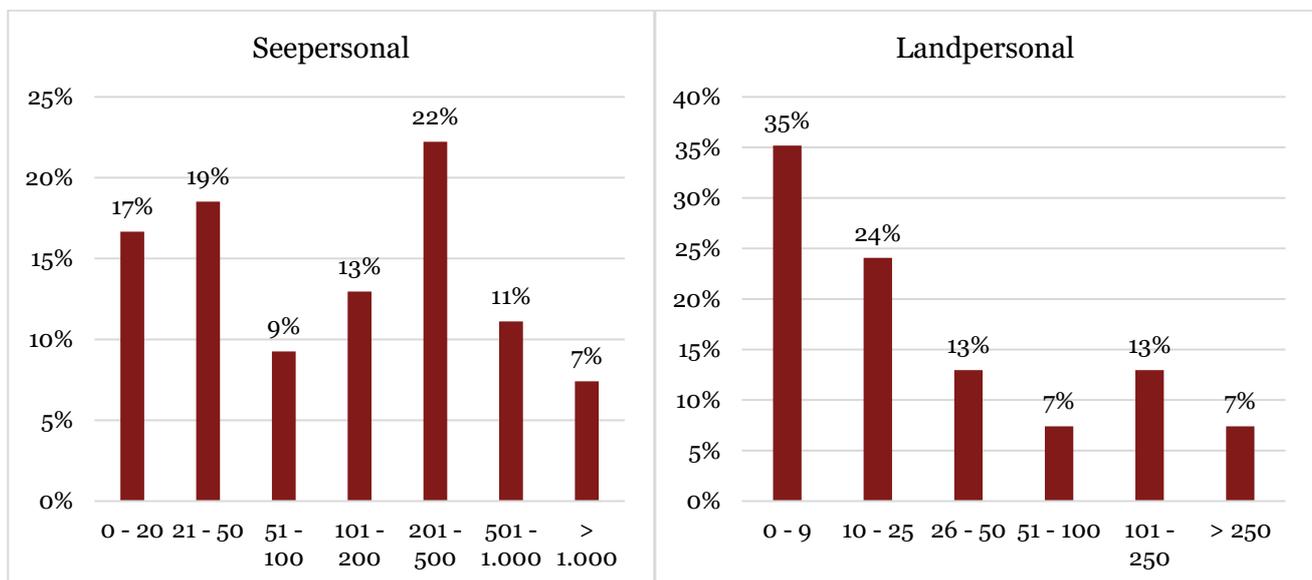
⁹⁴ Die Kennzahl *durchschnittliche Anzahl an Schiffen je Schifffahrtsunternehmen* wird im Rahmen dieser Studie genutzt, um eine Einschätzung hinsichtlich der Größe der Schifffahrtsunternehmen zu erhalten. Sie ermöglicht dabei jedoch nur einen ersten Hinweis, da einzelne Unternehmen mit sehr vielen Schiffen den Durchschnitt stark beeinflussen.

⁹⁵ Dass die Kontaktdaten kleinerer Reedereien zum Teil nicht vorlagen kann ggf. dazu geführt haben, dass die Gruppe kleiner Reedereien in der Gruppe der im Rahmen der Befragung angeschriebenen Reedereien unterrepräsentiert ist.

deutschen Flagge oder der Flagge eines anderen EU-Mitgliedsstaates der Fall ist. Diese Beobachtung wird durch die Analyse der Flaggenwahl in Abhängigkeit von der Größe der Reederei (abgeleitet durch die Größe der Schiffsflotte der Reederei) gestützt: Während kleine Reedereien, deren Schiffsflotte zwischen einem und zehn Schiffe umfasst, ihre Schiffe zu jeweils rund einem Drittel unter deutscher Flagge (36% aller Schiffe von kleinen Reedereien), der Flagge eines anderen EU-Mitgliedsstaates (28%) bzw. einer Drittland-Flagge (36%) führen, werden 48% der Schiffsflotte von Reedereien mit mindestens 16 Schiffen unter einer Drittland-Flagge geführt, jedoch lediglich 22% unter deutscher Flagge. Einige Flaggenstaaten, wie beispielsweise Liberia, bieten Reedereien vergünstigte Gebühren, wenn diese eine bestimmte Anzahl an Schiffen unter der jeweiligen Flagge führen. Vor dem Hintergrund der eingangs beschriebenen, nach wie vor wirtschaftlich schwierigen Situation ist dies für viele Reedereien durchaus attraktiv und könnte ein Grund dafür sein, dass gerade bei Reedereien mit einer größeren Flotte der Anteil an Schiffen unter Drittland-Flaggen höher ist als bei kleineren Unternehmen.

Die Analyse des bei den *Reedereien beschäftigten See- und Landpersonals* zeigt, dass mehr als ein Drittel (35%) der befragten Reedereien maximal 50 Beschäftigte an Bord ihrer Schiffe beschäftigen, beim Landpersonal sind es rund 72% der Reedereien (vgl. Abbildung 23). Insgesamt ist (wie zu erwarten) deutlich mehr See- als Landpersonal bei den Reedereien angestellt - lediglich 3%⁹⁶ der Befragungsteilnehmer gaben an, mehr Land- als Seepersonal zu beschäftigen.

Abbildung 23: Beschäftigtes See- und Landpersonal der befragten Reedereien



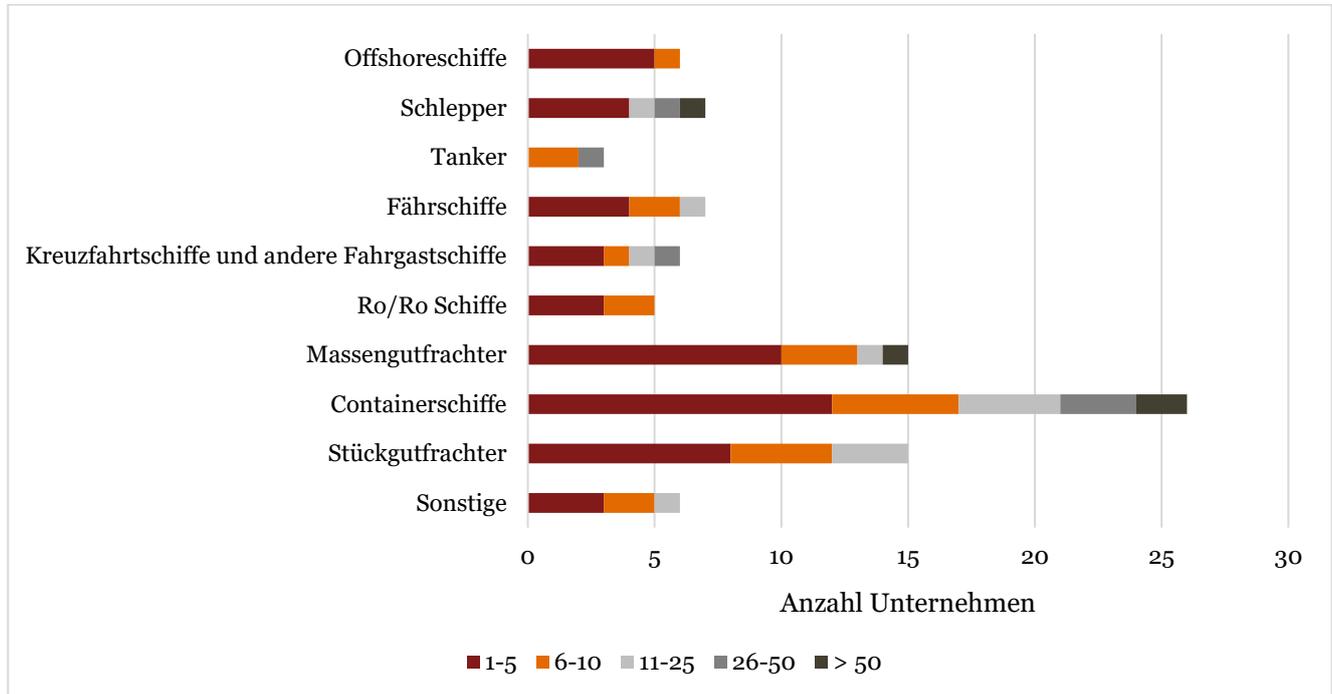
Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=54

Zusätzlich wurden die Reedereien im Rahmen der Online-Befragung nach den einzelnen *Schiffstypen* ihrer Flotte befragt. Die Analyse zeigt, dass auch mit Blick auf die Schiffstypen ein breites Spektrum an Reedereien durch die Befragung erreicht wurde: Mit 26 Reedereien gaben die meisten Reedereien an, dass ihre Schiffsflotte Containerschiffe umfasst, gefolgt von Massengutfrachtern und Stückgutfrachtern (jeweils 15 Reedereien, vgl. Abbildung 24). Auch gemessen an der Anzahl an Schiffen

⁹⁶ Die Angabe der Anzahl an beschäftigtem See- und Landpersonal durch die Befragungsteilnehmer erfolgte in Intervallen (vgl. Abbildung 23). Zur Ermittlung der dargestellten 3% wurden die Intervallgrenzen verglichen. Unterschiede innerhalb von Intervallen konnten nicht identifiziert werden. Der tatsächliche Anteil an Unternehmen, die mehr Land- als Seepersonal beschäftigen, kann daher auch höher liegen.

hat der Schiffstyp Containerschiff die größte Bedeutung. Nur drei Reedereien gaben an, dass Tanker Teil ihrer Schiffsflotten sind, damit wurden Tanker von den befragten Reedereien am seltensten genannt.

Abbildung 24: Anzahl der befragten Reedereien, getrennt nach Schiffstyp und Anzahl der Schiffe



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=66

Mit Blick auf die Verteilung der einzelnen Schiffstypen in der deutschen Handelsflotte zeigt die *Gegenüberstellung der Angaben des VDR und der Online-Befragung von PwC Gemeinsamkeiten aber auch Unterschiede* (vgl. Abbildung 24 und Abbildung 25): Laut Angaben des VDR fallen knapp 84 Prozent der zur deutschen Handelsflotte zählenden Schiffe⁹⁷ unter den Schiffstyp Trockenfrachter. Darunter machen Containerschiffe mehr als ein Drittel (39 Prozent) der deutschen Handelsflotte aus, gefolgt von Stückgutfrachtern mit einem Anteil von 31 Prozent und den Massengutfrachtern mit knapp 11 Prozent. Dies ist vergleichbar mit der großen Bedeutung dieser Schiffstypen in der Online-Befragung von PwC. Unterschiede zeigen sich jedoch beispielsweise beim Vergleich der Anzahl an Schiffen der Schiffstypen Tanker und Passagierschiff: Während auf Basis der Daten des VDR der Schiffstyp Tanker eine größere Gewichtung in der deutschen Flotte als Passagierschiffe hat, fällt, gemessen an der Anzahl an Schiffen, der Anteil der Kreuzfahrtschiffe und andere Fahrgastschiffe bei den Befragungsteilnehmern etwas größer aus.

⁹⁷ Betrachtet wird hier stets die Anzahl der Schiffe, nicht die Tonnage.

Abbildung 25: Schiffstypen der Deutschen Handelsflotte

SCHIFFSTYPEN DER DEUTSCHEN HANDELSFLOTTE

Alle Handelsschiffe in deutschem Eigentum, unabhängig von der Flaggenführung

SCHIFFSTYP	SCHIFFE	1.000 BRZ	1.000 TDW	BRZ-ANTEIL
PASSAGIER-SCHIFFE				
Fahrgastschiffe	77	29	6	0,1%
Kreuzfahrtschiffe	29	1.920	163	3,6%
Sportangelfahrzeuge u.a.	8	1	1	<0,1%
Insgesamt	114	1.950	169	3,7%
TROCKEN-FRACHTER				
Andere Fähren	26	301	56	0,6%
Bohrinselversorgungsschiffe	8	17	20	<0,1%
Containerschiffe	811	29.323	33.880	55,5%
Eisenbahnfähren	4	90	18	0,2%
Kühlschiffe	6	70	70	0,1%
Massengutfrachter	239	10.244	18.468	19,4%
Ro/Ro-Schiffe	21	477	157	0,9%
Stückgutfrachter	685	5.342	7.344	10,1%
Insgesamt	1.800	45.863	60.013	86,8%
TANKER				
Bunkerboote	5	2	3	<0,1%
Chemikalien- und übrige Tanker	60	668	993	1,3%
Gastanker	35	854	852	1,6%
Mineralöltanker	126	3.507	5.690	6,6%
Insgesamt	226	5.031	7.537	9,5%
Deutsche Handelsschiffe insgesamt	2.140	52.844	67.719	100%

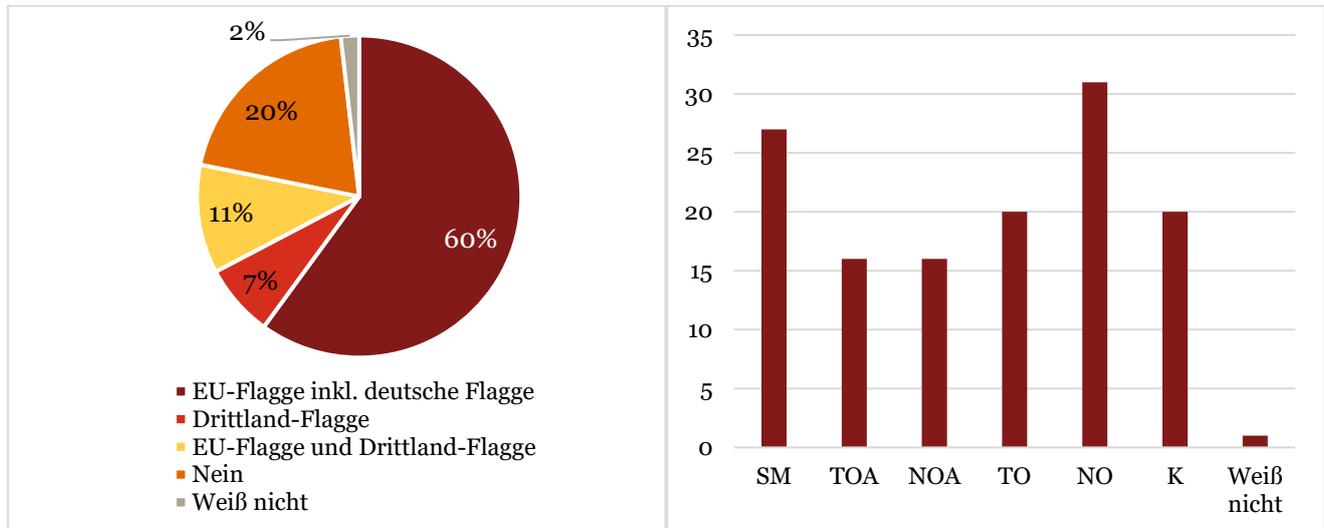
Quelle: Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie / Verband Deutscher Reeder; Stand: 31.12.2019; Schiffe über 100 BRZ

Insgesamt zeigen die Analysen, dass durch die Befragung ein breites Spektrum an Reedereien erreicht wurde, welches insbesondere im Zusammenhang mit der regionalen Verteilung der Standorte vergleichbar mit der Grundgesamtheit der Reedereien in Deutschland ist.

A.4 Ausbildungsverhalten der Reedereien

Ein wesentlicher Baustein zum Erhalt des Schifffahrts-Knowhows am Schifffahrtsstandort Deutschland ist eine qualitativ hochwertige Ausbildung. Gefragt nach ihrem aktuellen *Ausbildungsverhalten* gaben mehr als drei Viertel der teilnehmenden Reedereien an, auf eigenen oder ihnen aufgrund von Leasing-/Bareboatcharterverträgen überlassenen Schiffen Besatzungsmitglieder auszubilden. 60% der teilnehmenden Reedereien bilden dabei auf Schiffen unter einer EU-Flagge (inkl. der deutschen Flagge) aus, 11% auf Schiffen unter EU- und Drittland-Flaggen und 7% auf Schiffen unter einer Drittland-Flagge (vgl. Abbildung 26, linke Grafik). Am häufigsten ermöglichen die Befragungsteilnehmer dabei das Ausfahren von Nautischen Offizierspatenten als wichtige Qualifizierungsmaßnahme, gefolgt von der Ausbildung von Schiffsmechanikern (vgl. Abbildung 26, rechte Grafik). Dabei ist für den Großteil der Befragten die Entscheidung für eine bestimmte Ausbildungsalternative nicht gleichzeitig mit der Entscheidung gegen eine andere verbunden: Rund 85% bilden in verschiedenen Bereichen aus bzw. ermöglichen (auch) das Ausfahren von Patenten.

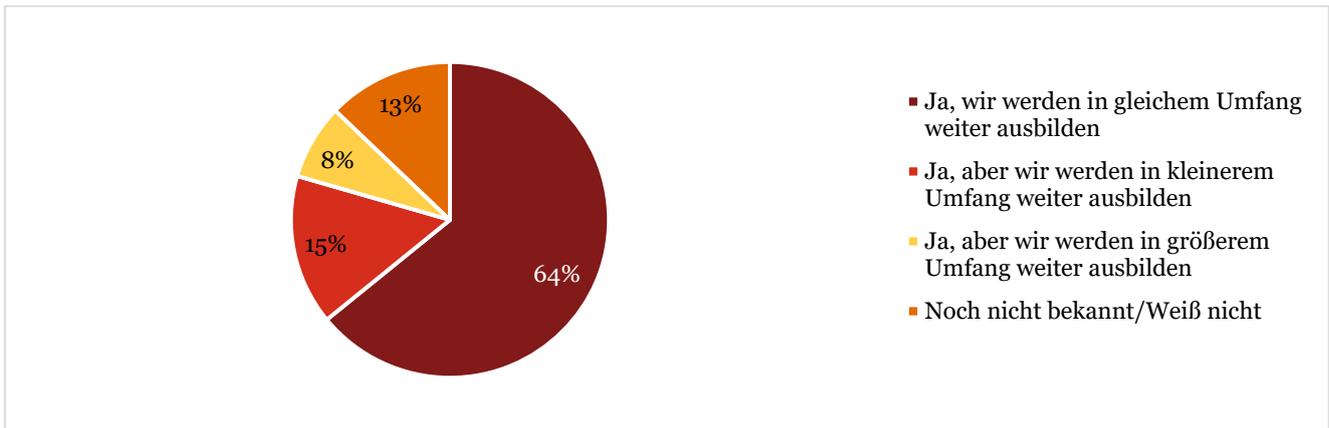
Abbildung 26: Ausbildungsverhalten der Reedereien, getrennt nach Flaggentyp bzw. Ausbildungsalternativen



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=55 bzw. n=39

Auch zeigt sich bei den an der Befragung teilnehmenden Reedereien eine große Ausbildungsbereitschaft für die nächsten Jahre: 87% der ausbildenden Reedereien gaben an, auch zukünftig weiter ausbilden zu wollen (vgl. Abbildung 27). Der Großteil dieser Reedereien ist mit dem aktuellen Umfang der Ausbildungsdurchführung bzw. Ausbildungsangebote ihrer Unternehmen zufrieden und plant, in gleichem Umfang auch zukünftig auszubilden. 13% der Reedereien waren sich zum Befragungszeitpunkt über ihr zukünftiges Ausbildungsverhalten noch nicht im klaren. Besonders positiv: Kein Befragungsteilnehmer gab an, in den nächsten Jahren nicht weiter ausbilden zu wollen.

Abbildung 27: Geplantes, zukünftiges Ausbildungsverhalten der ausbildenden Reedereien

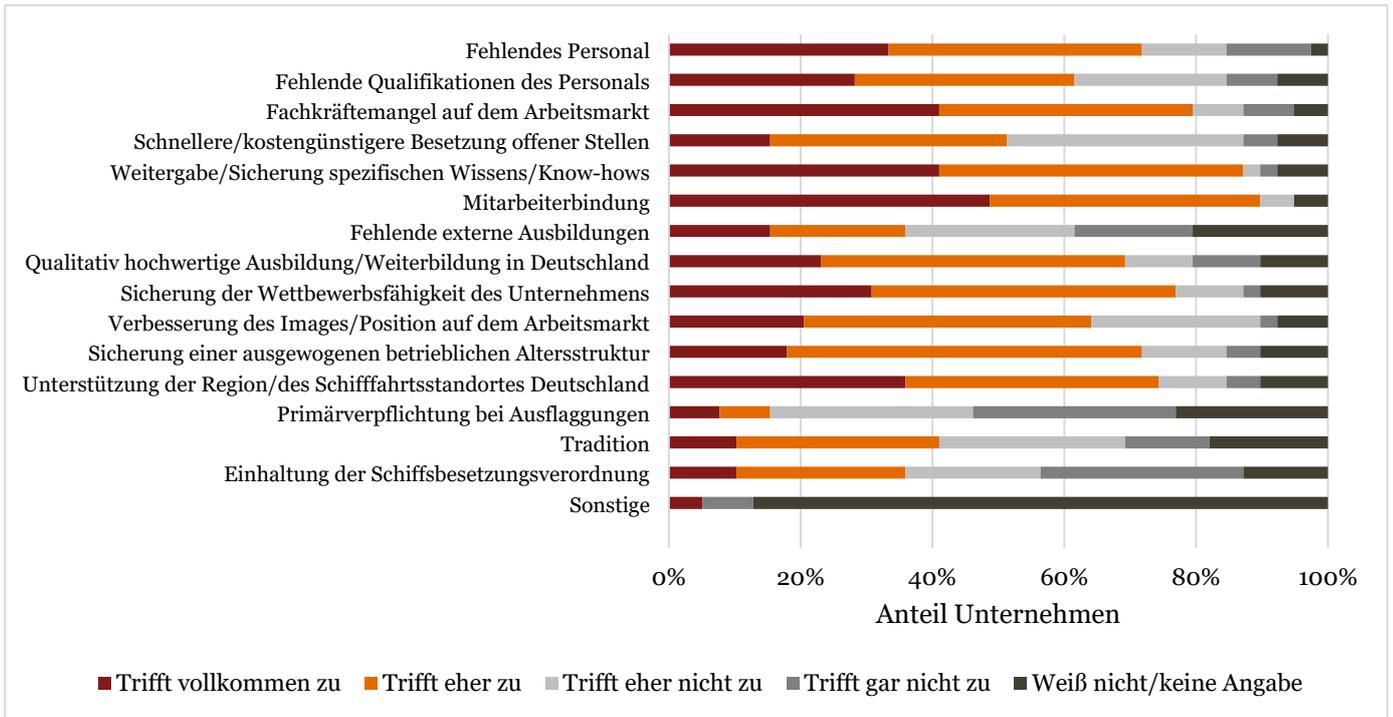


Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=39

Gefragt nach den *Gründen für die Entscheidung auszubilden* gaben die Befragungsteilnehmer als wichtigste Gründe die Mitarbeiterbindung sowie die Weitergabe und Sicherung spezifischen Wissens / Knowhows an (für 90% bzw. 87% der Befragten trafen die Gründe vollkommen oder eher zu, vgl. Abbildung 28). Als weitere Gründe wurden „Fehlendes Personal“, „Fehlende Qualifikationen des Personals“ und „Fachkräftemangel auf dem Arbeitsmarkt“ genannt. In den Stakeholder-Interviews wurde auch die große Nachfrage nach qualifizierten deutschen Schiffsmechanikern als Herausforderung für die Unternehmen am maritimen Standort Deutschland genannt. Zusätzlich besteht aus Sicht einzelner Stakeholder das Risiko für ausbildende Reedereien, dass Auszubildende nach erfolgreichem Abschluss ihrer Ausbildung durch andere Reedereien abgeworben werden. Angabegemäß bilden daher einzelne Reedereien auch zusätzliches Personal aus, d.h. Bordpersonal in einem Umfang, welcher über ihren eigenen Bedarf hinausgeht.

Neben den im vorherigen Abschnitt dargestellten Gründen ist für die Unternehmen auch die Unterstützung der Region und des Schifffahrtsstandortes Deutschland insgesamt ein wesentlicher Grund für die Entscheidung auszubilden. Die Einhaltung der Primärverpflichtung bei Ausflaggungen bzw. ersparte Ablösebeträge und Tradition spielen dagegen lediglich eine untergeordnete Rolle.

Abbildung 28: Gründe für die Ausbildung auf Schiffen unter deutscher Flagge oder der Flagge eines anderen EU-Mitgliedsstaates

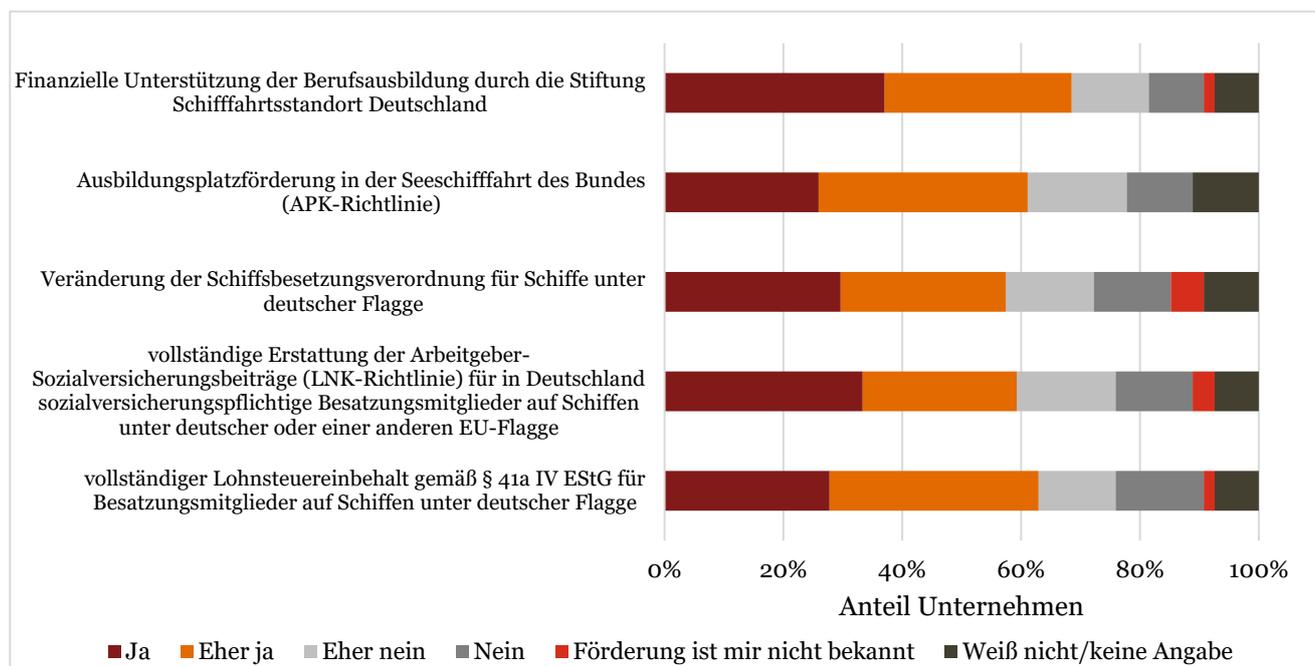


Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=39

A.5 Bekanntheit der Maßnahmen und Bewertung der Antragsbearbeitung

Die Bewertung der verfügbaren *Informationen* zu den Maßnahmen⁹⁸ bzw. die *Bekanntheit der Maßnahmen* in der Zielgruppe stellt eine wesentliche Determinante der Bewertung der Zielgruppenerreichung dar. In der Analyse wird deutlich, dass den Reedereien die untersuchten Maßnahmen bekannt sind (vgl. Abbildung 29). Die Anpassung der Schiffsbesetzungsverordnung für Schiffe unter deutscher Flagge ist 6% der befragten Unternehmen nicht bekannt; für die übrigen Maßnahmen liegt der Wert bei unter 4%.

Abbildung 29: Bewertung der verfügbaren Informationen zu den Maßnahmen



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=54

Insgesamt wird die *Verfügbarkeit von Informationen* (u.a. zu Förderbedingungen, Antragsverfahren) von den an der Befragung teilnehmenden Unternehmen positiv bewertet. Maßnahmenunabhängig stimmen deutlich über 55% der befragten Reedereien (eher) zu, dass ausreichend über die Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrt und der Förderung der Ausbildung und Beschäftigung von einheimischen Seeleuten informiert wird. Besonders positiv wird die Informationsverfügbarkeit hinsichtlich der finanziellen Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland (69% Zustimmung) bewertet.

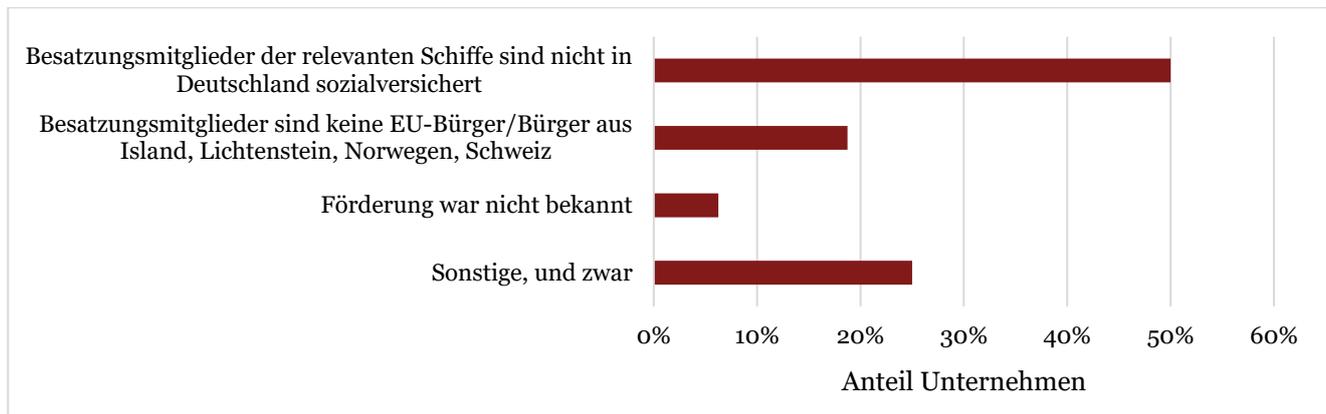
Während die große Bekanntheit der Maßnahmen bei der Zielgruppe der ausbildenden Reedereien und die gute Verfügbarkeit von ausführlichen Informationen, unter anderem auf den Websites der deutschen Flagge (www.deutsche-flagge.de), der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland (www.stiftung-schifffahrtsstandort.de), des BSH (www.bsh.de), der Berufsbildungsstelle Seeschifffahrt e.V. (www.berufsbildung-see.de), sowie telefonisch (insbesondere deutsche Flaggenstaatverwaltung) auch in den Stakeholder-Interviews bestätigt wurde, stellt laut Angaben

⁹⁸ Ausbildungsplatzförderung des Bundes, Veränderung der Schiffsbesetzungsverordnung, vollständige Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge, vollständiger Lohnsteuereinbehalt, finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland.

einzelner Stakeholder die Ansprache von und der Zugang zu nicht-ausbildenden Reedereien eine Herausforderung dar. Vereinzelt wurde zusätzlich darauf hingewiesen, dass einige Maßnahmen zur Ansprache der Reedereien bzw. Beschäftigten der Reedereien nicht in ausreichendem Maße oder zu spät ergriffen wurden, so dass insbesondere nicht ausbildende Reedereien noch nicht (vollständig) über alle Fördermöglichkeiten informiert sind. Angabegemäß liegt der Grund für fehlende Informationen zu den verfügbaren Maßnahmen bzw. Fördermitteln nicht nur auf Seiten der Fördermittelgeber, sondern auch auf Seiten der Reedereien: Unter anderem wurde darauf hingewiesen, dass einzelnen Reedereien das Verständnis für die Berufsausbildung in der Seeschifffahrt und auch die notwendigen Kenntnisse zur Ausbildungsdurchführung fehlen. Dies ist angabegemäß insbesondere bei Reedereien der Fall, die (häufig bereits seit längerer Zeit oder noch nie bislang) weder deutsche Flagge fahren noch ausbilden und ihre Personalbeschaffung insbesondere zur Kosteneinsparung an ausländische Crewing-Agenturen ausgelagert haben. Crewing-Agenturen treffen ihre Personalentscheidung hauptsächlich aus finanziellen Gesichtspunkten. Die Reedereien selbst beschäftigten sich dann häufig nicht bzw. kaum noch mit Personalfragen hinsichtlich des Seepersonals und verfügen daher ggf. nicht über ausreichend ausgebildetes Personal in den eigenen Personalabteilungen, um sich mit Fragen der Ausbildungsdurchführung oder möglichen Fördermaßnahmen in diesem Bereich zu beschäftigen.

Die große Bekanntheit der Maßnahmen bei den Befragungsteilnehmern zeigt sich auch bei der Analyse der *Inanspruchnahme der Fördermaßnahmen und der Gründe für die Nicht-Inanspruchnahme*. Die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland wurde angabegemäß von allen ausbildenden Unternehmen in Anspruch genommen, die Ausbildungsplatzförderung des Bundes von 87%. Von der vollständigen Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge (LNK-Förderung) profitieren rund 65% der befragten Unternehmen, vom vollständigen Lohnsteuereinbehalt nur geringfügig weniger Reedereien (62%). Lediglich 6% der Reedereien nannte die fehlende Bekanntheit der Fördermaßnahmen als Grund für die Nicht-Inanspruchnahme der Zuschüsse des Bundes zur vollständigen Erstattung der Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung (vgl. Abbildung 30). In den übrigen Fällen wurde die Förderung aufgrund fehlender Fördervoraussetzungen (z.B. nicht förderfähiger Schiffstyp, nicht förderfähiges Einsatzgebiet der Schiffe, nicht förderfähige Flagge des Schiffes) nicht in Anspruch genommen.

Abbildung 30: Gründe für die Nicht-Inanspruchnahme der Zuschüsse des Bundes zur vollständigen Erstattung der Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=16

Bei der Entscheidung, eine Fördermaßnahme in Anspruch zu nehmen, spielen für potenzielle Antragssteller verschiedene Aspekte im Zusammenhang mit der Antragsstellung und den jeweiligen Fördermaßnahmen (z.B. die Effizienz der Abläufe, die Transparenz der Prozesse, die zeitnahe Entscheidung über Anträge, die Berechenbarkeit des Bescheids) eine große Rolle. Abbildung 31 zeigt, dass die befragten Reedereien die *Antragsstellung und -bearbeitung* bei den Anträgen auf finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland, bei der Ausbildungsplatzförderung des Bundes (APK-Zuschüsse) und bei der vollständigen Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge des Bundes (LNK-Zuschüsse) *sehr unterschiedlich bewerten*: Unabhängig vom betrachteten Aspekt sind die Reedereien mit der Antragsstellung und bearbeitung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland deutlich zufriedener (zwischen 22% und 38% der Unternehmen sind sehr zufrieden) als bei der Antragsstellung auf Ausbildungsplatzförderung des Bundes (zwischen 7% und 18%) und auf vollständige Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge des Bundes (zwischen 0% und 14%).

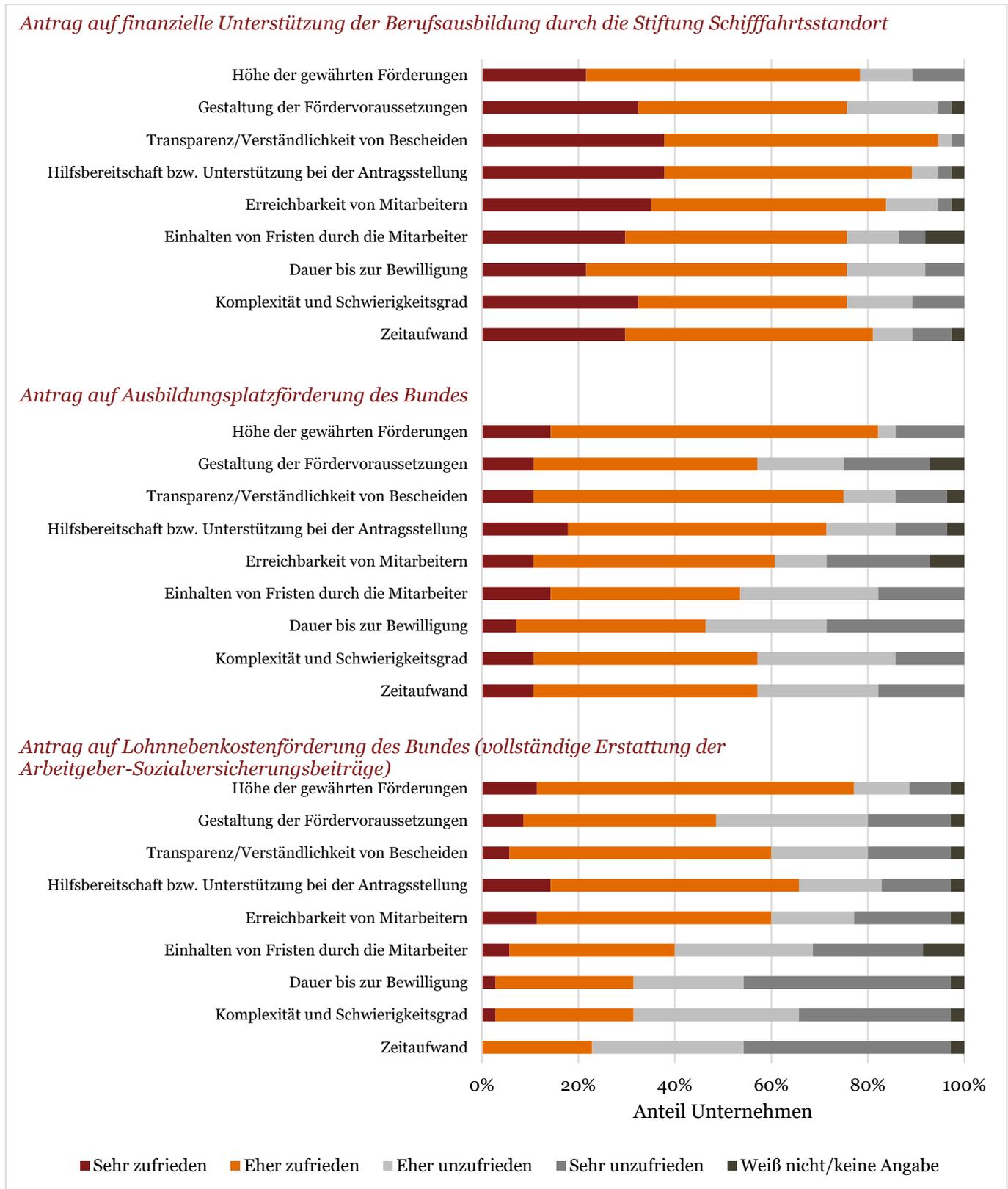
Bei Betrachtung der einzelnen Aspekte fällt auf, dass die relative Bewertung der Aspekte untereinander bei allen Antragsprozessen vergleichbar ist: Während die Unternehmen mit der Höhe der gewährten Förderungen, der Transparenz und Verständlichkeit von Bescheiden und der Hilfsbereitschaft bzw. Unterstützung bei der Antragsstellung durch die Mitarbeiter der entsprechenden Stellen (Stiftung sowie BSH) bei allen drei Antragsprozessen zum Großteil sehr oder eher zufrieden sind, werden die Aspekte Dauer bis zur Bewilligung, Komplexität und Schwierigkeitsgrad sowie Zeitaufwand am schlechtesten bewertet.

In einer zusätzlichen offenen Abfrage zeigten sich bei Einzelnennungen spezifische Anforderungen der Unternehmen. So wurde beispielsweise die *fehlende Digitalisierung der Antragsverfahren* angemerkt sowie ein *(web-basierter) Zugang* zu ausführlicheren und einfacheren Informationen gewünscht. Der von der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland zwischenzeitlich bereits begonnene Prozess, das Antragsverfahren zukünftig (auch) digitaler zu gestalten, entspricht somit den Anforderungen der Unternehmen. Auch das BSH hat bereits damit begonnen, die Prozesse für Antragsteller durch zunehmende Digitalisierung zu vereinfachen und plant hier weitere Fortschritte und Maßnahmen.

Die Bewertung durch die Stakeholder im Rahmen der Stakeholder-Interviews fiel vergleichbar aus: Die Administration (der deutschen Flagge), die Erreichbarkeit der Bundesbehörden (BSH als unmittelbarer Fördermittelgeber) und die Bearbeitungsdauer wurden vergleichsweise schlechter bewertet (geringere Dienstleistungsbereitschaft) als bei der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland. Die Höhe der jeweils zur Verfügung stehenden bzw. gewährten Fördermittel wurde überwiegend als ausreichend beurteilt, um die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Flagge wieder zu gewährleisten und sicherzustellen und um wirksame Anreize zur Ausbildung und Beschäftigung von Seepersonal zu setzen. Das macht deutlich, dass es bei den im Rahmen der Evaluierung der Fördermaßnahmen auch zu prüfenden zukünftigen Optimierungsmöglichkeiten hinsichtlich der Fördermaßnahmen vor allem um prozessoptimierende Maßnahmen gehen sollte. Dazu zählen etwa Erleichterungen bezüglich der Antragstellung und des Verwendungsnachweises für die Reedereien sowie Möglichkeiten zur Beschleunigung der Antragsbearbeitung und des Abschlusses des Verwendungsnachweises, wie bereits erwähnt möglichst unter umfassender Nutzung der Möglichkeiten der Digitalisierung. Der Umfang der Fördermaßnahmen selbst wird dagegen überwiegend als angemessen bzw. ausreichend erachtet.

Im Rahmen der Stakeholder-Befragungen wurde auch der Wunsch geäußert, dass von Seiten der Reedereien stärkere Bemühungen zur Ausbildung und Beschäftigung einheimischer Seeleute erfolgen sollten. Einige Stakeholder zeigten sich diesbezüglich unzufrieden, da sich nach ihrer Einschätzung noch zu viele Reedereien in diesem Bereich nicht oder nur unzureichend engagieren.

Abbildung 31: Bewertung einzelner Aspekte der Antragsstellung und -bearbeitung

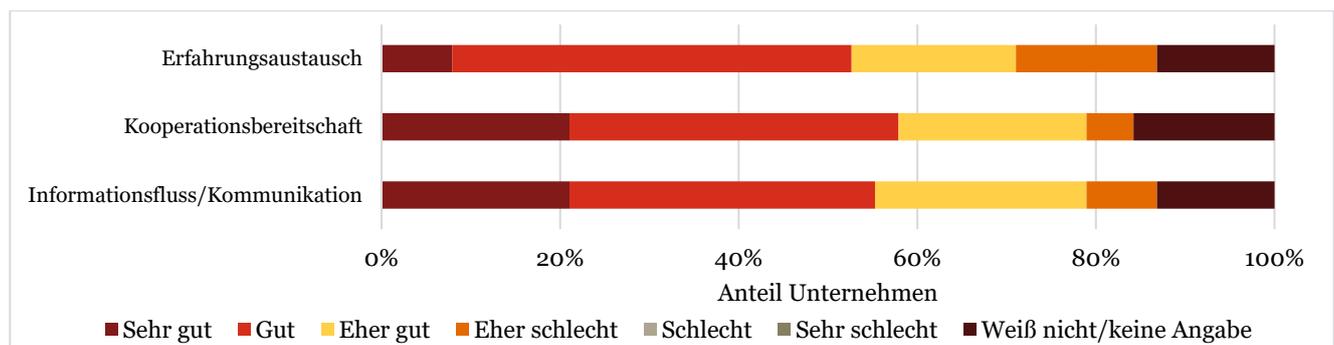


Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=37, 28, 36

A.6 Bewertung der Ausbildung am maritimen Standort Deutschland und der Ausstattung der Ausbildungsstellen

Eine qualitativ hochwertige Ausbildung erfordert die erfolgreiche Zusammenarbeit verschiedener AktEuroe – Auszubildender, Ausbilder, ausbildende Reederei sowie Fachschulen und Hochschulen – und eine geeignete Ausstattung der Ausbildungsstellen (Ausbildungsschiff, Fachschulen und Hochschulen). Im Rahmen der Online-Befragung bewerteten die befragten Reedereien die Bereiche Erfahrungsaustausch, Kooperationsbereitschaft und Informationsfluss/Kommunikation vorwiegend als (sehr) gut. Lediglich beim Erfahrungsaustausch mit Berufsschulen, Fachschulen, Fachhochschulen und Universitäten wird Verbesserungsbedarf gesehen (vgl. Abbildung 32).

Abbildung 32: Bewertung der Zusammenarbeit mit Berufsschulen, Fachschulen, Fachhochschulen und Universitäten im Rahmen der Ausbildung



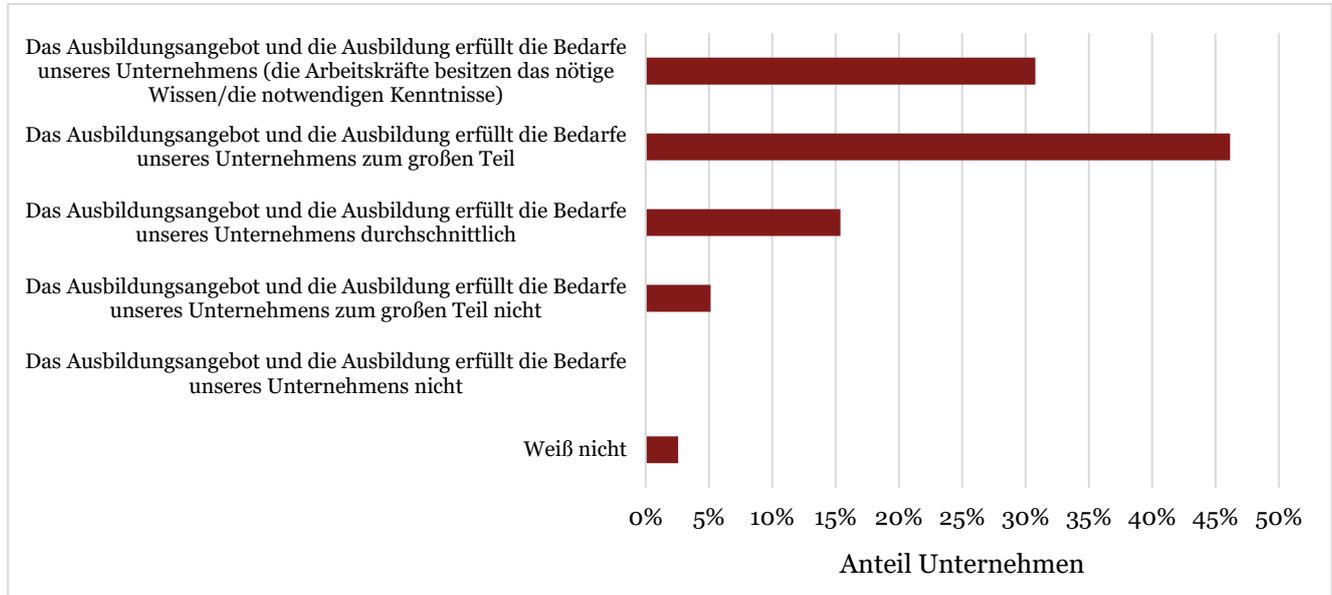
Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=38

Vertreter der Ausbildungsstellen am maritimen Standort bewerten die Zusammenarbeit und den Austausch untereinander, mit den ausbildenden Reedereien und mit anderen AktEuroen, insbesondere der BBS, ebenfalls positiv. Besonders hervorgehoben wird das Engagement von Reedereien, welche spezifisches Personal nur für die Betreuung der Auszubildenden und die Organisation der Ausbildung beschäftigen, da diese auch aktiv auf die Ausbildungsstellen zugehen und sich mit diesen austauschen. Auf diese Weise können, aus Sicht der Ausbildungsstellen, gemeinsam konstruktive Lösungen für aktuelle Herausforderungen der Ausbildung und der Reedereien (bspw. Ausbildung von Flüchtlingen) gefunden werden.

Um eine qualitativ hochwertige Ausbildung sicher zu stellen, nutzen die Ausbildungsstellen die Erkenntnisse aus den Rückmeldungen der Auszubildenden und Reedereien sowie aus ihren Erfahrungen, wie etwa Durchfallquoten der Auszubildenden in spezifischen Bereichen, und passen, soweit (finanziell) möglich, ihr Ausbildungsangebot und die dafür benötigte Ausstattung (bspw. für die Durchführung von Werkstattunterricht) zielgerichtet an. Hierdurch versuchen sie, Unterschiede in der betrieblichen Ausbildung an Bord der Schiffe, u.a. aufgrund einer unterschiedlichen Ausstattung der Schiffe und unterschiedlicher Herangehensweisen von Ausbildern an Bord der Schiffe, auszugleichen, und die Ausbildungsinhalte an aktuelle Herausforderungen anzupassen. Die Befragung der Reedereien zeigt, dass das Vorgehen der Ausbildungsstellen erfolgreich ist: Das *Ausbildungsangebot und die Ausbildung* der Berufsschulen, Fachschulen, Fachhochschulen und Universitäten am Standort Deutschland *erfüllt* für mehr als 75% der Unternehmen *die Bedarfe* des Unternehmens (notwendigen Kenntnisse / nötiges Wissen der Arbeitskräfte) ganz oder zum großen Teil (vgl. Abbildung 33). Kein Unternehmen gab an, dass die Bedarfe des Unternehmens durch die Ausbildung nicht erfüllt werden. Im Rahmen der Stakeholder-Interviews wurde von einzelnen Stakeholdern der Wunsch

ausgesprochen, noch genauere Informationen über die Bedarfe der Reedereien zu erhalten, insbesondere mit Blick auf wichtige Trends (u.a. geringere Schiffsbesatzung, steigende Digitalisierung), um auch zukünftig das Ausbildungsangebot passgenau ausgestalten zu können.

Abbildung 33: Bewertung des Ausbildungsangebots und der Ausbildung von Berufsschulen, Fachschulen, Fachhochschulen und Universitäten am Standort Deutschland

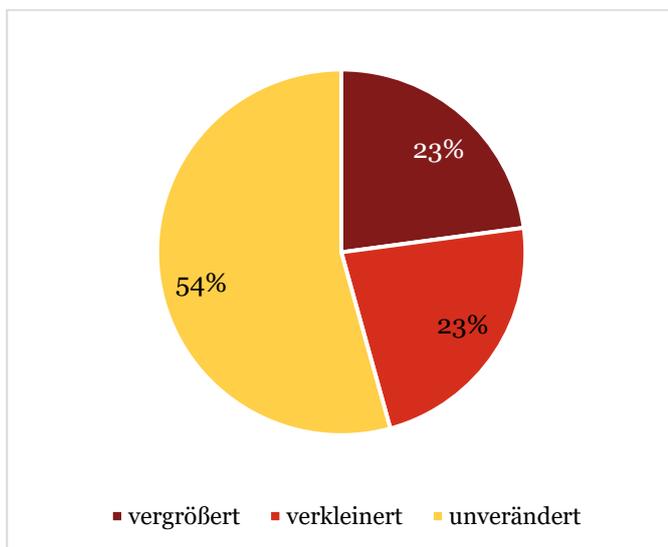


Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=39

A.7 Entwicklung der Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker sowie Gründe für die Entwicklung

Ein besonderer Augenmerk liegt auf der *Entwicklung der Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker* an Bord von Schiffen unter deutscher Flagge seit 2016, da diese Gruppe direkt von der Anpassung der Schiffsbesetzungsverordnung betroffen ist: Die Anpassung der Schiffsbesetzungsverordnung zielt darauf ab, das Führen der deutschen Flagge für Reedereien zu vereinfachen und deren Kosten zu reduzieren, indem die Vorgaben für die Schiffsbesetzung hinsichtlich der Nationalitätenvorgaben für Offiziere reduziert worden sind. Gleichzeitig ist die Verpflichtung zur Beschäftigung (bzw. Ausbildung) von Schiffsmechanikern auf Schiffen unter deutscher Flagge entfallen. Dies könnte ggf. negative Auswirkungen für die Beschäftigungssituation von Schiffsmechanikern sowie die Ausbildung zum Schiffsmechaniker haben. Aus diesem Grund haben das BMVI und der VDR vereinbart, dass der Wegfall der verpflichtenden Besetzung eines Schiffes unter deutscher Flagge mit einem Schiffsmechaniker kein Anlass für die Mitgliedsunternehmen des VDR ist, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens einer geänderten Schiffsbesetzungsverordnung bestehenden ungekündigten, unbefristeten Arbeitsverhältnisse von Schiffsmechanikern in Frage zu stellen; diese sollen grundsätzlich weiter beschäftigt werden (vgl. Kapitel 2.2). Nach den Erkenntnissen der Befragung scheint dies auch (jedenfalls ganz überwiegend) tatsächlich der Fall zu sein: Angabegemäß veränderten 54% der Reedereien die Anzahl ihrer Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker seit 2016 nicht (vgl. Abbildung 34). Jeweils 23% gaben an, die Anzahl vergrößert bzw. verkleinert zu haben. Insgesamt deutet dies darauf hin, dass sich die Perspektiven für Schiffsmechaniker und Auszubildende zum Schiffsmechaniker nicht deutlich verändert haben.⁹⁹

Abbildung 34: Angegebene Veränderung der Anzahl an Schiffsmechanikern und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker an Bord von Schiffen unter deutscher Flagge seit 2016



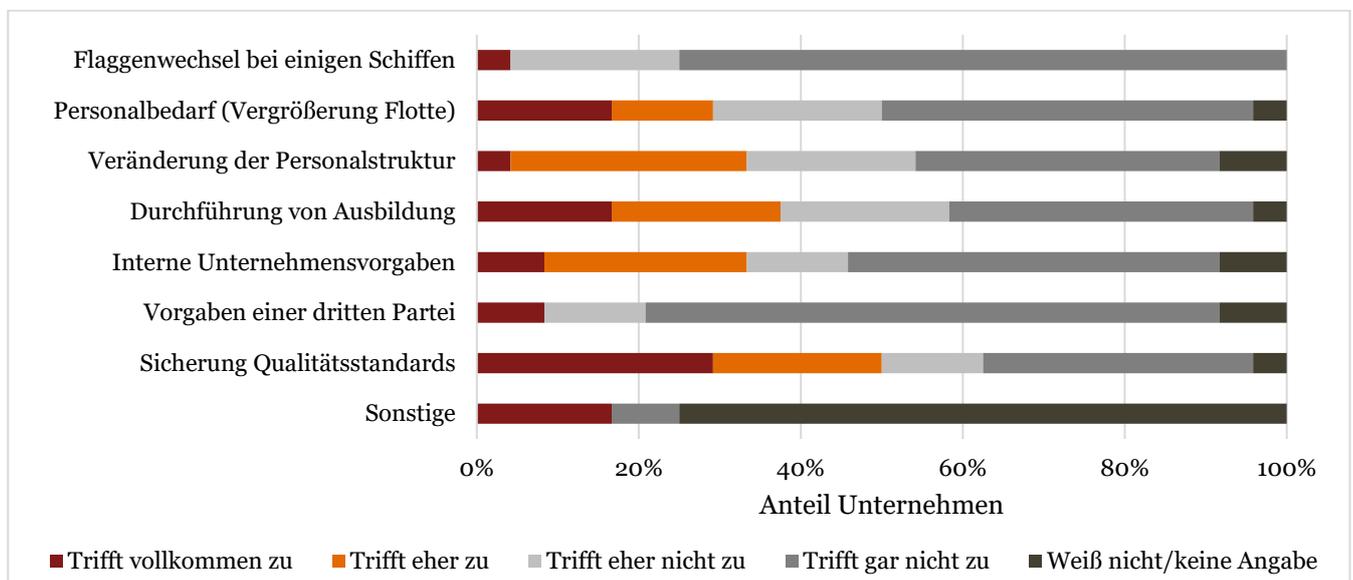
Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=37

⁹⁹ Eine quantitative Abschätzung der Wirkungen ist jedoch auf Basis der qualitativen Einschätzung der Reedereien nicht verlässlich möglich.

Diese Einschätzung wurde auch von verschiedenen Stakeholdern im Rahmen der Interviews geteilt. Es wurde gleichzeitig darauf hingewiesen, dass sich die Nachfrage nach Schiffsmechanikern bei einzelnen Schiffstypen nach Veränderung der Schiffsbesetzungsverordnung unterschiedlich entwickelt habe: Während eine Verringerung der beschäftigten Schiffsmechaniker insbesondere in der internationalen Fahrt durch einzelne Stakeholder beobachtet wurde, hätten Schiffsmechaniker im Küstenbereich, dem Kurzstreckenseeverkehr bzw. auf Forschungsschiffen neue Beschäftigungsmöglichkeiten gefunden.

Für angegebene Veränderungen bei der Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker ist eine Vergrößerung der Flotte und der dadurch bedingte zusätzliche Personalbedarf ein wichtiger Grund (vgl. Abbildung 35). Die größte Bedeutung für die Reedereien, die die Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker erhöht bzw. konstant gehalten haben, spielt jedoch die Sicherung des Qualitätsstandards. Dies deutet darauf hin, dass diese Reedereien ggf. auch höhere Personalkosten für die Verfügbarkeit eines Schiffsmechanikers an Bord ihrer Schiffe akzeptieren. Die hohe Qualität der in Deutschland ausgebildeten Schiffsmechaniker wurde auch im Rahmen der Stakeholder-Interviews ausdrücklich hervorgehoben.

Abbildung 35: Gründe für angegebene Veränderungen bei der Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker – Antworten der Reedereien, die angaben, die Anzahl der Schiffsmechaniker und Auszubildenden zum Schiffsmechaniker vergrößert oder nicht verändert zu haben



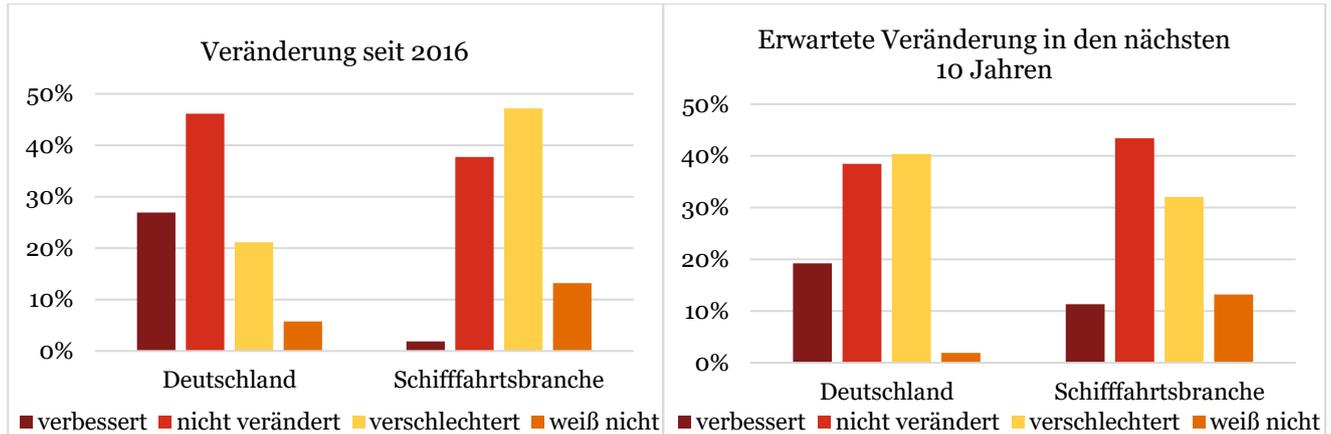
Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=24

A.8 Einschätzung der teilnehmenden Reedereien zur Lage der Schifffahrtsbranche

Die in Kapitel 2.1.1 dargestellten Entwicklungen bei der deutschen Handelsflotte sind ein deutliches Indiz für die angespannte Lage der deutschen Schifffahrtsbranche. Die befragten Reedereien teilen diese Einschätzung¹⁰⁰: Gefragt nach ihrer *Einschätzung der aktuellen konjunkturellen Lage* bewerten 38% der an der Online-Befragung beteiligten Unternehmen die aktuelle wirtschaftliche Lage in Deutschland insgesamt als gut, für die Schifffahrtsbranche sind es dagegen nur 9% der Unternehmen. Stattdessen schätzt mehr als die Hälfte (58%) der Befragten die konjunkturelle Lage in der Branche als schlecht ein, für die allgemeine Lage in Deutschland tun dies nur 6%.

Auch hinsichtlich der Bewertung der *Entwicklung der (konjunkturellen) Situation seit 2016* und der *zukünftigen Entwicklung* in der Schifffahrtsbranche und in Deutschland insgesamt variieren die Rückmeldungen bzw. Einschätzungen: Für beide Zeiträume wird die Situation in Deutschland insgesamt deutlich positiver eingeschätzt als in der Schifffahrtsbranche (vgl. Abbildung 36). Während die Befragungsteilnehmer, verglichen mit der Entwicklung seit 2016, zukünftig eine Verschlechterung der Situation in Deutschland insgesamt erwarten (40% der befragten Unternehmen erwarten eine Verschlechterung der Lage, zwischen 2016 und heute wurde eine Verschlechterung der Lage von nur 21% gesehen), zeigt sich für die Schifffahrtsbranche ein gegenläufiger Effekt. Mit einer weiteren Verschlechterung der Lage rechnen noch 32% (verglichen mit 47% seit 2016), 11% (verglichen mit 2% seit 2016) der Befragten erwarten eine Verbesserung.

Abbildung 36: Entwicklung der (konjunkturellen) Situation seit 2016 und zukünftige Entwicklung in der Schifffahrtsbranche und in Deutschland insgesamt



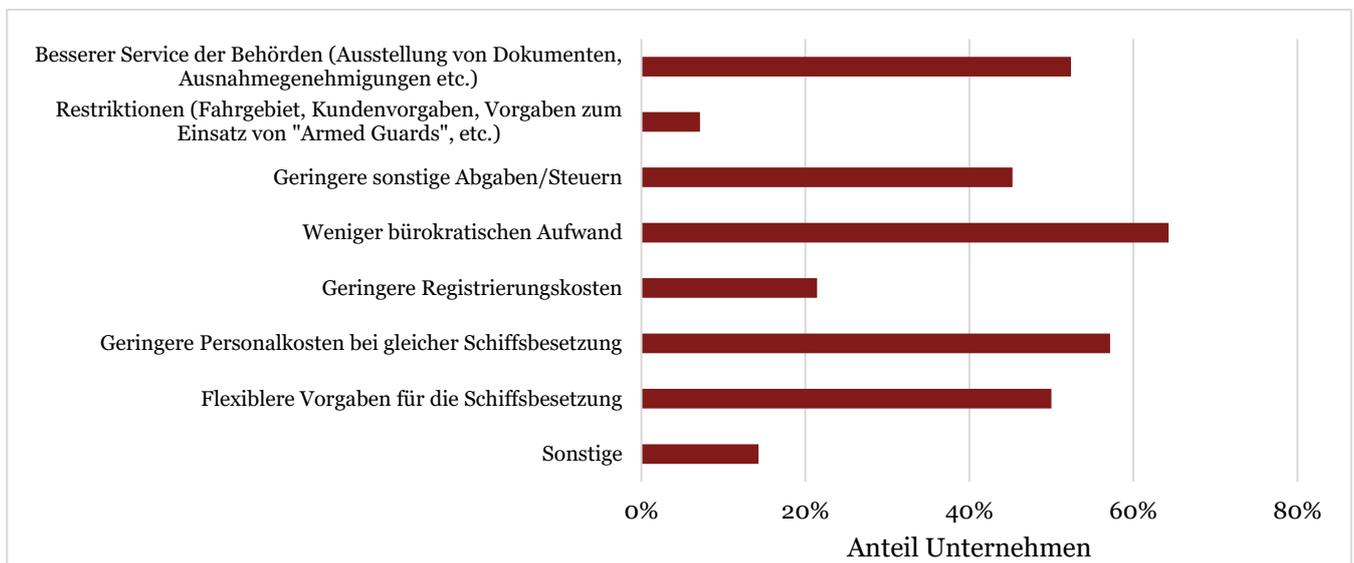
Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=53

¹⁰⁰ Die Befragung wurde Anfang 2019 durchgeführt.

A.9 Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge

Die *Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge* und die Herausforderungen beim Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge zeigen deutliche Parallelen: Während die überdurchschnittlich hohe Bürokratie nach den Aussagen der Reedereien eine Herausforderung für den Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge darstellt, werden von den befragten Reedereien der geringere bürokratische Aufwand (64%, vgl. Abbildung 37), der bessere Service der Behörden (52%) sowie die gute Zusammenarbeit mit dem Flaggenstaat als wesentliche Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge genannt. Auch Kostenersparnisse (u.a. geringere Registrierungskosten, geringere Personalkosten, geringere sonstige Abgaben/Steuern) sind Gründe für die Reedereien, Schiffe unter einer Drittland-Flagge zu betreiben. Dies deutet darauf hin, dass Reedereien im Ausflaggen, zumindest zum Teil, eine Möglichkeit sehen, die Herausforderungen zu lösen, vor die sie sich aufgrund notwendiger Kostenreduzierungen und Effizienzsteigerungen (zunehmend) gestellt sehen, angesichts des harten internationalen Wettbewerbs in der internationalen Seeschifffahrt. Insbesondere durch eine weitere Verbesserung der Administration und Bürokratieabbau im Bereich der deutschen Flagge bzw. Flaggenstaatsverwaltung bietet sich jedoch auch eine Chance für die Sicherung des maritimen Standorts, da die bestehenden Fördermaßnahmen (siehe oben) zumindest überwiegend der Höhe nach als angemessen eingestuft werden.

Abbildung 37: Gründe für den Betrieb von Schiffen unter einer Drittland-Flagge

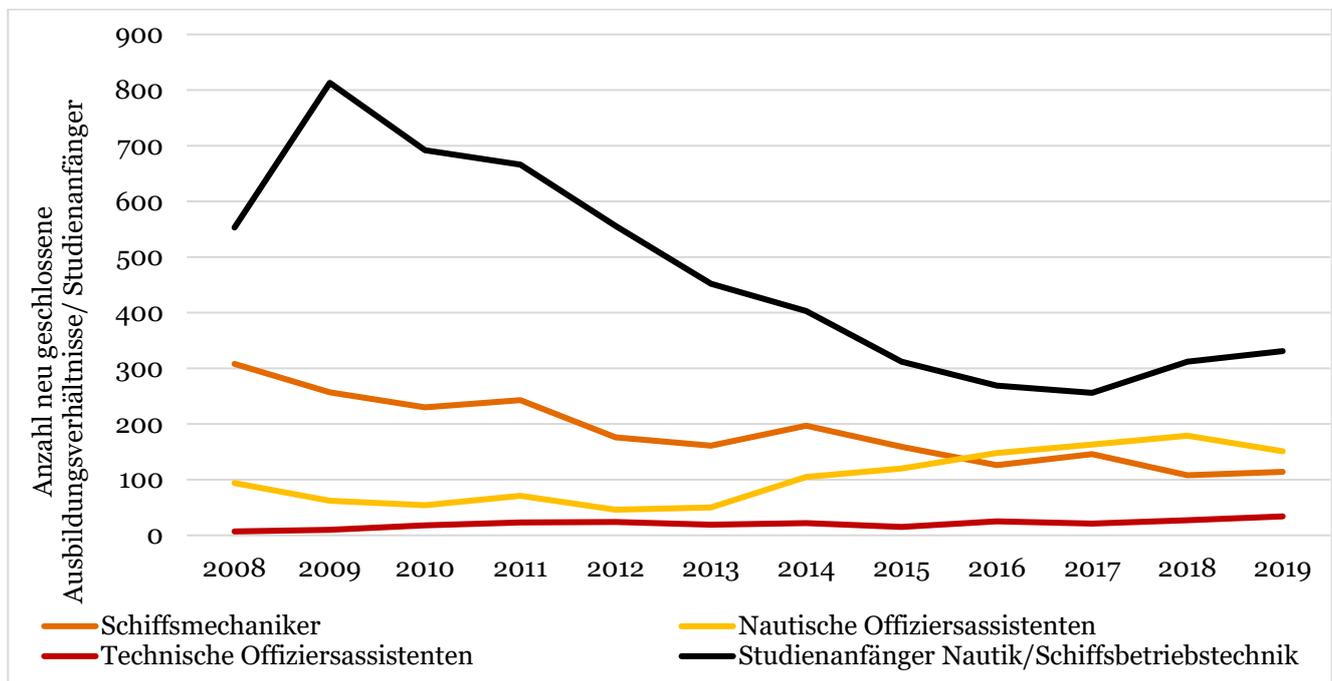


Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=42

A.10 Entwicklung der Nachwuchssituation

Eine Analyse der Entwicklung der Nachwuchssituation im Bereich des Bordpersonals zeigt deutliche Unterschiede: Während die Anzahl der geschlossenen Ausbildungsverhältnisse für Schiffsmechaniker im Zeitverlauf sinkt, steigt die Anzahl der Ausbildungsverhältnisse bzw. Heuerverhältnisse für nautische Offiziersassistenten seit 2013 deutlich an (vgl. Abbildung 38). Auffällig ist die gegenläufige Entwicklung der neuen Ausbildungsverhältnisse von nautischen Offiziersassistenten (steigende Anzahl seit 2013) und der Anzahl der Studienanfänger bei Nautik und Schiffsbetriebstechnik (stark sinkende Anzahl) in den letzten Jahren. Seit dem Jahr 2017 ist allerdings auch bei den Studienanfängern wieder ein leichter Aufwärtstrend zu erkennen. Trotz dieser positiven Hinweise auf eine Unterbrechung des vorherigen Abwärtstrends sind die aktuellen Zahlen, insbesondere bei den Studienanfängern Nautik und Schiffsbetriebstechnik, noch weit von den Zahlen der Vorkrisenjahre entfernt, was angesichts der Flottenentwicklung (deutlich abnehmende Anzahl von in deutschen Schiffsregistern registrierten Seeschiffen) in den letzten Jahren allerdings auch nicht überrascht. Aufgrund des in den Stakeholder-Interviews genannten Trends zur kürzeren Beschäftigung auf Schiffen und einem Wechsel in Berufe an Land z.T. bereits nach drei bis fünf Jahren dürften die aktuellen Ausbildungs- und Studienanfängerzahlen allerdings vermutlich nicht ausreichen, um den Wegfall erfahrener Kollegen langfristig kompensieren zu können.

Abbildung 38: Entwicklung der Nachwuchssituation

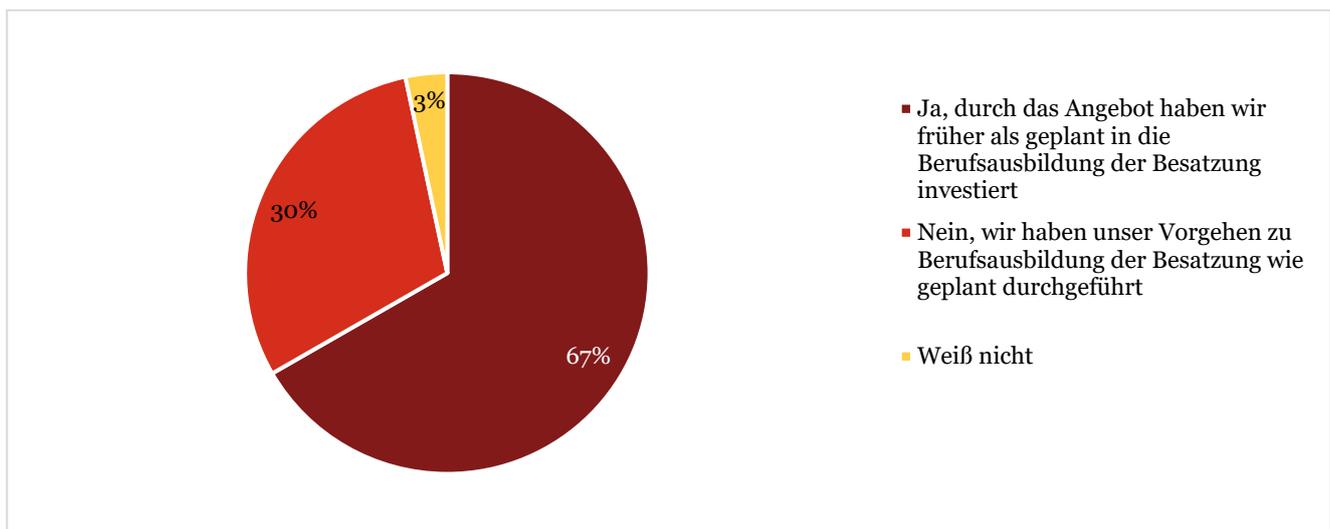


Quelle: BBS, StAK, eigene Darstellung PwC

A.11 Analyse des zeitlichen Vorzieheffekts

Bei der Analyse der Relevanz der verschiedenen Maßnahmen zur Ausbildungsförderung ist darüber hinaus zu berücksichtigen, dass die Reedereien durch die finanziellen Unterstützungsmaßnahmen ggf. früher als geplant in die Berufsausbildung von Besatzungsmitgliedern investieren könnten, da ihr finanzieller Aufwand reduziert wird. Die Reedereien wurden daher auch nach diesem möglichen zeitlichen Vorzieheffekt befragt: Insgesamt gaben hier 67% an, aufgrund der verfügbaren finanziellen Unterstützungsmaßnahmen früher als ursprünglich geplant in die Berufsausbildung von Besatzungsmitgliedern investiert zu haben, für 30% ergab sich keine Veränderung der zeitlichen Planung durch die Fördermaßnahmen (vgl. Abbildung 39).

Abbildung 39: Wirkung der Förderung auf den Zeitpunkt der Ausbildungsdurchführung (Vorzieheffekt)

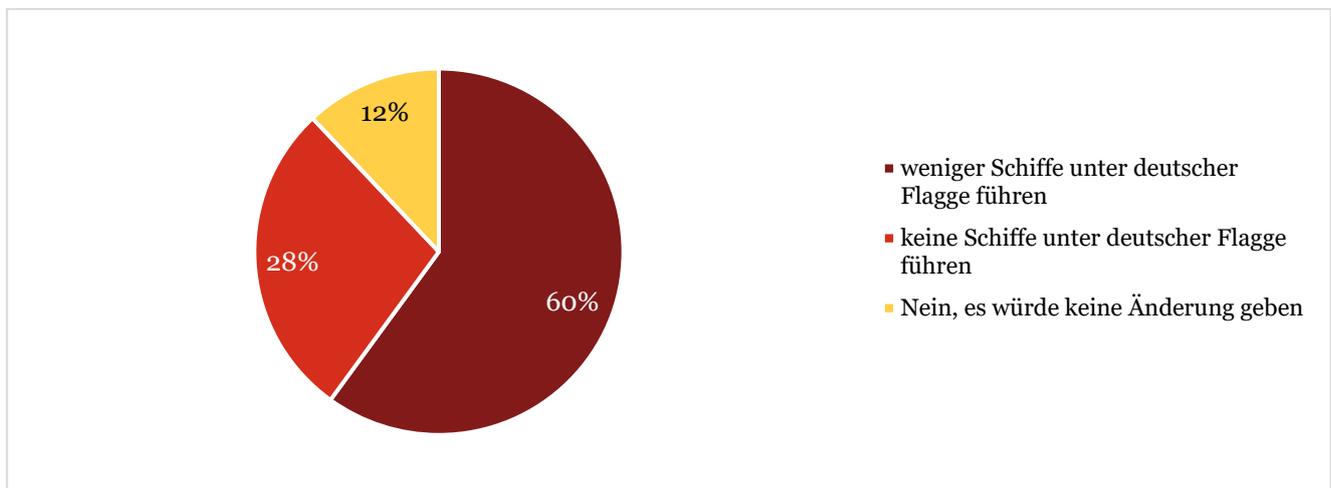


Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=30

A.12 Relevanz der Förderung für die Flaggenwahl

Rund ein Drittel der befragten Reedereien gab an, dass sie ohne die Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit keine Schiffe unter deutscher Flagge führen würden (vgl. Abbildung 40). Weitere 60% erklärten, dass sie ohne die Maßnahmen weniger Schiffe unter deutscher Flagge führen würden. Lediglich für die übrigen 12% der befragten Reedereien kann (nach den Einschätzungen der Reedereien im Rahmen der Befragung) von einem Mitnahmeeffekt hinsichtlich der Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit ausgegangen werden, da angabegemäß ein Wegfall der Maßnahmen zu keiner Auswirkung auf die Flaggenwahl führen würde. Dies macht sehr deutlich, dass die befragten Reedereien das Maßnahmenpaket zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrt und Förderung der Ausbildung und Beschäftigung von einheimischen Seeleuten mit den verschiedenen Maßnahmen als besonders wichtige Voraussetzung für das Führen der deutschen Flagge einschätzen.

Abbildung 40: Auswirkungen auf die Flaggenwahl, wenn Maßnahmen zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit nicht vorhanden wären



Quelle: PwC-Befragung, 2019, n=25

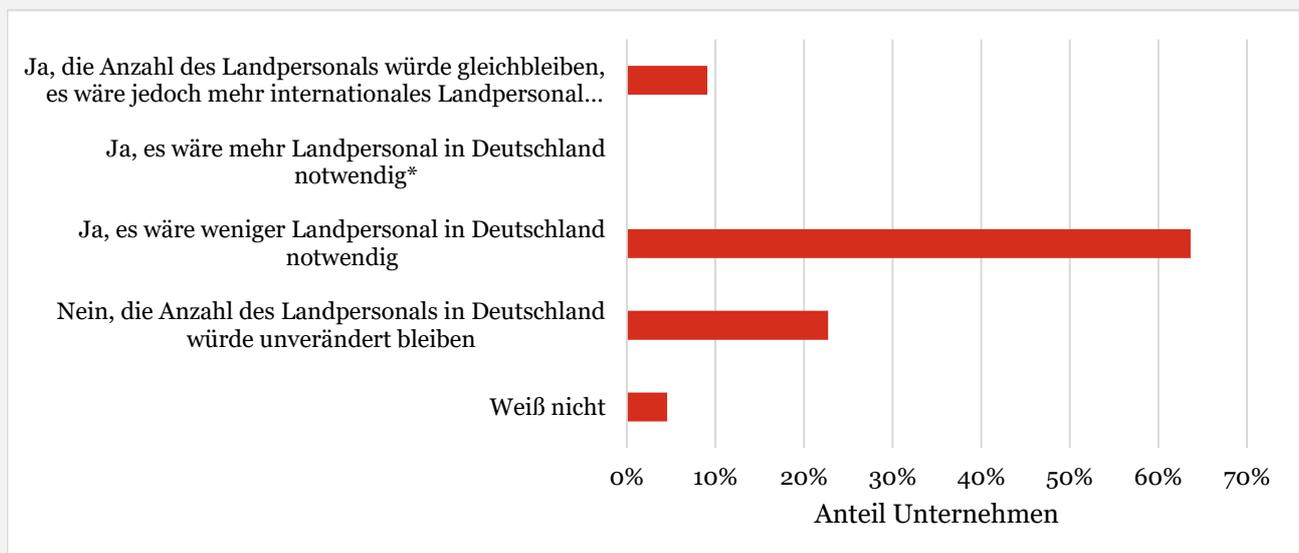
A.13 Exkurs: Mögliche Ausstrahlungswirkungen auf das Landpersonal

Exkurs: Mögliche Ausstrahlungswirkungen auf das Landpersonal

Ein wesentliches Ziel des Maßnahmenpakets zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit ist der langfristige Erhalt von Schifffahrts-Knowhow in Deutschland. Die Maßnahmen sind so ausgestaltet, dass sie direkte Wirkungen auf die Ausbildung und Beschäftigung von steuer- und sozialversicherungspflichtigem Seepersonal am Standort ausüben sollen. Traditionell übernimmt ein (zunehmend immer größerer) Teil des Seepersonals im Laufe des Berufslebens eine Beschäftigung an Land, so dass mittel- bis langfristig auch positive Auswirkungen auf das Knowhow am Standort, bspw. über Übertragungseffekte (Spill-over-Effekte), auf das Landpersonal möglich und wahrscheinlich sind. Aufgrund des langen Zeithorizonts bis zum Entstehen dieser Wirkungen können diese positiven (mittelbaren) Auswirkungen zum aktuellen Zeitpunkt von den Akteuren nur schwer eingeschätzt werden. Um erste, indikative Hinweise auf mögliche Ausstrahlungswirkungen zu erhalten, wurden im Rahmen der Studie Reedereien und Stakeholder auch nach ihrer Einschätzung zu den Auswirkungen der Ausbildungsdurchführung durch die Reedereien und der Fördermaßnahmen des Bundes auf das Landpersonal befragt. Eine ausführliche Analyse der Auswirkungen auf das Landpersonal war nicht Teil der Aufgabenstellung.

Im Rahmen der Online-Befragung der Reedereien gaben 62% der Reedereien an, durch die Ausbildungsdurchführung zukünftig eine Verbesserung der Qualität des Landpersonals zu erwarten, 14% erwarten dadurch auch eine Erhöhung der Mitarbeiteranzahl des Landpersonals. Die Besetzung von Landstellen mit ehemals in der eigenen Flotte beschäftigtem Seepersonal ist dabei aus Sicht einiger Reedereien besonders vorteilhaft. Bei fehlenden Unterstützungsmaßnahmen des Bundes erwarten dagegen rund drei Viertel der befragten Reedereien negative Ausstrahlungswirkungen auf das Landpersonal (eine Verringerung des Landpersonals in Deutschland wäre dann notwendig bzw. eine größere Internationalisierung des Landpersonals notwendig, vgl. Abbildung 41).

Abbildung 41: Einfluss auf das Landpersonal bei fehlender Unterstützung des Bundes



B. Anhang zur Untersuchung der steuerlichen Rahmenbedingungen

B.1 Europarechtlicher Rahmen für staatliche Beihilfen im Seeverkehr

Im Primärrecht der Europäischen Union existieren keine Vorschriften, welche die Besteuerung des Seeverkehrs regeln. Demzufolge können die EU-Mitgliedsstaaten die Besteuerung des Seeverkehrs grundsätzlich auf nationaler Ebene frei regeln, sofern dem nicht EU-Vorschriften entgegenstehen. Da jedoch steuerliche Regelungen, die bestimmte Unternehmen begünstigen, zugleich staatliche Maßnahmen darstellen, unterliegen auch diese nach Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) dem grundsätzlichen Verbot von Beihilfen, weil sie den begünstigten Unternehmen einen Vorteil gegenüber ihren Wettbewerbern verschaffen und so zu einem Subventionswettbewerb zwischen den einzelnen EU-Mitgliedstaaten führen können.

Beihilfen umfassen nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs dabei jegliche staatliche Maßnahmen, die die normalerweise von einem Unternehmen zu tragenden Belastungen vermindern und Subventionen nach Art und Wirkung gleichstehen.¹⁰¹ Folglich sind auch Steuererleichterungen davon erfasst. Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV sehen jedoch Ausnahmen vom grundsätzlichen Beihilfenverbot und Genehmigungsmöglichkeiten durch die hierfür zuständige Europäische Kommission (Kommission) vor.

Nach Art. 107 Abs. 3 AEUV können (sektorale) Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser Wirtschaftszweige als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden. Nach Art. 108 Abs. 3 AEUV bedarf jede beabsichtigte Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen der Genehmigung der Kommission und darf ihre Gewährung erst nach Genehmigung erfolgen. Dabei verfügt die Kommission über ein weites (Genehmigungs-)Ermessen, welches sie nach Maßgabe wirtschaftlicher und sozialer Wertungen ausübt, die auf die Europäische Union als Ganzes zu beziehen sind.¹⁰²

Die Kommission kann in Ausübung ihrer Befugnisse aus den Artikeln 107 und 108 AEUV - wie für den Bereich der staatlichen Beihilfen im Seeverkehr auch geschehen – sog. Leitlinien erlassen, die im Amtsblatt der Europäischen Union veröffentlicht werden. Sie geben Auskunft darüber, in welcher Weise die Kommission bei der Einführung neuer Beihilfen oder der Änderung bzw. Verlängerung bestehender Beihilferegulungen ihr Ermessen nach diesen Artikeln auszuüben gedenkt. Die Kommission bindet sich dadurch selbst, sofern diese Leitlinien Regeln enthalten, die auf den Inhalt der Ermessensbindung hinweisen und nicht gegen den AEUV verstoßen.¹⁰³

¹⁰¹ EuGH Urteil vom 23.2.1961, De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg, Rs. 30/59, S. 43.

¹⁰² Vgl. EuGH Urteil vom 17.9.1980, Philip Morris, Rs. 730/79, Rn. 24 ff; Cremer in: Callies/Ruffert, Art. 107 AEUV, Rn. 48.

¹⁰³ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 239; EuGH Urteil vom 18.6.2002, Deutschland gegen Kommission, Rs. C-242/00, Rn. 27; EuG Urteil vom 5.11.1997, Ducros/Kommission, Rs. T-149/95, Rn. 61; Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, S. 358, Rn. 58.

Solche Leitlinien sind keine Rechtsnormen, sondern geben die Grundsätze der Ermessensausübung der Kommission wieder.¹⁰⁴ Die Kommission ist zwar durch veröffentlichte Leitlinien bei der Ausübung ihres Ermessens gebunden.¹⁰⁵ Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichts kann jedoch der Kommission, wenn sie eine individuelle Beihilfe anhand solcher, von ihr zuvor erlassener Leitlinien bEuroteilt, weder eine Überschreitung noch eine Nichtausübung ihres Ermessens vorgeworfen werden, denn sie behält ihre Befugnis, diese Leitlinien aufzuheben oder zu ändern, wenn es die Umstände gebieten.¹⁰⁶

Die Leitlinien bieten gleichwohl eine gewisse Rechtssicherheit und Vorhersehbarkeit¹⁰⁷ und einen Anhaltspunkt, um bEuroteilen zu können, wie die Kommission im Einzelfall entscheiden würde.¹⁰⁸ Mit den veröffentlichten „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr“ hat die Kommission die Kriterien festgelegt, nach denen sie grundsätzlich die staatlichen Beihilfen für den Seeverkehr gemäß den Gemeinschaftsvorschriften und -verfahren und aufgrund des Art. 107 Abs. 3c AEUV oder Art. 106 Abs. 2 AEUV genehmigt.¹⁰⁹

Die Leitlinien der Kommission für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (vgl. hierzu B.2.) sowie die teilweise doch erheblich über den Wortlaut der aktuellen Beihilfeleitlinien hinausgehende Genehmigungspraxis der Kommission hinsichtlich zulässiger staatlicher Beihilfen im Seeverkehr, etwa aufgrund einer analogen Anwendung der Leitlinien bzw. durch die direkte Anwendung von Art. 107 Abs. 3c AEUV (vgl. B. 3.), stellen damit unter dem Gesichtspunkt des Gleichbehandlungsgebots im Rahmen des Art. 107 Abs. 3 AEUV den nach europäischem Primärrecht eröffneten möglichen Förderrahmen für die einzelnen Mitgliedstaaten dar, wobei die Höchstgrenze primärrechtlich gemäß Art. 107 Abs. 3 AEUV die Gewährung von Beihilfen zur Förderung der Entwicklung gewisser (kompletter) Wirtschaftszweige darstellt.

Die derzeitigen staatlichen Beihilfen im Seeverkehr, die seitens der Bundesrepublik Deutschland gewährt werden, können daher im Rahmen der nach den aktuellen Beihilfeleitlinien für den Seeverkehr zulässigen Beihilfen (siehe unter B.2) sowie unter Berücksichtigung der Genehmigungspraxis der Kommission (siehe unter B.3) zu teils erst kürzlich erfolgten Anpassungen von zu notifizierenden nationalen Beihilfemaßnahmen im Seeverkehr (wie u.a. den Tonnagesteuerregelungen in benachbarten EU-Mitgliedstaaten) zukünftig ggf. angepasst und ausgeweitet werden.

Eine konsequente Anpassung der deutschen Beihilfemaßnahmen im Seeverkehr an das Europarechtlich zulässige Förderniveau, das von anderen EU-Mitgliedstaaten bzw. EU-Schiffahrtsstandorten teils bereits konsequent ausgeschöpft wird, kann die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Tonnagesteuerregelungen und sonstiger steuerlicher Maßnahmen für den Bereich des Seeverkehrs erheblich verbessern. Vor dem Hintergrund des scharfen Wettbewerbs mit Drittstaaten,

¹⁰⁴ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 239 mwN.

¹⁰⁵ EuG Urteil vom 15.6.2005, Corsica Ferries France, Rs. T-349/03, Rn. 139; Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 59.

¹⁰⁶ EuG Urteil vom 15.6.2005, Corsica Ferries France, Rs. T-349/03, Rn. 140.

¹⁰⁷ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 59.

¹⁰⁸ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 59.

¹⁰⁹ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 240; Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5 (aktuellste Fassung).

die nicht an das europäische Beihilferecht gebunden sind und daher z.T. noch deutlich attraktivere Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt bieten können, aber auch angesichts der in wichtigen EU-/EWR-Mitgliedstaaten in den letzten Jahren bereits erfolgten Anpassungen und Ausweitungen der Beihilfemaßnahmen für ihre Seeverkehrswirtschaft erscheint dies zumindest teilweise als durchaus notwendig.

B.2 Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr

Die Europäische Kommission verabschiedete angesichts der bestehenden Unterschiede zwischen den von den EU-Mitgliedstaaten im Hinblick auf einen immer stärker werdenden internationalen Wettbewerb mit außereuropäischen Standorten und unter Drittlandsflaggen fahrenden Schiffen eingeführten Beihilfesystemen erstmals im Jahre 1989 Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, um eine gewisse Konvergenz zwischen den Maßnahmen der Mitgliedstaaten zu erreichen.¹¹⁰ Dieses Vorgehen bzw. die damaligen Leitlinien erwiesen sich allerdings als unwirksam. Angesichts eines sich fortsetzenden Niedergangs der Flotten der Gemeinschaft wurden im Jahre 1997 von der Kommission neue Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr verabschiedet,¹¹¹ die insbesondere erstmals auch die Möglichkeit der Einführung von Tonnagesteuerregimen vorsahen.

Nachdem die Möglichkeit der Gewinnermittlung durch Tonnage bereits seit 1957 in Griechenland bestand, wurden Tonnagesteuerregime auch in Zypern (1963) und Malta (1973) zu einem frühen Zeitpunkt eingeführt, wobei diese Länder zum Zeitpunkt der Einführung ihrer Tonnagesteuersysteme noch nicht EU-Mitgliedstaaten waren. In den Niederlanden (1996)¹¹², Norwegen (1996)¹¹³, Deutschland (1998)¹¹⁴, dem Vereinigten Königreich (2000)¹¹⁵, Finnland (2000)¹¹⁶, Spanien (2001)¹¹⁷, Dänemark (2002)¹¹⁸, Irland (2002)¹¹⁹, Belgien (2002)¹²⁰, Frankreich (2002)¹²¹, und Lettland (2002)¹²² wurden Tonnagesteuerregime dann auf Basis der Regelungen eingeführt, die sich in den EU-Beihilfeleitlinien von 1997 finden.

Eine erneute Überprüfung der Leitlinien führte im Jahre 2004 zur Verabschiedung neuer – die Leitlinien von 1997 ersetzenden – Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, welche die Kriterien festlegen, nach denen die Kommission staatliche Beihilfen für den Seeverkehr genehmigt.¹²³ In der

¹¹⁰ Vgl. Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 3.

¹¹¹ Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr 97/C 205/05, ABl. C 205 vom 5.7.1997, S. 5.

¹¹² Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfe vom 20.3.1996, N 738/1995.

¹¹³ EFTA Surveillance Authority Entscheidung Nummer 164/98/COL sowie zuletzt 214/17/COL Das norwegische Spezialsteuersystem für Schifffahrt 2018-2027.

¹¹⁴ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe vom 25.11.1998, N 396/1998.

¹¹⁵ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe vom 2.8.2000, N 790/1999.

¹¹⁶ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe Finnland N 195/2002.

¹¹⁷ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe Spanien N 736/2001.

¹¹⁸ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe Dänemark N 563/2001.

¹¹⁹ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe Irland N 504/2002 vom 11.12.2002.

¹²⁰ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe SA.41330 Belgien Verlängerung Tonnagesteuerregime.

¹²¹ Europäische Kommission Staatliche Beihilfe N 737/2002 Frankreich Einführung Tonnagesteuerregime, SA.14551 (2013/C)(ex 2012/MC), Entscheidung Europäische Kommission vom 4.02.2015 SA.14551 (2013/C) Modifikation Tonnagesteuer.

¹²² Lettland verfügt seit 2002 über Tonnagesteuerregelungen, die im Zeitpunkt des EU-Beitritts 2004 bereits in Kraft waren (vgl. Existing aid measures in the transport sector in Latvia effective by 1 May 2007 https://www.fm.gov.lv/en/s/state_aid/).

¹²³ Die in der Fachliteratur aufgeworfene Frage, ob eine Kassation der Beihilferegelungen durch den EuGH denkbar ist, ist negativ zu beantworten. In seinem Urteil vom 9.7.2009 C-319/07 P hat der EuGH zu Art. 87 Abs. 3c, Art. 88 Abs. 3 und 3 EG ausgeführt, dass der Gemeinschaftsrichter die durch staatliche Maßnahmen entstandenen Fragen im Licht der Leitlinien der Gemeinschaft zu prüfen hat – denn diese enthalten die rechtlichen Voraussetzungen für die Beurteilung der Vereinbarkeit der streitigen staatlichen Beihilfe. Damit dürfte aber Art. 87 Abs. 3c EG als wirksame Rechtsgrundlage für die Leitlinien für Beihilfen im Seeverkehr geklärt sein; anders noch Runtemund, Die Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt gemäß § 5a EStG, 2006, S. 148, wonach die Ausnahmeregelung des Art. 87 Abs. 3 c EGV nicht einschlägig sei,

Folgezeit wurden Tonnagesteuersysteme ebenfalls in Italien (2005),¹²⁴ Bulgarien (2005),¹²⁵ Polen (2007),¹²⁶ Litauen (2007),¹²⁷ Slowenien (2008)¹²⁸, Kroatien (2011)¹²⁹, Schweden (2017)¹³⁰ und Portugal (2018)¹³¹ eingeführt. In Estland treten Tonnagesteuerregelungen am 1. Juli 2020 in Kraft.¹³² Gegenwärtig haben damit 23 von 27 EU-Mitgliedstaaten mit Seeanbindung sowie Norwegen (1996) als EWR-Mitgliedstaat Tonnagesteuersysteme eingeführt, die jedoch z.T. unterschiedlich ausgestaltet sind.¹³³

Gemäß den Leitlinien aus dem Jahr 2004 (bzw. auch der Vorgängerfassung aus dem Jahr 1997) wird die Kommission die Marktbedingungen für die Schifffahrt regelmäßig genau überwachen und die Leitlinien innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren dahingehend überprüfen, ob die Notwendigkeit staatlicher Beihilfen fortbesteht.¹³⁴ Eine 2012 durchgeführte Konsultation der Kommission zur Überprüfung und ggf. möglichen Änderung der Seeverkehrsleitlinien führte zu dem Ergebnis, dass eine Überarbeitung der Leitlinien aus dem Jahr 2004 von der Kommission nicht für notwendig erachtet wurde, mit der Folge, dass diese bis auf Weiteres fortgelten.¹³⁵

Die aktuellen Leitlinien gelten für Beihilfen, die von den Mitgliedstaaten oder aus staatlichen Mitteln zur Förderung des Seeverkehrs gewährt werden¹³⁶ und ermöglichen den Mitgliedstaaten, verschiedene steuerliche und soziale Maßnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit einzuführen bzw. zu gewähren, darunter die Tonnagesteuer.¹³⁷

da es sich bei den Beihilfen für den Seeverkehr nicht um solche zur Entwicklung eines Wirtschaftszweigs handle und eine langfristige Abkopplung von den Beihilfen nicht in Sicht sei; die anderslautenden Kommissions-Leitlinien verstießen gegen den EGK, der als Primärrecht den Leitlinien vorgehe; der richtige Weg wäre eine europäische Beihilfe gewesen.

¹²⁴ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe N114/2004 – Italien Einführung Tonnagesteuer, SA.38085 (2013/N) Verlängerung Tonnagesteuerregime.

¹²⁵ Laut dem Beitrittsvertrag von Bulgarien (21.06.2005)(OJ L 157/268) gelten alle vor Beitritt bestehenden Beihilfen im Verkehrssektor als bestehende Beihilfen, vgl. Anhang V, Kapitel 2, S. 94.

¹²⁶ Entscheidung Europäische Kommission vom 18.12.2009 Staatliche Beihilfe C34/07 (ex N 93/2006) Einführung Tonnagesteuer.

¹²⁷ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe N330/2005 – Litauen Tonnagesteuer, SA.45764 (2016/N) Verlängerung und Modifikation der Tonnagesteuer.

¹²⁸ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe St325/2007 – Slowenien Tonnagesteuer, N188/2010 Entscheidung Kommission vom 29.10.2010 C (2010) 7645 Corrigendum Budgetmodifikation Tonnagesteuer, SA.48949 (2018/N-2) Verlängerung der Tonnagesteuer.

¹²⁹ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe SA.37912 (2013/N) – Kroatien – Einführung Tonnagesteuerregime, SA.55577 (2019/NN) – Kroatien – Erweiterung des Tonnagesteuerregimes.

¹³⁰ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe SA.43642 (2015/N) – Schweden – Tonnagesteuerregime.

¹³¹ Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe SA.4829 (2018/N) – Portugal Tonnagesteuer- und Seefahrerregime.

¹³² Europäische Kommission, Staatliche Beihilfe SA.53469 (2019/N) – Estland Staatliche Beihilfe zugunsten des maritimen Transports.

¹³³ Elschner, Tonnagebesteuerung in: FiFo Köln / Copenhagen Economics / ZEW, Evaluierung von Steuervergünstigungen, Band 3 Evaluierungsberichte, 2009, S. 490.

¹³⁴ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 11.

¹³⁵ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 1, 22.

¹³⁶ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 60.

¹³⁷ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 60.

Die Leitlinien gelten für Tätigkeiten im Bereich des „Seeverkehrs“, d.h. für die „Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg“¹³⁸, teilweise aber auch für die Schleppschiffahrt¹³⁹ und Baggerarbeiten.¹⁴⁰

Die Leitlinien stellen klar, welche mitgliedstaatlichen Beihilferegulungen eingeführt werden können, um die gemeinschaftlichen Seeverkehrsinteressen zu fördern, mit dem Ziel

- einen sichereren, effizienteren, zuverlässigeren und umweltfreundlicheren Seeverkehr sicherzustellen,
- die Eintragung in die Register der Mitgliedstaaten oder die Rückführung unter deren Flagge zu fördern,
- einen Beitrag zur Konsolidierung des in den Mitgliedstaaten bestehenden maritimen Sektors zu leisten und dabei weiterhin für eine insgesamt wettbewerbsfähige Flotte auf den Weltmärkten zu sorgen,
- das maritime Knowhow zu erhalten und zu verbessern sowie die Beschäftigung europäischer Seeleute zu schützen und zu fördern und
- einen Beitrag zur Förderung neuer Dienstleistungen im Bereich des Kurzstreckenseeverkehrs zu leisten.¹⁴¹

Staatliche Beihilfen können grundsätzlich nur für in den Registern von EU-Mitgliedstaaten eingetragene Schiffe gewährt werden. Als Register kommen die Erstregister der Mitgliedstaaten als auch bestimmte Zweitregister (wie das Deutsche Internationale Seeschiffregister) in Betracht. Ausnahmsweise können Steuererleichterungen auch Reedern gewährt werden, die Schiffe teilweise unter Drittlandsflaggen betreiben, wenn die strategische und wirtschaftliche Verwaltung der Schiffe in der EU erfolgt und zu deren Wirtschaft und Beschäftigungslage erheblich positiv beiträgt.¹⁴²

¹³⁸ Die Leitlinien finden keine Anwendung auf Beihilfen für den Schiffbau und Beihilfen für Infrastrukturinvestitionen; Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5.

¹³⁹ Schleppschiffahrt fällt nur dann in den Anwendungsbereich der Leitlinien, wenn mehr als 50% der von einem Schleppschiff im Verlauf eines Jahres tatsächlich ausgeführten Schlepptätigkeiten „Seeverkehr“ darstellen; Wartezeiten können proportional zu tatsächlich unter Seeverkehr ausgeführten Tätigkeiten angerechnet werden; Schleppdienste, die u.a. in Häfen geleistet werden oder die darin bestehen, selbst angetriebenen Schiffen zu helfen, einen Hafen zu erreichen, stellen keinen „Seeverkehr“ dar. Steuererleichterungen für Schleppdienste setzen das Führen der Flagge eines Mitgliedstaats voraus; Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6.

¹⁴⁰ Steuererleichterungen können auf Baggerarbeiten nur angewendet werden, deren Tätigkeit zu mehr als 50% im Jahr „Seeverkehrsleistungen“ im Sinne einer Beförderung von ausgebaggertem oder ausgehobenem Material auf hoher See darstellt und nur in Bezug auf solche Beförderungsleistungen. Steuererleichterungen kommen nur für Baggerschiffe, die in einem Mitgliedstaat registriert sind in Frage; Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6.

¹⁴¹ Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5.

¹⁴² Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5 f.; Müller in: Münchener Kommentar Europäisches und Deutsches Wettbewerbsrecht (MüKoBeihilfenR), 2018, Teil 8. Beurteilung staatlicher Beihilfen in bestimmten Sektoren, Rn. 863.

Flaggenneutrale Beihilfemaßnahmen können ausnahmsweise genehmigt werden, wenn der Gemeinschaftsnutzen klar nachgewiesen ist.¹⁴³

Die Leitlinien erlauben an steuerlichen und sozialen Maßnahmen zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit

- Steuererleichterungen für Reedereien (Leitlinien 3.1),
- Senkung von Arbeitskosten (Leitlinien 3.2),
- Rückführungs-, Investitions-, Regional-, Ausbildungs- und Umstrukturierungsbeihilfen für den Seeverkehr und Seeleute (Leitlinien 4 bis 8).

Für Zwecke dieser Studie zur Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Steuererleichterungen für die Seeschifffahrt im Vergleich mit ausgewählten europäischen Nachbarstaaten werden von den nach den Leitlinien zulässigen Beihilfemaßnahmen nachfolgend nur die Steuererleichterungen für Reedereien (Leitlinien 3.1) sowie die Maßnahmen zur Senkung von Arbeitskosten (Leitlinien 3.2) betrachtet.

Viele Drittlandstaaten haben bedeutende Schiffsregister aufgebaut und bieten neben einer effizienten Infrastruktur auch zum Teil deutlich niedrigere Steuerbelastungen für Reedereien als innerhalb der EU-Mitgliedstaaten. Dies bietet nicht nur Anreize zur Ausflagung von Schiffen, sondern führt dazu, dass auch eine Verlagerung von Unternehmensstandorten in Betracht gezogen wird. Die Schaffung von steuerlichen Rahmenbedingungen innerhalb der EU, die einen faireren Wettbewerb mit Drittlandstaaten gestatten, ist daher nach Auffassung der Kommission die beste Lösung. Der zunehmende Steuerwettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten durch die Ausweitung bestehender Tonnagesteuersysteme, im Rahmen des nach den Leitlinien Zulässigen, darf dabei aber nicht außer Acht gelassen werden.

Die Leitlinien regeln folglich, welche steuerlichen Maßnahmen zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des gemeinschaftlichen und damit auch des deutschen Seeverkehrs durch die EU-Mitgliedstaaten bzw. vorliegend Deutschland getroffen werden können sowie in welchem konkreten Umfang sie zulässig sind.

Nach den Leitlinien sind besondere Steuererleichterungen für den Seeverkehr in Form von

- Tonnagesteuern,
- beschleunigten Abschreibungen von Schiffsinvestitionen und
- dem Recht steuerfreier Rückstellungen von Gewinnen aus dem Verkauf von Schiffen für eine bestimmte Dauer, sofern diese Gewinne in neue Schiffe reinvestiert werden,

grundsätzlich unterstützungswürdig und genehmigungsfähig, da derartige steuerliche Maßnahmen das Steuerklima für Reedereien verbessern sowie hochwertige und für die gemeinschaftliche Wirtschaft bedeutsame Landarbeitsplätze in Europa wie im Bereich des Schiffsmanagements, der Hafendienste, Logistik, Schiffsbau, Reparatur, Wartung, Inspektion und Klassifikation von Schiffen

¹⁴³ Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5.

und in seeverkehrsnahe Branchen (Versicherungs-, Makler- und Finanzierungswesen) schaffen bzw. erhalten.¹⁴⁴

Vor diesem Hintergrund stehen die Leitlinien einer rechtsformunabhängigen¹⁴⁵ Förderung von Steuererleichterungen in Form einer gewinnunabhängigen Tonnagesteuer als staatliche Beihilfe im Seeverkehr, d.h. für die Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg positiv gegenüber. Dies schließt eine mögliche Begünstigung seeschiffahrtsbezogener Nebentätigkeiten wie etwa Schleppschiffahrt¹⁴⁶ und Baggerarbeiten sowie Betrieb von Reparatur- und Instandhaltungsschiffen nach Maßgabe der Seeverkehrsleitlinien mit ein.¹⁴⁷

Neben den Schiffseignern können auch Schiffsmanagementgesellschaften, die den Schiffseignern verschiedene Dienste wie z.B. technische Überwachungen, Auswahl und Ausbildung von Besatzungsmitgliedern, Besatzungsmanagement und den Betrieb von Schiffen erbringen, in Bezug auf jene Schiffe steuerliche Vergünstigungen gewährt werden, für die sie mit dem gesamten technischen¹⁴⁸ und personellen Management¹⁴⁹ (sog. Voll-Management) betraut wurden und namens des Schiffseigners die uneingeschränkte Verantwortung für den Schiffsbetrieb sowie die sich für den Schiffseigner aus dem ISM-Code ergebenden Pflichten und Verantwortlichkeiten übernehmen. Steuererleichterungen in Form von Tonnagesteuer dürfen Schiffsmanagementgesellschaften gewährt werden, wenn deren Besteuerungsgrundlage mindestens 25% der Steuerbemessungsgrundlage beträgt, da diese deutlich kleiner ist als diejenige von Schiffseignern.¹⁵⁰

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 der Gemeinschaftsschifffahrt auf dem Weltmarkt Vorschub.¹⁵¹ Ziel der Unterstützungsmaßnahmen für den maritimen Sektor, der von einem scharfen internationalen Wettbewerb beherrscht ist, soll daher die Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaftsflotte auf dem Weltmarkt sein, weshalb sämtliche Steuererleichterungen grundsätzlich an das Führen einer Gemeinschaftsflagge geknüpft sein sollten. Bevor ausnahmsweise Beihilfen für eine Flotte gewährt oder bestätigt werden, zu der auch

¹⁴⁴ Europäische Kommission, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, Mitteilung C(2004) 43, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6.

¹⁴⁵ Vgl. Müller in: MüKoBeihilfenR, 2018, Teil 8. Beurteilung staatlicher Beihilfen in bestimmten Sektoren, Rn. 850 mwN. Dementsprechend hat die Kommission eine polnische Tonnagesteuerregelung zugunsten natürlicher Personen genehmigt, obwohl die Tonnagesteuerregeln in Ziff. 3.1 (Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6) eigentlich vorsehen, dass eine Tonnagesteuer anstelle der Körperschaftsteuer eingeführt werden kann, der natürliche Personen nicht unterliegen, vgl. Europäische Kommission, Genehmigung staatlicher Beihilfen Polen vom 18.12.2009, ABl. L 90 vom 10.4.2010, S. 15, Rn. 81 ff – Polnische Tonnagesteuer.

¹⁴⁶ Vgl. Europäische Kommission, Mitteilung C(2004) 43, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6.

¹⁴⁷ Vgl. Müller in: MüKoBeihilfenR, 2018, Teil 8. Beurteilung staatlicher Beihilfen in bestimmten Sektoren, Rn. 860.

¹⁴⁸ Das technische Management umfasst die Sicherstellung der Seetauglichkeit des Schiffes, der Erfüllung sämtlicher Sicherheits-, Gefahrenabwehr- und Umweltschutzvorschriften sowie die Wartung und Reparatur.

¹⁴⁹ Das personelle Management betrifft die Regelung aller Angelegenheiten der Besatzung wie etwa Auswahl/Anheuerung, Erstellung von Lohlisten, Überprüfung der Befähigungszeugnisse, Besorgung von Versicherungsschutz, Reiseplanung und Visumsformalitäten und dgl.

¹⁵⁰ Ziff. 7 Schiffsmanagementgesellschaften-Leitfaden; Europäische Kommission, Genehmigung Staatliche Beihilfen, Niederländische Tonnagesteuer für Schiffsmanagementgesellschaften, N 457/2008, Rn. 53; Europäische Kommission, Entscheidung Staatliche Beihilfen Maltesische Tonnagesteuer SA.33829, Rn. 57 ff., wonach rein gewerbliche Schiffsmanagementgesellschaften nicht von einer Tonnagesteuerregelung profitieren sollen.

¹⁵¹ Europäische Kommission, Mitteilung C(2004) 43, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6.

unter einer anderen Flagge fahrende Schiffe gehören, sollten die Mitgliedstaaten gemäß den Leitlinien (2004) dafür sorgen, dass die begünstigten Gesellschaften sich verpflichten, den Anteil der Tonnage, den sie zu diesem Zeitpunkt unter der Flagge eines der Mitgliedstaaten betrieben haben, zu erhöhen oder zumindest auf demselben Stand zu halten. Sollte ein Unternehmen (oder eine Unternehmensgruppe) diesen Verpflichtungen nicht nachkommen, sollte der betreffende Mitgliedstaat keine weiteren Steuererleichterungen für zusätzliche unter Drittlandsflagge fahrende Schiffe des Unternehmens gewähren, außer wenn der auf Gemeinschaftsflaggen entfallende Anteil an der Gesamttonnage, der in dem betreffenden Mitgliedstaat für eine Steuerbegünstigung in Frage kommt, während des im nächsten Absatz genannten Berichtszeitraums im Durchschnitt nicht gesunken ist. Der Mitgliedstaat unterrichtet die Kommission über die Anwendung einer solchen Ausnahmeregelung (Deutschland hat davon Gebrauch gemacht). Diese Anforderung an den Anteil der Gemeinschaftstonnage gilt nicht für Unternehmen, deren Tonnage zu mindestens 60% unter EU-Flagge fährt.¹⁵²

Der Gesamtbetrag der gewährten Beihilfen sollte nach den Leitlinien nicht den Gesamtbetrag der Steuern und Sozialversicherungsbeiträge überschreiten, die von Reedern und Seeleuten erhoben werden.¹⁵³

Im Vergleich zu anderen Fällen staatlicher Beihilfen prüft die Kommission bei der BEuroteilung von Tonnagesteuerregelungen die unterschiedlichen Bedingungen von Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht im Detail,¹⁵⁴ sondern im Wesentlichen anhand der Kriterien in den Seeverkehrsleitlinien. Daneben haben die Genehmigungs-Entscheidungen der Kommission der letzten Jahre und Urteile des Europäischen Gerichtshofs ebenfalls das regulatorische Umfeld hinsichtlich der Besteuerung des See- und Schifffahrtssektors in der EU geprägt.¹⁵⁵

Gemäß den Leitlinien prüft die Kommission angezeigte Tonnagesteuerregelungen grundsätzlich im Wesentlichen anhand der Kriterien

- Begünstigte (Antragsteller),
- begünstigte Schiffe bzw. Schiffstypen,
- begünstigte Tätigkeiten (Haupt- und Nebengeschäfte) sowie
- sonstige Voraussetzungen wie Register- und Flaggenerfordernisse.

Tonnagesteuerregelungen werden nach den Seeverkehrsleitlinien nur genehmigt, wenn sie wenigstens eines der in den Leitlinien aufgeführten eingangs dargestellten Ziele bezwecken.¹⁵⁶

¹⁵² Europäische Kommission, Mitteilung C(2004) 43, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 7.

¹⁵³ Europäische Kommission, Mitteilung C(2004) 43, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6, 11.

¹⁵⁴ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 56.

¹⁵⁵ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 25.

¹⁵⁶ Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 62.

Begünstigte (Antragsteller) für eine Gewinnermittlung nach der Tonnage können nach den Seeverkehrsleitlinien sowohl Schiffseigentümer¹⁵⁷ als auch Schiffsmanagementgesellschaften¹⁵⁸ jeglicher Rechtsform¹⁵⁹ sein, allerdings müssen sie in der Gemeinschaft steuerpflichtig¹⁶⁰ sein. Staatliche Beihilfen können grundsätzlich nur für in den Registern der Mitgliedstaaten eingetragene Schiffe gewährt werden (begünstigte Schiffe). Ausnahmsweise kann die Beihilfe für Schiffe gewährt werden, die in einem im Anhang zur Leitlinie aufgeführten Register eingetragen sind.¹⁶¹

Die Leitlinien gelten ausschließlich für den Seeverkehr (begünstigte Aktivitäten).¹⁶² Daneben kann das Schleppen von Schiffen, Bohrinseln usw. auf See unter diese Definition fallen.¹⁶³ Schleppschiffahrt und Baggerarbeiten sind nach den Seeverkehrsleitlinien nur begünstigt, wenn mehr als 50% der im Verlauf eines Jahres tatsächlich ausgeführten Schlepp- und Baggerarbeiten Seeverkehrsleistungen im Sinne einer Beförderung von Gütern oder Personen darstellen.¹⁶⁴

Nach den Seeverkehrsleitlinien sollten sämtliche Steuererleichterungen grundsätzlich an das Führen einer Gemeinschaftsflagge geknüpft sein.¹⁶⁵ Lediglich ausnahmsweise können Beihilfen für eine Flotte gewährt oder bestätigt werden, zu der auch unter einer anderen Flagge fahrende Schiffe gehören; siehe zu den Einzelheiten diesbezüglich die Ausführungen oben.¹⁶⁶

Neben den vorstehenden Kriterien für die Genehmigungsvoraussetzungen von Tonnagesteuerregelungen hat die Kommission seit der Veröffentlichung der aktuellen Leitlinien 2004

¹⁵⁷ Die Seeverkehrsleitlinien enthalten zwar keine Definition des Begriffs „Schiffseigner“ mit Ausnahme des Verweises auf Schiffahrtsgesellschaften mit Hauptsitz in der Gemeinschaft als Begünstigte in Ziff. 3.1 (Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S.7).

In Ziff. 2 (Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5) verweisen sie jedoch für Tätigkeiten im Bereich des „Seeverkehrs“ auf die Definition in den Verordnungen (EWG) Nr. 4055/86 und (EWG) Nr. 3577/92. Verordnung 3577/92 enthält eine eigentlich nur für diese gültige Definition, die jedoch auch für das vorliegende Verständnis des Begriffes herangezogen werden kann; Werner in: Jessen/Werner, Brussels Commentary on EU Maritime Transport Law, 2016, IV. Commentary on the Community Guidelines on State Aid to Maritime Transport and Regulation 3094/95 on Aid to Shipbuilding, Rn. 66: Schiffseigner sind danach: a) Staatsangehörige eines Mitgliedstaats, die nach den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaats in einem Mitgliedstaat niedergelassen sind und Schiffahrtstätigkeiten ausüben, b) nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Schiffahrtsgesellschaften, deren Hauptsitz sowie Geschäftsleitung sich in einem Mitgliedstaat befindet, oder c) Staatsangehörige eines Mitgliedstaates mit Sitz außerhalb der Gemeinschaft oder Schiffahrtsgesellschaften mit Sitz außerhalb der Gemeinschaft, die von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats kontrolliert werden, wenn ihre Schiffe in einem Mitgliedstaat registriert sind und die Flagge eines Mitgliedstaats nach dessen Rechtsvorschriften führen.

¹⁵⁸ Schiffsmanagementgesellschaften können nur in Bezug auf jene Schiffe Vergünstigungen erhalten, für die sie mit dem gesamten technischen und personellen Management betraut wurden und im Namen des Schiffseigners die uneingeschränkte Verantwortung für den Schiffsbetrieb sowie die sich für den Schiffseigner aus dem ISM-Code ergebenden Pflichten für den Verantwortlichen übernehmen; Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 7.

¹⁵⁹ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5: Unternehmen; Partnerschaften oder Einzelpersonen; Unternehmen schließen alle Rechtsformen ein).

¹⁶⁰ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6: zwar fordert der Wortlaut der Leitlinien, dass die Begünstigten in der Gemeinschaft körperschaftsteuerpflichtig sein müssen, die polnischen Tonnagesteuerregelungen mit Geltung auch für natürliche Personen hat die Kommission jedoch kürzlich genehmigt, Kommission Entscheidung v. 18.12.2009 – C 34/07, C(2009) 10 376 final Rn. 81ff. – Polnische Tonnagesteuer.

¹⁶¹ Dies setzt voraus, dass die Schiffe den internationalen Standards und dem Gemeinschaftsrecht entsprechen, einschließlich der Standards betreffend Zuverlässigkeit, Sicherheit, Umweltleistung und Arbeitsbedingungen an Bord; sie von der Gemeinschaft aus betrieben werden; der Reeder seinen Sitz in der Gemeinschaft hat und der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass das Register direkt zu den Zielen der überarbeiteten Seeverkehrsleitlinien beiträgt; Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5.

¹⁶² Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5.

¹⁶³ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 7.

¹⁶⁴ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 7.

¹⁶⁵ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6.

¹⁶⁶ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6 und 7.

in ihrer Genehmigungspraxis (teilweise infolge einer analogen Anwendung der Seeverkehrsleitlinien bzw. unter direkter Anwendung des Art. 107 Abs. 3 c AEUV) über die vorstehenden Grundsätze und den Wortlaut der Beihilfeleitlinien hinausgehende Genehmigungen erteilt und damit die Anpassung und Ausweitung von Tonnagesteuerregelungen in mehreren EU-Mitgliedstaaten zugelassen, die im nächsten Abschnitt (B.3.) näher untersucht und dargestellt werden.

B.3 Genehmigungspraxis der Kommission zu Beihilfen im Seeverkehr

Die Kommission hat wiederholt entschieden bzw. klar gestellt, dass die Anwendung von Tonnagesteuerregelungen auf andere Schiffe und Aktivitäten, die nicht oder nur teilweise unter die Definition von Seeverkehr fallen, auf Basis des Art. 107 Abs. 3 c AEUV akzeptiert werden kann, etwa aufgrund einer analogen Anwendung der in Abschnitt 3.1 der Seeverkehrsleitlinien niedergelegten Grundsätze.¹⁶⁷ Unter Seeverkehr versteht die Kommission dabei gemäß Ziffer 2 letzter Absatz entsprechend den Definitionen desselben in den Verordnungen (EEC) Nr. 4055/86 und (EEC) Nr. 3577/92 den „Transport von Gütern und Personen auf dem Seeweg zwischen Häfen und zwischen Häfen und Offshore-Installationen.“¹⁶⁸

Begünstigte

Im Hinblick auf den Kreis der Begünstigten hat die Kommission eine polnische Tonnagesteuerregelung zugunsten natürlicher Personen genehmigt, obwohl die Ausführungen in Ziff. 3.1 Seeverkehrsleitlinien eigentlich vorsehen, dass eine Tonnagesteuer anstelle der Körperschaftsteuer eingeführt werden kann, der natürliche Personen nicht unterliegen.¹⁶⁹

Begünstigte Schiffe

Über den Wortlaut der Seeverkehrsleitlinien hinausgehend wendet die Kommission die Leitlinien in ihrer Genehmigungspraxis auch auf andere Schiffstypen an, welche nicht zwingend primär der Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg dienen und in den Beihilfeleitlinien nicht erwähnt werden, beispielsweise sog. Offshore-Service Vessel, seegängige Kabel- und Pipeline-Verlegungsschiffe sowie Schiffe der Küstenwache,¹⁷⁰ da diese dem gleichen Wettbewerbsdruck ausgesetzt sind wie Schiffe, die in üblicher Weise 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.¹⁷¹

Bei der Prüfung, ob neue Schiffstypen von der Tonnagesteuer profitieren können, berücksichtigt die Kommission, ob ein Risiko dahingehend besteht, dass Unternehmen, die entsprechende Schiffe einsetzen, ihre Onshore-Aktivitäten aus der EU herausverlagern könnten, weil sie in Drittstaaten ein deutlich milderes Steuerklima vorfinden und diese Schiffe unter Flaggen von Drittstaaten betreiben

¹⁶⁷ Vgl. Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – N714/2009 – Niederlande Rn. 47; Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark Rn. 60.

¹⁶⁸ Vgl. Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark Rn. 57.

¹⁶⁹ Vgl. Kommission Entscheidung v. 18.12.2009 – C 34/07, C(2009) 10 376 final Rn. 81ff. – Polnische Tonnagesteuer.

¹⁷⁰ Vgl. Kommission, Staatliche Beihilfe SA.45300 (2016/N) Dänemark Ausweitung der dänischen Tonnagesteuerregelungen auf Schiffe der Küstenwache, Offshore-Versorgungsschiffe, Schiffe für die Montage, Reparatur und Demontage von Windmühlen, Pipeline- und Kabelverlegungsschiffe, Eismanagementschiffe und Quartierschiffe, Rn. 63; Kommission, Staatliche Beihilfe SA.37912 Kroatische Tonnagesteuer Genehmigung der steuerlichen Begünstigung von Service-Schiffen für Ölplattformen, Kabellegern, Rohrverlegungsschiffen und Forschungsschiffen, Rn. 84; Kommission, Staatliche Beihilfe N 714/2009 – Niederlande – Ausweitung der Tonnagesteuerregelungen auf Kabelleger-, Rohleitungsleger-, Forschungs- und Kransschiffe, Rn.47 in analoger Anwendung der Seeverkehrsleitlinien; 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; Kommission, Staatliche Beihilfe SA.33829, maltesische Tonnagesteuer (Kommission bezweifelt Genehmigungsfähigkeit von Yachten und Schiffsbrücken, nicht selbstfahrenden Schleppern, Fischerbooten, Ölplattformen, Kreuzfahrtschiffen, Kabelinstandhaltungsschiffen, Taucherbasisschiffen, Ölbohrungsschiffen, Lotsenbooten, Vermessungsschiffen usw., Rn. 50 ff.

¹⁷¹ Europäische Kommission, Genehmigung staatlicher Beihilfen Italien SA.38085 vom 13.4.2015, Rn. 52 ff.

würden. Die Kommission wendet die Leitlinien analog auf Schiffe von Unternehmen an, die nicht im Seeverkehr im engeren Sinne betrieben werden, und zwar unter den folgenden (kumulativen) Voraussetzungen¹⁷²:

- Die Unternehmen müssen mit den neuen Schiffstypen in einem globalen Markt tätig sein und im Hinblick auf den globalen Wettbewerb und die drohende Verlagerung von Onshore-Aktivitäten vergleichbaren Herausforderungen ausgesetzt sein wie der sonstige Seeverkehrsschiffssektor der EU.
- Die Aktivitäten müssen in den Bereichen Arbeitsschutz, technische Voraussetzungen und Sicherheit denselben rechtlichen Rahmenbedingungen unterliegen wie der EU-Seeverkehr. Darüber hinaus müssen für die Aktivitäten neuer Schiffstypen Seeleute erforderlich sein, die mit an Bord von Seeverkehrsschiffen tätigen Seeleuten vergleichbare Qualifikationen und Ausbildungen benötigen. Seeleute an Bord solcher neuen Schiffstypen sollten zudem denselben arbeitsrechtlichen und sozialversicherungsrechtlichen Rahmen unterliegen wie andere Seeleute.
- Die anderen Schiffstypen müssen Seeschiffe sein und dazu verpflichtet sein, dieselben Technik- und Sicherheitskontrollen zu durchlaufen, die auch für sonstige Seeverkehrsschiffe gelten, die primär der Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg dienen.

In ihrer Genehmigungspraxis hat die Kommission zudem die Begünstigung bestimmter Nicht-Seeverkehrs-Aktivitäten durch die Tonnagebesteuerung für folgende Schiffstypen bejaht:

- Schiffe für Rettungsaktivitäten auf See und Hilfe auf hoher See¹⁷³
- Kabelleger, Pipelineleger, Forschungsschiffe und Kranschiffe¹⁷⁴

Zwar sehen die Seeverkehrsleitlinien keine Beschränkung für die Einbeziehung auf Zeit gecharterter Schiffe in Tonnagesteuerregelungen vor, dennoch ist nach Auffassung der Kommission eine Beihilfe durch Tonnagesteuerregelungen für Reeder, die ausschließlich auf Zeit gecharterte Schiffe betreiben (oder bei denen das Verhältnis gecharterter zu eigenen Schiffen über 10:1 liegt), nur dann genehmigungsfähig, wenn die (überschießenden) Charterschiffe die Flagge eines EU- oder EWR-Mitgliedstaates führen oder aber zumindest das Besatzungs- und das technische Management für diese Schiffe in der EU bzw. im EWR erbracht werden.¹⁷⁵

Begünstigte Aktivitäten

Im Fall der maltesischen und zypriotischen Tonnagesteuer hat die Kommission ausdrücklich ausgeführt, dass im Zusammenhang mit dem Transport von Passagieren auf See auf Kreuzfahrtschiffen auch „alle Hotel-, Catering-, Entertainment- und Einzelhandels-Dienstleistungen an Bord von begünstigten Schiffen“ tonnagesteuerbegünstigt sind, unter der Voraussetzung, dass diese Services von

¹⁷² Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark Rn. 65.

¹⁷³ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.38085 (2013/N) – Italien Rn. 54.

¹⁷⁴ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA. N714/2009 – Niederlande Rn. 37 bis 46.

¹⁷⁵ Europäische Kommission, Entscheidung über von Irland geplante Änderungen der Tonnagesteuerregelung, ABl. 2009 L 228/20, Rn. 22 f mwN.

dem Schiff als Nebenleistungen zu dem Passagiertransport auf See erbracht werden und an Bord des Schiffes konsumiert oder in Anspruch genommen werden.¹⁷⁶

Hinsichtlich des Tonnagesteuerregimes in Großbritannien hat die Kommission ausgeführt, dass „Angebote von Dienstleistungen und Einrichtungen, welche über die Schifffahrtshauptaktivitäten hinausgehen, die aber Teil eines dem Kunden angebotenen Gesamtpakets sind, tonnagesteuerbegünstigt sind, unter der Voraussetzung, dass bei normaler Besteuerung mit diesen Angeboten kein Gewinn erzielt werden würde.“¹⁷⁷ Hinsichtlich der Erstellung einer abschließenden Liste von Aktivitäten, welche als Nebentätigkeiten der Tonnagebesteuerung unterworfen werden können, ist die Kommission der Auffassung, dass ein solches Vorhaben kontraproduktiv wäre. Allerdings sind gewisse Einschränkungen notwendig, um sicherzustellen, dass die Anbieter von Seeverkehrstransporten die genuinen Begünstigten der Tonnagebesteuerung bleiben. Insoweit geht die Kommission von dem Grundsatz aus, dass die Einkünfte von begünstigten Schiffen im Wesentlichen aus den Schifffahrtshaupteinkünften bestehen sollten.¹⁷⁸ Zu diesen Haupteinkünften gehören Erlöse aus dem Ticketverkauf oder Gebühren für die Frachtbeförderung und im Falle der Personenbeförderung die Vermietung von Kabinen im Rahmen der Seefahrt sowie der Verkauf von Lebensmitteln und Getränken für den sofortigen Verzehr an Bord. Nebeneinnahmen sind andere Arten von Umsätzen, die häufig an Bord getätigt werden (insbesondere im Personenverkehr) und die den Wettbewerb mit Anbietern an Land, die nach den allgemeinen Vorschriften besteuert werden, nicht übermäßig zu verzerren drohen.

Beispiele für solche Nebenleistungen sind die Vermietung von Werbeflächen an Bord, der Verkauf von Waren und die Erbringung von Dienstleistungen, die üblicherweise auf Fahrgastschiffen angeboten werden, einschließlich Spa-, FrisEuro-, Glückspiel- und anderer Unterhaltungsdienstleistungen, die Vermietung von Schiffsräumen an Laden- und Dienstleistungsunternehmen, die Vermittlung von lokalen Ausflügen usw. Nach Ansicht der Kommission sollten die Kerneinnahmen dabei immer mehr als 50% der gesamten Bruttoeinnahmen des Schiffes (Kern- und Nebeneinnahmen) betragen.¹⁷⁹ Landbezogene Dienstleistungen, wie z.B. lokale Ausflüge oder teilweise Straßentransporte, die in einem Gesamtleistungspaket enthalten sind, sollten entweder von fremden Dritten oder zu fremdüblichen Konditionen von Gruppenunternehmen eingekauft werden, die der normalen Besteuerung unterliegen.¹⁸⁰

¹⁷⁶ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.51809 (2019/N) – Zypern Rn. 6;5 EU-Kommission: Kommissionsentscheidung vom 19.12.2017 in Sachen Staatliche Beihilfe SA.33829 (2012/C) – Malta Rn. 243 und 266 bis 274; nach Abschnitt 3.3 der Kommunikation der Kommission zur Interpretation der Verordnung des Rates (EEC) Nr. 3577/92 fallen Kreuzfahrtdienste nach Auffassung der Kommission in den Anwendungsbereich der Verordnungen 3577/92 und 4055/86, Kommunikation vom 22.04.2014, COM(2014) 232 final, weshalb die Kommission Kreuzfahrtschiffe für tonnagebegünstigt hält unter der Voraussetzung, dass der überwiegende Teil der Umsätze aus Hauptaktivitäten stammt.

¹⁷⁷ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark Rn. 73; Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA 15810 Großbritannien.

¹⁷⁸ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark Rn. 75.

¹⁷⁹ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark Rn. 76.

¹⁸⁰ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.51809 (2019/N) – Zypern; Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark Rn. 77.

B.4 Förderungshöchstgrenze für staatliche Beihilfen im Seeverkehr in Deutschland – Möglichkeiten zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit des deutschen Seeverkehrs

Zusammen mit den in den Seeverkehrsleitlinien niedergelegten Höchstgrenzen, wonach der Gesamtbetrag der im Rahmen von steuerlichen und sozialen Maßnahmen zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der Seeschifffahrt (Steuererleichterungen bzw. Tonnagesteuer für Reedereien und Senkung arbeitsbezogener Kosten, Rückführungs-, Investitions- und Regionalbeihilfen) gewährten Beihilfen nicht den Gesamtbetrag der Steuern und Sozialversicherungsbeiträge überschreiten sollte, die von Reedern und Seeleuten erhoben werden,¹⁸¹ stellen die in den vorstehenden Abschnitten kurz dargestellten möglichen steuerlichen Maßnahmen nach den Leitlinien in Verbindung mit der darüber hinausgehenden Genehmigungspraxis der Kommission den Rahmen dar, in dem sich die steuerlichen Beihilfen der Bundesrepublik Deutschland für ihre Seeverkehrswirtschaft bewegen können, um die Wettbewerbsfähigkeit ihrer maritimen Wirtschaft bestmöglich zu stärken bzw. zumindest zu erhalten. In ihrer derzeitigen Ausgestaltung steht die dauerhafte Wettbewerbs- und Zukunftsfähigkeit der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt in Deutschland in Frage, da viele sinnvolle Anpassungen und Entwicklungen der letzten beiden Jahrzehnte in das deutsche Tonnagesteuersystem bislang (noch) nicht übernommen worden sind – im Gegensatz dazu haben andere wichtige EU-Schifffahrtsstandorte ihre Systeme bereits angepasst.

Die nach den Seeverkehrsleitlinien zulässigen steuerlichen staatlichen Beihilfen umfassen die Tonnagebesteuerung bzw. Gewinnermittlung nach der Tonnage, die sich international von der Vergünstigung mittlerweile zum Normalbesteuerungsfall der Seeverkehrswirtschaft gewandelt hat und weltweit an allen wichtigen maritimen Standorten existiert. Nicht nur eine Abkehr von der Tonnagebesteuerung im Wege eines nationalen Alleingangs, sondern auch bereits eine Nichtangleichung der Regelungen zur deutschen Tonnagebesteuerung an die moderneren und umfassenderen Regime anderer EU-/EWR-Mitgliedstaaten (u.a. Dänemark, Niederlande und Norwegen) wäre mit erheblichen Risiken für den Seeschifffahrtsstandort Deutschland verbunden.

Alternative Maßnahmen mit vergleichbaren Anreizwirkungen wie die Tonnagebesteuerung sind zunächst nicht ersichtlich, vielmehr kann die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Tonnagesteuer im Vergleich zu den Tonnagesteuersystemen in ausgewählten anderen EU- bzw. EWR-Mitgliedstaaten mit ihren optimierten Tonnagesteuerregelungen durch eine Angleichung erhöht werden.¹⁸²

Neben der Tonnagebesteuerung erlauben die Seeverkehrsleitlinien den EU-Mitgliedstaaten auch Steuererleichterungen in Form von beschleunigten Abschreibungen sowie steuerfreien Rückstellungen von Gewinnen aus dem Verkauf von Schiffen für eine bestimmte Dauer, sofern diese Gewinne in neue Schiffe reinvestiert werden.¹⁸³ Von dieser Möglichkeit haben bis auf Deutschland sämtliche der in den nachfolgenden Vergleich von Steuererleichterungen für den Seeverkehr einbezogenen Länder (Dänemark, Niederlande, Norwegen und Spanien) Gebrauch gemacht. Deutschland hat damit das mögliche steuerliche Förderspektrum für die Seeverkehrswirtschaft bislang nicht vollumfänglich ausgeschöpft.

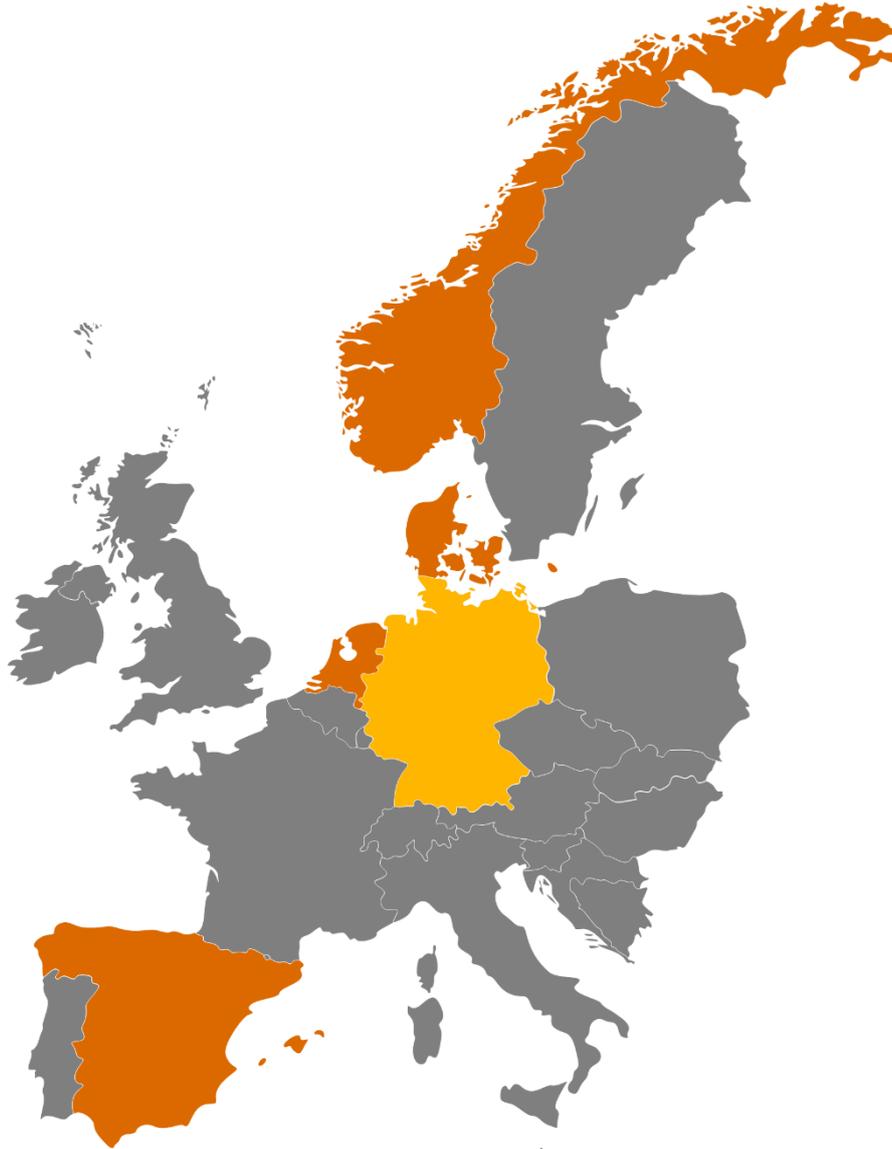
¹⁸¹ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 11.

¹⁸² Vgl. Elschner, Tonnagebesteuerung in: FiFo Köln / Copenhagen Economics / ZEW, Evaluierung von Steuervergünstigungen, Band 3 Evaluierungsberichte, 2009, S. 478; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 44.

¹⁸³ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 6.

Im Folgenden werden die steuerlichen Maßnahmen ausgewählter EU-/EWR-Mitgliedstaaten für die Seeverkehrswirtschaft vor allem im Bereich der Ausgestaltung der Tonnagesteuerregelungen einer rechtsvergleichenden Betrachtung unterzogen, um entsprechende Anpassungsbedarfe für die deutschen Tonnagesteuerregelungen zu identifizieren und hieraus Handlungsempfehlungen ableiten zu können.

B.5 Rechtsvergleich steuerlicher Rahmen für den Seeverkehr in Deutschland, Dänemark, Niederlande, Norwegen und Spanien



B.5.1. Deutschland

a) Tonnagesteuerregelungen in Deutschland

Einführungszeitpunkt und Geltungsdauer

Die deutschen Tonnagesteuerregelungen wurden gestützt auf die Seeverkehrsleitlinien mit Geltung ab 1. Januar 1999 in das Einkommensteuergesetz (EStG) als § 5a EStG eingefügt¹⁸⁴ und von der Kommission als mit Art. 107 Abs. 3c AEUV (ex-Art. 92 Abs. 3 c EGV) vereinbar angesehen.¹⁸⁵ Sie gelten auf unbestimmte Zeit.

Regelungszweck

Die Einführung der Möglichkeit zur Gewinnermittlung nach der Tonnage (sog. Tonnagebesteuerung) gemäß § 5a EStG bezweckt ausweislich der Gesetzesbegründung, die Rahmenbedingungen für die deutsche Seeschifffahrt zu verbessern und an die in den europäischen Nachbarländern getroffenen Regelungen anzugleichen.¹⁸⁶

Rechtsgrundlage

Nach § 5a Abs. 1 EStG kann bei einem Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland der Gewinn, soweit er auf den (langfristigen¹⁸⁷) Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, anstelle der Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG auf unwiderruflichen Antrag des Steuerpflichtigen (pauschal) nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage ermittelt werden, wenn die Bereederung dieser Handelsschiffe im Inland durchgeführt wird.¹⁸⁸

¹⁸⁴ Durch Art. 6 Nr. 1 des Gesetzes zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard (Seeschifffahrtsanpassungsgesetz) vom 9. September 1998, BGBl. I 1998, S. 2860 – BStBl. I 1998, S. 1158; § 5a EStG ersetzt - nach dem Vorbild einer in den Niederlanden seit 1996 geltenden Regelung des Art. 8c des niederländischen Einkommensteuergesetzes - die bis Veranlagungszeitraum 1998 geltende Steuervergünstigung des § 34c Abs. 4 EStG für ausländische Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, die eine Vergünstigung erst auf Ebene des Steuersatzes vorsah und nicht wie § 5a EStG bereits auf Ebene der Gewinnermittlung; Dahm, Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2011, Anm. 3 ff.

¹⁸⁵ Schreiben des Generalsekretärs der Europäischen Kommission vom 11. Dezember 1998 – an den Bundesminister des Auswärtigen – SG (98) D/11575).

¹⁸⁶ Vgl. Gesetzesbegründung BT-Drs. 13/10271, S. 1; BT-Drs. 13/10710, S. 3.

¹⁸⁷ BFH-Urteil vom 26.9.2013, IV R 46/10, B. I. 3.

¹⁸⁸ Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) stellt die mit § 5a EStG beabsichtigte langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs zur Sicherung des Schifffahrtsstandorts Deutschland die Rechtfertigung für die in ihren Wirkungen grundsätzlich im Hinblick auf Art. 3 GG gleichheitswidrige Steuerbegünstigung eines einzelnen Bereichs der Wirtschaft bzw. eines Teils einer Einkunftsart dar (BFH v. 26.9.2013 - IV R 46/10, BStBl. II 2014, 253, unter Hinweis auf BFH v. 19.7.2011 - IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878, unter B.II.3.b dd.), sodass die Vorschrift bislang noch nicht dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Rahmen eines Normenkontrollverfahrens vorgelegt wurde (Barche in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 6). Auch in der Fachliteratur wird unter Verweis auf Rechtsprechung des BVerfG ganz überwiegend von einer Verfassungsmäßigkeit des § 5a EStG ausgegangen (Barche in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 6). Demnach ist der Steuergesetzgeber nicht gehindert, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Dabei steht dem Gesetzgeber hinsichtlich der wirtschaftspolitischen Diagnose und Prognose, der Wahl sachgerechter Mittel und der sachgerechten Abgrenzung des Kreises der Begünstigten ein weiter Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu, und zwar für direkte und auch für indirekte (steuerliche) Subventionen (z.B. BVerfG v. 21.6.2006 - 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Darüber hinaus hat das BVerfG entschieden, dass der Gesetzgeber auch auf die zwischenstaatlichen Beziehungen und die Rahmenbedingungen internationaler Märkte Bedacht nehmend besondere Gegebenheiten berücksichtigen kann, die den ausgestaltungsbedürftigen Sachbereich prägen, sich aber seiner Verfügungsgewalt entziehen (BVerfG v. 10.1.1995 - 1 BvF 1/90, BVerfGE 92, 26). Vor allem aber wurde die Sicherung einer leistungsfähigen Handelsflotte vom BVerfG als zulässiges und förderungswürdiges Ziel anerkannt (BVerfG v. 10.1.1995 - 1 BvF 1/90, BVerfGE 92, 26).

Gemäß § 5a Abs. 2 S. 1 EStG werden Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben, wenn im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragene eigene oder gecharterte Seeschiffe in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See eingesetzt werden. Die Beförderung muss damit unter Berührung eines ausländischen Hafens erfolgen.¹⁸⁹ Auf den Verkehr zwischen deutschen Häfen und der Hohen See findet § 5a EStG daher keine Anwendung.¹⁹⁰ Die Beschränkung auf den Einsatz im Verkehr mit einem ausländischen Hafen, d.h. den Einsatz zwischen einem inländischen und ausländischen Hafen, erscheint insoweit problematisch, als der Beförderung von Personen und/oder Gütern auch Hochseefähren, Montage-, Versorgungs- und Wartungsschiffe für offshore-Plattformen und Windenergieanlagen dienen,¹⁹¹ die im Zusammenhang mit ihrem Einsatz regelmäßig in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) nicht den Tonnageregelungen unterfallen, sofern sie keinen ausländischen Hafen anlaufen, obwohl im Offshore-Sektor weltweit ein starker Wettbewerb herrscht, wie auch die (genehmigten) dänischen und norwegischen Regelungen zeigen, nach denen Offshore-Schiffe umfangreich begünstigt sind. In der Literatur gibt es Stimmen, nach denen es genügen soll, sofern Versorgungsschiffe im Rahmen ihrer Beförderungsleistungen Güter und Personen zu Öl- und Gasbohrplattformen in internationalen Gewässern verbringen, wenn das Versorgungsschiff überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer eingesetzt wird.¹⁹² Nach anderer Auffassung sollen Fahrten zwischen einem inländischen Hafen und einem Zielort innerhalb der deutschen AWZ nicht unter §5a EStG fallen.¹⁹³ Rechtssicherheit ließe sich hier nur durch eine klare gesetzliche Regelung erzielen, die es angesichts der Wettbewerbssituation im Offshore-Sektor und der Praxis anderer EU-Mitgliedstaaten genügen lassen sollte, dass Transporte von inländischen Häfen in Gewässer außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer erfolgen und insofern auch mit den Grundsätzen der Seeverkehrsleitlinien in Einklang stünde.

Begünstigte

Die Vorschrift des § 5a EStG findet Anwendung auf Unternehmen jeglicher Rechtsform¹⁹⁴. Schiffsmanagementgesellschaften, welche das technische Management und das Crewing für Schifffahrtsunternehmen in Form von Personengesellschaften übernehmen, an denen sie beteiligt sind,¹⁹⁵ können z.T. ebenfalls Begünstigte im Sinne der deutschen Tonnagesteuerregelungen sein.¹⁹⁶

¹⁸⁹ Vgl. Seeger in: Schmidt, EStG (2015), § 5a EStG Rn. 8aE.

¹⁹⁰ Vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr S. 58; Runtemund, Die Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt gemäß § 5a EStG S. 49; Hofmeister in: Blümich, EStG (Nov. 2019) Rn. 33.

¹⁹¹ Vgl. Hofmeister in: Blümich, EStG (Nov. 2019) Rn. 33.

¹⁹² Vgl. Dahm in: Lademann EStG Kommentar (2011) § 5a EStG Rn. 80a.

¹⁹³ Weiland in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 5a Rz. 71 [10/2015].

¹⁹⁴ „Jegliche Rechtsform“ beinhaltet Personengesellschaften gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nach § 5a Abs. 4a EStG und über §§ 7 Abs. 2, 8 Abs. 1 und 2 KStG auch Kapitalgesellschaften sowie Einzelunternehmen.

¹⁹⁵ BMF-Schreiben vom 12.06.2002 IV A 6-S2133a-11/02 Rn. 7: „Die Bereederung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist begünstigt, wenn der Bereederer an den Schiffen beteiligt ist. Die Bereederung fremder Schiffe ist dagegen nicht begünstigt.“ Das Erfordernis der Beteiligung des Bereederers an dem Schiff erscheint insoweit problematisch, als gemäß § 5a Abs. 2 S. 1 EStG auch der Einsatz gecharterter Schiffe unter bestimmten Voraussetzungen zum Betrieb im internationalen Verkehr zählt und an einem gecharterten Schiff der Reeder in der Regel nicht (direkt) beteiligt ist, sodass dies nicht Voraussetzung für §5a EStG sein kann, vgl. hierzu bereits Runtemund, Die Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt gemäß §5a EStG S. 67.

¹⁹⁶ PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 25; die Begünstigung ist allerdings nach den Verlautbarungen der Finanzverwaltung auf 4% der Bruttofrachtraten der Schifffahrtspersonengesellschaft begrenzt.

Begünstigte Schiffe

Handelsschiffe

Nach § 5a Abs. 1 EStG kann eine Gewinnermittlung nach der Tonnage für *Handelsschiffe* erfolgen. Der Begriff „Handelsschiff“ i.S.d. § 5a Abs. 2 S. 1 EStG ist gesetzlich nicht definiert, weshalb für die Definition nur auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zurückgegriffen werden kann.¹⁹⁷ Danach werden nach dem allgemeinen Sprachgebrauch unter dem Oberbegriff „Schiff“ Wasserfahrzeuge von nicht unbedeutender Größe verstanden, mit der Folge, dass Boote, Gondeln oder ähnliche kleine Wasserfahrzeuge nicht erfasst werden.¹⁹⁸ Darüber hinaus ist ein eigener Antrieb notwendig, damit ein Wasserfahrzeug sich als Schiff qualifiziert, sodass bspw. antriebslose Pontons ausscheiden.¹⁹⁹

Für das Vorliegen eines „Handels“-Schiffes muss das Schiff gewerblichen Zwecken, d.h. dem Erwerb durch die Schifffahrt dienen oder zu dienen bestimmt sein.²⁰⁰ Keine Handelsschiffe sind demzufolge Schiffe, die zu anderen Gründen als zum Erwerb durch die Schifffahrt eingesetzt werden, wie z.B. Yachten oder für hoheitliche Zwecke eingesetzte Schiffe (bspw. Dienstboote der Wasserschutzpolizei, Schiffe der Deutschen Marine, Feuerschiffe und Schiffe, die nur der seemännischen Ausbildung (Schulschiffe) oder wissenschaftlichen Zwecken (Forschungsschiffe, die nicht für den Transport von Wissenschaftlern und deren Ausrüstung eingesetzt werden) dienen).²⁰¹

Schließlich müssen die Handelsschiffe „See-Schiffe“ sein, d.h. solche, die für den Betrieb auf dem offenen Meer und in Küstengewässern geeignet sind und auch dort tatsächlich eingesetzt werden (vgl. § 5a Abs. 2 S. 1 u. 5 EStG).

Von der vorstehenden Definition von Handelsschiffen werden damit regelmäßig Schiffe erfasst, die zum Transport von Gütern oder Personen eingesetzt werden (z.B. Containerschiffe, Stückgutfrachter und Tankschiffe, Passagierschiffe, Fähren und Schleppschiffe, die mit Gütern beladene Schleppkähne ziehen²⁰²).

Dagegen kommen als Handelsschiff nach § 5a Abs. 2 S. 1 EStG solche Wasserfahrzeuge nicht in Betracht, die anderen Zwecken als der Personen- oder Güterbeförderung dienen, bspw. Schwimmbagger, Schwimmkräne, Schwimmdocks, Tauchfahrzeuge, Verbrennungsschiffe für Abfallstoffe²⁰³ sowie Fischereifahrzeuge.²⁰⁴

Gleichgestellte Seeschiffe

¹⁹⁷ Handelsschiff iSd. § 34c Abs. 4 EStG: BFH v. 28.3.1984 (BStBl. II 1984, 566), BFH v. 11.4.1990 (BStBl. II 1990, 783).

¹⁹⁸ BFH v. 21.9.1955, BStBl. III 1955, 358.

¹⁹⁹ BFH v. 14.11.1985, BStBl. II 1986, 60, 62.

²⁰⁰ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 54; Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 35; BFH v. 10.8.2016 - I R 60/14, BFH/NV 2017, 130.

²⁰¹ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 54; Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 35 mwN.

²⁰² BFH v. 11.4.1990, BStBl. II 1990, 783, 784 bzgl. § 34c Abs. 4 S. 1 EStG aF; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 54.

²⁰³ BFH v. 28.3.1984, BStBl. II 1984, 566, 566 f. bzgl. § 34c Abs. 4 EStG aF.

²⁰⁴ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 54 mwN.

Gemäß § 5a Abs. 2 S. 5 EStG ist dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gleichgestellt, wenn Seeschiffe, die im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, in diesem Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen eingesetzt werden, da auch in diesem Bereich ein internationaler Schifffahrtswettbewerb besteht.²⁰⁵

Da in § 5a Abs. 2 S. 5 EStG ausdrücklich geregelt ist, welche speziellen Einsätze (Schleppen, Bergen...) von (anderen) Seeschiffen dem Betrieb von Handelsschiffen gleichgestellt sind und es sich dabei um eine abschließende Aufzählung handelt, müsste die Einbeziehung etwa von Forschungsschiffahrt, die über den Transport von Wissenschaftlern und deren Ausrüstung hinausgeht (bspw. maritime Geowissenschaften, Ozeanographie, Meeresbiologie, Umweltforschung und ökologische Meeresüberwachung), der Baggerei, der Seefischerei oder des Lotsenwesens ausdrücklich gesetzlich geregelt werden.²⁰⁶

Wegen der Voraussetzung „außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer“ kann es zu Konkurrenzsituationen mit Schleppern anderer Länder, insbesondere aus den Niederlanden, kommen, denn deutsche Schlepper, die überwiegend in deutschen Häfen arbeiten, können die Option des § 5a EStG nicht in Anspruch nehmen.²⁰⁷

Gecharterte und vercharterte Seeschiffe

Zu den begünstigten Schiffen gehören zum einen *eigene und gecharterte Seeschiffe*. Zum anderen sind *auch vercharterte* Seeschiffe begünstigt, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind (§ 5a Abs. 2 S. 1 EStG) und gleichzeitig eigene oder ausgerüstete Handelsschiffe im internationalen Verkehr betrieben werden (§ 5a Abs. 2 S. 3 EStG). Sind gecharterte Handelsschiffe nicht in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen, darf im Wirtschaftsjahr die Nettotonnage der gecharterten Handelsschiffe das Dreifache der im internationalen Verkehr betriebenen eigenen oder gecharterten im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragenen Handelsschiffe nicht übersteigen, § 5a Abs. 2 S. 4 EStG.

Zusammenfassend ist die deutsche Tonnagesteuer gemäß § 5a EStG in Deutschland damit grundsätzlich anwendbar auf folgende Schiffstypen:²⁰⁸

- Schiffe für den Gütertransport (Bulk-, Tanker- und Containerschiffe)
- Schiffe für den Personentransport einschl. Kreuzfahrtschiffe²⁰⁹
- Vercharterte Schiffe, sofern der Vercharterer das technische Management, die Ausrüstung und die Besatzung des Schiffs übernimmt (sog. Zeitcharter).
- Gecharterte Schiffe (mit Ausnahme der sog. Bareboat-Charter), sofern gleichzeitig auch eigene oder selbst ausgerüstete Schiffe im internationalen Verkehr fahren. Die Nettotonnage

²⁰⁵ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 35: unter Verweis auf BT-Drs. 7/5310, 21.

²⁰⁶ Weiland in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 5a, Rn. 97.

²⁰⁷ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 50 unter Verweis auf Weiland in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 5a, Rn. 98.

²⁰⁸ Überprüfung der Seeverkehrsleitlinien Fragebogen Deutschland Antwort C.1.2.

²⁰⁹ Lt. Überprüfung der Seeverkehrsleitlinien Fragebogen Deutschland Antwort B.6.4 erlauben die nationalen Vorschriften die Einbeziehung von Kreuzfahrtschiffen in die Beihilfen.

gecharterter Schiffe, die nicht in einem inländischen Register eingetragen sind, darf die Tonnage der inländischen registrierten Handelsschiffe nicht um das Dreifache übersteigen.

- Spezialschiffe zum Schleppen, Bergen sowie zum Aufsuchen von Bodenschätzen.
- Forschungsschiffe, die dem Transport von Wissenschaftlern und deren Ausrüstung dienen.

Begünstigte Aktivitäten

Hauptaktivitäten

Die tonnagesteuerbegünstigten Aktivitäten umfassen den Betrieb von eigenen oder gecharterten Seeschiffen, die zur *Beförderung von Personen oder Gütern im internationalen Verkehr* eingesetzt werden (§ 5a Abs. 1 S. 1, Abs. 2 S. 1 EStG). Begünstigte Aktivitäten sind ferner die Vercharterung vom Vercharterer ausgerüsteter Seeschiffe (§ 5a Abs. 2 S. 2 EStG).

Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören daneben aber auch die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder ihrer Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte (einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter²¹⁰), siehe § 5a Abs. 2 S. 2 EStG.

Neben- und Hilfsgeschäfte

Nebengeschäfte sind Geschäfte, die nicht den Hauptzweck der unternehmerischen Betätigung ausmachen und sich auch nicht notwendig aus dem hauptsächlichen Geschäftsbetrieb ergeben, aber in seiner Folge vorkommen und nebenbei miterledigt werden, wohingegen *Hilfsgeschäfte* solche sind, die der Geschäftsbetrieb üblicherweise mit sich bringt und die die Aufnahme, Fortführung und Abwicklung der Haupttätigkeit erst ermöglichen.²¹¹ Während Nebengeschäfte regelmäßig bei Gelegenheit des Hauptgeschäfts, also zeitlich neben diesem vorkommen, ist es für Hilfsgeschäfte, die in einer funktionalen Beziehung zum Hauptgeschäft stehen, typisch, dass sie dem Hauptgeschäft auch zeitlich vor- oder nachgehen können.²¹²

Ein *unmittelbarer Zusammenhang mit dem Einsatz/der Vercharterung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr* (= originäre unternehmerische Betätigung) ist nur gegeben, wenn ein sehr enger – hinsichtlich der Veranlassung direkter – wirtschaftlicher Zusammenhang mit den künftigen, gegenwärtigen oder früheren Personen- oder Güterbeförderungsleistungen besteht. Das Tatbestandsmerkmal „unmittelbar“ soll sicherstellen, dass nicht sämtliche mit dem Einsatz/der Vercharterung in Verbindung stehende Geschäfte in den Anwendungsbereich des § 5a EStG einbezogen werden können, sondern nur solche, die in einem besonders engen Zusammenhang mit der originären unternehmerischen Betätigung stehen.²¹³

²¹⁰ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 69 mwN. z. B. Betriebs- und Schmierstoffe, Ersatzteile, Proviant, Container sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung.

²¹¹ BFH v. 26.9.2013, IV R 46/10, B I. 6. a).

²¹² BFH v. 26.9.2013, IV R 46/10, B I. 6. a); Hilfsgeschäfte sind ab Gründung der Gesellschaft möglich, insb. Rechts- und Beratungskosten, Abschluss- und Prüfungskosten.

²¹³ BFH v. 13.4.2017, IV R 14/14, B. II. 2. c).

Ob danach ein Hilfs- oder Nebengeschäft in einem besonderen, engen Zusammenhang mit dem Einsatz oder der Vercharterung eines Handelsschiffs steht, lässt sich nicht allgemein, sondern nur im Einzelfall nach dem Zweck des Gesetzes entscheiden. Durch die Erfassung unmittelbar mit dem Betrieb oder der Vercharterung von Handelsschiffen im Zusammenhang stehender Neben- und Hilfsgeschäfte war eine Vereinfachung dahingehend bezweckt, dass Zu- und Abrechnungen zur Ermittlung der steuerbegünstigten Schifffahrtseinkünfte künftig nicht mehr vorgenommen werden sollten.²¹⁴

Unmittelbar mit dem Einsatz/der Vercharterung eines Handelsschiffes zusammenhängende Hilfsgeschäfte sind auch die *Anschaffung, Herstellung oder Veräußerung des Schiffs und die damit zusammenhängenden Finanzierungsgeschäfte*.²¹⁵

Sofern der Steuerpflichtige als Haupttätigkeit Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt, sind etwa auch die *Anschaffung, Veräußerung und Anmietung von Containern als Hilfsgeschäfte* des Betriebs von Handelsschiffen im internationalen Verkehr anzusehen. Stellen hingegen die Anschaffung, Veräußerung oder Anmietung von Containern selbst die Haupttätigkeit des Unternehmens dar, werden die daraus erzielten Einkünfte nicht von der Gewinnermittlung nach der Tonnage erfasst.²¹⁶

Bei der Erfassung von *Kapitalerträgen* ist auf die Gegebenheiten *im Einzelfall* abzustellen und dem Steuerpflichtigen obliegt die objektive Beweislast, den notwendigen wirtschaftlichen Zusammenhang der jeweiligen auf Kapitalerhalt ausgerichteten Kapitalanlage mit dem Betrieb von Handelsschiffen im Einzelfall darzulegen.²¹⁷ Zwischen Kapitalerträgen und dem Einsatz/der Vercharterung von Handelsschiffen besteht nur dann ein unmittelbarer Zusammenhang, wenn Art, Höhe und Dauer der zu dem Kapitalertrag führenden Kapitalanlage *direkt* durch den Einsatz/die Vercharterung veranlasst sind. Entscheidend ist, dass die Kapitalanlage nicht in erster Linie auf die Erzielung eines Kapitalertrags gerichtet ist, sondern – wie z. B. Guthaben auf den dem laufenden Geschäftsverkehr dienenden Bankkonten oder verzinslichen Anzahlungen, die der Steuerpflichtige einer Werft aufgrund eines Schiffsbauauftrages geleistet hat – primär der Vorbereitung oder Abwicklung der originären unternehmerischen Betätigung dient. Dass die Kapitalerträge zur Finanzierung der originären unternehmerischen Betätigung verwendet werden, begründet hingegen noch keinen unmittelbaren Zusammenhang i. S. des § 5a EStG.²¹⁸

Mischbetriebe

Für den Fall, dass ein Schifffahrtsunternehmen auch Geschäftsaktivitäten ausübt, die nicht mehr unter den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr und die damit unmittelbar zusammenhängenden Hilfs- oder Nebengeschäfte fallen, handelt es sich um einen sog. Mischbetrieb. Bei einem Mischbetrieb müssen der § 5a EStG unterfallende Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr einschließlich unmittelbar damit zusammenhängender Hilfs- oder Nebengeschäfte und der § 5 EStG zugehörige übrige Gewinn aus den sonstigen

²¹⁴ Vgl. BT-Drs. 7/1470, 66 und BT-Drs. 7/1871, 2.

²¹⁵ BFH v. 13.4.2017, IV R 14/14, B. II. 2. c).

²¹⁶ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 66 f.

²¹⁷ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 67 ff.

²¹⁸ Hofmeister in: Blümich, EStG-Kommentar, § 5a, Rn. 46.

Geschäftsaktivitäten getrennt ermittelt werden.²¹⁹ Allerdings können bei einem Mischbetrieb dann auch die im Zusammenhang mit sonstigen Geschäftsaktivitäten stehenden (Sonder-) Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden, weil insoweit eine Beschränkung durch § 5a EStG nicht stattfindet.

Derzeit wird in Deutschland der Umfang der begünstigten Aktivitäten von Kreuzschiffahrtunternehmen im Rahmen der Gewinnermittlung nach der Tonnage diskutiert.²²⁰ Während die EU-Kommission hier in ihrer aktuellen Genehmigungspraxis mittlerweile einen sehr weiten Umfang von begünstigten Aktivitäten genehmigt,²²¹ soll die Tonnagegewinnermittlung für Kreuzfahrtschiffe nach Auffassung der Bundesregierung nur insoweit gelten, als der Gewinn auf die reine Transportleistung entfällt.²²² Der Gewinn, der auf die Unterbringung (Hotelleistungen), die Verpflegung der Passagiere und auf die Durchführung der immer zahlreichen Veranstaltungsprogramme und Nebenleistungen während der Kreuzfahrt entfällt, soll dagegen der regulären Besteuerung unterliegen.²²³ Diese einschränkende Sichtweise der Bundesregierung steht allerdings nicht im Einklang mit der langjährigen Finanzverwaltungspraxis sowie aktuellen Genehmigungen der EU-Kommission zu dieser Frage, wonach die (nach der Antwort der Bundesregierung auszunehmenden) Aktivitäten mit der Gewinnermittlung nach der Tonnage in Übereinstimmung mit den Seeverkehrsleitlinien als abgegolten behandelt wurden bzw. abgegolten sein können.

Gewerbebetrieb mit Geschäftsleitung im Inland

Für die Optierung zur Tonnagegewinnermittlung ist nach § 5a Abs. 1 S. 1 EStG das Vorliegen eines Gewerbebetriebs i.S.v. § 15 Abs. 2 EStG Voraussetzung. Dieser muss seine in § 10 AO legal als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung definierte Geschäftsleitung im Inland haben, d.h. den Ort, an dem operativ die Tagesgeschäfte abgewickelt werden, wobei es im Zweifel auf den Ort der kaufmännischen Leitung ankommt.²²⁴ Hintergrund ist, dass in Anlehnung an Art. 8 OECD-MA eine

²¹⁹ BMF-Schreiben vom 12.06.2002 IV A 6-S2133a-11/02 Rn. 3.

²²⁰ Angestoßen durch Kleine Anfragen von Abgeordneten und der Fraktion DIE LINKE, BT-Drs. 19/13523 und 19/15323: „Wie bewertet die Bundesregierung die Subventionen und Steuervergünstigungen (Tonnagesteuer, Lohnsteuereinbehalt, Ausbildungsplatzförderungen des Bundes und der Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland und die Befreiung von Erlöspools aus der Versicherungsteuer), die nicht nur der kriselnden Handelsschiffahrt, sondern auch der erfolgreichen Kreuzschiffahrt ermöglicht werden?“.

²²¹ Vgl. EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA. 51809 (2019/N) – Zypern Verlängerung der zypriotischen Tonnagesteuer und Seefahrervergünstigungen Rn. 65.

²²² Die Kleinen Anfragen BT-Drs. 19/13523 und 19/15323 beantwortete die Bundesregierung in BT-Drs. 19/15323 wie folgt: „Kreuzschiffahrt und Handelsschiffahrt sind ähnlich zu bewerten. Die Handelsschiffahrt befindet sich in einem schwierigen und, wie die Kreuzschiffahrt, sehr wettbewerbsintensiven Marktumfeld. Deshalb gilt es, die Wettbewerbssituation deutscher Reeder im internationalen Verkehr zu erhalten und zu verbessern. Insbesondere sollen deutsche Reeder im Verhältnis zu ausländischen Konkurrenten nicht benachteiligt werden. Dies gilt umso mehr, als die angesprochenen Regelungen überwiegend weltweiter, aber insbesondere europäischer Standard sind. Vor diesem Hintergrund wurde die von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Form der Gewinnermittlung nach der Tonnage (§ 5a EStG) ab 1999 eingeführt. Für Kreuzfahrtschiffe gilt diese aber nur insoweit, als der Gewinn auf die reine Transportleistung entfällt. Der Gewinn, der auf die Unterbringung (Hotelleistungen), die Verpflegung der Passagiere und auf die Durchführung der immer zahlreichen Veranstaltungsprogramme und Nebenleistungen während der Kreuzfahrt entfällt, unterliegt der regulären Besteuerung. Auch die Kreuzschiffahrt unterliegt dem sich eintrübenden Umfeld einer verschlechternden (Welt-)Wirtschaftslage im Bereich der Seeschiffahrt. Insoweit kann auch hier der Effekt eintreten, dass der laufende Gewinn für das Schiff bei einer regulären Gewinnermittlung niedriger ist als die steuerliche Bemessungsgrundlage auf der Basis der sog. Tonnagebesteuerung des § 5a EStG. Ein steuerlicher Verlust kann unter dem Regime der Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG aber nicht geltend gemacht werden, weil hier der Gewinn nur pauschal nach der Größe des Schiffes berechnet wird.“

²²³ Vgl. vorstehende Fußnote.

²²⁴ BFH v. 23.1.1991 I R 22/90, BStBl. II 1991, 554.

Steuersubventionierung nur dann gewährt werden soll, wenn Deutschland auch das Besteuerungsrecht zusteht.²²⁵

Bereederung im Inland

Die Gewinnermittlung nach der Tonnage kann gemäß § 5a Abs. 1 S. 1 EStG nur erfolgen, wenn die Bereederung, d.h. die kommerzielle, technische und wirtschaftliche Verwaltung der im internationalen Verkehr betriebenen Handelsschiffe fast ausschließlich im Inland durchgeführt wird, wobei eine teilweise Bereederung im Ausland durch entsprechende Delegation möglich ist.²²⁶

Die Bereederung im Inland umfasst dabei nach Auffassung der Finanzverwaltung²²⁷ insbesondere folgende wesentliche Tätigkeiten:

- Abschluss von, den Schiffseinsatz betreffenden Verträgen
- Abschluss von Versicherungsverträgen über Schiff und Ausrüstung
- Einstellung von Kapitänen und Schiffsoffizieren
- Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen
- Ausrüstung und Verproviantierung der Schiffe
- Befrachtung des Schiffs
- Erhaltung des Schiffs
- Führung der Bücher und Rechnungslegung
- Herbeiführung und Verwirklichung der Beschlüsse der Mitreeder (bei Korrespondentenreedern)
- Wahrnehmung der Aufgaben nach den Sicherheitscodes „International Safety Management (ISM)“ und „International Ship and Port Facility Security Code (ISPS)“.

Das Erfordernis der Bereederung im Inland dient dem Zweck der Schaffung und Erhaltung hochwertiger Arbeitsplätze an Land, wie das Schiffsmanagement oder die damit verbundenen Tätigkeiten, allerdings herrscht Uneinigkeit darüber, wie das Erfordernis der Bereederung im Inland genau zu konkretisieren und zu gewichten ist.²²⁸ Die Bereederungsaktivitäten müssen nach Ansicht der Rechtsprechung²²⁹ und der Finanzverwaltung²³⁰ völlig oder gewichtet fast ausschließlich im Inland ausgeübt werden; teilweise wird in der Literatur ein Auslandsbereederungsanteil von maximal 10% für zulässig gehalten,²³¹ während nach anderer Auffassung erst eine Bereederung zu mehr als 50% im Ausland für schädlich gehalten wird.²³² Werden daher nicht alle aufgezählten Tätigkeiten im Inland

²²⁵ Brache in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 21.

²²⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.06.2002 IV A 6-S2133a-11/02 Rn. 2.

²²⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.06.2002 IV A 6-S2133a-11/02 Rn. 1.

²²⁸ Vgl. Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, (04.2020), § 5a EStG Rn. 27.

²²⁹ FG SchlHol 3 K 66/08 v. 22.4.10, EFG 10, 1482, rkr.

²³⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.06.2002 IV A 6-S2133a-11/02 Rn. 1.

²³¹ Seeger in: Schmidt, EStG (2017) § 5a EStG Rn. 13.

²³² Vgl. Tormöhlen in: Korn/Carlé/Stahl/Strahl, EStG (09/2016) § 5a EStG Rn. 24.

ausgeübt, kann Rechtssicherheit bezüglich des Vorliegens der Bereederung im Inland nur durch die Einholung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO erreicht werden.

Für im Ausland bereederte Schiffe kann die (deutsche) Tonnagebesteuerung nicht in Anspruch genommen werden.²³³

Flaggen- und Registererfordernis

Das Führen der deutschen (oder ggf. einer anderen EU-/EWR-) Flagge ist nach den deutschen Tonnagesteuerregelungen des § 5a EStG nicht erforderlich. Dagegen ist Voraussetzung für die Anwendung der Tonnagegewinnermittlung, dass das bzw. die Seeschiffe überwiegend, d.h. während mehr als der Hälfte des Zeitraums des Wirtschaftsjahres, in dem das bzw. die Seeschiffe im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen oder von ihm gechartert sind, in einem inländischen (d.h. deutschen) Seeschiffsregister eingetragen sind. Für die Erfüllung der Voraussetzung einer Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister ist eine Eintragung in die von bestimmten Amtsgerichten, deren Zuständigkeit sich nach dem Heimathafen eines Schiffs richtet, geführten deutschen Seeschiffsregister erforderlich („Erstregister“); zusätzlich kann das Schiff auch in das vom Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH) geführte Internationale Seeschiffregister (ISR bzw. „Zweitregister“) für deutschflaggige Schiffe eingetragen sein.²³⁴ Die Finanzverwaltung verlangt hingegen stets eine Eintragung im Erstregister.²³⁵

Antragserfordernis

Die Gewinnermittlung nach § 5a EStG setzt gemäß § 5a Abs. 1 S. 1 EStG einen unwiderruflichen (und unanfechtbaren) Antrag des Steuerpflichtigen voraus, der sich auf den gesamten Schiffsbetrieb bezieht und bei Personengesellschaften einheitlich für die Gesellschaft zu beantragen und anzuwenden ist.²³⁶ Der Gesetzeswortlaut schreibt für den Antrag zwar keine besondere Form vor, sodass er grundsätzlich schriftlich, mündlich oder auch konkludent gestellt werden könnte, allerdings fordert die Finanzverwaltung einen schriftlichen Antrag.²³⁷

Der Antrag auf Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage nach § 5a Abs. 1 EStG ist im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) mit Wirkung ab dem Beginn dieses Wirtschaftsjahres zu stellen, § 5a Abs. 3 S. 1 EStG (sog. Erstfrist).²³⁸ Er kann bis zum letzten Tag des Jahres der Indienststellung des Handelsschiffs gestellt werden (rückwirkendes

²³³ Seeger in: Schmidt, EStG (2017) § 5a EStG Rn. 13.

²³⁴ Nach der Mitteilung der Kommission zur Aktualisierung des Anhangs der Mitteilung C (2004) 43 der Kommission - Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr aus 2107 (2017/C 120/03) - ist das deutsche internationale Seeschiffregister (ISR) im Anhang der Leitlinien zu ergänzen und gilt damit als Register der Mitgliedstaaten; vgl. hierzu auch Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG (04.2020), § 5a EStG Rn. 39 mwN.

²³⁵ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 39 unter Verweis auf z.B. BayLfSt. v. 22.5.2015 - S 2133a.1.1 - 8/2 St32.

²³⁶ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 69.

²³⁷ Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 70; vgl. zum Schriftformerfordernis: BMF-Schreiben v. 12.6.2002, BStBl. I 2002, 614, Tz. 20; aus Beweisgründen empfiehlt sich eine schriftliche Antragstellung.

²³⁸ Die Antragstellung im Jahr der Indienststellung ist seit dem 1.1.2006 durch eine Gesetzesänderung Voraussetzung für die Option zur Tonnagegewinnermittlung. Zuvor konnte der Antrag auf Tonnagebesteuerung mit Wirkung ab dem zweiten Wirtschaftsjahr gestellt werden. Hintergrund der Gesetzesänderung war die Verhinderung des seinerzeitigen sog. Kombimodells, welches durch eine Optierung zur Tonnage im dritten Jahr und damit erst in der Gewinnphase sowohl den Abzug von Anlaufverlusten als auch die Nutzung der Vorteile der Tonnage ermöglichte.

Ereignis § 175 AO). Wird der Antrag nicht bis zum letzten Tag des Jahres der Indienststellung gestellt, kann er frühestens zehn Jahre später gestellt werden (sog. Folgefrist).²³⁹

Stellt der Steuerpflichtige den Antrag fristgemäß, ist er nach § 5a Abs. 3 S. 7 EStG vom Beginn des Wirtschaftsjahres an, in dem die Antragstellung und damit Ausübung der Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage erfolgt, zehn (Zeit-)Jahre an die Gewinnermittlung nach der Tonnage gebunden.²⁴⁰ Nach Ablauf dieses Zehnjahreszeitraums kann er den Antrag mit Wirkung für den Beginn jedes folgenden Wirtschaftsjahres bis zum Ende des Jahres unwiderruflich zurücknehmen, § 5a Abs. 3 S. 8 EStG. An die Rücknahme und Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften ist der Steuerpflichtige ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem er den Antrag zurücknimmt, wiederum zehn Jahre gebunden, § 5a Abs. 3 S. 9 EStG.

Aus der Bindungswirkung folgt, dass ein Tonnagegewinn auch dann versteuert werden muss, wenn tatsächlich Verluste erwirtschaftet worden sind, sodass die Option zur Tonnagegewinnermittlung nach § 5a EStG auch Nachteile mit sich bringen kann.²⁴¹ Der Ausschluss der Verlustverrechnung ist in Krisenzeiten daher wirtschaftlich nachteilig und unflexibel und widerspricht damit dem Förderzweck des § 5a EStG und lässt die Subventionswirkung ins Leere gehen.²⁴² Der zehnjährige Bindungszeitraum wird dann zu Ausweichreaktionen führen, sobald abzusehen ist, dass der tatsächliche Gewinn längerfristig geringer als der pauschal nach der Tonnage ermittelte (fiktive) Gewinn sein wird und sich daher der gestellte Antrag als nachteilig erweist.²⁴³ Die zehnjährige Bindungsfrist hindert den Steuerpflichtigen im Einzelfall nicht an einem Ausstieg aus der Gewinnermittlung nach der Tonnage, wenn die Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach der Tonnage nicht mehr erfüllt sind bzw. werden, beispielsweise wegen der Geschäftsentscheidung zur Verlagerung der Bereederung des Schiffs oder der Geschäftsleitung ins Ausland oder wenn in Bezug auf das Schiff nicht mehr die Registervoraussetzungen erfüllt werden bzw. eine Veräußerung der Schiffe oder Überführung derselben in andere Betriebe erfolgt, die nicht zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optiert haben.²⁴⁴

Endet die Bindungswirkung durch Wegfall der Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach der Tonnage oder durch Rückwechsel (Rückoption) zur Gewinnermittlung nach §§ 4 bzw. 5 EStG jedoch, kann es zur Versteuerung sog. Unterschiedsbeträge gemäß § 5a Abs. 4 EStG kommen, aus deren Auflösung sich im Einzelfall erhebliche Steuerbelastungen ergeben können.

Nach § 5a Abs. 4 S. 1 EStG ist für jedes Wirtschaftsjahr, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Tonnagegewinnermittlung vorangeht der sog. Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. Durch die Ermittlung

²³⁹ Brache in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 59.

²⁴⁰ Die Antragsfristen und der lange Bindungszeitraum sollen verhindern, dass Steuerpflichtige durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart zu einem möglichst günstigen Zeitpunkt zusätzliche Steuervorteile erlangen, z.B. dadurch, dass sie erst nach Wirtschaftsjahren mit Anlaufverlusten zur Gewinnermittlung nach der Tonnage übergehen, BT-Drs. 13/10710 S. 4).

²⁴¹ Vgl. hierzu Brache in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 4.2020, § 5a EStG, Rn. 60.

²⁴² Vgl. Seeger in: Schmidt, EStG (2015) § 5a EStG Rn. 4.

²⁴³ Hofmeister in: Blümich EStG (Nov. 2019) § 5a EStG Rn. 74.

²⁴⁴ Vgl. hierzu Brache in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 297. Lieferung 4.2020, § 5a EStG, Rn. 60 mwN: Die Grenze solcher Maßnahmen bzw. für solche Maßnahmen bildet § 42 AO.

und Feststellung von Unterschiedsbeträgen beim Wechsel zur Tonnagegewinnermittlung wird sichergestellt, dass die bis zum Wechsel der Gewinnermittlungsart entstandenen stillen Reserven erfasst und der Besteuerung später unterworfen werden können.²⁴⁵ Durch die Verkürzung der Antragsfrist von drei Jahren auf die Antragstellung gemäß § 5a Abs. 3 EStG im Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung des Handelsschiffs (Indienststellung) hat sich der Anwendungsbereich für die Feststellung von Unterschiedsbeträgen reduziert und Unterschiedsbeträge sind für das Schiff nur zu bilden, wenn nicht im Jahr der Indienststellung des Schiffs zur Tonnagebesteuerung optiert wird.²⁴⁶ Praktische Bedeutung haben dagegen weiterhin die Auflösungsstatbestände der § 5a Abs. 4 S. 3 EStG in den Altfällen.²⁴⁷

Tonnagegewinnermittlung

Liegen die Voraussetzungen des § 5a Abs. 1 und 2 EStG vor, kann der Steuerpflichtige anstelle der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG den Gewinn, soweit er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage ermitteln.

Bemessungsgrundlagen der Gewinnermittlung i.S.d. § 5a EStG sind die amtlich festgestellte und im Schiffsmessbrief ausgewiesene Nettoraumzahl²⁴⁸ eines Schiffs, d.h. die sog. „Tonnage“, und die „Zahl der Tage des Betriebs eines Schiffes“ („pro Tag des Betriebs“). Für den gesetzlich nicht definierten Begriff der Betriebstage reicht jede Tätigkeit aus, die durch den Zweck, Personen und/oder Güter per Schiff zu befördern, ausgelöst wird.²⁴⁹ Als pauschale Gewinnermittlungsvorschrift dürfte es bei § 5a EStG nicht auf tatsächliche Einsatztage ankommen, ausgenommen Tage und Zeiten des Umbaus oder von Großreparaturen.²⁵⁰ Für die Berechnung der Nettotonnage sind jeweils die Nettotonnen pro Schiff mit der Anzahl der Betriebstage im internationalen Verkehr und im Staffel-Tarif zu multiplizieren. Auf den so ermittelten Tonnagegewinn finden die allgemeinen Steuersätze Anwendung.²⁵¹

²⁴⁵ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 297. Lieferung 4.2020, § 5a EStG, Rn. 65.

²⁴⁶ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 297. Lieferung 4.2020, § 5a EStG, Rn. 65.

²⁴⁷ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 297. Lieferung 4.2020, § 5a EStG, Rn. 65; Der Unterschiedsbetrag ist nach § 5a Abs. 4 S. 3 EStG nach S. 1 dem Gewinn hinzuzurechnen, im Falle der Rückoption oder, wenn der Steuerpflichtige nicht mehr die Voraussetzungen für die Tonnagebesteuerung erfüllt (Abs. 4 S. 3 Nr. 1), in Fällen, in denen einzelne Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen ausscheiden oder nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dienen (Nutzungsänderung)(Abs. 4 S. 3 Nr. 2) oder bei jedem Ausscheiden eines Gesellschafters (d.h. jedem Verlust der (unmittelbaren) Mitunternehmerstellung unabhängig davon, ob der Gesellschafter unentgeltlich oder entgeltlich, im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge ausscheidet, BFH-Urteil vom 28.11.2019 – IV R 28/19)(Abs. 4 S. 3 Nr. 3).

²⁴⁸ BT-Drs. 13/10271 v. 31.3.1998, S. 8; Unerheblich ist, inwieweit Tonnage tatsächlich genutzt wird, für die Gewinnermittlung wird die Nettoraumzahl des Schiffs auf volle 100 Nettotonnen abgerundet, § 5a Abs. 1 S. 2 EStG.

²⁴⁹ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 31.

²⁵⁰ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 1.2019, § 5a EStG, Rn. 31; umstr. vgl. Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 78 mwN.: so auch Heller, NWB, Fach 2, 5. 7059 (7061) und Hennrichs/Kuntschik in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 5a EStG, Rn. B 40; a.A. Hilger, Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt, 2007, S. 29; Runtmund, Die Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt gem. § 5a EStG, S. 80 f.

²⁵¹ Der nominelle Körperschaftsteuersatz in Deutschland beträgt derzeit 15% zuzüglich 5,5% Solidaritätszuschlag (SolZ) auf die festgesetzte KSt (insgesamt 15,825%). Der Gewerbesteuersatz setzt sich zusammen aus einem bundeseinheitlichen Steuersatz von 3,5% und einem kommunalen Steuersatz (Hebesatz) abhängig davon, in welchen Gemeinden sich Betriebsstätten des Gewerbebetriebs befinden. Gegenwärtig liegt die GewSt in Gemeinden mit mindestens 80.000 Einwohnern zwischen 12,6% (Hebesatz 360%) und 20,3% (Hebesatz 580%). Der gesamte nominelle Steuersatz (KSt/SolZ und GewSt) einer Kapitalgesellschaft liegt zwischen 28,425% und 36,125%.

Nach § 5a Abs. 1 S. 2 EStG beträgt der im Wirtschaftsjahr (maßgeblicher Ermittlungszeitraum i.S.v. § 4a EStG) erzielte Gewinn pro Tag des Betriebs für jedes im internationalen Verkehr betriebene Handelsschiff für jeweils volle 100 Nettotonnen (Nettoraumzahl):

Tabelle 5: Ermittlung Tonnagegewinn

bis zu 1.000 Nettotonnen	EURO 0,92
1.000 bis 10.000 Nettotonnen	EURO 0,69
10.000 bis 25.000 Nettotonnen	EURO 0,46
über 25.000 Nettotonnen	EURO 0,23

Soweit der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nicht der ausschließliche Gegenstand des betreffenden Gewerbebetriebs ist (sog. Mischbetrieb oder gemischter Betrieb) müssen der Gewinn aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach § 5a EStG und der auf übrige Tätigkeiten entfallende Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG getrennt ermittelt werden (vgl. § 5a Abs. 1 S. 1 EStG: der Gewinn, *soweit* er auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt) und auch die jeweiligen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben den jeweiligen Tätigkeitsbereichen zugeordnet werden, siehe auch oben.

Bei Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG tritt für Zwecke des § 5a EStG die Gesellschaft an die Stelle des Steuerpflichtigen, mit der Folge, dass die Gesellschaft die Voraussetzungen des § 5a EStG erfüllen muss (§ 5a Abs. 4a S. 1 EStG). Sondervergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und S. 2 EStG, welche die Gesellschafter für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern aufgrund schuldrechtlicher Vereinbarungen erhalten, sind dem gemäß § 5a Abs. 1 EStG ermittelten Gewinn nach § 5a Abs. 4a S. 3 EStG hinzuzurechnen, während gesellschaftsrechtlich vereinbarte Gewinnanteile dem Gewinn des § 5a EStG unterfallen.²⁵²

b) Sonstige Steuererleichterungen für den Seeverkehr in Deutschland

Lohnsteuereinbehalt gemäß § 41a Abs. 4 EStG

Nach den Seeverkehrsleitlinien stellt der völlige Verzicht auf Lohnsteuern (sowie ggf. Sozialversicherungsbeiträge) für Seeleute die Obergrenze einer genehmigungsfähigen Beihilfe dar.

Gemäß dem Beispiel der Niederlande²⁵³ hatte Deutschland eine Regelung erlassen, wonach Arbeitgeber²⁵⁴, die eigene oder gecharterte Handelsschiffe betreiben bzw. Seeschiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend außerhalb der deutschen Hoheitsgewässer zum Schleppen, Bergen oder zur Aufsuchung von Bodenschätzen oder zur Vermessung von Energielagerstätten unter dem Meeresboden einsetzen,

²⁵² Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 83 mwN.

²⁵³ Alle europäischen Schifffahrtsländer haben (im Detail verschiedene) Maßnahmen ergriffen, um die Personalkostenbelastung zu verringern, s. Heuermann in: Blümich, EStG, 145. EL Dezember 2018, § 41a, Rn. 41.

²⁵⁴ Heuermann in: Blümich, EStG, 145. EL Dezember 2018, § 41a, Rn. 43: Arbeitgeber ist der zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtete (Reeder), der einen anderen in einem Heerverhältnis nach §§ 28 ff Seearbeitsgesetz als Arbeitnehmer beschäftigt, allerdings können auch von anderen Personen als dem Reeder beschäftigte Besatzungsmitglieder an Bord eines Schiffes sein.

nach § 41a Abs. 4 S. 1 und 3 EStG seit dem 1.1.1999 40% der anzumeldenden und abzuführenden Lohnsteuer, die auf den Arbeitslohn entfällt, der an die Besatzungsmitglieder²⁵⁵ für die Beschäftigungszeiten auf diesen Schiffen gezahlt wird, abziehen und einbehalten dürfen. Zielsetzung dieser Vorschriften ist, das seemännische Knowhow für die maritime Wirtschaft in Deutschland zu sichern.²⁵⁶

Nach Einschätzung des Gesetzgebers reichte die bisherige Regelung des 40%igen Lohnsteuereintrahts zur Erreichung dieser Zielsetzung allerdings nicht aus.²⁵⁷ Vielmehr führten die im Vergleich zu anderen europäischen Flaggen verbleibenden Mehrkosten in Verbindung mit der wirtschaftlichen Situation in der Seeschifffahrt zunehmend zu einem Ausstieg aus der deutschen Flagge mit negativen Auswirkungen auf die Beschäftigung, da die verbleibenden Mehrkosten nicht mehr kompensiert werden konnten.²⁵⁸ Um hier gegenzusteuern und den zulässigen Rahmen der Beihilfeleitlinien auszunutzen, wurde der Lohnsteuereintrahalt ab Juni 2016 – zunächst befristet für 60 Monate - auf 100 % erhöht,²⁵⁹ bei gleichzeitiger Abschaffung der zuvor relevanten sogenannten 183-Tage-Regelung.²⁶⁰

Die Inanspruchnahme des 100%igen Lohnsteuereintrahts setzt voraus, dass eigene oder gecharterte Handelsschiffe gemäß § 41a Abs. 4 S. 2 EStG

- in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind,
- die deutsche Flagge führen und
- zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See betrieben werden.
- *[und Besatzungsmitglieder beschäftigt werden, die an mehr als 183 Tagen auf einem begünstigten Schiff tätig sind. (Diese für den 40%igen Lohnsteuereintrahalt geltende 183-Tage-Beschränkung entfällt für den auf 60 Monate befristeten 100%igen Lohnsteuereintrahalt aufgrund der Neufassung des Gesetzes v. 24.2.2016.)].*

Der Anwendungsbereich des Lohnsteuereintrahts ist somit weitgehend deckungsgleich gefasst mit § 5a EStG, insbesondere gibt es die gleichen problematischen Beschränkungen hinsichtlich des

²⁵⁵ Heuermann in: Blümich, EStG, 145. EL Dezember 2018, § 41a, Rn. 43: Besatzungsmitglieder nach § 3 Abs. 1 Seearbeitsgesetz sind als Seeleute alle Personen, die an Bord des Schiffes tätig sind, unabhängig davon, ob sie vom Reeder oder einer anderen Person beschäftigt werden oder als Selbständige tätig sind, einschließlich der zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten.

²⁵⁶ BT-Drs. 18/6679, S. 6.

²⁵⁷ BT-Drs. 18/6679, S. 6, BT-Drs. 18/7268, S. 1.

²⁵⁸ BT-Drs. 18/6679, S. 6.

²⁵⁹ Ausweislich der Gesetzesbegründung soll dadurch kurzfristig eine Kostenentlastung für Schiffe unter deutscher Flagge geschaffen werden und ein maßgeblicher Beitrag zur Sicherung der Beschäftigung unter deutscher Flagge geschaffen werden, wodurch seemännisches Knowhow ermöglicht werde, BT-Drucks. 18/7268, 5.

²⁶⁰ Die Genehmigung der Regelungen in der aktuellen Fassung erteilte die Kommission am 3. Mai 2016; die zeitliche Befristung für die Dauer von 60 Monaten wurde im Gesetzgebungsverfahren damit begründet, dass bevorzugt eine europäische Lösung anzustreben sei und eine Evaluierung der Maßnahme rechtzeitig vor deren Auslaufen durchgeführt werden solle, um dem Gesetzgeber ggf. eine planungssichere Verlängerung der Maßnahme zu ermöglichen (BT-Drs. 18/7268, 5 f.).

Fahrtgebietes der Schiffe, für deren Besatzungsmitglieder der Lohnsteuereinbehalt in Anspruch genommen werden kann. Allerdings setzt der Lohnsteuereinbehalt noch immer das Führen der deutschen Flagge voraus, was Europarechtlich nicht mehr haltbar sein dürfte und angesichts der Genehmigungspraxis der Kommission mit großer Sicherheit bei der nächsten Notifizierung einer derartigen Regelung bzw. einer Verlängerung der derzeitigen Regelung ggf. moniert und abgeschafft werden dürfte.²⁶¹

Zur Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrtsbranche sollte der nach den Leitlinien zulässige völlige Verzicht auf Lohnsteuer für Seeleute nach entsprechender Evaluierung auch nach dem Zeitraum der Befristung aufrechterhalten bleiben. Die Regelung ist neben und unabhängig von der Gewinnermittlung nach § 5a EStG eine geeignete Maßnahme, um die Abgabenlast der deutschen Reeder im internationalen Vergleich auf ein wettbewerbsverträgliches Niveau zu verringern,²⁶² indem die mit der Beschäftigung von am Standort steuerpflichtigen Seeleuten einhergehenden Lohnkosten wirksam reduziert werden (insbesondere in Verbindung mit der LNK-Förderung zur Erstattung der Arbeitgeber-Sozialversicherungsbeiträge).

Gewerbsteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG

Für inländische unbeschränkt steuerpflichtige Schifffahrtsunternehmen, die ausschließlich bzw. teilweise eigene oder gecharterte Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreiben und entweder nicht die Voraussetzungen für eine Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a EStG erfüllen oder nicht zur Tonnagegewinnermittlung optiert haben, sieht § 9 Nr. 3 S. 2 ff. GewStG eine 80%ige Kürzung des Gewerbeertrags (bzw. Teils des Gewerbeertrags) vor, der infolge der grenzüberschreitenden Tätigkeit in dieser Höhe fiktiv als auf eine im Ausland gelegene Betriebsstätte entfallend angesehen wird. Ist Gegenstand des Schifffahrtsunternehmens nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen, gilt dies nur unter der zusätzlichen Voraussetzung, dass dieser Teil des Gewerbeertrags gesondert ermittelt wird (vgl. § 9 Nr. 3 S. 3 GewStG).²⁶³

Im Ergebnis werden damit nur 20% des maßgeblichen Gewerbeertrags des jeweiligen Schifffahrtsunternehmens zur Gewerbsteuer herangezogen.²⁶⁴ Gleiches gilt allerdings auch für den Fall eines negativen Gewerbeertrages mit der Folge, dass dieser nur zu 20% zu berücksichtigen ist.²⁶⁵

Diese gewerbsteuerliche Kürzung soll ausweislich der Gesetzesbegründung eine „systemwidrige Belastung inländischer Schifffahrtsunternehmen beseitigen“²⁶⁶ und ist für jene Schifffahrtsunternehmer von Bedeutung, die ihren Gewinn nicht nach der Tonnage, sondern nach

²⁶¹ Die EU-Kommission führte in Staatliche Beihilfe SA.51325 (2018/N-2) – Dänemark zur Erweiterung des DIS-Regimes in Rn. 33 aus, dass Seefahrer-Regime nicht zwischen EU oder EWR Flaggen unterscheiden dürfen und nicht auf national-geflaggte Schiffe beschränkt werden dürfen. Es ist vielmehr eine Bedingung, dass alle Seefahrer, die sich persönlich als Begünstigte qualifizieren und die auf EU- oder EWR-geflaggten Schiffen arbeiten begünstigt sind.

²⁶² So BT-Drs. 13/10271, S. 7.

²⁶³ Gesonderte Ermittlung bedeutet, dass zunächst der gesamte Gewerbeertrag des Unternehmens zu ermitteln ist, von dem dann der auf den Betrieb der Handelsschiffe im internationalen Verkehr entfallende Teil in Abzug zu bringen ist.

²⁶⁴ Vgl. Rosenke/Liedtke, FR 2007, 290 (291); BFH VIII R 72/02 v. 6.7.2005, BStBl II 10, 828; Gosch in: Blümich, GewStG, 145. EL Dezember 2018, § 9 Rn. 215.

²⁶⁵ Schnitter in: Frotscher/Drüen, GewStG, § 9 Rn. 167.

²⁶⁶ BT-Drucks. 13/5952, S. 113.

§ 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG ermitteln.²⁶⁷ Sie ist von Amts wegen zu berücksichtigen, sodass es eines Antrages nicht bedarf.²⁶⁸

Die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2 S. 2 ff GewStG entsprechen hinsichtlich des Betriebes eigener oder gecharterter Handelsschiffe im internationalen Verkehr weitgehend denen des § 5a Abs. 2 EStG. Die Gewährung der zuvor genannten gewerbsteuerlichen Kürzung setzt voraus, dass es sich hierbei um ein inländisches Unternehmen handelt, dessen Geschäftszweck zumindest teilweise der Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr ist. Zum Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr gehören nach § 9 Nr. 3 S. 5 GewStG i.V.m. § 5a Abs. 2 S. 2 EStG auch ihre Vercharterung, wenn sie vom Vercharterer ausgerüstet worden sind, und die unmittelbar mit ihrem Einsatz oder der Vercharterung zusammenhängenden Neben- und Hilfsgeschäfte einschließlich der Veräußerung der Handelsschiffe und der unmittelbar ihrem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter.

Abweichend davon bedarf es für die gewerbsteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 S. 2 ff. GewStG dagegen nicht der Eintragung in ein inländisches Schiffsregister (so aber § 5a Abs. 2 S. 1 EStG). In Abweichung zu den Tonnagesteuerregelungen umfassen die begünstigten Handelsschiffe nicht die für Zwecke der Tonnagegewinnermittlung gemäß § 5a Abs. 2 S. 5 EStG gleichgestellten Schlepper, Bergungsschiffe und Seeschiffe zum Aufsuchen von Bodenschätzen. Auch enthält § 9 Nr. 3 S. 2 ff. GewStG keine Beschränkung auf Seeschiffe.²⁶⁹ Von diesen Abweichungen abgesehen gelten jedoch die Ausführungen zu den Tonnagesteuerregelungen in Deutschland entsprechend.

Mit Urteil vom 25. Oktober 2018²⁷⁰ hatte der Bundesfinanzhof eine lange Zeit strittige Frage unter Änderung seiner Rechtsprechung aus 2014²⁷¹ entschieden. Danach unterfällt der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nicht der Fiktion des Gewerbeertrags gemäß § 7 S. 3 GewStG, weshalb dieser bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 9 Nr. 3 S. 2 ff. GewStG der 80%igen Kürzung unterliegt. Diese rechtsprechungsändernde Entscheidung des BFH wurde jedoch durch das Jahressteuergesetz 2019²⁷² kassiert. Nach dem durch das Jahressteuergesetz 2019 geänderten § 7 S. 3 GewStG, welches eine zehn Jahre rückwirkende Nichtanwendungsgesetzgebung eines höchstrichterlichen Urteils des BFH beinhaltet, gelten nunmehr der nach § 5a EStG ermittelte Gewinn einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Abs. 4 und 4a EStG und das nach § 8 Abs. 1 S. 3 des KStG ermittelte Einkommen als Gewerbeertrag nach § 7 S. 1 GewStG, sodass eine 80%ige Kürzung des Unterschiedsbetrags damit nicht mehr in Betracht kommt. Der § 7 S. 3 GewStG in der durch das Jahressteuergesetz 2019 geänderten Fassung ist gemäß § 36 Abs. 3 S. 1 GewStG (rückwirkend) ab dem Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden. Inwieweit diese Kassation eines BFH-Urteils mit einer derartigen (außergewöhnlich langen) Rückwirkung verfassungsrechtlichen Grundsätzen standhält bleibt abzuwarten, denn zumindest unter Vertrauensschutzgesichtspunkten erscheint eine derart weitreichende Rückwirkung bedenklich. Die vorliegende Regelung bedeutet faktisch die Aufhebung einer höchstrichterlichen Entscheidung durch Gesetz und führt zu Nachteilen für die durch die seit

²⁶⁷ Der nach § 5a EStG ermittelte pauschale Tonnagegewinn gilt nach § 7 S. 3 GewStG als Gewerbeertrag nach § 7 S. 1 GewStG, der infolge der Fiktion keinen Hinzurechnungen und Kürzungen mehr unterliegt; vgl. auch Hilger, Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt, 2007, S. 36.

²⁶⁸ Vgl. Gosch in: Blümich, GewStG 146. EL 2019, § 9 Rn. 225.

²⁶⁹ Gosch in: Blümich, GewStG, 145. EL Dezember 2018, § 9, Rn. 226.

²⁷⁰ BFH-Urteil vom 25.10.2018 – IV R 35/16.

²⁷¹ BFH-Urteil vom 26.06.2014 – IV R 10/11, BStBl. II 2015, 300.

²⁷² Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. I 2019, 2451, 2466 f.

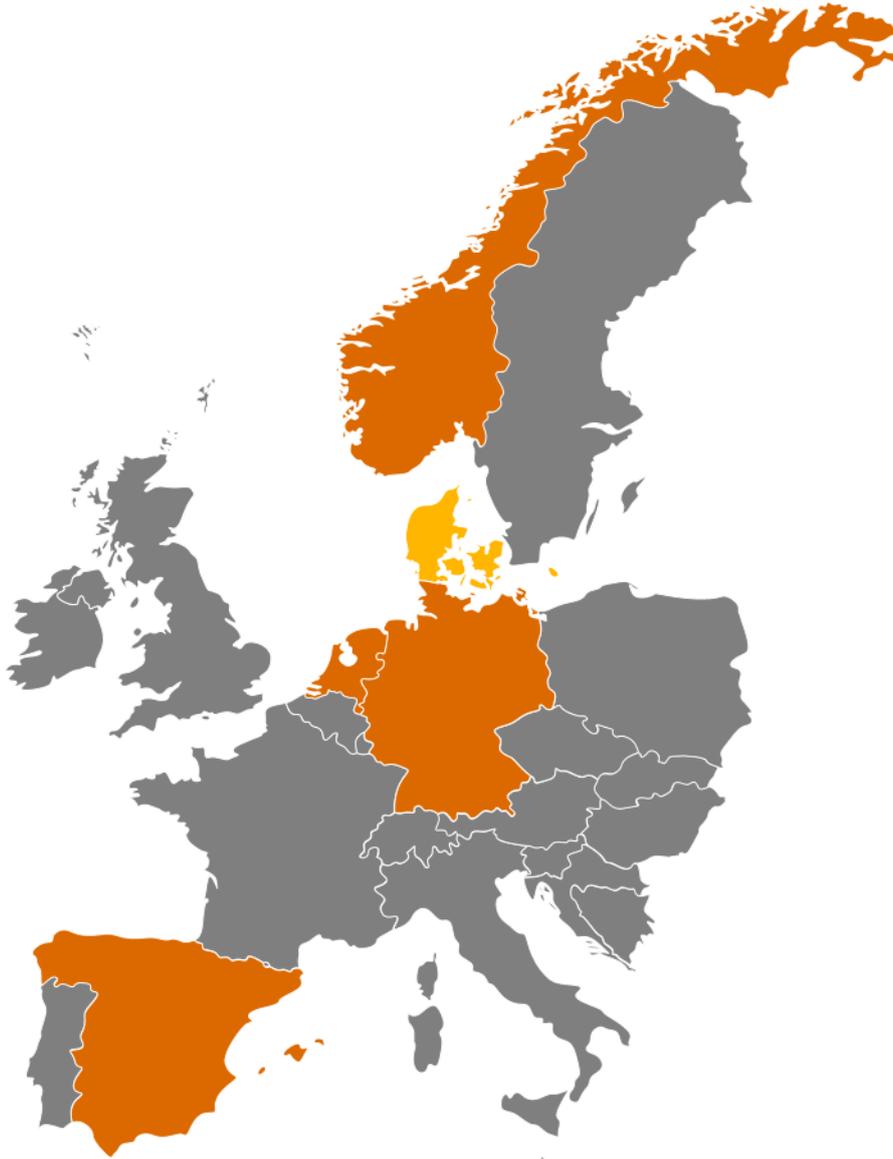
zehn Jahren andauernde Seeschiffahrtskrise bereits stark belastete deutsche Schifffahrtsbranche – und sie ist auch ein negatives Signal für den Schifffahrtsstandort Deutschland und die hiesige maritime Wirtschaft insgesamt.²⁷³

c) Zwischenfazit Steuererleichterungen Deutschland

Die Bundesrepublik Deutschland zählte zu den Ländern in Europa, die als erste Regelungen zur Tonnagegewinnermittlung im Einklang mit den damals geltenden Seeverkehrsleitlinien im Jahre 1998 mit Wirkung ab dem 1.1.199 einführten. Die deutschen Tonnagesteuerregelungen sind bis heute nahezu unverändert (mit lediglich wenigen zwischenzeitlichen Anpassungen im Detail) gültig. Seitdem haben sich nicht nur der Wettbewerb mit Drittländern im Seeverkehr, sondern auch in der Europäischen Union zwischen den EU-Mitgliedstaaten, deren Zahl zwischenzeitlich stark angestiegen ist, erheblich verschärft. Auch die Leitlinien und die Genehmigungspraxis der Europäischen Kommission im Zusammenhang mit der Genehmigung der erstmaligen Einführung von Tonnagesteuerregimen bzw. der Änderung oder Verlängerung derselben haben sich erheblich verändert. Dies hat zur Folge, dass die deutschen Tonnagesteuerregelungen, die noch immer ganz wesentlich den Stand von Ende der 90er Jahre widerspiegeln, die vorstehenden Entwicklungen nicht berücksichtigen. Wie im nachfolgenden Vergleich mit ausgewählten europäischen Nachbarländern deutlich wird, haben diese ihre Tonnagesteuerregelungen in der jüngeren Vergangenheit teils erheblich angepasst und ausgeweitet. Dies betrifft zum einen den Kreis der tonnagesteuerbegünstigten Unternehmen, der überwiegend auch reine Schiffsmanagementgesellschaften mitumfasst, aber auch die begünstigten Schiffe bzw. Schiffstypen und Aktivitäten, mit der Folge, dass etwa im Bereich des Offshore-Sektors in anderen Ländern eine viel umfassendere Förderung der Seeschifffahrt im Einklang mit den Leitlinien und der darüber noch hinausgehenden Genehmigungspraxis der EU-Kommission erfolgt. Auch im Bereich der Gewährung von beschleunigten Abschreibungen auf Seeschiffe sehen andere Länder spezielle Regelungen vor, anders als in Deutschland, wo die Reinvestitionsvergünstigung für Seeschiffe z.B. Ende der 90er Jahre abgeschafft wurde. Hinsichtlich der Behandlung von Unterschiedsbeträgen sind niederländische Schifffahrtsunternehmen deutlich besser gestellt als deutsche Reeder, die nach der Rückoption zur normalen Gewinnermittlung ihre stillen Reserven stets zu versteuern haben. Der vollständige Lohnsteuereinbehalt sollte auch künftig beibehalten werden, da er unabhängig von der Inanspruchnahme der Tonnagesteuerregelungen deutschen Reedern durch Entlastungen bei den Personalkosten bessere Wettbewerbsbedingungen und am Standort steuerpflichtigen Seeleuten deutlich bessere Beschäftigungsaussichten an Bord verschafft – hier liegt im Einklang mit der jüngsten Genehmigungspraxis der Kommission allerdings nahe, seinen Anwendungsbereich zukünftig auch auf Beschäftigte auf Schiffen unter anderen EU-Flaggen auszuweiten.

²⁷³ Vgl. BR-Drs. 552/1/10 vom 15.11.10 S. 5.

B.5.2. Dänemark



a) Tonnagesteuerregelungen in Dänemark

Einführungszeitpunkt und Geltungsdauer

In Dänemark wurden mit Wirkung ab 2001 durch das Gesetz über die Besteuerung von Reedereiunternehmen (Tonnagesteuergesetz)²⁷⁴ im Jahre 2002 erstmals Tonnagesteuerregelungen eingeführt und von der Europäischen Kommission auf unbestimmte Zeit genehmigt.²⁷⁵ Im Jahre 2016 unterrichteten die dänischen Behörden die Kommission von beabsichtigten wesentlichen Erweiterungen der bestehenden Tonnagesteuerregelungen, die von der Kommission am

²⁷⁴ „Lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven)“ Nr. 264 vom 8.5.2002.

²⁷⁵ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – N 563/2001 Dänemark Gesetz über die Besteuerung der Schifffahrt (Tonnagesteuergesetz) OJ C 146, 19.6.2002, S.9; Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 21.

11. Oktober 2018 genehmigt wurden. Die geänderten Tonnagesteuerregelungen sind mit Wirkung vom 1. Januar 2017 in Kraft getreten und gelten bis zum 31. Dezember 2026.²⁷⁶

Regelungszweck

Ziel der dänischen Tonnagesteuerregelungen ist es, die Wettbewerbsposition des dänischen maritimen Sektors auf dem Weltmarkt zu sichern und weiter auszubauen.²⁷⁷ Dadurch soll ein Rückgang der dänischen Handelsflotte verhindert und diese sowie das entsprechende Seefahrer-Knowhow erhalten werden.²⁷⁸

Rechtsgrundlage

Die dänischen Regelungen zur Gewinnermittlung nach der Tonnage finden sich im dänischen Tonnagesteuergesetz.²⁷⁹

Begünstigte

Die Tonnagesteuerregelungen können sowohl in Dänemark unbeschränkt *körperschaftsteuerpflichtige* Unternehmen als auch Unternehmen mit Sitz in anderen EU-Ländern, die über Betriebsstätten in Dänemark tätig sind, in Anspruch nehmen.²⁸⁰ Die begünstigten Unternehmen können Einkünfte aus ihrer Beteiligung an einer steuerlich transparenten, Schifffahrt betreibenden Personengesellschaft in ihren tonnagesteuerbegünstigten Gewinn einbeziehen.²⁸¹

Daneben finden die Tonnagesteuerregelungen in Dänemark auch auf *Schiffsmanagementgesellschaften* Anwendung, welche das technische Management von Schiffen vornehmen. Dieses technische Management hat die „wirtschaftlichen Tätigkeiten des Crewmanagements und technischen Managements der Schiffe, die für Zwecke eingesetzt werden, die von dem Tonnagesteuergesetz erfasst werden“ zu umfassen.²⁸² Der Schiffsmanagementgesellschaft muss dabei die Verantwortlichkeit für die Aufgaben nach dem International Safety Management (ISM)-Code sowie das Crewing der Schiffe obliegen.²⁸³

Begünstigte Schiffe

Seeschiffe und Spezialschiffe im Offshore-Sektor

Begünstigt sind für den Transport von Passagieren und Gütern zwischen Häfen oder zwischen Häfen und Offshore-Installationen eingesetzte Seeschiffe, sofern diese eine Mindestnettoraumzahl von 20 Tonnen aufweisen.²⁸⁴ Schlepp- und Bergungsschiffe sind begünstigt, wenn während des

²⁷⁶ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 21.

²⁷⁷ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 7.

²⁷⁸ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 7.

²⁷⁹ Bekanntmachung des Gesetzes über die Besteuerung von Reedereiunternehmen (Tonnagesteuergesetz) LBK nr. 945 af 06/08/2015 om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven) zuletzt geändert durch Gesetz (Lov nr. 1726) vom 27.12.2018 § 8.

²⁸⁰ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 8; Baerentzen, Intertax, 2016, S. 63; PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 16.

²⁸¹ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 359.

²⁸² PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 25; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667 f.

²⁸³ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 363.

²⁸⁴ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 10 u. 13.

Wirtschaftsjahres mindestens 50% ihrer Einsatzzeit auf See maritimen Transport darstellen und sie in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat registriert sind.²⁸⁵

Daneben haben die dänischen Behörden kürzlich mit Genehmigung der Kommission den Anwendungsbereich der dänischen Tonnagesteuerregelungen auf Schiffe im Offshore-Sektor ausgeweitet, die für Tätigkeiten mit Bezug zum Seeverkehr eingesetzt werden. Hintergrund der Erweiterung ist, dass in der weltweiten Offshore-Serviceflotte ein Trend zur Ausflagung in Drittstaaten herrscht und insoweit die europäische Offshore-Schifffahrt im Vergleich zu nicht EU-Mitgliedstaaten als zunehmend nicht mehr wettbewerbsfähig eingestuft wird.²⁸⁶ Ziel der Ausweitung der begünstigten Schiffstypen ist es daher bessere Wettbewerbsbedingungen für den dänischen Schifffahrtssektor auf dem Weltmarkt auch im Offshore-Bereich zu schaffen. Die Ausweitung der Tonnagesteuerregelungen betrifft die folgenden Schiffstypen:²⁸⁷

- Schiffe der Küstenwache;
- Offshore-Versorgungs-/Serviceschiffe;
- Schiffe für die Montage, Reparatur und Demontage von Windkraftanlagen und anderen Offshore-Anlagen, inklusive Ölplattformen;
- Pipeline- und Kabelverlegungsschiffe;
- Eisbrecher;
- Quartierschiffe.

Die Begünstigung von Versorgungsschiffen im Zusammenhang mit Aktivitäten für Öl-Offshore-Einrichtungen setzt voraus, dass diese Schiffe außerhalb der dänischen Territorialgewässer und des Festlandsockels eingesetzt werden.²⁸⁸ Quartierschiffe, die eine Unterkunft für Besatzungsmitglieder bieten und auf denen die Unterbringung von Ersatzteilen oder Werkstatteinrichtungen in Verbindung mit Offshore-Arbeiten erfolgt, sind nur begünstigt, wenn diese Schiffe Teil dieser Arbeiten sind, sodass mit Onshore-Quartieren im Wettbewerb stehende Quartierschiffe in einem Hafen oder nahe der Küste ausscheiden.²⁸⁹

Gecharterte und vercharterte Schiffe

Nach dem dänischen Tonnagesteuerregime können Einnahmen aus dem Betrieb von Bareboat-Charter- oder Zeit-Charter-Schiffen tonnagebesteuert werden, sofern die eingecharterte Bruttoreumzahl die eigene Flotte des Begünstigten nicht um mehr als das Vierfache übersteigt und für

²⁸⁵ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 11.

²⁸⁶ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 36; Spiegelstrich 3 unter Verweis auf die PwC Offshore-Studie „Corporate taxation in the global offshore shipping industry“ [<https://www.pwc.com/gx/en/transportation-logistics/pdf/pwc-offshore-shipping.pdf>].

²⁸⁷ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 29, 63-72.

²⁸⁸ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 30, diese Voraussetzung soll einen Missbrauch der Vorschrift durch Einkommensverlagerungen verhindern für den Fall, dass zwei oder mehr Unternehmen, die demselben Konzern angehören, in der Öl- und Gasförderung (die einer hohen Kohlenwasserstoffbesteuerung unterliegen) bzw. im Bau von Ölanlagen (die der Tonnagesteuer nach den geänderten Tonnagesteuerregelungen unterliege) tätig sind.

²⁸⁹ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 31.

Zeit-Charter-Verträge die Laufzeit zwischen einem und sieben Jahren liegt. Zusätzlich sollte das eincharternde Unternehmen eine Call/Buy-Option haben.²⁹⁰

Bareboat-Vercharterungsaktivitäten sind nur ausnahmsweise unter den folgenden Voraussetzungen begünstigt:²⁹¹

- Der Leasingnehmer nutzt das Schiff für Zwecke, die für die Tonnagesteuer in Frage gekommen wären, wenn das Schiff vom Leasinggeber selbst genutzt worden wäre,
- das Schifffahrtsunternehmen verchartert das Schiff bareboat aufgrund vorübergehender Überkapazitäten für einen Zeitraum von höchstens drei Jahren und
- eine Gewinnermittlung nach der Tonnage erfolgte für bareboat-Vercharterungseinkünfte nicht zuvor von derselben Reederei oder einer Konzerngesellschaft dieser Reederei.

Die dänischen Behörden sind verpflichtet, sicherzustellen, dass die bareboat-vercharterte Kapazität 50% der Tonnage der gesamten Flotte des Unternehmens, die unter die Tonnagesteuer fällt, nicht überschreitet.²⁹²

Begünstigte Aktivitäten

Die Tonnagebesteuerung findet Anwendung auf Einkünfte aus Schifffahrtsaktivitäten, welche die Beförderung von Passagieren oder Gütern zwischen Häfen oder zwischen Häfen und Offshore-Einrichtungen (Hauptgeschäfte) oder Einkünfte aus bestimmten in engem Zusammenhang damit stehenden Nebentätigkeiten sowie Hilfsgeschäfte betreffen.²⁹³

Hauptaktivitäten

Begünstigte Schiffe müssen für den Transport von Passagieren oder Fracht (Schifffahrtsaktivitäten) zwischen verschiedenen Destinationen mit Seeschiffen und anderen unmittelbar damit zusammenhängenden Aktivitäten eingesetzt werden.²⁹⁴

Schlepp- und Baggertätigkeiten sind tonnagesteuerbegünstigt, sofern mehr als 50% dieser Arbeiten als Seeverkehr qualifizierbar sind.²⁹⁵ Voraussetzung ist, dass das Schiff in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat registriert ist.²⁹⁶ Die Wartezeit wird anteilig auf die Zeit, die für Schlepparbeiten auf See aufgewendet wird und die Zeit, die für andere Tätigkeiten aufgewendet wird, aufgeteilt. Schleppvorgänge in Häfen oder zur Unterstützung selbstfahrender Schiffe beim Anlegen im Hafen sind nicht tonnagesteuerbegünstigt.²⁹⁷

²⁹⁰ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 12; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667 f.

²⁹¹ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 44 f.

²⁹² Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 46.

²⁹³ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 10.

²⁹⁴ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 60.

²⁹⁵ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 58; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

²⁹⁶ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 11; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 668.

²⁹⁷ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 11.

Die Ausweitung der Tonnageregelungen hinsichtlich der Hauptaktivitäten umfasst folgende Tätigkeiten durch (Offshore-)Schiffe:²⁹⁸

- Sicherheits- und Rettungsdienste auf See und an Offshore-Einrichtungen einschließlich Umweltsanierungsdienste (durch Schiffe der Küstenwache).
- Aktivitäten im Zusammenhang mit Offshore-Einrichtungen (durch Offshore-Versorgungs- bzw. Serviceschiffe), v.a.
 - Hilfs- und Unterstützungsleistungen, z.B. der Transport von Verbrauchsmaterialien und Bunkertreibstoff;
 - Sicherheits- und Bergungsdienste;
 - Schiffe für das Handling großer Anker und Schleppgeräte, welche eine Größe und Konstruktion haben, die sie inkompatibel mit regulären (Hafen-)Schleppern machen;
 - Dienstleistungen im Bereich des Umweltschutzes;
 - Wachdienste z.B. an einer Bohrinself.
- Tätigkeiten durch Schiffe zur Errichtung, Reparatur und Demontage von Windkraftanlagen und anderen Offshore-Einrichtungen einschließlich Öl-Einrichtungen, dazu zählen im Wesentlichen
 - Transport von Teilen (Flügel, Türme usw.) zu Windpark-Baustellen; Bau, Wartung oder Demontage von Windkraftanlagen;
 - Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Bau, der Reparatur und dem Rückbau anderer Offshore-Installationen, z.B. Wellenbrecheranlagen und andere Küstenschutzmaßnahmen.
- Im Wesentlichen die Verlegung, Inspektion oder Reparatur von Pipelines und Kabeln auf dem Meeresboden (durch Rohr- und Kabelverlegerschiffe).
- Vor allem die Begleitung von Schiffen durch eisige Gewässer, Schutz von z.B. Bohranlagen in arktischen Gewässern gegen schwimmende Eisberge und gerade brechendes Eis durch Eisbrecher.
- Überwiegend die Beherbergung von Personal und Lagerung von für Offshore-Einrichtungen (z.B. Windenergieeinrichtungen, Reparaturen von Bohranlagen) notwendigen Ersatzteilen, Ausrüstungen oder Geräten in nennenswerter Entfernung von der Küste durch Quartierschiffe.

Nach den geltenden Vorschriften sind eine Reihe von Tätigkeiten nicht tonnagesteuerbegünstigt, unabhängig davon, ob die Schiffe für tonnagesteuerpflichtige Tätigkeiten eingesetzt werden könnten. Sofern sie für andere Zwecke eingesetzt wurden, sind sie nicht tonnagesteuerbegünstigt. Dies ist bei den folgenden Aktivitäten der Fall:²⁹⁹

²⁹⁸ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 63.

²⁹⁹ Baerentzen, Intertax, 2016, 63, (64); PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

- Voruntersuchungen, Exploration oder Gewinnung von natürlichen Ressourcen (bspw. Kohlenwasserstoffe);
- Fischerei- und Verarbeitungsaktivitäten;
- Bau und Reparatur von Häfen, Piers, Brücken, Ölanlagen, Baggerarbeiten, Saugbaggerungen oder ähnliche Tätigkeiten;
- Tauchaktivitäten;
- Lotsendienst, wenn die Schiffe in und um Häfen eingesetzt werden;
- Schleppen etc., jedoch mit einigen Ausnahmen,
- Personenverkehr in oder über Hafeneinfahrten etc.;
- Trainingsaktivitäten, Sozial- und Bildungsaktivitäten usw.;
- Museumstätigkeiten und Erhaltung von Schiffen,
- Sport-, Ausflugs- und Freizeitwecke, einschließlich Unterhaltungszwecke;
- Einsatz von Schiffen, die dauerhaft vor Anker liegen, unabhängig vom Zweck.

Eine Reihe von schwimmenden Einrichtungen gelten nicht als Schiffe und können daher nicht unter die dänischen Tonnagesteuerregelungen fallen:³⁰⁰

- Anlagen zur schwimmenden Ölförderung, Lager- und Ausschiffungseinrichtungen;³⁰¹
- Lastkähne und Leichter, es sei denn, sie transportieren Güter und haben eine Bruttotonnage von 2.000 t oder mehr.³⁰²

Neben- und Hilfgeschäfte

Tonnagesteuerbegünstigt sind neben den vorbezeichneten Schifffahrtsaktivitäten unmittelbar mit diesen Haupttätigkeiten zusammenhängende Nebentätigkeiten und Hilfgeschäfte. Voraussetzung ist, dass diese weniger als 50% des gesamten tonnagebesteuerten Einkommens des Begünstigten ausmachen.³⁰³ Zu den begünstigten Nebentätigkeiten gehören die folgenden Aktivitäten, die „nicht vollständig ohne Zusammenhang zum Seeverkehr stehen“³⁰⁴:

- die Personen- oder Güterbeförderung, welche auf andere Weise als an Bord eines von dem Schifffahrtsunternehmen betriebenen Tonnagesteuerschiffes vorgenommen wird, wenn
 - ein einziger Vertrag mit dem Kunden für eine Reise besteht, die eine Beförderung auf dem Tonnagesteuerschiff beinhaltet; und

³⁰⁰ Baerentzen, Intertax, 2016, 63, (64).

³⁰¹ Baerentzen, Intertax, 2016, 63, (64).

³⁰² Baerentzen, Intertax, 2016, 63, (64).

³⁰³ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 10.

³⁰⁴ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 41, 42, 78: „That list does not include any activity that would be completely unrelated to maritime transport and thus not eligible, as such, for tonnage taxation (i.e. neither eligible as core activity nor as ancillary activity)“.

- die Beförderung für den Rest der Reise, aufgrund einer Vereinbarung, die zwischen fremden Dritten getroffen worden wäre, von der Schifffahrtsgesellschaft gekauft oder erworben wird;
- Verkäufe und Einrichtungen, die den Kunden auf seegängigen Passagierschiffen üblicherweise zur Verfügung gestellt werden, einschließlich:
 - Verkauf von alkoholischen Getränken, Parfüm und Tabak;
 - Tausch von Beträgen verschiedener Währungen für persönliche Ausgaben;
 - Gesundheits-, Schönheits-, Spa- und Wellnessdienstleistungen;
- Verwaltungs- und Versicherungsdienstleistungen, die in direktem Zusammenhang mit der Beförderung von Personen oder Gütern stehen, auch im Rahmen eines einzigen Beförderungsvertrages, der eine Reise auf dem Tonnagesteuerschiff beinhaltet;
- die Urlaubsvermittlung im Rahmen eines Pauschalvertrages an den Kunden, wenn
 - ein Teil der Urlaubsreise eine Reise auf einem Tonnagesteuerschiff ist, das von der Schifffahrtsgesellschaft betrieben wird, und der verbleibende Teil landseitig ("landseitiger Teil") ist;
 - der landseitige Teil wird von der Schifffahrtsgesellschaft zu marktüblichen Bedingungen gekauft oder erlangt;
- das Be- und Entladen von Fracht auf einem von der Schifffahrtsgesellschaft betriebenen Tonnagesteuerschiff durch die Schifffahrtsgesellschaft selbst sowie die Bereitstellung von Einrichtungen, die ausschließlich für diese Zwecke genutzt werden;
- die Bündelung oder Aufteilung von Fracht, die auf einem von der Schifffahrtsgesellschaft betriebenen Tonnagesteuerschiff transportiert wird, unmittelbar vor oder nach der Reise, wenn die Tätigkeit nicht expeditiobedingt ist;
- die vorübergehende Lagerung von auf einem Tonnagesteuerschiff beförderter Fracht durch das Schifffahrtsunternehmen im Hafen, wenn diese nicht Teil einer Langzeitlagerung ist;
- die Vermietung oder Bereitstellung von Containern für Waren an Kunden, die auf einem Tonnagesteuerschiff befördert werden sollen, das von der Schifffahrtsgesellschaft betrieben wird;
- die Durchführung von Ausflügen für Fahrgäste eines von der Schifffahrtsgesellschaft betriebenen Tonnagesteuerschiffes, wenn die Kabine ausschließlich für den Fahrgast weiterhin zur Verfügung steht.

Nebentätigkeiten, die von einem Unternehmen ausgeübt werden, das keine Tätigkeiten im Seeverkehr ausübt, sind von dieser Regelung jedoch ausgeschlossen und Erträge daraus unterliegen stets der normalen Besteuerung.³⁰⁵

³⁰⁵ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 10.

Bereederung

Das strategische und kommerzielle Schiffsmanagement muss nach den dänischen Tonnagesteuerregelungen von Dänemark aus erfolgen,³⁰⁶ während es für das technische Management genügt, wenn dieses aus einem EU-Mitgliedstaat durchgeführt wird.³⁰⁷

„Strategisches und kommerzielles Management“ bezieht sich insbesondere auf die Schifffahrtstätigkeiten (auch wenn Ähnlichkeiten mit dem Tatbestandsmerkmal des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung bestehen, die Voraussetzung für eine steuerliche Ansässigkeit in Dänemark ist, besteht hier keine Inhaltsgleichheit).³⁰⁸ Das Vorliegen des Erfordernisses des strategischen und kommerziellen Schiffsmanagements aus Dänemark heraus ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Als Kriterien für ein strategisches Management von Dänemark aus werden der Hauptsitz der Gesellschaft in Dänemark und die Vornahme der wichtigsten strategischen Entscheidungen (wie die Vergabe wesentlicher Aufträge, Entscheidungen über wesentliche Investitionen und den Erwerb oder die Veräußerung wesentlicher Wirtschaftsgüter, v.a. von Schiffen) in Dänemark sowie Entscheidungen über die Eingehung von Allianzen herangezogen.³⁰⁹ Damit das strategische Management als in Dänemark ausgeübt angesehen werden kann, müssen Geschäftsleitung und das Schlüsselpersonal in Dänemark über eine wirksame unabhängige Befugnis verfügen, echte strategische Entscheidungen zu treffen und diese nicht nur formell zu genehmigen.³¹⁰

Das „kommerzielle Management“ deckt ein breites Spektrum der operativen und wirtschaftlichen Aspekte der Schifffahrtstätigkeiten ab, wie z.B. die Erledigung von wichtigen Angelegenheiten wie den Abschluss von Versicherungen, Finanzen, Rekrutierung und Verwaltung der Besatzung, Routenplanung, Trocken- und Schwimmdockmanagement, technische Unterstützung und Wartung der Schiffe, Frachtvereinbarungen sowie das Vorhandensein von Hilfsmitteln und Stützpunkten in Dänemark.³¹¹ Vorrangig wird dabei auf Entscheidungen der höheren Führungsebenen abgestellt als auf die Angelegenheiten des laufenden Tagesgeschäfts.³¹²

Es ist nicht zwingend erforderlich, dass alle vorstehend genannten Funktionen und Elemente in Dänemark für jedes Schiff ausgeführt werden.³¹³ Jedes Schiff muss jedoch die Bedingungen in

³⁰⁶ § 6 Abs. 1 „Lov om beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatteloven)“.

³⁰⁷ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

³⁰⁸ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361.

³⁰⁹ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361.

³¹⁰ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361; auch in Deutschland muss die Bereederung fast ausschließlich tatsächlich aus dem Inland erfolgen.

³¹¹ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361.

³¹² Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361.

³¹³ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361.

ausreichendem Maße erfüllen. Die gesamte Flotte muss auf der Grundlage einer Gesamtbewertung strategisch und kommerziell von Dänemark aus gemanagt werden.³¹⁴

Flaggen- und Registererfordernis

Dänemark hat mit Gesetz Nr. 409 vom Juni 2005 in das dänische Tonnagesteuergesetz Vorschriften für die Flaggenführung von begünstigten Schiffen eingeführt,³¹⁵ um die dänischen Regelungen an die allgemeinen Vorgaben der Seeverkehrsleitlinien anzupassen. Nach diesen Bestimmungen zur Flaggenführung muss eine Gesellschaft, welche zur Tonnagegewinnermittlung optiert hat, im Jahresdurchschnitt den Anteil der in einem EU-/EWR-Staat registrierten Bruttotonnage, die sich im Besitz der Gesellschaft befindet und für Zwecke verwendet wird, die unter das Tonnagesteuergesetz fallen könnten, beibehalten oder erhöhen.³¹⁶

Für das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist grundsätzlich auf den Anteil zum Zeitpunkt des 12. Januar 2005³¹⁷ abzustellen, während bei Schifffahrtsgesellschaften, für die am 17. Januar 2004³¹⁸ die Tonnagesteuerregelungen bereits angewendet wurden, auf dieses Datum abzustellen ist.³¹⁹ Für Schifffahrtsgesellschaften, die nach dem 12. Januar 2005 zur Tonnagebesteuerung optieren, ist für den maßgeblichen Anteil auf den Zeitpunkt des Eintritts in die Tonnagesteuerregelungen abzustellen.³²⁰ Es findet somit eine unternehmensbezogene Betrachtung statt.

Werden die Bestimmungen zur Flaggenführung von einem Schifffahrtsunternehmen oder einer Gruppe nicht erfüllt, sind die Einnahmen der nicht EU-/EWR-geflaggten Tonnage, welche der Gesellschaft gehören und für Zwecke verwendet werden, die unter das Tonnagesteuergesetz fallen könnten, nach den allgemeinen Regeln zu besteuern.

Dies gilt allerdings nicht, wenn im Hinblick auf alle der Tonnagebesteuerung unterliegenden Schifffahrtsunternehmen der in einem EU-/EWR-Staat registrierte Anteil der Bruttotonnage, der sich im Besitz der Gesellschaften befindet und für Zwecke verwendet wird, die unter das Tonnagesteuergesetz fallen könnten, im Durchschnitt des vorangegangenen Geschäftsjahres nicht zurückgeht oder wenn mindestens 60 Prozent der Bruttotonnage in einem Staat innerhalb der EU bzw. des EWR registriert sind.³²¹

Die dänischen Schifffahrtsunternehmen müssen daher jedes Jahr konkrete Angaben darüber machen, inwieweit ihre Bruttotonnage, die sich während des Jahres in ihrem Besitz befindet und für Zwecke verwendet wird, die unter das Tonnagesteuergesetz fallen könnten, innerhalb der EU bzw. des EWR oder außerhalb der EU bzw. des EWR registriert wurde.³²²

³¹⁴ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 361.

³¹⁵ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 16.

³¹⁶ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 17.

³¹⁷ Datum, an dem der Gesetzentwurf zur Einführung der Flaggenlinkregeln, der später als Gesetz Nr. 409 vom 1. Juni 2005 angenommen wurde, dem Parlament vorgelegt wurde.

³¹⁸ Tag, an dem die Leitlinien für den Seeverkehr im Amtsblatt der EU veröffentlicht wurden.

³¹⁹ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 17.

³²⁰ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 17.

³²¹ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 18.

³²² Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 19.

Antragserfordernis

Das dänische Tonnagesteuerregime sieht die folgenden opt-in bzw. opt-out Regelungen vor: Die Option oder Nichtoption zur Tonnagebesteuerung ist für den Begünstigten zehn Jahre lang bindend – mit Wirkung ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres, in welchem erstmals zur Gewinnermittlung nach der Tonnage optiert werden kann.³²³ Am Ende der zehnjährigen Bindungsdauer kann erneut für zehn Jahre die Tonnagebesteuerung gewählt werden.³²⁴ Optiert der Steuerpflichtige zur normalen Besteuerung, so ist diese Entscheidung ebenfalls für einen Zeitraum von zehn Jahren bindend. Optiert ein Begünstigter zur Tonnagebesteuerung, so muss die Gewinnermittlung nach der Tonnage für alle Schiffe und Wirtschaftsgüter erfolgen, welche die Tonnagesteuervoraussetzungen erfüllen.³²⁵

Die Entscheidung für oder gegen die Tonnagegewinnermittlung muss in Dänemark innerhalb eines Konzerns grundsätzlich für alle Konzerngesellschaften einheitlich getroffen werden. Dabei können jedoch Schifffahrtsgesellschaften ausgenommen werden, welche nicht über die gleiche Management- oder Betriebsorganisation verfügen und keine Geschäfte in verwandten Bereichen tätigen.³²⁶

Tonnagegewinnermittlung

Für jedes der Tonnagesteuer unterliegende Schiff ermittelt sich der steuerpflichtige pauschale Tonnagegewinn – welcher in Dänemark dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz von 22% unterliegt – aus der Nettotonnage, pro 100 Nettotonnen (NT) und pro angefangenem 24-Stunden-Zeitraum, unabhängig davon, ob das Schiff in Betrieb ist oder nicht.³²⁷

Tabelle 6: Ermittlung Tonnagegewinn Dänemark³²⁸

bis zu 1.000 Nettotonnen	DKK 10,03 (ca. EURO 1,35)
1.000 bis 10.000 Nettotonnen	DKK 7,20 (ca. EURO 0,97)
10.000 bis 25.000 Nettotonnen	DKK 4,31 (ca. EURO 0,58)
über 25.000 Nettotonnen	DKK 2,83 (ca. EURO 0,38)

Betriebsausgaben und damit auch Verluste finden infolge der pauschalen Gewinnermittlung nach der Tonnage grundsätzlich keine Berücksichtigung, es sei denn, der Begünstigte übt neben den Schifffahrtsaktivitäten auch andere Aktivitäten aus. Eine Verrechnung von Verlusten aus Schifffahrtsaktivitäten mit anderen Aktivitäten des Schifffahrtsunternehmens findet nicht statt, und zwar auch nicht im Falle der Gruppenbesteuerung/Organschaft.³²⁹

³²³ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

³²⁴ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

³²⁵ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 24; PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 10; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

³²⁶ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

³²⁷ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 28; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 667.

³²⁸ Oanda Currency Converter, Wechselkurs 15.07.2020: 0,13430 EUR/DKK.

³²⁹ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.45300 (2016/N) – Dänemark, Rn. 27.

b) Sonstige Steuererleichterungen in Dänemark

Neben den Tonnagesteuerregelungen hat Dänemark mit Genehmigung der Kommission³³⁰ auch von der nach den Seeverkehrsleitlinien zulässigen Möglichkeit Gebrauch gemacht, eine staatliche Beihilfe für den Seeverkehr in Form von geringeren Einkommensteuersätzen für Seeleute zur Senkung arbeitsbezogener Kosten vorzusehen.

In Dänemark unterliegen sämtliche Seeleute auf dänisch-registrierten Schiffen sowie auf ausländisch-geflaggten Schiffen, die Bareboat-gechartert sind oder im Eigentum eines in Dänemark steuerlich Ansässigen sind, der dänischen persönlichen Einkommensbesteuerung. Die Besteuerung von Seeleuten folgt damit grundsätzlich den normalen Vorschriften mit den beiden folgenden Ausnahmen:

Die steuerlichen Maßnahmen für Seeleute an Bord dänischer Schiffe³³¹ bestehen aus einer Steuerbefreiung nach dem sog. DIS-Regime sowie speziellen Abzugsbeträgen für Seeleute. Sie bezwecken die Förderung der Beschäftigung europäischer Seeleute sowie die Sicherstellung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf dem Arbeitsmarkt des globalen Seeverkehrs.³³²

Für eine daneben bzw. ggf. zusätzlich erfolgende Lohnnebenkostenförderung wie etwa in Deutschland besteht in Dänemark kein Bedarf, da die dänische persönliche Einkommensteuer Sozialversicherungsbeiträge mitumfasst bzw. beinhaltet, die einen sehr geringen Umfang aufweisen. Die Sozialversicherung (auch) für Seeleute in Dänemark wird also wesentlich aus Steuermitteln finanziert.³³³

DIS-Regime

Nach dem sog. DIS-Regime werden in Dänemark Schifffahrtsunternehmen, die Eigentümer von Schiffen sind, von der Verpflichtung zur Zahlung von Einkommensteuer für Seeleute befreit, die an Bord von im dänischen internationalen Schiffsregister (Dansk Internationalt Skibsregister (DIS-Register)) registrierten (dänischen) Schiffen oder eine EU-/EWR-Flagge führenden Schiffen tätig sind.³³⁴

Die staatliche Beihilfe erfolgt damit in der Weise, dass Schifffahrtsunternehmen gestattet ist, lohnsteuerbefreite Nettolöhne an die Seeleute auszuzahlen, die von dem Regime erfasst werden (sog. Nettolohnregime). Dadurch erhalten die Schifffahrtsunternehmen eine Vergünstigung in Form von erheblich reduzierten Personalkosten. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des DIS-Regimes ist, dass die betroffenen Schiffe tonnagesteuerbegünstigt sind. Das DIS-Regime findet bereits seit 1988

³³⁰ Europäische Kommission – Staatliche Beihilfe NN 116/1998, Amtsblatt C 28 vom 31. Januar 2004, S. 2.

³³¹ Ein Schiff gilt als dänisch, wenn der Eigentümer dänisch ist, d.h. ein dänischer Staatsangehöriger oder eine juristische Person, die nach dänischem Recht gegründet oder als dänisches Unternehmen in Dänemark registriert ist. Definition aus Europäische Kommission – Staatliche Beihilfe SA.46852 (2016/N) – Dänemark, Rn. 6.

³³² Alle dänischen Handelsschiffe, die Seeverkehr betreiben und eine Bruttotonnage von mindestens 20 aufweisen müssen in einem dänischen Register registriert werden, entweder im DIS Register oder im Danish Register of Shipping (DAS). Das DIS-Register unterscheidet sich vom DAS-Register, da es Schiffseignern ermöglicht Seefahrer aus Drittstaaten zu beschäftigen auf ihrer nationalen Bestimmungen zum Lohn, während an Bord von DAS-registrierten Schiffen beschäftigte Staatsangehörige aus Drittstaaten nach dänischen Lohnbestimmungen bezahlt werden müssen.

³³³ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 372: Seefahrer zahlen dänische Sozialversicherungsbeiträge, die allerdings sehr geringfügig sind. Das Gesetz 1110 vom 10.10.2014 beschreibt detailliert die Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträge. Der Arbeitnehmerbeitrag beträgt maximal DKK 94,65 pro Monat, während der Arbeitgeberbeitrag sich auf DKK 189,25 monatlich beläuft. Die Beiträge werden in eine zusätzliche Altersvorsorge für den Arbeitnehmer eingezahlt; s. auch https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/denmark/index_en.htm

³³⁴ Europäische Kommission – Staatliche Beihilfe SA.46852 (2016/N) – Dänemark, Rn. 2.

Anwendung auf Handelsschiffe, die zur Beförderung von Gütern und Personen zwischen verschiedenen Destinationen eingesetzt werden.³³⁵ Im Jahre 2009 genehmigte die EU-Kommission die Anwendung des DIS-Regimes auch auf Bagger- und Kabelverlegungsschiffe.³³⁶ Seeleute, die an Bord von (Offshore-)Schiffen arbeiten, die im Rahmen der Ausweitung der Tonnagesteuerregelungen in Dänemark nunmehr ebenfalls tonnagesteuerbegünstigt sind, dürfen das DIS-Regime ebenfalls anwenden.³³⁷ Mit Genehmigung aus Februar 2019 gestattete die Kommission Dänemark daher den Kreis der DIS-Regime-begünstigten Schiffe an die kürzlich erfolgte Erweiterung der Tonnagesteuerregelungen auf Schiffe der Küstenwache, Offshore-Versorgungs-/Serviceschiffe, Schiffe für die Montage, Reparatur und Demontage von Windkraftanlagen und anderen Offshore-Anlagen, inklusive Ölplattformen, Pipeline- und Kabelverlegungsschiffe, Eisbrecher sowie Quartierschiffe anzupassen, sodass gegenwärtig das DIS-Regime auch für auf diesen Schiffstypen beschäftigte Seefahrer Anwendung findet.³³⁸

Die Steuerbefreiung erfolgt unter den folgenden Voraussetzungen:³³⁹

- Die Seefahrer sind Staatsangehörige oder Ansässige in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat bzw. sind in Dänemark steuerpflichtig;
- die Seefahrer sind an Bord eines Schiffs beschäftigt, welches eine EU-/EWR-Flagge führt;
- die Schiffe werden für tonnagesteuerbegünstigte Zwecke eingesetzt; und
- bei der Festsetzung der Löhne und Zuschläge muss beachtet werden, dass der Lohn steuerfrei ist, d.h. Lohn und Zuschläge sind auf Nettolohnniveau auszuführen.

Bei Anwendung des DIS-Regimes dürfen keine steuerfreien Reisekostenzuschläge gewährt werden.³⁴⁰ Da Seeleute auf ihre DIS-Löhne keine Einkommensteuer zahlen, ist ein Werbungskostenabzug nicht zulässig.³⁴¹

³³⁵ Am 13.11.2002 genehmigte die EU-Kommission das initiale DIS-Regime auf unbefristete Zeit, Entscheidung der Kommission vom 13.11.2002 Staatliche Beihilfe NN 116/1998 – Dänemark, Fiscal measures applicable to seafarers on board Danish Vessels, OJ C 028, 31.1.2014, S. 2-4.

³³⁶ Entscheidung der Kommission vom 13.01.2009 Staatliche Beihilfe C22/2007, Extension to dredging and cable-laying activities of the regime exempting maritime transport companies from the payment of the income tax and social contributions of seafarers in Denmark, OJ L199, 14.05.2009, S. 23.

³³⁷ Europäische Kommission: Staatliche Beihilfe – SA.51325 (2018/N-2) – Dänemark, insb. Rn. 14, 18.

³³⁸ EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA.51325 (2018/N/2) – Dänemark Erweiterung des DIS-Regimes, vgl. Rn. 18.

³³⁹ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 371 f.

³⁴⁰ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 372.

³⁴¹ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 372.

Spezielle Abzugsbeträge für Seeleute

Das dänische Gesetz über die Besteuerung von Seeleuten erlaubt sämtlichen Seeleuten mit steuerlicher Ansässigkeit in Dänemark oder im Ausland, die an Bord dänischer oder ausländischer Schiffe arbeiten, die Transporte auf dem Seeweg ausführen und nicht im dänischen internationalen Schiffsregister (DIS) eingetragen sind, von ihrem im Veranlagungszeitraum erzielten steuerbaren Einkommen einen Betrag von DKK 56.900 (ca. TEURO 8) vor Berechnung der Einkommensteuer in Abzug zu bringen.³⁴² Die Schiffe müssen mindestens eine Bruttotonnage von 20 aufweisen und dürfen nicht im Passagierverkehr zwischen EU-Mitgliedstaaten eingesetzt sein.³⁴³ Sofern die Bruttotonnage 500 oder mehr beträgt, erhöht sich der Abzugsbetrag auf DKK 105.000 (ca. TEURO 14). Flaggenerfordernisse bestehen für die Schiffe im Zusammenhang mit den speziellen Abzugsbeträgen für Seeleute nicht.

Werden diese pauschalen Werbungskostenabzugsbeträge in Ansatz gebracht, entfällt ein Abzugsrecht für tatsächliche Werbungskosten wie z.B. Fahrtkosten etc.

Die Abzugsbeträge dürfen nicht angesetzt werden, wenn folgende Tätigkeiten ausgeübt werden:³⁴⁴

- Schlepp- und Bergungsaktivitäten mit Schiffen, die hauptsächlich auf dänischen Binnenseen fahren;
- Einsatz von Schiffen für stationäre Tätigkeiten, einschließlich des Verkehrs in einem Hafen;
- regelmäßiger Fährverkehr, wenn die Entfernung von Hafen zu Hafen weniger als 50 nautische Seemeilen beträgt; und
- andere Verkehrs- oder Schlepp- und Bergungsaktivitäten, wenn die Umstände es den Seeleuten ermöglichen, regelmäßig an ihrem gewöhnlichen Wohnsitz zu übernachten.

c) Zwischenfazit Steuererleichterungen Dänemark

Der Kreis der tonnagesteuerbegünstigten Unternehmen in Dänemark umfasst im Vergleich zu Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen auch reine Schiffsmanagementgesellschaften.

Daneben sehen die dänischen Tonnagesteuerregelungen eine umfassende Begünstigung auch für Schiffe aus dem Offshore-Sektor vor, die in einem vergleichbar wettbewerbsintensiven Umfeld aktiv sind wie Handelsschiffe. Tonnagebegünstigt sind demnach mit Genehmigung der EU-Kommission auch Schiffe der Küstenwache, Offshore-Versorgungs-/Serviceschiffe, Schiffe für die Montage, Reparatur und Demontage von Windkraftanlagen und anderen Offshore-Anlagen, inklusive Ölplattformen, Pipeline- und Kabelverlegungsschiffe, Eisbrecher und sog. Quartierschiffe. Infolgedessen ist auch der Umfang der begünstigten Aktivitäten weiter gefasst als in Deutschland und umfasst u.a. Sicherheits- und Rettungsdienste durch Schiffe auf See und an Offshore-Einrichtungen

³⁴² Europäische Kommission – Staatliche Beihilfe SA.46852 (2016/N) – Dänemark, Rn. 8.

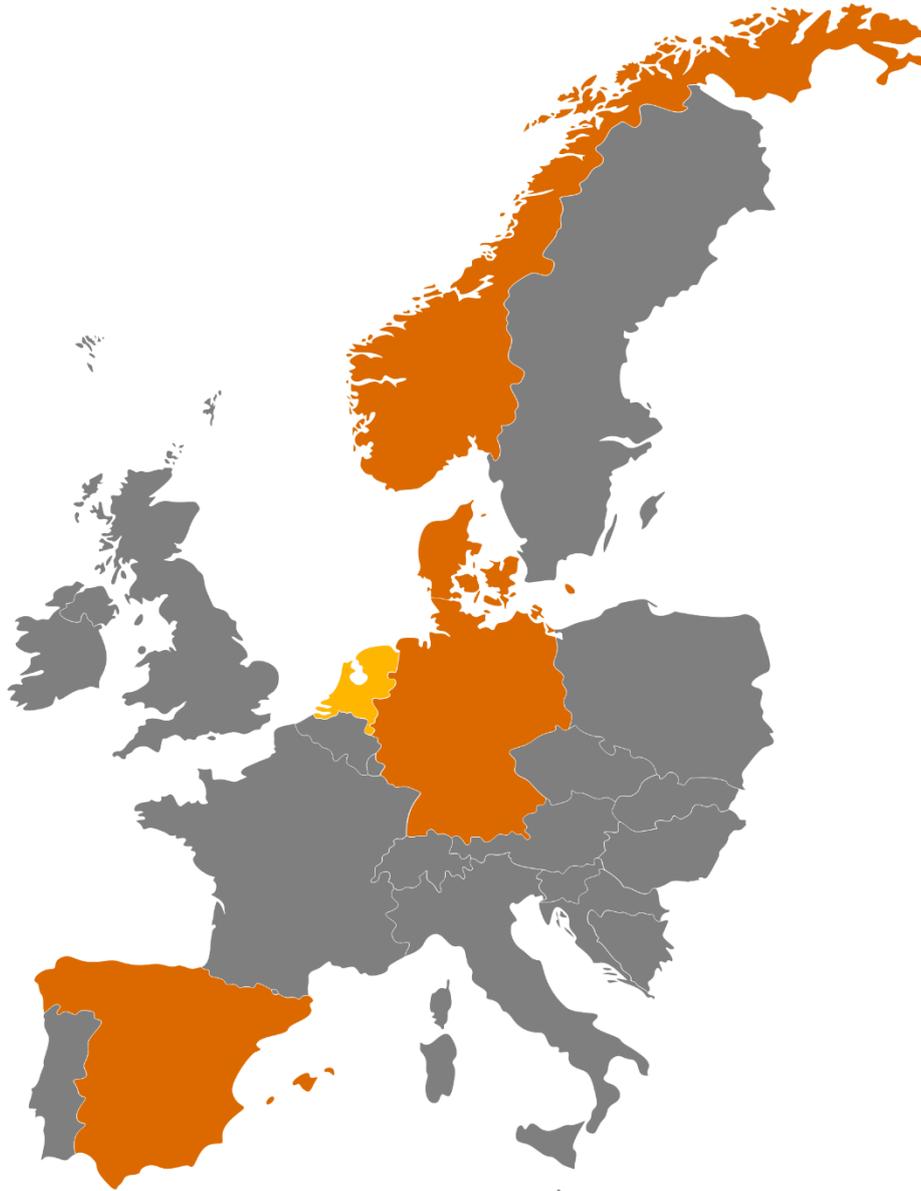
³⁴³ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 371.

³⁴⁴ Baxter/Thomsen/Christensen/Hansen & Johannessen in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 371.

oder Tätigkeiten aus dem Einsatz von entsprechenden Schiffen zur Errichtung, Reparatur oder Demontage von Offshore-Einrichtungen.

Auch in Dänemark gibt es neben den Tonnagesteuerregelungen sonstige Steuererleichterungen für den Bereich des Seeverkehrs, die mit den Seeverkehrsleitlinien der Kommission in Einklang stehen. Wie in Deutschland auch existieren insbesondere Regelungen zur steuerlichen Begünstigung der Beschäftigung von Seepersonal unter bestimmten Voraussetzungen. Sind die Seeleute an Bord von im dänischen internationalen Schiffsregister (DIS) eingetragenen Seeschiffen beschäftigt, so sind sie von der Verpflichtung zur Zahlung der Einkommensteuer befreit. Dies dient der Senkung von Personalkosten und ist bekannt als DIS-Regime. Ist das Schiff nicht in diesem Register eingetragen, so kommt eine Reduzierung der Einkommensteuer durch pauschale Werbungskostenabzugsbeträge auf das Einkommen der Seeleute in Betracht.

B.5.3. Niederlande



a) Tonnagesteuerregelungen in den Niederlanden

Einführungszeitpunkt und Geltungsdauer

Die Niederlande gehörten (abgesehen von Griechenland und Zypern) mit zu den ersten europäischen Ländern, die Tonnagesteuerregelungen einführten.³⁴⁵ Sie wurden von der Kommission mit Schreiben vom 12. April 1996 und 31. Juli 1997 genehmigt.³⁴⁶ Dabei wurden die niederländischen Regelungen noch vor dem Inkrafttreten der „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr“

³⁴⁵ Gesetz zur Änderung des Gesetzes über die Einkommensteuer 1964, des Gesetzes über die Körperschaftsteuer 1969 und des Gesetzes über Steuer- und Prämienvergünstigungen für die Seeschifffahrt 1995 (Änderung einiger Steuergesetze in Bezug auf die Seeschifffahrt), vgl. Stevens in: IStR 1996, 322 (322 f).

³⁴⁶ EU-Kommissionsentscheidung: Staatliche Beihilfe Niederlande N 714/2009 vom 27.4.2010, Rn. 5 unter Verweis auf die Kommissionsentscheidungen in der Sache N738/1995, SG(96)D/3852, SG(97)D/6453.

aus dem Jahr 1997 mit Wirkung ab dem Jahre 1996 eingeführt und dienten verschiedenen EU-Ländern (u.a. Deutschland, Dänemark und Spanien) als Vorlage und Vorbild für eigene Tonnagesteuersysteme.³⁴⁷ Eine Anpassung an die Seeverkehrsleitlinien der EU erfolgte erst zu einem späteren Zeitpunkt.

Regelungszweck

Ziel der Einführung der niederländischen Tonnagesteuerregelungen war es, niederländische Schifffahrtsunternehmen durch verbesserte Rahmenbedingungen in den Niederlanden zu halten und bereits abgewanderte Schifffahrtsunternehmen zu einer Rückverlegung ihres Standorts in die Niederlande zu bewegen.³⁴⁸

Rechtsgrundlage

Die niederländischen Tonnagesteuerregelungen finden sich in Art. 3.22 - 3.24 des niederländischen Einkommensteuergesetzes („Wet inkomstenbelasting 2001“, im Folgenden „NL-EStG“).

Begünstigte

Der Kreis der Begünstigten ist in den niederländischen Tonnagesteuerregelungen weit gefasst (Art. 3.22.1 NL-EStG). Die Tonnagegewinnermittlung kann grundsätzlich von jedem in den Niederlanden unbeschränkt oder beschränkt Einkommen-/Körperschaftsteuerpflichtigen gewählt werden, d.h. sowohl von natürlichen Personen als auch von Gesellschaften, unabhängig von ihrer Rechtsform.³⁴⁹

Auch (reine) Schiffsmanagementgesellschaften kommen mit ihren Schiffsmanagementaktivitäten für die Anwendung der niederländischen Tonnagesteuerregelungen in Betracht. Erforderlich ist dafür, dass das vollständige Crew- und technische Management begünstigter Schiffe von Dritten, übernommen wird, d.h. von der Schiffsmanagementgesellschaft müssen alle vom ISM-Code auferlegten Pflichten und Verantwortlichkeiten für die betreffenden Schiffe übernommen werden.³⁵⁰

Die Berechtigung zur Tonnagegewinnermittlung in den Niederlanden knüpft an den „Betrieb von begünstigten Schiffen“³⁵¹ an. Der Betrieb kann auf verschiedene Art und Weise erfolgen.

Zunächst liegt ein Betrieb von Schiffen vor, wenn der Steuerpflichtige als (Mit)Eigentümer oder Bareboat-Charterer das Management von eine EU- oder EWR-Flagge führenden Schiffen zu einem nennenswerten Teil (mindestens 30%) von den Niederlanden aus durchführt.³⁵² Zur Feststellung des Vorliegens dieser Voraussetzungen werden vier Managementarten herangezogen:³⁵³

- Strategisches Management, d.h. die Entscheidungen über den An- und Verkauf eines Schiffes und über die Durchführung der folgenden Arten von Management:

³⁴⁷ PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S.10; PwC, Choosing a profitable course: European tonnage tax regimes for the shipping industry, 2007, S.14.

³⁴⁸ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 546.

³⁴⁹ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 546; Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, S. 2; PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 16.

³⁵⁰ Steven/Pieterse in: IWB 2006, 1149, S. 1152 f; Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, 548; Rubbens & Stevens in: IStR 2000, 1; PwC, Choosing a profitable course: European tonnage tax regimes for the shipping industry, 2007, S.14.

³⁵¹ Art. 3.22.5 NL-EStG: „Exploitatie van een schip“.

³⁵² Art. 3.22.5a NL-EStG.

³⁵³ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 548; Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, 2.5.

- kaufmännisches Management (Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Befrachtung, der Charterung und der Beförderung von Fracht);
- technisch-nautisches Management (Tätigkeiten zur Aufrechterhaltung des tatsächlichen Betriebs des Schiffes) sowie
- Crew-Management (Einstellung und Beschäftigung der Seeleute).

Darüber hinaus ist ein Betrieb von Schiffen im Sinne der Tonnagesteuerregelungen gegeben, wenn der Steuerpflichtige im Wesentlichen (zu mindestens 70%) das kaufmännische Management von Schiffen für einen Dritten übernimmt und als (Mit-)Eigentümer oder Bareboat-Charterer ein oder mehrere eigene oder Bareboat-eingearterte Schiffe managt; gleiches gilt für die Zeit- oder Reise-Eincharterung von Schiffen, wenn der Steuerpflichtige daneben ein oder mehrere andere Schiffe als begünstigter (Mit-)Eigentümer oder Bareboat-Charterer betreibt.³⁵⁴

Schließlich finden die Tonnagesteuerregelungen auch dann Anwendung, wenn der Steuerpflichtige das gesamte Crewing und technische Management von Schiffen in den Niederlanden für einen Dritten übernimmt.³⁵⁵

Begünstigte Schiffe

Die niederländischen Tonnagesteuerregelungen sehen eine Tonnagesteuerbegünstigung für folgende Schiffe bzw. Schiffstypen vor, Art. 3.22.4 NL-EStG:³⁵⁶

- Schiffe zum Transport von Personen und Gütern im internationalen Seeverkehr, d.h. Tankschiffe (Öl, Gas, Chemikalien), Mehrzweckschiffe, Containerschiffe, Roll-on-/Roll-off-Schiffe, Kreuzfahrtschiffe, Fähren; ausgenommen: Fischereischiffe;
- Schiffe zum Transport von Personen und Gütern im Seeverkehr zur Erforschung und Nutzung von natürlichen Ressourcen im Meer (Versorgungsschiffe, Hilfsschiffe, Ankerziehschlepper, Plattform-Versorger; ausgenommen: Bereitschafts- und Wachschiffe, Öl-, Gas- & Bohrplattformen, Schwimmende Produktions- und Lagereinheiten (engl. FPSO));
- Forschungsschiffe – zur Erforschung des Meeresbodens (Vermessungsschiffe, Tiefsee-U-Boote);
- Kabel- und Pipelinelegerschiffe;
- Kranschiffe (i.S.d. Art. 1 Abs. 2 des niederländischen Schiffsgesetzes (Schepenwet)), die für Hebe- und Umsetzarbeiten auf See für Schiffe oder für Einrichtungen zur Nutzung und Erforschung von natürlichen Ressourcen im Meer eingesetzt werden (Schwimmkräne, Schwergutschiffe, Hubinselschiffe);
- Baggerschiffe, die Baggerarbeiten auf See ausführen und im Wirtschaftsjahr überwiegend zum Seetransport eingesetzt werden;

³⁵⁴ Art. 3.22.5 b und c NL-EStG.

³⁵⁵ Art. 3.22.5 d NL-EStG.

³⁵⁶ Vgl. ferner EU-Kommission Staatliche Beihilfe N 714/2009 – Niederlande vom 27.4.2010, Rn. 6 zur Erweiterung der Tonnagesteuerregelungen auf Kabel-, Pipelineverleger, Forschungs- und Kranschiffe; PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 14-15.

- Schlepper, die Schlepp- und Hilfstätigkeiten auf See für Schiffe (i.S.d. Art. 1 Abs. 2 des niederländischen Schiffsgesetzes (Schepenwet)) erbringen (Schlepper, Ankerziehschlepper), mit Ausnahme von solchen Schleppern, deren Tätigkeit überwiegend aus Hilfe beim An- und Ablegen sowie Bergen von Schiffen mit eigenem Antrieb besteht, die von der See kommen oder auf See fahren.

Von der Tonnagesteuerregelung ausgeschlossen sind Schiffe, die Begünstigte an Dritte verchartern, Art. 3.22.5a 1 NL-EStG.

Begünstigte Aktivitäten

Schiffahrtsaktivitäten

Die Gewinnermittlung nach der Tonnage findet in den Niederlanden Anwendung auf Einkünfte aus folgenden Schiffahrtsaktivitäten, Art. 3.22.4 NL-EStG:³⁵⁷

- Transport von Gütern oder Personen im internationalen Verkehr;
- Transport von Gütern oder Personen zur Erkundung oder Nutzung von natürlichen Ressourcen des Meeres;
- Erforschung des Meeresbodens (Forschungsschiffe);
- Kabelverlegung und Rohrverlegung am Meeresboden;
- Kran- und Hebearbeiten auf See im Zusammenhang mit Erforschung und Nutzung von natürlichen Ressourcen (Kranschiffe);
- Baggertätigkeiten, sofern der Transport des Baggergutes mehr als 50% der Tätigkeit in einem Wirtschaftsjahr ausmacht;
- Schlepp- und Hilfstätigkeiten auf See, sofern mehr als 50% der Tätigkeit in einem Wirtschaftsjahr auf See stattfinden;
 - dabei umfasst der Begriff „See“ alle Gewässer, die sich oberhalb der Niedrigwasserlinie der Küste der jeweiligen Mitgliedstaaten der Europäischen Union befinden.³⁵⁸

Nicht umfasst von der niederländischen Tonnagesteuerregelung sind der Transport vom Hafen zum Depot oder vom Hafen zum Empfänger, die Seefischerei, das Lotsenwesen und Vergnügungsfahrten.³⁵⁹

Nebentätigkeiten

Über die Anwendung auf Schiffahrtsaktivitäten hinaus gelten die niederländischen Tonnagesteuerregelungen außerdem für in unmittelbarem Zusammenhang mit diesen begünstigten Tätigkeiten erbrachte Nebentätigkeiten, Art.3.22.4c NL-EStG. Hierunter fallen zum Beispiel das Be-

³⁵⁷ Ministry of Infrastructure and the Environment, The Netherlands: Home to leading maritime companies, 6.4.2018, S. 30-31; Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 548; Steven & Pieterse in: IWB 23/2006, S. 1150; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1809.

³⁵⁸ Steven & Pieterse in: IWB 23/2006, S. 1155.

³⁵⁹ Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, 2.4.

und Entladen eigener Schiffe und der Verkauf begünstigter Vermögenswerte (z.B. der Verkauf von im Rahmen der Tonnagesteuerregelungen betriebenen Schiffen).³⁶⁰

Damit fällt der Erlös aus dem Verkauf eines Schiffes, welches unter der Tonnagesteuerregelung betrieben wurde, in den nach der Tonnage ermittelten Gewinn und wird somit nicht regulär besteuert. Die Definition von in unmittelbarem Zusammenhang mit begünstigten Schifffahrtsaktivitäten stehenden Nebentätigkeiten ist dabei nach niederländischem Recht enger zu verstehen als nach Art. 8 OECD-Musterabkommen.³⁶¹

In der Praxis findet die Tonnagesteuerbegünstigung auch Anwendung auf Zinserträge aus Konten des laufenden Geschäftsverkehrs (working capital), der Geldanlage für Zahlungsverpflichtungen innerhalb der nächsten zwölf Monate sowie aufgrund von Bankverpflichtungen (Covenants).³⁶²

Flaggen- & Registererfordernis

Entsprechend den Regelungen in den (überarbeiteten bzw. aktuellen) Seeverkehrsleitlinien setzen die niederländischen Tonnagesteuerregelungen für die Anwendung der Tonnagegewinnermittlung grundsätzlich voraus, dass eigene oder Bareboat-eingearterte Schiffe eine EU-/EWR-Flagge führen,³⁶³ es sei denn, es liegt einer der drei folgenden Ausnahmefälle vor:³⁶⁴

- Der Steuerpflichtige verpflichtet sich, den Anteil der Tonnage, den er unter der Flagge eines EU-/EWR-Mitgliedstaates betreibt, zu erhöhen oder zumindest zu halten (sog. „Nichteinschränkungs-Test“);
- Der Steuerpflichtige betreibt mindestens 60% seiner Tonnage unter einer EU-/EWR-Flagge (sog. „60%-Test“); oder
- Der Anteil der EU-/EWR-Flagge an der in den Niederlanden steuerbegünstigten Gesamttonnage ist im Vergleich zum Vorjahr im Durchschnitt nicht gesunken (sog. „nationaler Test“).³⁶⁵

Antragserfordernis

Die Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage setzt neben dem Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen voraus, dass der Begünstigte einen entsprechenden Antrag stellt. Dieser Antrag muss

³⁶⁰ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 548 mwN. z.B. ECLI: NL: HR: 2005: AU6020, Urteil, Oberster Gerichtshof, 11-11-2005; Van Sprundel & Dans, European taxation 51.12, 2011.

³⁶¹ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 548.

³⁶² Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 548.

³⁶³ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 549; Steven & Pieterse in: IWB 23/2006, S. 1150; PwC, Choosing a profitable course: European tonnage tax regimes for the shipping industry, 2007, S. 15.

³⁶⁴ Art. 3.22.6 NL-EStG; Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 549; Steven & Pieterse in: IWB 23/2006, S. 1150 f.

³⁶⁵ Dieser „nationale Test“ ist sehr ähnlich zu der von Deutschland in Anspruch genommenen Ausnahmeregelung, die sich auch auf die gesamte nationale (Handels-)Flotte bezieht, allerdings im Vergleich zum Ausgangswert von Januar 2004.

im ersten Jahr, in dem der Steuerpflichtige Gewinne aus Seeschifffahrt erzielt, oder in jedem zehnten Jahr danach gestellt werden, siehe Art. 3.22.2 NL-EStG.

Optiert ein Begünstigter zur Tonnagegewinnermittlung ist diese Entscheidung somit (wie in Deutschland) grundsätzlich für einen Zeitraum von zehn Jahren bindend.³⁶⁶ Eine Entscheidung für die Besteuerung nach den allgemeinen Regeln ist ebenfalls für zehn Jahre bindend und führt zu einer Sperrwirkung hinsichtlich der Tonnagegewinnermittlung.³⁶⁷

Bei Personengesellschaften ist das Antragserfordernis gesellschaftsbezogener, sodass jeder einzelne Gesellschafter für sich individuell durch eine Antragstellung oder das Unterlassen einer solchen entscheiden kann, ob er zur Tonnagegewinnermittlung optiert oder nicht.³⁶⁸

Bei Organschaften ist in den Niederlanden für die Dauer des Bestehens der Organschaft nur die Muttergesellschaft steuerpflichtig, während die einzelnen Tochtergesellschaften nicht länger steuerpflichtig sind,³⁶⁹ sodass für alle begünstigten Aktivitäten einheitlich entschieden werden muss, ob zur Tonnage optiert werden soll.³⁷⁰

Die Option zur Tonnagebesteuerung kann dazu führen, dass Neben- und Hilfstätigkeiten einer einzelnen Gesellschaft der Organschaft, die allein nicht tonnagesteuerbegünstigt wären, sich in Zusammenhang mit den Schifffahrtsaktivitäten einer anderen Gesellschaft der Organschaft doch qualifizieren.³⁷¹

Tonnagegewinnermittlung

Bei Vorliegen aller genannten Voraussetzungen können Begünstigte den Gewinn aus begünstigten Aktivitäten auf Grundlage pauschaler Sätze, basierend auf der Nettotonnage der Schiffe und der Betriebstage, berechnen.³⁷² Dabei wirken sich übliche Unterbrechungen des Schiffsbetriebs durch Instandhaltungsarbeiten und Aufliegen nicht auf die Anzahl der Betriebstage und somit die Berechnung aus.³⁷³

Der Gewinn pro Nettotonne wird im Rahmen der niederländischen Tonnagesteuerregelungen anhand der folgenden pauschalen Sätze ermittelt, vgl. Art.3.23.1. NL-EStG:³⁷⁴

³⁶⁶ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1809.

³⁶⁷ Ministry of Infrastructure and the Environment, The Netherlands: Home to leading maritime companies, 6. 4.2018, S. 32; PwC, Choosing a profitable course: European tonnage tax regimes for the shipping industry, 2007, S. 14.

³⁶⁸ Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, Punkt 2.9.

³⁶⁹ Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, Punkt 2.10.

³⁷⁰ Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, Punkt 2.10.

³⁷¹ Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, Punkt 2.10.

³⁷² Moreen & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 547; Rubbens & Stevens, IStR 2000 1, Punkt 2.2; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1809; PwC, Choosing a profitable course: European tonnage tax regimes for the shipping industry, 2007, S. 14.

³⁷³ Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, Punkt 2.2.

³⁷⁴ Art.3.23.1 NL-EStG.

Tabelle 7: Ermittlung Tonnagegewinn Niederlande

bis zu 1.000 Nettotonnen	EURO 0,91
1.000 bis 10.000 Nettotonnen	EURO 0,68
10.000 bis 25.000 Nettotonnen	EURO 0,45
25.000 bis 50.000 Nettotonnen	EURO 0,23
über 50.000 Nettotonnen	EURO 0,50

Der auf dieser Grundlage ermittelte Gewinn dient dann als Bemessungsgrundlage, auf welche die regulären Steuersätze bis zu 25% Anwendung finden.³⁷⁵ Für Schiffsmanagementgesellschaften sieht Art. 3.23.1 NL-EStG eine Reduktion der ermittelten Tonnagesteuer um 75% vor.

Im Zusammenhang mit dem Betrieb bestimmter Schiffe (Schwimmbagger, Kranschiffe und Vermessungsschiffe) fallen nur die entsprechenden Transportaktivitäten unter die Tonnagesteuerbegünstigung, sodass ggf. eine Gewinnaufteilung vorzunehmen ist.³⁷⁶ Da eine exakte Aufteilung in der Praxis häufig sehr aufwändig wäre, werden zur Begrenzung des Verwaltungsaufwandes recht einfache Zuordnungsschlüssel akzeptiert, bspw. nach dem zeitlichen Einsatz der Schiffe für Transport- und andere Tätigkeiten.³⁷⁷

Ist eine Abgrenzung nach dem Zeitaufwand nicht möglich oder führt diese zu einem ungünstigen Ergebnis, kann alternativ eine Gesamtschau aus Investitionen und Besatzungsstärke zugrunde gelegt werden. So können etwa Kosten für die spezifische Ausstattung eines Schiffes für andere Tätigkeiten als den Transport zum Gesamtpreis des Schiffes ins Verhältnis gesetzt werden. Ebenso kann die Zahl der nicht für die Transportaktivitäten benötigten Beschäftigten mit der Gesamtbesatzung verglichen werden.³⁷⁸

Unterschiedsbeträge

Nach den niederländischen Tonnagesteuerregelungen werden beim Übergang von der normalen Gewinnermittlung zur Tonnagegewinnermittlung in dem letzten Jahr, das dem ersten Jahr der Tonnagegewinnermittlung vorangeht, dem nach den normalen Steuervorschriften besteuerten Gewinn einige Beträge hinzugerechnet. Diese Hinzurechnungsbeträge umfassen mit der Seeschifffahrt im Zusammenhang stehende Rückstellungen für Unterhaltungskosten und Rücklagen für Ersatzbeschaffung des Unternehmens sowie die im Übergangszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven, die den Gegenständen zugerechnet werden können, die durch das Unternehmen gebraucht werden, um Gewinne aus Seeschifffahrt zu erzielen (hauptsächlich stille Reserven in den Seeschiffen).³⁷⁹ Soweit der Steuerpflichtige am Schluss des genannten Jahres noch Verlustvorträge hat, müssen diese mit den hiernach berechneten stillen Reserven verrechnet werden.³⁸⁰ Die Höhe der positiven "stillen Reserven"

³⁷⁵ Ministry of Infrastructure and the Environment: The Netherlands: Home to leading maritime companies, 6.4.2018, S. 33 i.V.m. Art. 2.10 des Niederländischen Einkommensteuergesetzes (Wet Inkomstenbelasting, 2001, Stand 2016).

³⁷⁶ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 549.

³⁷⁷ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 549.

³⁷⁸ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 549.

³⁷⁹ Artikel 3.23 Abs. 2 NL-EStG; Rubbens/Stevens, IStR 2000, 1, 2.8.

³⁸⁰ Artikel 3.23 Abs. 2 NL-EStG; Rubbens/Stevens, IStR 2000, 1, 2.8; EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA. 51263 (2019/N) – Niederlande, Verlängerung des niederländischen Tonnagesteuerregimes für Schiffsmanager, große Schiffe und Versorgungsschiffe, Rn. 66.

und der steuerlichen Reserven abzüglich der auszugleichenden Verluste wird durch einen Beschluss festgelegt.³⁸¹ Dieser Betrag ist in Wirklichkeit eine zukünftige Steuerschuld.³⁸² Wenn die Schifffahrtsgesellschaft innerhalb der laufenden 10-Jahres-Frist, während der die Tonnagesteuerregelung gilt, ihre Geschäftstätigkeit (teilweise) einstellt, wird die Forderung gemäß den normalen (Körperschafts-)Steuervorschriften besteuert; wird die Geschäftstätigkeit dagegen eingestellt, nachdem die Tonnagesteuerregelung 10 Jahre lang angewandt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass die Umstellung auf die Tonnagesteuer nicht mit dem Ziel vorgenommen wurde, steuerfreie Rücklagen zu realisieren.³⁸³ Der positive Saldo zwischen der stillen Reserve plus gebildeter Rücklagen und die Verlustvorträge am Ende des Jahres vor Anfang der Tonnagebesteuerung eines Schifffahrtunternehmens löst sich in den Niederlanden nach zehn Jahren steuerfrei auf.³⁸⁴

b) Sonstige Steuererleichterungen für den Seeverkehr in den Niederlanden

Sonderabschreibungen

In den Niederlanden existieren für Schifffahrtsunternehmen, die nicht zur Tonnagegewinnermittlung optieren bzw. optieren können, spezielle Abschreibungsregelungen – im Gegensatz zur derzeitigen Situation in Deutschland:

Beschleunigte Abschreibung

Sofern ein Schifffahrtsunternehmen zwar grundsätzlich die Voraussetzungen für die Optierung zur Tonnagegewinnermittlung erfüllt, einen entsprechenden Antrag aber nicht stellt, besteht in den Niederlanden die Möglichkeit zu einer beschleunigten linearen Abschreibung von Seeschiffen über fünf Jahre.³⁸⁵

Die beschleunigte Abschreibung kann nur insoweit in Anspruch genommen werden wie das Schifffahrtsunternehmen Gewinne erzielt. Sofern in einem Jahr die 20%ige Abschreibung nicht ausgeschöpft werden kann, erfolgt insoweit ein Vortrag des für das Jahr verbliebenen Abschreibungsvolumens.³⁸⁶

Die beschleunigte Abschreibung darf nicht zu negativen Ergebnissen führen und kommt somit nicht zur Anwendung, sofern in einem Jahr Verluste aus Schiffsaktivitäten resultieren. Kann die maximal mögliche Abschreibung von 20% verlustbedingt in einem Jahr nicht voll genutzt werden, wird der ungenutzte Teil zur Verrechnung auf das nächste (Folge)Jahr vorgetragen.

³⁸¹ EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA. 51263 (2019/N) – Niederlande, Verlängerung des niederländischen Tonnagesteuerregimes für Schiffsmanager, große Schiffe und Versorgungsschiffe, Rn. 66.

³⁸² EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA. 51263 (2019/N) – Niederlande, Verlängerung des niederländischen Tonnagesteuerregimes für Schiffsmanager, große Schiffe und Versorgungsschiffe, Rn. 66.

³⁸³ EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA. 51263 (2019/N) – Niederlande, Verlängerung des niederländischen Tonnagesteuerregimes für Schiffsmanager, große Schiffe und Versorgungsschiffe, Rn. 66.

³⁸⁴ Rubbens/Stevens, IStR 2000, 1, 2.8; vgl. hierzu auch Stcrt. 2013, 17692, 28 June 2013 – Identifikationsnummer: BWBRO033618, <https://wetten.overheid.nl/jci1.3:c:BWBR0033618&z=2013-07-01&g=2013-07-01>.

³⁸⁵ Stevens in: IStR 1996, 322 (325); Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 550; Willekeurige afschrijving andere aangewezen bedrijfsmiddelen, vgl. Art. 3.34 NL-ESTG; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1816.

³⁸⁶ Stevens in: IStR 1996, 322 (325); Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 550.

Die beschleunigte Abschreibung findet in der Praxis jedoch eher selten Anwendung, da die meisten Schifffahrtsunternehmen in den Niederlanden zur Tonnagegewinnermittlung optiert haben.³⁸⁷

Degressive Abschreibung

Optiert ein Schifffahrtsunternehmen nicht zur Tonnagebesteuerung oder erfüllt es deren Voraussetzungen nicht, besteht die Möglichkeit einer degressiven Abschreibung.

Danach gestattet die niederländische Finanzverwaltung Schifffahrtsunternehmen, ihre Seeschiffe in Abhängigkeit von ihrem Alter basierend auf einer vorgegebenen Nutzungsdauer und einem vorgegebenen Restwert degressiv abzuschreiben. Hierfür werden die Schiffe in drei Altersgruppen nach dem Alter des Schiffes bei Erwerb unterteilt:³⁸⁸

Tabelle 8: Regelung degressive Abschreibung Niederlande

Gruppe	Alter in Jahren	Nutzungsdauer in Jahren	Restwert in % des Kaufpreises
1	1-3	15	15
2	4-7	13	19
3	8-11	11	24

Bei Anwendung der degressiven Abschreibung ist für ein neues Schiff, welches ausgehend von einer Lebensdauer von 15 Jahren und einem Restwert von 15% abgeschrieben werden kann, eine Abschreibung in Höhe von maximal 11,8% seines Buchwertes möglich.³⁸⁹

Eine gleichzeitige Gewinnermittlung nach der Tonnage und Anwendung der degressiven Abschreibung für ein Schiff scheidet aus (entsprechend den Anforderungen der Beihilfeleitlinien). Es besteht jedoch die Möglichkeit, innerhalb eines Schifffahrtsunternehmens für einen Teil der Schiffe die Tonnagesteuerbesteuerung anzuwenden und die Möglichkeiten der degressiven Abschreibung für andere Schiffe in Anspruch zu nehmen.³⁹⁰

Investitionsabzug für Seeschiffe

Für den Fall, dass ein Schifffahrtsunternehmen nicht zur Tonnagebesteuerung optiert, kann es auf die allgemeinen niederländischen Steuervergünstigungen zurückgreifen.³⁹¹ So können Unternehmen zum Beispiel ihre Steuerlast durch ein Programm zur Förderung von kleineren Projekten („Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek / KIA“) verringern, indem bei Investitionen mit einem Volumen

³⁸⁷ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 550; Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa (WD4-3000-005/16), S. 6.

³⁸⁸ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 551; Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste Ausarbeitung Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa (WD4-3000-005/16), S. 6.

³⁸⁹ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 551; Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa (WD4-3000-005/16), S. 6.

³⁹⁰ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 557.

³⁹¹ Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa (WD4-3000-005/16), S. 6.

von 2.301 bis 318.449 Euro bis zu 28% des Investitionsvolumens (maximal 16.051 Euro) vom zu versteuernden Einkommen abgezogen werden dürfen.³⁹²

Lohnsteuervergünstigung Seeschifffahrt

Für Schifffahrtsunternehmen, die als lohnsteuerpflichtige Arbeitgeber für Lohnsteuerzwecke in den Niederlanden registriert sind, existiert gegenwärtig eine von der Kommission genehmigte Regelung zur Lohnsteuerabzugsermäßigung (afdrachtvermindering zeevaart),³⁹³ die nach einem Prozentsatz vom Lohn bemessen wird und vom Gesamtbetrag der Lohnsteuer sowie der Sozialversicherungsbeiträge abgezogen werden kann.³⁹⁴

Voraussetzung der Lohnsteuerabzugsermäßigung ist, dass die Arbeitnehmer, für welche die Lohnsteuer- oder Prämien- bzw. Sozialversicherungsbeitragsermäßigung beansprucht wird, als Seeleute qualifiziert sind. Seeleute in diesem Sinne sind die Arbeitnehmer, wenn:³⁹⁵

- sie die Position des Kapitäns, Offiziers oder Schiffsbegleiters innehaben;
- auf einem in einem der EU-/EWR-Mitgliedstaaten registrierten Schiff beschäftigt sind, das die Flagge eines dieser EU-/EWR-Mitgliedstaaten führt; und
- das Schiff über ein niederländisches Registerzeugnis verfügt (und somit niederländischen Gesetzen und Vorschriften unterliegt), nach dem niederländischen Seefahrergesetz ("*Wet zeevarenden*") bemannt ist und überwiegend (zu mindestens 50%) auf „See“ eingesetzt wird:
 - zur Beförderung von Gütern oder Personen im internationalen Verkehr auf See;
 - zur Beförderung von Gütern oder Personen auf See zum Zwecke der Erforschung und Nutzung der natürlichen Ressourcen auf See;
 - für Schlepp- und Bergungsarbeiten, wobei die Lohnsteuerermäßigung nur auf die Löhne für auf See ausgeführte Tätigkeiten angewendet werden darf; oder
 - für Baggerarbeiten, wobei die Lohnsteuerermäßigung nur auf die Löhne für den Transport von Baggergut auf See angewendet werden darf.

Der überwiegende Einsatz auf See ist pro Kalendermonat zu bestimmen.³⁹⁶

Für Seeleute auf folgenden Schiffstypen kommt eine Lohnsteuerabzugsermäßigung dagegen nicht in Betracht:³⁹⁷

³⁹² Zahlen für 2019 nach Belastingdienst Nederland, Kleinschaligheidsinvesteringsaftrek 2019, <https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/winst/inkomstenbelasting/veranderingen-inkomstenbelasting-2019/investeringsaftrek-2019/kleinschaligheidsinvesteringsaftrek-2019> (Stand: 8.4.2019).

³⁹³ Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (Law Reducing remittance income tax and national insurance contributions), Art. 17.

³⁹⁴ In Deutschland wird die Ermäßigung nach der einzubehaltenden Lohnsteuer berechnet, während die Berechnung in den Niederlanden nach dem (höheren) Lohn der Seefahrer vorgenommen wird; Rubbens/Stevens, IStR 2000, 1, 3.2; Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste WD4-3000-005/16 Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa S. 5.

³⁹⁵ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 557 f.; Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen Artikel 1.1 i) und 1.3.

³⁹⁶ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 558.

³⁹⁷ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 558.

- Schiffe, die für Lotsendienste eingesetzt werden;
- Segelschiffe, mit Ausnahme bestimmter kommerzieller Kreuzfahrtschiffe;
- Schiffe, die zum Sportfischen eingesetzt werden;
- Hafenschlepper;
- Bagger, die nicht über einen eigenen Antrieb verfügen oder nicht für den Transport ausgerüstet sind; und
- Schiffe, die für die Berufsfischerei eingesetzt werden.

Daneben gilt die Lohnsteuerabzugsermäßigung nicht für bestimmte Offshore-Schiffe (Kranschiffe, Vermessungsschiffe, Rohr- und Kabelleger), sofern es sich nicht um tonnagesteuerbegünstigte Transporte und unmittelbar damit zusammenhängende Nebentätigkeiten handelt.³⁹⁸

Der Prozentsatz beträgt 40% des Lohnes bei Seeleuten, die in (den Niederlanden oder) einem EU-/EWR-Mitgliedstaat wohnen sowie 10% in Bezug auf Seeleute, die nicht in (den Niederlanden oder) einem EU-/EWR-Mitgliedstaat ansässig und in den Niederlanden lohnsteuerpflichtig sind oder Sozialversicherungsbeiträge zahlen müssen.³⁹⁹ Den jeweiligen Prozentsatz (bezogen auf den gesamten Lohn) bzw. Lohnanteil können die steuerpflichtigen Schiffahrtsunternehmen vom Gesamtbetrag der eigentlich abzuführenden Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge gegenüber den Steuer- und Zollbehörden abziehen.⁴⁰⁰

Die Lohnsteuerabzugsermäßigung wird vom Arbeitgeber im Rahmen der Lohnsteuererklärung in Form des Abzugs von einbehaltenen und an die niederländischen Steuerbehörden abzuführenden Lohnsteuern und Sozialversicherungsabgaben bis zu vorbezeichneter Höhe beantragt.

Der Abzug erfolgt hinsichtlich der Lohnsteuerschuld für alle Mitarbeiter und kann somit auch den Betrag der Lohnsteuer und der Beiträge zur Sozialversicherung verringern, die für Arbeitnehmer zu zahlen sind, die nicht als Seeleute gelten (z.B. Büroangestellte, die an Land arbeiten, aber beim gleichen Arbeitgeber wie die Seeleute beschäftigt sind).⁴⁰¹ Die Ermäßigung hat für das Schiffspersonal bzw. die Seeleute selbst keine Auswirkung, sodass die gesamte einbehaltene Lohnsteuer bei der Ermittlung der geschuldeten Einkommensteuer angesetzt werden kann.⁴⁰²

c) Zwischenfazit Steuererleichterungen Niederlande

Im Unterschied zum deutschen Tonnagesteuersystem können nach den niederländischen Tonnagesteuerregelungen auch reine Schiffsmanagementgesellschaften unter gewissen Umständen die Tonnagegewinnermittlung in Anspruch nehmen. Nicht nur der Kreis der begünstigten Personen ist in den Niederlanden größer, auch der Kreis der begünstigten Schiffe und Aktivitäten ist im Vergleich

³⁹⁸ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 558.

³⁹⁹ Vgl. Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen Artikel 17.2; EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA.46727 (2016/N) – Niederlande Rn. 7.

⁴⁰⁰ Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste WD4-3000-005/16 Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa S. 5.

⁴⁰¹ Mooren & Stevens in: Maisto, Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and Tax Treaties, S. 557; Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, S. 6.

⁴⁰² Rubbens & Stevens in: IStR 2000 1, S. 6.

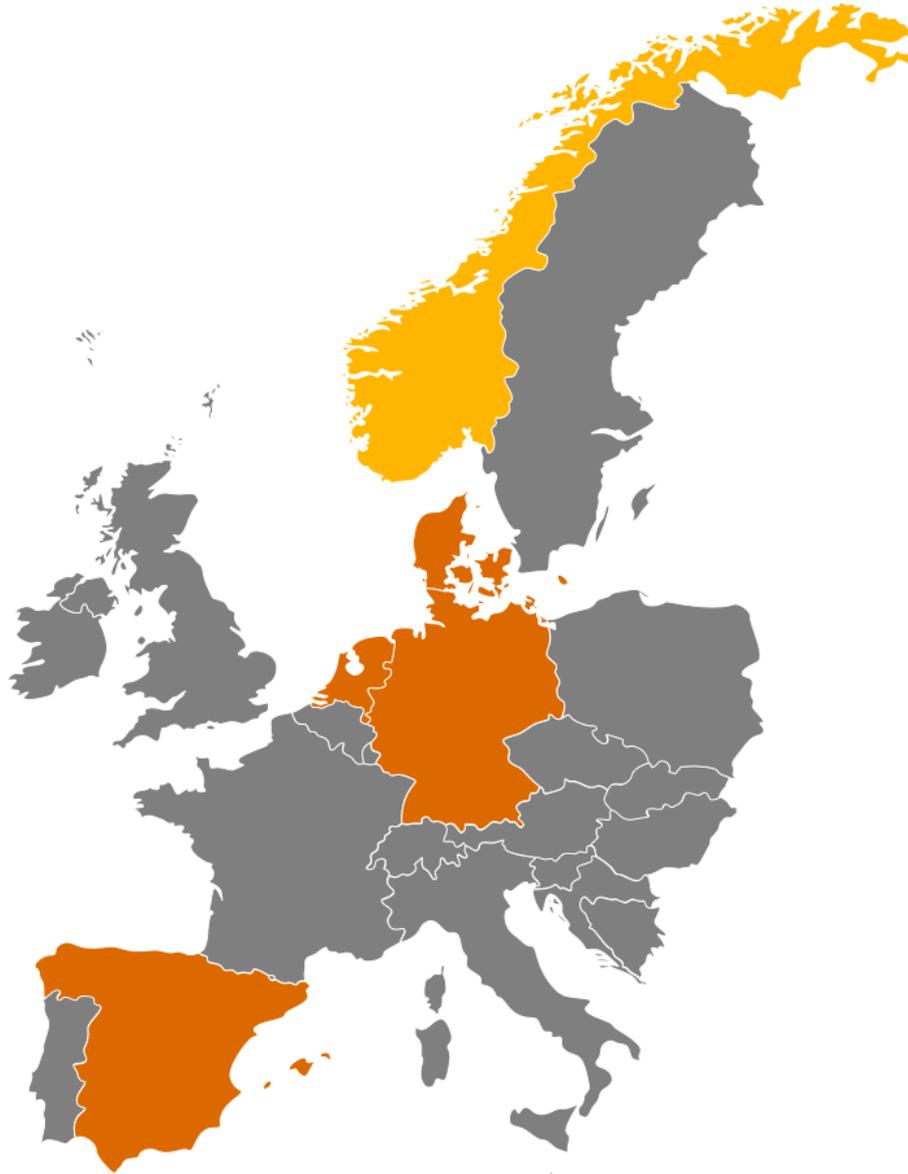
zum derzeitigen deutschen Regime teilweise stark ausgeweitet (u.a. Forschungsschiffe, Kranschiffe, Kabel- und Pipelinelegerschiffe).

Im Gegensatz zu Deutschland lösen sich in den Niederlanden nach Beendigung der Tonnagegewinnermittlung nach Ablauf der zehnjährigen Bindefrist die im Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagegewinnermittlung festgestellten stillen Reserven und gebildeten Rücklagen automatisch steuerfrei auf, während diese in Deutschland mit Ausscheiden aus der Tonnagegewinnermittlung der normalen Besteuerung unterliegen.

Außerdem gibt es für Schiffe, die nicht unter die Tonnagesteuer fallen, die Möglichkeit der degressiven Abschreibung sowie weitere steuerliche Fördermaßnahmen in Form einer Investitionsförderung. Die Sonderabschreibungen in den Niederlanden bedeuten im Vergleich zur Abschaffung der Reinvestitionsvergünstigung in Deutschland seit dem Jahre 2000 wesentlich bessere Rahmenbedingungen für Schifffahrtsunternehmen in den Niederlanden. Hinsichtlich des Umfangs der gewährten Steuererleichterungen gelten diese auch für Unternehmen, die nicht zur Tonnage optiert haben oder nicht zur Tonnage optieren können.

In den Niederlanden existiert wie in Deutschland auch eine Lohnsteuerermäßigung. Der wichtigste Unterschied ist jedoch die Bemessungsgrundlage, anhand derer der Lohnsteuerabzug berechnet wird. Während in Deutschland die einzubehaltende Lohnsteuer des Besatzungsmitglieds die Grundlage für den Lohnsteuereinbehalt bildet, ist dies in den Niederlanden der (höhere) Lohn der Seefahrer. Zudem können in Deutschland Reedereien lediglich für ihr Bordpersonal die Vergünstigung in Anspruch nehmen, wohingegen in den Niederlanden jeder Arbeitgeber, der Schifffahrtspersonal einsetzt, diese für seine Beschäftigten insgesamt beanspruchen kann. Im Gegensatz zum deutschen Lohnsteuereinbehalt muss für den niederländischen Lohnsteuerabzug das Schiff auch keine inländische Flagge führen, sondern eine (sonstige) EU-/EWR-Flagge ist insofern ausreichend.

B.5.4. Norwegen



a) Tonnagesteuerregelungen in Norwegen

Einführungszeitpunkt und Geltungsdauer

In Norwegen wurde ebenfalls bereits 1996 erstmals ein Tonnagesteuersystem eingeführt, welches am 1. Juli 1998 durch die European Free Trade Association-Überwachungsbehörde („EFTA Surveillance Authority“; kurz „ESA“) genehmigt wurde.⁴⁰³ Mit Schreiben vom 24. Mai 2017 legten die norwegischen Behörden der ESA beabsichtigte umfangreiche Änderungen der Tonnagesteuerregelungen zur Prüfung vor; die ESA erhob keine Einwände gegen diese modifizierten staatlichen Beihilfen Norwegens für die

⁴⁰³ ESA Entscheidung vom 1. Juli 1998 Nr. 164/98/COL; PwC, Choosing a profitable course: European tonnage tax regimes for the shipping industry, 2007, S. 16.

Seeschifffahrt.⁴⁰⁴ Die genehmigten neuen norwegischen Tonnagesteuerregelungen gelten zunächst vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2027.⁴⁰⁵

Regelungszweck

Norwegen verfolgt mit seinem Tonnagesteuersystem im Wesentlichen die Ziele der Seeverkehrsleitlinien.⁴⁰⁶ Das norwegische Tonnagesteuersystem hat danach folgende Zielsetzungen:

- Aufrechterhaltung und Verbesserung des maritimen Knowhow und Schutz und Förderung der Beschäftigung von EWR-Seeleuten;
- Gewährleistung eines sicheren, effizienten und umweltfreundlichen Seeverkehrs;
- Förderung des Führens der norwegischen Flagge oder der Wiedereinfluggung in das Norwegische Schiffsregister und Norwegische Internationale Schiffsregister, und
- Leistung eines Beitrags zur Konsolidierung des norwegischen Seeverkehrs unter gleichzeitiger Aufrechterhaltung einer wettbewerbsfähigen Gesamtflotte.

Rechtsgrundlage

Die Tonnagesteuerregelungen finden sich in §§ 8-10 bis 8-18 und §§ 8-20 des norwegischen Gesetzes über die Steuern vom Vermögen und Einkommen (Steuergesetz) (im Folgenden: „sktl“)⁴⁰⁷ vom 26. März 1999 Nr. 14 sowie in §§ 8-11, 8-13, 8-15, 8-16 und 8-20 der allgemeinen norwegischen Steuerverordnung vom 19. November 1999 Nr. 1158 zur Ergänzung und Umsetzung des Steuergesetzes vom 26. März 1999 Nr. 14.⁴⁰⁸

Begünstigte

Die Regelungen zur Tonnagesteuer sind anwendbar auf Aktiengesellschaften (aksjeselskap (AS)) sowie börsennotierte Aktiengesellschaften (allmennaksjeselskap (ASA)), die begünstigte Schifffahrtstätigkeiten ausüben.⁴⁰⁹ Begünstigte Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter können auch von norwegischen und ausländischen Personengesellschaften sowie sog. kontrollierten ausländischen Kapitalgesellschaften (Controlled Foreign Corporations (CFC)) mit Ansässigkeit in niedrigbesteuerten Gebieten gehalten werden.⁴¹⁰ Gewinne aus Schifffahrtsaktivitäten, die eine Aktiengesellschaft unter dem Tonnagesteuerregime durch Personengesellschaften oder CFCs erzielt, können auch durch die Tonnagebesteuerung begünstigt sein.⁴¹¹

⁴⁰⁴ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 1.

⁴⁰⁵ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 17.

⁴⁰⁶ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 13.

⁴⁰⁷ Lov av 26 mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

⁴⁰⁸ Forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14, im Folgenden: „FSFIN“; ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 14.

⁴⁰⁹ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 20.

⁴¹⁰ CFCs sind Kapitalgesellschaften, welche in einer anderen Jurisdiktion registriert sind und ihre Geschäftstätigkeit ausüben als ihr kontrollierender Eigner.

⁴¹¹ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 20.

Der norwegischen Aktiengesellschaft vergleichbare, in EWR-Staaten registrierte Gesellschaften, die ausschließlich in Norwegen begünstigte Schifffahrtstätigkeiten ausüben, können ebenfalls tonnagesteuerbegünstigt sein.⁴¹²

Die Anwendbarkeit der norwegischen Tonnagesteuerregelungen setzt voraus, dass das Unternehmen entweder Eigentümer eines tonnagesteuerbegünstigten Schiffes ist oder mindestens zu 3% Anteile oder Beteiligungen an einer Aktiengesellschaft, Personengesellschaft oder CFC hält, die Eigentümer solcher Schiffe ist.⁴¹³

Reine Schiffsmanagementgesellschaften sind in Norwegen nicht tonnagesteuerbegünstigt.⁴¹⁴

Unternehmen, welche die Gewinnermittlung nach der Tonnage anwenden, dürfen grundsätzlich nur die für die Ausübung dieser tonnagesteuerbegünstigten Tätigkeiten (s. im folgenden Abschnitt „Begünstigte Aktivitäten“) erforderlichen schifffahrtsbezogenen Vermögensgegenstände besitzen, mit Ausnahme von nach den allgemeinen Vorschriften besteuerten Finanzaktiva.⁴¹⁵

Begünstigte Schiffe

Nach den norwegischen Tonnagesteuerregelungen sind sowohl „Transportschiffe“, die dem Transport von Personen und Gütern im internationalen Seeverkehr dienen,⁴¹⁶ als auch „Hilfsschiffe für die Erdölindustrie“ begünstigt, sofern ihre Tätigkeiten Seeverkehr darstellen. Diese beiden Schiffskategorien werden im norwegischen Steuergesetz definiert, aber nicht abschließend beschrieben. Die norwegischen Behörden prüfen daher anhand dieser Definitionen, ob ein begünstigter Schiffstyp vorliegt.

Grundsätzlich sind alle Transportschiffe begünstigt, es sei denn, ihre Begünstigung ist ausgeschlossen. Hilfsschiffe für die Erdölindustrie sind begünstigt, sofern ihre Tätigkeit Seeverkehr darstellt oder ihre Einbeziehung aufgrund einer analogen Anwendung des Begriffs Seeverkehr erfolgt. Eine Begünstigung infolge Analogie erfordert, dass die Schiffe Tätigkeiten ausüben, die mit Seeverkehr vergleichbare Charakteristika aufweisen, d.h. dass die Schiffe dem internationalen Wettbewerb unterliegen, der Betrieb der Schiffe qualifizierte Seeleute erfordert und die Gefahr der Ausflagung und Sitzverlegung besteht.⁴¹⁷ Von einer abschließenden Aufzählung begünstigter Schiffe haben die norwegischen Behörden abgesehen, da eine solche neue Schiffstypen nicht erfassen würde.⁴¹⁸

⁴¹² ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 21.

⁴¹³ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 22; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881.

⁴¹⁴ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 46; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882; Choosing a profitable course: European tonnage tax regimes for the shipping industry, 2007, S. 16.

⁴¹⁵ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 44; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881 f.

⁴¹⁶ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 27.

⁴¹⁷ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 29, Rn. 12.

⁴¹⁸ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 29, Rn. 24.

Transportschiffe

Transportschiffe umfassen nach der Verwaltungspraxis der norwegischen Steuerbehörden die folgenden Schiffstypen:

- Passagierschiffe, z.B. Fähren und Kreuzfahrtschiffe;
- Schiffe, die z.B. flüssige und trockene Güter transportieren, z.B. Massengutfrachter, Tanker, Chemikalientanker, Containerschiffe, Autotransporter, Roll-on-roll-off-Schiffe, Kühlschiffe, Shuttle Tanker, Schiffe zum Lebendtransport von Fischen („Live fish carries (well boats)“);
- Kabellegerschiffe für Hochspannungskabel und Datenkommunikationskabel (mit ferngesteuerten Unterwasserfahrzeugen ("ROVs"), gesteuert von Kabellegerschiffen);
- Schleppschiffe, deren Schleppaktivitäten zu mindestens 50% Seeverkehr darstellen, sofern sie nicht für die Erdölindustrie eingesetzt werden;
- Schiffe für Windkraftanlagen, die für Transportaufträge eingesetzt werden,⁴¹⁹ bspw.:
 - Schiffe, die Bauteile zu Windkraftanlagen auf See transportieren und entladen, aber nicht an Bau, Wartung der Anlagen usw. beteiligt sind;
 - Installationshilfsschiffe für die Montage von Windkraftanlagen (installation support vessels "ISVs");⁴²⁰
 - Schiffe, die für den Transport von Beton und die Herstellung von Fundamenten für Windkraftanlagen genutzt werden.
- Seismische Messschiffe, die nicht für die Erdölindustrie eingesetzt werden;
- Schiffe zur Gesteinsabladung (Rock-dumping vessels), die nicht für die Erdölindustrie eingesetzt werden;
- nicht selbstfahrende Frachtkähne, die von anderen Schiffen gezogen werden, sofern sie⁴²¹
 - nach dem norwegischen Steuergesetz ein Transportschiff darstellen,
 - in der Seeschifffahrt und nicht hauptsächlich in der Binnenschifffahrt oder in der Küstenschifffahrt eingesetzt werden,

⁴¹⁹ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 25 und 32ff, 148: Schiffe für Windkraftanlagen (Windmill farm vessels) arbeiten nach Angaben der norwegischen Behörden unter ähnlichen wettbewerbsorientierten und technischen Bedingungen wie Transportschiffe, ihr Betrieb erfordert gleich qualifizierte Seeleute und es besteht die Gefahr, dass Unternehmen, die solche Schiffe betreiben aus Steuergründen ihre Tätigkeiten außerhalb des EWR verlagern und ihre Schiffe unter der Flagge von Drittstaaten betreiben. Daher sind solche Schiffe tonnagesteuerbegünstigt, sofern sie bei Transportaufträgen eingesetzt werden, bspw. sie mit dem Bau, der Wartung, der Reparatur und der Demontage von Windkraftanlagen sowie der Unterbringung von Personal und Material auf See beschäftigt sind, *nicht* aber, wenn sie in norwegischen Binnengewässern oder in Hoheitsgewässern (12 Seemeilen jenseits der Basislinie) eingesetzt werden; vgl. PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881.

⁴²⁰ ISVs helfen beim Anschluss von Kabeln an Offshore-Windkraftanlagen und werden für den Transport von Besatzung und Ausrüstung vom Land zu Windparks und zwischen den Windkraftanlagen und in diesem Zusammenhang auch zur Zwischenlagerung von Ausrüstung und Unterbringung der Besatzung eingesetzt.

⁴²¹ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 37; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881.

- in Verbindung mit einem selbstfahrenden Schiff betrieben werden,
 - mindestens eine Größe von 1 000 Bruttotonnen aufweisen und
 - in einem EWR-Land registriert sind.⁴²²
- Schiffe für den Transport von Baggergut einschließlich der Verladung dieses Materials auf ein Transportschiff.⁴²³

Folgende Schiffstypen sind nicht von den „Transportschiffen“ umfasst:

- Schiffe im nationalen Verkehr, die weniger als 100 Bruttotonnen aufweisen;
- Fähren im Linienverkehr zwischen norwegischen Häfen, sofern die Entfernung zwischen dem ersten und letzten Hafen weniger als 300 Seemeilen beträgt;
- Schiffe, die auf Binnengewässern fahren;
- Schiffe, deren Tätigkeiten innerhalb eines Jahres mehr als 50% ortsgebunden sind (z.B. in Häfen) oder die im Rahmen anderer Tätigkeiten weniger als 30 Seemeilen zurücklegen (dies gilt nur für den nationalen Verkehr);
- Schiffe ohne Eigenantrieb, es sei denn, das Schiff wird zusammen mit einem selbstfahrenden Schiff betrieben;
- Schiffe und Boote, die als Arbeitsbühnen dienen;
- Freizeitboote;
- Fischereischiffe.

Hilfsschiffe für die Erdölindustrie

Für die BEuroteilung der Förderfähigkeit von „Hilfsschiffen für die Erdölindustrie“, deren Aktivitäten per se Seeverkehr oder infolge Analogie Seeverkehr darstellen, unterscheiden die norwegischen Behörden vier Kategorien, von denen nur für die Kategorien 1 und 2 eine Gewinnermittlung nach der Tonnage in Betracht kommt: ⁴²⁴

- Hilfsschiffe für die Erdölindustrie, die keine Handelsschiffe sind;
- Handelsschiffe, die nicht auf dem Festlandsockel betrieben werden;
- mobile Einrichtungen (z.B. Bohrgeräte, Produktionsschiffe und Unterkunftsplattformen) und
- feste Einrichtungen.

Gemäß der Verwaltungspraxis der norwegischen Steuerbehörden werden als begünstigte „Hilfsschiffe für die Erdölindustrie“ dabei folgende Schiffstypen angesehen:⁴²⁵

⁴²² ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 149, da solche Frachtkähne ein vergleichbares Qualifikationsniveau der Seeleute (als Voraussetzung für die analoge Anwendung des Begriffs „Seeverkehr“) erfordern.

⁴²³ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 28; sofern ein Schiff auch Baggarbeiten durchführt, ist es nicht tonnagesteuerbegünstigt.

⁴²⁴ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 29 und 30.

⁴²⁵ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 31.

Versorgungsschiffe (nach Auffassung der norwegischen Behörden sowohl "Transportschiffe" als auch "Hilfsschiffe für die Erdölindustrie"):

- Schiffe, welche die Versorgung von Erdöl-Offshore-Anlagen gewährleisten;
- Schnellversorgungsschiffe, die den Transport von Besatzung und Proviant zu und von Erdöl-Offshore-Anlagen sicherstellen;
- Seismische Messschiffe;
- Ankerziehschlepper (Anchor Handling Tug Supply Vessels - AHTS);
- Schlepper für die Erdölindustrie (sie unterliegen nicht der Beschränkung, dass 50% der Schleppaktivitäten Seeverkehrstätigkeiten darstellen müssen);
- Notfall- und Rettungsschiffe, Tauchschiffe, Feuerlöschschiffe;
- Pipeline- und Kabellegerschiffe;
- Hebeschiffe;
- Unterwasserschiffe (Subsea Vessels), einschließlich für den Tiefseeinsatz konzipierte Schiffe;
- Schiffe für Arbeiten an Ölfördereinrichtungen („Well-intervention vessels“);
- Schiffe zur Steinabladung („Rock-dumping vessels“);
- Versorgungsschiffe, die als Bindeglied zwischen Produktionsschiffen und Tankern dienen;
- Mehrzweckschiffe, die zwei oder mehr der in diesem Absatz beschriebenen Aufgaben erfüllen.

Gecharterte und vercharterte Schiffe

Chartertätigkeiten (sei es Zeit-, Reise- oder Bareboat-Charter) sind nach Ansicht der norwegischen Behörden ein wesentlicher Bestandteil der Schifffahrtstätigkeit.

Die Bareboat Ein- und Vercharterung ist in Norwegen grundsätzlich tonnagesteuerbegünstigt.⁴²⁶ Allerdings gelten gewisse Einschränkungen, die sicherstellen sollen, dass die Haupttätigkeit des Unternehmens Schifffahrtsaktivitäten bleiben, welche unter den begünstigten Aktivitäten näher ausgeführt werden.⁴²⁷

Aufliegende Schiffe, Schiffe in Reparatur und Schiffbauverträge

Aufliegende Schiffe oder solche, die repariert werden, sind tonnagesteuerbegünstigt, wenn sie die Voraussetzungen für die Optierung zur Tonnagesteuer vor dem Aufliegen oder der Reparatur erfüllt haben.⁴²⁸

⁴²⁶ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 54; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881.

⁴²⁷ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 57.

⁴²⁸ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 42.

Darüber hinaus werden bereits Schiffbauverträge über begünstigte Schiffe tonnagesteuerbegünstigt, da der Bau des Schiffes als wesentlicher Teil der Schifffahrtstätigkeit angesehen wird.⁴²⁹

Begünstigte Aktivitäten

Die Gewinnermittlung nach der Tonnage steht nur Begünstigten offen, die ausschließlich begünstigte Aktivitäten ausführen und die nur über die hierfür notwendigen Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, mit Ausnahme von Finanzaktiva, verfügen, wobei letztere der normalen Besteuerung unterliegen. Übt ein Unternehmen daneben weitere Tätigkeiten aus, ist es insgesamt nicht tonnagesteuerbegünstigt.⁴³⁰ Mischbetriebe unterliegen damit insgesamt der normalen Besteuerung.⁴³¹

Hauptaktivitäten

Die begünstigten Aktivitäten umfassen das Eigentum an, das Chartern und den Betrieb von eigenen oder gecharterten Schiffen einschließlich der Veräußerung begünstigter Schiffe.⁴³²

Reine Schiffsmanagementgesellschaften, die nicht über einen begünstigten Vermögensgegenstand verfügen, sind zwar nicht tonnagesteuerbegünstigt, hingegen kann strategisches und kaufmännisches Management begünstigt sein. Ein solches Management umfasst den technischen Betrieb und die Wartung von eigenen oder gecharterten Schiffen sowie von eigenen oder gecharterten Schiffen verbundener Aktiengesellschaften, Personengesellschaften oder CFCs.⁴³³

Neben – und Hilfsgeschäfte

Nebengeschäfte sind grundsätzlich unabhängig vom Umfang⁴³⁴ der Einnahmen tonnagesteuerbegünstigt, soweit sie in einem engen Zusammenhang zum Seeschiffstransport als begünstigter Haupttätigkeit stehen⁴³⁵ und für eigene oder gecharterte Schiffe des Schifffahrtsunternehmens selbst oder für eigene oder gecharterte Schiffe von verbundenen Unternehmen durchgeführt werden.⁴³⁶

Ein Unternehmen kann das strategische und kaufmännische Management einschließlich des technischen Betriebs und der täglichen Wartung für seine eigenen Schiffe und Schiffe von verbundenen Aktiengesellschaften, Personengesellschaften, CFCs oder Schifffahrtspoolgesellschaften erbringen, unabhängig davon, ob das verbundene Unternehmen tonnagesteuerbegünstigt ist. Für alle anderen

⁴²⁹ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 43; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881.

⁴³⁰ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881.

⁴³¹ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 44.

⁴³² ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 45; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴³³ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 46; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴³⁴ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 51; Nach Auffassung der norwegischen Behörden besteht lediglich theoretisch die Möglichkeit, dass Nicht-Hauptaktivitäten mehr als 50% der Bruttoeinnahmen eines Schiffes betragen.

⁴³⁵ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 51.

⁴³⁶ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 52; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

Nebentätigkeiten wird vorausgesetzt, dass sie für eigene Schiffe und Schiffe von verbundenen Unternehmen durchgeführt werden, die tonnagesteuerbegünstigt sind.⁴³⁷

Die folgenden Tätigkeiten gelten als Nebentätigkeiten⁴³⁸:

- Laden und Löschen von Gütern;
- Vorübergehende Lagerung von Gütern im oder nahe dem Hafen bis zum weiteren Transport;
- Vermietung von Containern;
- Der auf den Seetransport entfallende Teil von Tür-zu-Tür-Transporten, die sich aus Seetransport durch ein begünstigtes Schiff und Inland-/Lufttransport durch einen unabhängigen Auftragnehmer zusammensetzen;
- Güter- und Personentransport im Hafengebiet;
- Ein- und Aussteigen von Personen;
- Verkauf von Waren und Dienstleistungen zum Konsum an Bord;
- Betrieb von Ticketschaltern und Passagierterminals;
- Vermietung von Räumlichkeiten an Bord von Schiffen.

Daneben umfassen die Nebentätigkeiten Währungssicherungsgeschäfte im Zusammenhang mit begünstigten Schifffahrtsaktivitäten.⁴³⁹

Charteraktivitäten, insbesondere Bareboat-Ein- und -Vercharterung

Nach Auffassung der norwegischen Behörden stellen Charteraktivitäten, seien es Zeit-Charter, Reise-Charter oder Bareboat-Charter, grundsätzlich einen integralen Bestandteil von Schifffahrtsaktivitäten dar.⁴⁴⁰

Die Bareboat-Eincharterung ist (uneingeschränkt) tonnagebegünstigt, sofern der Begünstigte ein Schiff im Seeverkehr betreibt und für das Crewing und technische Management zuständig ist.⁴⁴¹

Eine Reise- oder Zeit-Eincharterung ist tonnagesteuerbegünstigt, wenn mindestens 10% der Tonnage eines Begünstigten/ einer Gruppe mit Tonnagegewinnermittlung eigene, bareboat-eingecharterte und/oder in EWR-Schiffsregistern registrierte Schiffe vorhanden sind, d.h. höchstens 90% der Schiffe dürfen eine Nicht-EWR-Flagge führen.⁴⁴²

⁴³⁷ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 53.

⁴³⁸ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 49, 51.

⁴³⁹ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 48.

⁴⁴⁰ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 54.

⁴⁴¹ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 81.

⁴⁴² ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 82,f; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

Auch die Bareboat-Ein- und -Vercharterung ist mit gewissen Einschränkungen nach den norwegischen Tonnagesteuerregelungen begünstigt,⁴⁴³ während die konzerninterne Bareboat-Charter, die aus Gründen der Erbringung von Schifffahrtsaktivitäten innerhalb einer Unternehmensgruppe erfolgt, keinen Begrenzungen unterliegt.⁴⁴⁴

Die grundsätzlich tonnagesteuerbegünstigte Bareboat-Vercharterung unterliegt (für Neuverträge und langfristige Verträge) gewissen Limitierungen, um sicherzustellen, dass die Schifffahrtsaktivitäten die Hauptaktivität von Begünstigten bleibt.⁴⁴⁵ Infolge der Besonderheiten des norwegischen maritimen Sektors besteht nach Auffassung Norwegens Bedarf zu abweichenden Regelungen für die Bareboat-Vercharterung im Offshore-Bereich, da die norwegische Flotte von Offshore-Schiffen dominiert ist.

Aus diesem Grunde unterscheiden die norwegischen Tonnagesteuerregelungen Schiffstypen danach, ob Schiffe in der „traditionellen Schifffahrt“ oder im „Offshore-Sektor“ eingesetzt werden. Zur Abgrenzung von im Offshore-Bereich stattfindenden maritimen Aktivitäten zu sonstigen Aktivitäten wird dabei auf maritime See- und Meeresaktivitäten mit Unterstützung von Schiffen einschließlich des Transports von Gütern und Ausrüstung abgestellt, während die traditionelle Schifffahrt alle übrigen maritimen Aktivitäten, d.h. im Wesentlichen den Transport von Gütern und Passagieren zwischen zwei und mehr Häfen, betrifft.⁴⁴⁶

Ein Schiffstyp fällt daher in den Offshore-Bereich, wenn er typischerweise den nationalen Vorschriften für bestimmte Festlandsockel, Wirtschaftszonen oder Territorialgewässer unterliegt und in den Bereichen Erdöl, erneuerbare Energien, Aquakultur oder Meeresbodensegmente eingesetzt wird.⁴⁴⁷ Demzufolge sind die folgenden Schiffe dem Offshore-Sektor zuzuordnen:

- Hilfsschiffe für die Erdölindustrie;
- Windpark-Versorgungsschiffe;
- Shuttle-Tanker, die von Erdölanlagen aus betrieben werden;
- Schiffe zum Lebendtransport von Fischen (Live fish carriers (well boats));
- Kabellegerschiffe;
- Schlepper für Offshore-Tätigkeiten außerhalb der Erdölindustrie, die nicht in der traditionellen Schifffahrt eingesetzt werden sowie
- Seismische Messschiffe.

⁴⁴³ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 54.

⁴⁴⁴ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 56.

⁴⁴⁵ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 57.

⁴⁴⁶ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 58 und 62.

⁴⁴⁷ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 61.

Bareboat-Vercharterung im Offshore-Bereich

Die Bareboat-Vercharterung im Offshore-Bereich darf im Wirtschaftsjahr 50% der Flotte eines Begünstigten nicht übersteigen, wobei der Zeitraum auch auf vier Jahre verlängert werden kann, um einen ungerechtfertigten Ausschluss aus dem Tonnagesteuersystem zu vermeiden.⁴⁴⁸ Zudem darf die Vertragslaufzeit bei Bareboat-Vercharterungen einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich der Möglichkeit zur Vertragsverlängerung um weitere Jahre nicht überschreiten.⁴⁴⁹

Schließlich muss das gesamte strategische, höhere Management von Bareboat-vercharterten Schiffen aus einem EWR-Staat erfolgen.⁴⁵⁰ Sofern sich die vorstehenden Beschränkungen im Einzelfall als unangemessen erweisen, können Unternehmen des Offshore-Sektors alternativ die Anwendung der Einschränkungen für die Bareboat-Vercharterung außerhalb des Offshore-Bereichs wählen.⁴⁵¹

Werden Personaldienstleistungen von einem nahestehenden Dritten erbracht (Halten von mindestens 25% der Anteile), liegt entsprechend der Verwaltungspraxis der norwegischen Behörden unabhängig von der möglichen vertraglichen Ausgestaltung als Bareboat-Charter ein Fall der Zeitcharter vor und die genannten Einschränkungen der Bareboat-Vercharterung gelten nicht.⁴⁵²

Um reine Schiffvermieter und Schiffsmakler von der Tonnagesteuerbegünstigung auszuschließen, unterscheiden die norwegischen Tonnagesteuerregelungen außerhalb des Offshore-Sektors zwischen wirtschaftlicher und operativer Bareboat-Vercharterung, von denen lediglich die operative Bareboat-Vercharterung unter bestimmten Bedingungen begünstigt ist.⁴⁵³

Die operative Bareboat-Vercharterung ist auf 40% der Flotte auf Unternehmens- bzw. Gruppenebene während eines Wirtschaftsjahres begrenzt, wobei der Zeitraum auch auf vier Jahre verlängert werden kann, um einen ungerechtfertigten Ausschluss aus dem Tonnagesteuersystem zu vermeiden.⁴⁵⁴

Für eine Bareboat-Vercharterung, die Gegenstand eines Finanzierungsleasings ist, ist eine Tonnagegewinnermittlung ausgeschlossen.⁴⁵⁵ Ein Finanzierungsleasing wird in folgenden Fallkonstellationen angenommen: ⁴⁵⁶

- Das Eigentum an dem Schiff wird am Ende der Charterperiode auf den Charterer oder einen Dritten übertragen, es sei denn, der Kaufpreis entspricht dem Marktwert nach Ablauf der Charterperiode;

⁴⁴⁸ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 63; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁴⁹ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 64; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁵⁰ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 47; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882; „Strategisches Management“ umfasst die Erstellung von Plänen, Budgets und Richtlinien für die Schiffstätigkeit sowie die finanzielle Führung des Unternehmens, wie z.B. die Unterzeichnung von Verträgen über den Kauf und Verkauf von Schiffen, langfristige Chartern, verschiedene Kooperationsvereinbarungen, Finanzierungsverträge, Kreditverträge, Pfandverträge und Versicherungsverträge.

⁴⁵¹ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 66.

⁴⁵² ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 55.

⁴⁵³ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 74, 138; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁵⁴ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 76; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁵⁵ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 78.

⁴⁵⁶ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 78; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1881.

- Der Charterer oder ein Dritter hat die Option, das Schiff zu kaufen, es sei denn, der Kaufpreis entspricht dem Marktwert nach Ablauf der Charterperiode;
- Andere Umstände ermöglichen, dass der Charterer oder ein Dritter das Schiff während oder am Ende der Charterperiode in Besitz nehmen wird, es sei denn, der Kaufpreis entspricht dem Marktwert nach Ablauf der Charterperiode;
- Die Chartermiete beträgt mehr als 90% des Marktwertes zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses;
- Die Gewinne und Verluste aufgrund von Marktpreisschwankungen sind ganz oder teilweise das Risiko des Charterers;
- Der Charterer ist berechtigt, die Charterdauer zu verlängern zu einer Charterrata, die unter dem geltenden Marktniveau liegt;
- Das Schiff wird für eine Dauer geleast, welche die Hälfte der bei Abschluss des Chartervertrages angenommenen Nutzungsdauer übersteigt.

Sofern im Rahmen eines Chartervertrages keine der vorstehenden Fallkonstellationen gegeben ist, handelt es sich um operatives Leasing, welches häufig zusätzliche Verpflichtungen für die charternde Partei beinhaltet. Die Prüfung, ob operatives oder Finanzierungsleasing vorliegt, ist für jede Partei einzeln vorzunehmen, so dass das Ergebnis für einzelne Miteigentümer eines Schiffes auch unterschiedlich ausfallen kann.⁴⁵⁷

Bereederung im Inland

Die norwegischen Tonnagesteuerregelungen enthalten kein generelles Erfordernis zum strategischen Management, d.h. es ist allgemein nicht erforderlich, dass Schiffe unter Tonnagebesteuerung strategisch und kaufmännisch aus dem EWR gemanagt werden. Dagegen muss bei Unternehmen, die Teile ihrer Flotte im Bereich des Offshore-Sektors Bareboat-Verchartern das strategische Management aller vercharterten Schiffe aus dem EWR erfolgen.

Flaggen- und Registererfordernis

Die norwegische Tonnagebesteuerung setzt grundsätzlich das Führen der Flagge eines EWR-Staates voraus, wobei Flotten, die Schiffe mit anderen Flaggen umfassen, ebenfalls begünstigt sind, sofern sich die betroffenen Unternehmen verpflichten, den Anteil der unter einer EWR-Flagge betriebenen Tonnage zu erhöhen oder zumindest beizubehalten. Diese Verpflichtung gilt nicht für Unternehmen, die mindestens 60% ihrer Flotte unter einer EWR-Flagge betreiben, oder, wenn der durchschnittliche EWR-Anteil der steuerbegünstigten Gesamttonnage im Vergleich zum Vorjahr nicht gesunken ist.⁴⁵⁸ Innerhalb eines Konzerns gilt das Flaggenerfordernis für die Konzernunternehmen als Gruppe.⁴⁵⁹

Schlepper und Frachtkähne müssen stets eine EWR-Flagge führen.⁴⁶⁰

⁴⁵⁷ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 79.

⁴⁵⁸ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 160.

⁴⁵⁹ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 87.

⁴⁶⁰ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 88.

Antragserfordernis

Der Wechsel von der allgemeinen Gewinnermittlung hin zur Gewinnermittlung nach der Tonnage setzt einen Antrag des Begünstigten voraus, der jeweils mit Wirkung zum 1. Januar eines jeden Jahres erfolgen kann, sofern ein Unternehmen die Voraussetzungen für die Aufnahme in das Tonnagesteuersystem ab Anfang des Jahres erfüllt hat.⁴⁶¹ Neu gegründete Unternehmen können ab dem Zeitpunkt der Gründung in das Tonnagesteuersystem wechseln.⁴⁶²

Begünstigte, die sich für die Tonnagebesteuerung entscheiden, verpflichten sich zur Anwendung der Gewinnermittlung nach der Tonnage für einen Zeitraum von zehn Jahren.⁴⁶³ Sofern ein Begünstigter vor dem Ende des zehn-Jahres-Zeitraums zur normalen Besteuerung zurückwechselt, ist die Tonnagesteuer für dieses Unternehmen für einen Zeitraum von zehn Jahren gesperrt.⁴⁶⁴ Eine begünstigte Schifffahrtsgesellschaft kann die Tonnagegewinnermittlung freiwillig beenden oder dazu verpflichtet sein, wenn sie gegen bestimmte Anforderungen der Tonnagesteuerregelungen verstößt.⁴⁶⁵

Innerhalb eines Konzerns kann die Option zur Tonnagegewinnermittlung für alle Unternehmen nur einheitlich erfolgen.⁴⁶⁶

Tonnagegewinnermittlung

Bei Erfüllung der Voraussetzungen der norwegischen Tonnagesteuerregelungen kann ein Unternehmen seinen Gewinn in Norwegen nach der Tonnage ermitteln. Der steuerpflichtige Gewinn wird anhand der Nettotonnage eines jeden von einem Begünstigten betriebenen begünstigten Schiffes mit pauschalen Tagessätzen berechnet.⁴⁶⁷ Diese werden jedes Jahr durch Beschluss des norwegischen Parlaments über die Einkommen- und Vermögensteuer festgelegt.⁴⁶⁸ Der steuerpflichtige Gewinn unterliegt dem regulären Körperschaftsteuersatz von 22%.⁴⁶⁹

Für das Jahr 2018 wurden die Sätze mit Genehmigung der ESA wie folgt festgelegt:

Tabelle 9: Ermittlung Tonnagegewinn Norwegen⁴⁷⁰

bis zu 1.000 Nettotonnen	0,9 NOK (ca. EURO 0,84)
1.000 bis 10.000 Nettotonnen	18 NOK (ca. EURO 1,68)
10.000 bis 25.000 Nettotonnen	12 NOK (ca. EURO 1,12)
über 25.000 Nettotonnen	6 NOK (ca. EURO 0,56)

⁴⁶¹ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁶² PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁶³ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1883.

⁴⁶⁴ ESA, Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 90; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882; PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 21.

⁴⁶⁵ PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁶⁶ ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 90; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁶⁷ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 84.

⁴⁶⁸ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 15.

⁴⁶⁹ PwC, Worldwide Tax Summaries Online, Norway, Taxes on corporate income, abrufbar unter: <https://taxsummaries.pwc.com/norway/corporate/taxes-on-corporate-income>.

⁴⁷⁰ Oanda Currency Converter, Wechselkurs 15.07.2020: 0,09326 EUR/NOK.

Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf von Vermögenswerten, die für begünstigte Schifffahrtsaktivitäten genutzt werden, sind in dem Tonnagegewinn enthalten und damit abgegolten.⁴⁷¹

Währungsgewinne und -verluste sind teilweise steuerpflichtig/abzugsfähig, und die Zinskosten sind teilweise abzugsfähig, je nach Verhältnis zwischen dem Finanzierungskapital der Gesellschaft und dem gesamten Buchkapital.⁴⁷²

Tonnagesteuerreduzierung (sog. Eco-Bonus)

Die Tonnagesteuer kann in Norwegen basierend auf dem Umweltrating eines Schiffes um bis zu 25% reduziert werden (sog. Eco-Bonus). Ziel des Eco-Bonus ist, Schifffahrtsunternehmen dazu zu incentivieren, umweltfreundlichere Schiffe einzusetzen.

Nach der norwegischen Verordnung über die Umweltdeklaration⁴⁷³ können Schifffahrtsunternehmen (unter Verwendung des von der Schifffahrtsbehörde herausgegebenen Formulars zur Bestimmung des Umweltratings ihrer Schiffe) eine freiwillige Erklärung an die norwegische Schifffahrtsbehörde abgeben.

Die Höhe der möglichen Reduzierung der Tonnagesteuer in Abhängigkeit des Umweltratings des Schiffes beträgt:⁴⁷⁴

Tabelle 10: Eco-Bonus in Norwegen

Umweltrating	Reduzierung der Tonnagesteuer
bis 1	2,5%
1 bis 2	5,0%
2 bis 3	7,5%
3 bis 4	10,0%
4 bis 5	12,5%
5 bis 6	15,0%
6 bis 7	17,5%
7 bis 8	20,0%
8 bis 9	22,5%
9 bis 10	25,0%

b) Sonstige Steuererleichterungen in Norwegen

Das norwegische Steuerrecht⁴⁷⁵ räumt in Norwegen oder im Ausland steuerlich ansässigen Seeleuten, die auf im Norwegischen Internationalen Schiffsregister (NIS) oder im Norwegischen Ordentlichen

⁴⁷¹ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 45; PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁷² PwC, Worldwide Tax Summaries 2018/2019, S. 1882.

⁴⁷³ 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).

⁴⁷⁴ ESA, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 85.

⁴⁷⁵ Gesetz über die Steuer auf Vermögen und Einkommen (Steuergesetz) (*Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven)*)

Schiffsregister (NOR) eingetragenen Schiffen arbeiten, einen Steuerabzug in Höhe von 30% ihres steuerpflichtigen Einkommens für an Bord eines Schiffes geleistete Arbeit ein, maximal jedoch 80.000 NOK p.a. (§ 6-61 Abs.1 sktl). Die Berechnungsgrundlage für den Abzugsbetrag umfasst das Bruttoentgelt zuzüglich anderer an die Seeleute gezahlter steuerpflichtiger Vergütungen, die als Vergütung für die Arbeit an Bord gelten oder diese ersetzen (§ 6-61 Abs.3 sktl).

Voraussetzung für den Steuerabzug ist, dass Seeleute mindestens 130 Tage in einem Kalenderjahr an Bord eines Schiffes arbeiten, das für die Arbeit in Norwegen registriert ist (§ 6-61 Abs.2 sktl). Darüber hinaus muss sich das Schiff in Betrieb befinden. Dies ist der Fall, wenn es

- unabhängig von der Größe des Schiffes in der internationalen Schifffahrt tätig ist und über einen eigenen Antrieb verfügt,
- in der Erdölindustrie eingesetzt wird und Versorgungs-, Bereitschafts- und Ankerabfertigungsdienste, seismische oder geologische Untersuchungen und andere vergleichbare Tätigkeiten sowie Bau-, Rohrleitungs- oder Wartungsarbeiten durchführt,
- es sich um ein Marineschiff im aktiven Dienst handelt.

Nicht in Betrieb im Sinne der Vorschrift befinden sich

- Fähren oder Fahrgastschiffe, die nur zwischen norwegischen Häfen verkehren, in denen die Entfernung zwischen dem ersten und letzten Anlaufhafen weniger als 300 Seemeilen beträgt (§ 6-61 Abs.2 sktl);
- Schiffe, die in der Erdölindustrie zur Exploration, Explorationsbohrungen, Gewinnung, Förderung und dem Transport von Pipelines eingesetzt werden;
- Schiffe, die auf norwegischen Seen und Flüssen fahren;
- Schiffe, die stationäre Tätigkeiten ausüben und Verkehr innerhalb des Hafens oder andere Tätigkeiten über eine Entfernung durchführen, die 30 Seemeilen nicht überschreiten;
- Unterkunftsschiffe oder Schiffe, die als Arbeitsplattformen, Missionsschiffe, Theaterschiffe usw. eingesetzt werden;
- Freizeitschiffe, Restaurantschiffe, Shuttleboote usw.;
- Fischerei- und Walfangschiffe, aber nur für den Zeitraum, in dem das Schiff zum Fischen und Walfang eingesetzt wird.⁴⁷⁶

c) Zwischenfazit Steuererleichterungen Norwegen

Im Vergleich zu den deutschen Tonnagesteuerregelungen ist der Umfang der nach den norwegischen Tonnagesteuerregelungen begünstigten Schiffe und Aktivitäten deutlich weiter, erfasst werden hier (ebenso wie in Dänemark und den Niederlanden) insbesondere auch etliche im Offshore-Sektor eingesetzte Schiffe und Schiffstypen.

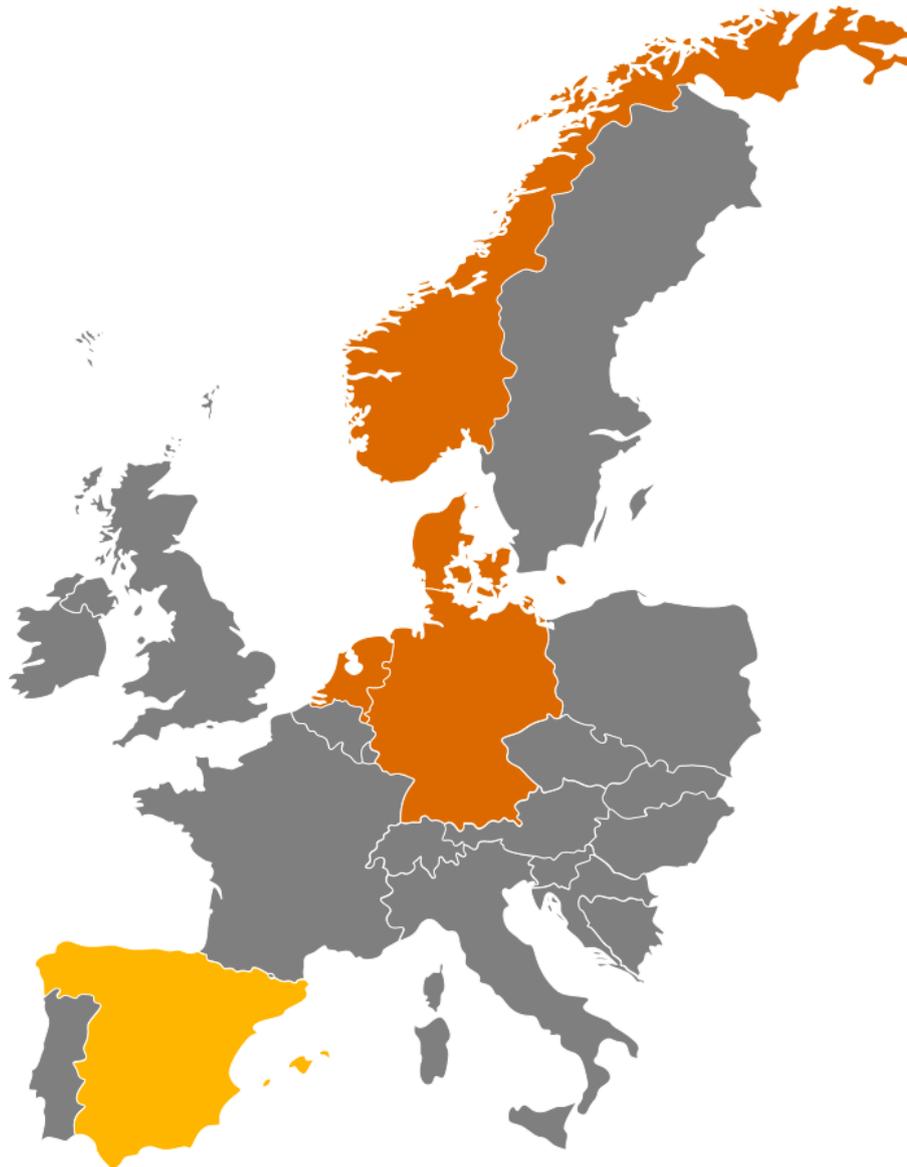
Bei der Tonnagegewinnermittlung besteht zudem die Möglichkeit zur Reduzierung des Tonnagegewinns durch einen so genannten Umwelt- bzw. ECO-Bonus. Ziel der Eco-Bonus-Regelung

⁴⁷⁶ <https://www.skatteetaten.no/en/person/foreign/are-you-intending-to-work-in-norway/continental-shelf-workers-seafarers-artists-and-sportspersons/seafarers-resident-abroad/>.

ist es, Schifffahrtsunternehmen dazu zu motivieren, umweltfreundlichere Schiffe einzusetzen. Die Höhe der Reduzierung der Tonnagesteuer richtet sich dabei nach dem Rating des Schiffes und beträgt bis zu 25%.

Auch die norwegischen sonstigen Steuererleichterungen sehen einen Steuerabzug für Seeleute bzw. Bordpersonal vor. Wenn eine Eintragung im Steuerjahr in das norwegische internationale Schiffsregister oder das norwegische ordentliche Schiffsregister erfolgt ist, kann Seeleuten ein Steuerabzug von bis zu 30% gewährt werden in Bezug auf das steuerpflichtige Einkommen (max. jedoch 80.000 NOK p.a.). Die einzigen Voraussetzungen dafür sind, dass mindestens 130 Tage in einem Kalenderjahr auf einem in Norwegen eingetragenen Schiff gearbeitet wurde, während dieses in Betrieb im Sinne der Vorschriften war.

B.5.5. Spanien



a) Tonnagesteuerregelungen in Spanien

Einführungszeitpunkt und Geltungsdauer

Mit Beschluss vom 27. Februar 2002 (N 736/2001) genehmigte die Kommission die spanischen Regelungen zur Besteuerung nach der Tonnage im Seeverkehr auf unbestimmte Zeit. Im Jahre 2003 zeigte die Ständige Vertretung Spaniens der Kommission eine Änderung des spanischen Tonnagesteuersystems an,⁴⁷⁷ welche die Kommission mit Entscheidung vom 2. Juni 2004 (N 528/2003) als mit Art. 87 Abs. 3 Buchstabe c des EG-Vertrags und den Leitlinien der Union für staatliche Beihilfen im Seeverkehr vereinbar erklärt hat.

Danach wurden die begünstigten Aktivitäten erweitert um Dienstleistungen für begünstigte Schiffe (Lotsendienst, Abschleppen, Festmachen, Ablegen) sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der auf diesem Schiff beförderten Ladung (Be- und Entladen, Verstauen und Löschen), die dem Nutzer des

⁴⁷⁷ Europäische Kommission: Ayuda estatal No N 528/2003 – España, Rn. 1.

Transports in Rechnung gestellt werden, wenn sie von der Reederei selbst oder von einem nicht mit ihr verbundenen Dritten erbracht werden.⁴⁷⁸

Regelungszweck

Ziel der spanischen Tonnagesteuerregelung ist es, die Beschäftigung an Bord von Schiffen unter Gemeinschaftsflagge, an Land und im Rahmen damit verbundener Aktivitäten sicherzustellen. Darüber hinaus soll die Wettbewerbsfähigkeit der unter Gemeinschaftsflagge fahrenden Schifffahrtsunternehmen verbessert werden, indem Nachteile gegenüber Unternehmen aus Drittländern und Schifffahrtsunternehmen, welche Schiffe unter einer Drittstaatsflagge betreiben, ausgeglichen werden. Durch die im Vergleich zu Drittländern strengeren Vorschriften der Mitgliedstaaten und der EU wird eine Verbesserung der Sicherheit an Bord angestrebt. Durch das spanische Tonnagesteuerregime soll einem beträchtlichen Teil der Flotte, die derzeit von spanischen Reedern unter Drittstaatsflaggen betrieben wird, ermöglicht werden unter die spanische Flagge zurückzukehren, um so das Knowhow im maritimen Sektor der EU zu erhalten.⁴⁷⁹

Rechtsgrundlage

Die Regelungen zur Tonnagesteuer finden sich in Kapitel XVI. „Tonnagesteuerregime der Schifffahrtsunternehmen“ des Gesetzes 27/2014 über die Körperschaftsteuer („Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades“ im Folgenden „Gesetz 27/2014“) vom 27. November 2014.

Begünstigte

Die spanischen Tonnagesteuervorschriften finden Anwendung auf Unternehmen, die der spanischen Körperschaftsteuer unterliegen.⁴⁸⁰

Begünstigt sind der spanischen Körperschaftsteuer unterliegende Unternehmen, die in einem der im spanischen „Gesetz über staatliche Häfen und die Handelsmarine“ genannten Schiffsregister eingetragen sind (Unternehmen mit Sitz in Spanien oder spanische Tochtergesellschaften von Unternehmen mit Sitz in der EU⁴⁸¹) und eigene oder gecharterte Schiffe betreiben (Art. 113 Abs. 1 a) Gesetz 27/2014).⁴⁸²

Ferner sind auch (reine) Schiffsmanagementgesellschaften begünstigt, deren Geschäftstätigkeit allein in der Durchführung des Crewings und des technischen Managements von Schiffen besteht (Art. 113 Abs. 1 b) Gesetz 27/2014).⁴⁸³ Darunter ist die Übernahme der vollen Verantwortung für den Betrieb des Schiffes zu verstehen sowie für alle Aufgaben und Verantwortlichkeiten, die sich aus dem International Safety Management (ISM)-Code der IMO ergeben (Art. 113 Abs. 1 b) Gesetz 27/2014).

⁴⁷⁸ Europäische Kommission: Ayuda estatal No N 528/2003 – España, Rn. 6.

⁴⁷⁹ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.10.

⁴⁸⁰ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.7; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 576.

⁴⁸¹ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Fußnote 2 zu Punkt 2.4.

⁴⁸² Art. 113 Abs. 1 a) Gesetz 27/2014; Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.4; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 576.

⁴⁸³ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 576; PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 25.

Begünstigte Schiffe

Die spanischen Tonnagesteuerregelungen gelten nur für im Seeverkehr eingesetzte Schiffe.⁴⁸⁴ Dies setzt voraus, dass die Schiffe seefahrtstauglich sind. Schwimmende Vorrichtungen jeder Art ohne eigenen Antrieb scheiden daher aus dem Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach Tonnage aus.⁴⁸⁵

Begünstigte Schiffe dürfen ausschließlich für die Beförderung von Gütern oder Personen, für die Bergung sowie sonstige Dienstleistungen bestimmt sein, die notwendigerweise auf See erbracht werden (Art. 113 Abs. 2 b) Gesetz 27/2014).⁴⁸⁶

Daneben sind Schiffe begünstigt, welche Schlepptätigkeiten ausüben, sofern weniger als 50% der Einnahmen eines Veranlagungszeitraums aus Tätigkeiten innerhalb eines Hafens und aus Hilfestellung für ein selbstfahrendes Schiff beim Erreichen des Hafens erzielt werden (Art. 113 Abs. 2 c) Gesetz 27/2014 auch).

Eine Begünstigung von Baggerschiffen setzt voraus, dass mehr als 50% der Einnahmen eines Veranlagungszeitraums aus dem Transport von Baggergut vom Meeresgrund stammen (Art. 113 Abs. 2 c) Gesetz 27/2014); die Gewinnermittlung nach der Tonnage findet zudem ausschließlich für den Transport von Baggergut Anwendung.

Zu den begünstigten Schiffen gehören auch gecharterte Seeschiffe, sofern die Summe ihrer Nettonaumzahl 75% der gesamten Flotte des Unternehmens oder der Unternehmensgruppe nicht überschreitet (Art. 114 Abs. 1 Gesetz 27/2014).⁴⁸⁷

Die Tonnagegewinnermittlung findet ausdrücklich keine Anwendung auf Schiffe, die für Fischerei, Sport- und Freizeitaktivitäten bestimmt sind (Art. 113 Abs. 4 Gesetz 27/2014).⁴⁸⁸

Die Anwendung der spanischen Tonnagesteuerregelungen setzt voraus, dass die strategische und kaufmännische Leitung des Schiffs, also die Übernahme der Kontrolle und des Risikos hinsichtlich der Seeverkehrstätigkeit oder der Arbeit auf See durch den Reeder oder den Pächter von Spanien oder einem anderen EU-/EWR-Mitgliedsstaat aus erfolgen (Art. 113 Abs. 2 a) Gesetz 27/2014).⁴⁸⁹

Sofern die Tonnagesteuer auch auf Unternehmen mit Schiffen anwendbar ist, die weder in Spanien noch der EU oder dem EWR registriert sind, ist eine Erhöhung des Prozentsatzes der Nettotonnage solcher Schiffe im Verhältnis zur Gesamttonnage der Flotte des begünstigten Unternehmens unerheblich, sofern der durchschnittliche Prozentsatz der Nettotonnage der in Spanien oder in der EU oder dem EWR registrierten Schiffe, im Verhältnis zur Gesamtnettotonnage des Vorjahres, für den Zeitraum der folgenden drei Jahre (mindestens) beibehalten wird (Art. 113 Abs. 3 Gesetz 27/2014).⁴⁹⁰

⁴⁸⁴ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.5.

⁴⁸⁵ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.5.

⁴⁸⁶ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.6.1.

⁴⁸⁷ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.9; PwC, Choosing your course: Corporate taxation of the shipping industry around the globe, 2015, S. 19.

⁴⁸⁸ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.6.1; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 576.

⁴⁸⁹ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.5.

⁴⁹⁰ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 577.

Dies gilt jedoch nicht, sofern der Prozentsatz der Nettotonnage der in Spanien oder in einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat registrierten Schiffe weniger als 60% beträgt.⁴⁹¹

Begünstigte Aktivitäten

Schiffahrtsaktivitäten

Die tonnagesteuerbegünstigten Aktivitäten umfassen grundsätzlich nur den Seetransport, weshalb in der Regel sämtliche Aktivitäten ausscheiden, die nicht mit der Schifffahrt zusammenhängen.⁴⁹²

Nebentätigkeiten

Vom spanischen Tonnagesteuerregime umfasst sind jedoch auch Nebentätigkeiten, die den Kunden zusätzlich zu den Haupttätigkeiten angeboten werden, soweit sie der Reederei keinen Vorteil bringen, d.h. dass die Kosten den Kunden direkt weiterbelastet werden und dem Unternehmen keinen steuerpflichtigen Gewinn im Hinblick auf die Tonnagesteuerregelung abwerfen.⁴⁹³

Begünstigte Aktivitäten sind ferner Dienstleistungen für ein begünstigtes Schiff wie Lotsendienst, Abschleppen, Festmachen, Ablegen, wenn das Schiff von der Reederei selbst genutzt wird, sowie Dienstleistungen im Zusammenhang mit der auf diesem begünstigten Schiff beförderten Ladung (Be- und Entladen, Verstauen und Löschen), die dem Transportkunden in Rechnung gestellt werden, wenn sie von der Reederei selbst oder von einem nicht mit ihr verbundenen Dritten erbracht werden (gemäß Art. 114 Abs. 1 Gesetz 27/2014).⁴⁹⁴

Flaggenerfordernis

Die spanische Tonnagesteuerregelung sieht kein unmittelbares Flaggenerfordernis vor und kann somit sowohl auf in Spanien registrierte Schiffe als auch auf außerhalb Spaniens oder der EU registrierte Schiffe angewendet werden.⁴⁹⁵

Registererfordernis

Die Anwendung der Tonnagebesteuerung ist ausgeschlossen, wenn sämtliche Schiffe eines Unternehmens außerhalb Spaniens oder eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums registriert sind (Art. 113 Abs. 4 Gesetz 27/2014); siehe zudem oben.

Schiffe, die zum Schleppen und Baggern eingesetzt werden, müssen in Spanien oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums registriert sein (Art. 113 Abs. 2 c) Gesetz 27/2014).⁴⁹⁶

Antragstellung

⁴⁹¹ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 577.

⁴⁹² Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.5.

⁴⁹³ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.6.1; umfasst Nebentätigkeiten, die den Kunden zusätzlich zu den Haupttätigkeiten angeboten werden, soweit sie für die Reederei keinen Gewinn abwerfen, d.h. den Kunden zu ihren strikten Kosten berechnet werden und keinen steuerpflichtigen Gewinn abwerfen.

⁴⁹⁴ Europäische Kommission: Ayuda estatal No N 528/2003 – España, Rn. 6; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 577.

⁴⁹⁵ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.7.

⁴⁹⁶ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 576.

Der Wechsel von der allgemeinen Gewinnermittlung in die Gewinnermittlung nach der Tonnage setzt einen Antrag des begünstigten Unternehmens voraus und bedarf der Genehmigung durch das spanische Ministerium für Finanzen und öffentliche Verwaltung (Art. 117 Abs. 1 a) Gesetz 27/2014). Anträge müssen drei Monate vor Beginn des Geschäftsjahres eingereicht werden.⁴⁹⁷ Erfolgt die Genehmigung nicht innerhalb eines Zeitraums von 3 Monaten, gilt der Antrag als abgelehnt.⁴⁹⁸

Der Antrag muss sich auf alle Schiffe eines Antragstellers erstrecken, welche die Anforderungen des Tonnagesteuerregimes erfüllen, sowie auf Schiffe, die nach der Genehmigung der Tonnagebesteuerung erworben, gechartert oder gemanagt werden, sofern sie die Anforderungen erfüllen (Art. 114 Abs. 1 Gesetz 27/2014).⁴⁹⁹

Bei Unternehmen, die im Wege der Steuerkonsolidierung besteuert werden, muss sich der Antrag auf alle Unternehmen der Gruppe beziehen, die die Anforderungen erfüllen.

Bindungswirkung

Die Genehmigung der Gewinnermittlung nach der Tonnage wird für einen Zeitraum von zehn Jahren ab dem in der Genehmigung festgelegten Zeitpunkt erteilt und kann um weitere zehn Jahre verlängert werden (Art. 117 Abs. 1 a) Gesetz 27/2014).

Die Nichteinhaltung der Bedingungen des spanischen Tonnagesteuerregimes sowie der Rückwechsel zur allgemeinen Besteuerung vor Ablauf des Zeitraums von zehn Jahren ab Genehmigung führen zu einer Sperre hinsichtlich der Tonnagegewinnermittlung für den entsprechenden Begünstigten für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren.⁵⁰⁰ Die Steuerverwaltung kann die korrekte Anwendung der Tonnagesteuerregelungen und das Vorliegen der geforderten Anforderungen in jedem Geschäftsjahr überprüfen (Art. 117 Abs. 1 e) Gesetz 27/2014).

Tonnagegewinnermittlung

Bei Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen kann der Begünstigte den Gewinn, soweit er aus begünstigten Aktivitäten resultiert, auf Antrag nach der in seinem Betrieb geführten Tonnage ermitteln.⁵⁰¹ Bemessungsgrundlagen dieser Gewinnermittlung sind die „Nettotonnen“ und die „Zahl der Tage des Betriebs“ eines Schiffes, wobei Tage, an denen ein Schiff aufgrund gewöhnlicher oder außergewöhnlicher Reparaturen nicht einsatzbereit ist, von der Berechnung ausgenommen sind (Art. 114 Abs. 1 Gesetz 27/2014).⁵⁰²

Der steuerpflichtige Gewinn wird für jedes Schiff auf dieser Bemessungsgrundlage anhand der folgenden pauschalen Beträge je Betriebstag berechnet:

⁴⁹⁷ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 578.

⁴⁹⁸ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 578.

⁴⁹⁹ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 578.

⁵⁰⁰ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.3; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 578.

⁵⁰¹ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.1; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 577.

⁵⁰² Europäische Kommission: Ayuda estatal No N 528/2003 – España, Rn. 8; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 577.

Tabelle 11: Ermittlung Tonnagegewinn Spanien

bis zu 1.000 Nettotonnen	EURO 0,90
1.000 bis 10.000 Nettotonnen	EURO 0,70
10.000 bis 25.000 Nettotonnen	EURO 0,40
über 25.000 Nettotonnen	EURO 0,20

Auf den so errechneten steuerpflichtigen Gewinn wird der allgemeine Steuersatz in Höhe von 25% nach Art. 29 Abs. 1 Gesetz 27/2014 angewendet (Art. 115 Abs. 1 Gesetz 27/2014), wobei jegliche in diesem Artikel vorgesehene Art von Abschreibung oder Steuerrückerstattung bei der Tonnagegewinnermittlung entfällt (Art. 115 Abs. 2 Gesetz 27/2014).⁵⁰³

Veräußerungsgewinne oder –verluste aus der Übertragung von begünstigten Schiffen gelten als vom steuerpflichtigen Tonnagesteuergewinn umfasst (Art. 114 Abs. 2 Gesetz 27/2014).⁵⁰⁴

Die nach der Tonnage ermittelte Steuerbemessungsgrundlage darf weder mit Verlusten aus dem laufenden noch aus den Vorjahren aus der übrigen Geschäftstätigkeit des Schifffahrtsunternehmens und auch nicht mit zum Zeitpunkt des Eintritts in das Tonnagesteuerregime vorhandenen Verlusten verrechnet werden (Art. 114 Abs. 3 Gesetz 27/2014).⁵⁰⁵

⁵⁰³ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.12; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 578.

⁵⁰⁴ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 577.

⁵⁰⁵ Europäische Kommission: Ayuda de Estado No N 736/2001 – España, Punkt 2.12; Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 578.

b) Sonstige Steuererleichterungen in Spanien

Beschleunigte Abschreibung

Nach den spanischen Tonnagesteuerregelungen ist eine beschleunigte Abschreibung von Schiffen als steuerlicher Anreiz für die Erneuerung von Handelsflotten grundsätzlich nicht mit der Gewinnermittlung nach Tonnage vereinbar (Art. 117 Abs. 3 Gesetz 27/2014). Solche Abschreibungen stehen nur für bestimmte Schiffe, Boote und schwimmende Konstruktionen mit eigenem Antrieb (bspw. Schwimmkräne) zur Verfügung und unter den folgenden strengen Voraussetzungen:⁵⁰⁶

- Die Schiffe standen einem Käufer zwischen dem 1. Januar 1999 und dem 31. Dezember 2003 zur Verfügung oder wurden im Rahmen eines in diesem Zeitraum unterzeichneten und dem Käufer vor dem 31. Dezember 2006 zur Verfügung gestellten Fertigungsauftrags bestellt. Dies gilt auch für nach dem 1. Januar 1999 erworbene gebrauchte Schiffe, die vor dem 31. Dezember 2003 Gegenstand von Bau- oder Verbesserungsmaßnahmen waren;
- die Schiffe und Boote müssen in das Register der Schiffe und Reedereien eingetragen sein;
- von Steuerpflichtigen erworbene Schiffe oder Boote müssen im Rahmen der eigenen Geschäftstätigkeit oder im Zusammenhang mit der Bareboat-Eincharterung betrieben werden, wobei der Leasinggeber eine spanische oder europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung sein muss.

Diese beschleunigte Abschreibung erforderte eine entsprechende Antragstellung und anschließende Gewährung durch das Finanzministerium, und zwar vor der Bau- oder der Verbesserungsmaßnahme an dem Schiff oder Boot. Wurde das Schiff oder Boot im Rahmen eines Finanzierungsleasings erworben, bestand die Möglichkeit, neben der vorbezeichneten beschleunigten Abschreibung die Abschreibung nach dem Finanzierungsleasingsystem (vgl. nachfolgender Abschnitt zum „Spanish Tax Lease“) vorzunehmen.

Steuerliche Förderung des Finanzierungsleasings von Investitionsgütern (sog. „Spanish Tax Lease“)

Das spanische Unternehmensteuerrecht sieht Sonderregelungen für eine frühe und beschleunigte Abschreibung bestimmter im Rahmen von Finanzierungsleasingverträgen erworbener Vermögenswerte vor (Art. 106 Gesetz 27/2014⁵⁰⁷), die auch für Schiffe gelten. Gegenstand des Leasingvertrages, bei dem der Leasinggeber ein Kreditinstitut oder ein Finanzdienstleister ist, eine Mindestlaufzeit von 2 Jahren (bei beweglichem Vermögen) bzw. 10 Jahren (bei unbeweglichem

⁵⁰⁶ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 579.

⁵⁰⁷ Hierbei handelt es sich um eine Neuregelung des Finanzierungsleasings durch Gesetz 16/2012 vom 27. Dezember 2012, genehmigt durch die Europäische Kommission am 20. November 2012, welche der spanische Gesetzgeber infolge einer Überprüfung der Vorgängerregelung aus dem Jahr 2002 durch die Europäische Kommission in Folge einer Reihe von Beschwerden verabschiedete. Mit Entscheidung vom 17. Juli 2013 erklärte die Europäische Kommission die Vorgängerregelung zur staatliche Beihilfe, welche aufgrund einer selektiven Begünstigung von spanischen wirtschaftlichen Interessenvereinigungen mit dem Binnenmarkt teilweise unvereinbar sei (SA.21233 C/2011). Diese Entscheidung wurde durch das Gericht der Europäischen Union (EuG) mit Urteil vom 17. Dezember 2015 mit der Begründung aufgehoben, dass ein Steuervorteil nicht als selektive Beihilfe angesehen werden könne, wenn er allen steuerpflichtigen Wirtschaftsteilnehmer zugänglich sei. Trotz der Notwendigkeit einer behördlichen Genehmigung könne jeder Körperschaftsteuerpflichtige in Spanien durch Beteiligung an einer wirtschaftlichen Interessenvereinigung den Steuervorteil nutzen. Am 25. Juli 2018 hat der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) das Urteil des EuG aufgehoben und an diesen zurückverwiesen. Die neue Regelung enthält nach Auffassung der Europäischen Kommission hingegen keine Beihilfeelemente im Sinne der EU-Beihilfavorschriften, insbesondere, weil die Regelung ihrem Wesen nach nicht selektiv sei.

Vermögen oder Industriebetrieben) vorgesehen ist und bei dem der jährliche Betrag der Leasingzahlungen während der Vertragslaufzeit unverändert bleibt oder steigt, können neben anderen Vermögenswerten nämlich auch Schiffe sein.

Die Struktur des Finanzierungsleasings besteht dabei am Beispiel einer Schiffbaufinanzierung grundsätzlich aus den folgenden Verträgen:

- Schiffbauvertrag zwischen der Werft und dem Schifffahrtsunternehmen (auf die Leasinggesellschaft übertragen);
- Finanzierungsleasingvertrag zwischen der Leasinggesellschaft und einer wirtschaftlichen Interessenvereinigung;
- Bareboat-Chartervertrag zwischen der wirtschaftlichen Interessenvereinigung und dem Schifffahrtsunternehmen (von der Ablieferung des Schiffes bis zum Ende der Leasinglaufzeit);
- Umwandlung der wirtschaftlichen Interessenvereinigung in eine spanische Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- Verkauf der Anteile an der spanischen Gesellschaft an das Schifffahrtsunternehmen am Ende der Finanzierungsleasinglaufzeit;
- Zeit-Chartervertrag zwischen der spanischen Gesellschaft und dem Schifffahrtsunternehmen oder einem Dritten vom Ende der Leasinglaufzeit bis zum Ende der Struktur.

Sofern die genannten Anforderungen erfüllt sind, kann eine beschleunigte Abschreibung bis hin zum Doppelten der linearen Abschreibung nach den Abschreibungstabellen auf die Anschaffungskosten des Vermögenswertes erfolgen (Art. 106 Abs. 6 Gesetz 27/2014). Nach Art. 106 Abs. 8 Gesetz 27/2014 kann die Abschreibung zudem schon ab Baubeginn der Vermögenswerte erfolgen, sofern die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:⁵⁰⁸

- Bei dem Vermögenswert muss es sich um einen Vermögenswert handeln, der Gegenstand eines Leasingvertrages ist, bei dem die Leasingraten im Wesentlichen vor der Fertigstellung des Schiffes gezahlt werden;
- der Bau der Vermögenswerte erfolgt über einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten;
- die Bau- oder Verbesserungsmaßnahmen am Vermögenswert erfolgen nach speziellen Kundenwünschen und stellen keine Serienproduktion dar.

Steuerliche Verluste, die während der Laufzeit des Finanzierungsleasings entstehen, werden von der wirtschaftlichen Interessenvereinigung an die Investoren weitergeleitet.⁵⁰⁹

Die beschleunigte Abschreibung ist dem Finanzministerium mitzuteilen; sie beginnt zum Zeitpunkt dieser Mitteilung.⁵¹⁰

⁵⁰⁸ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 575.

⁵⁰⁹ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 575.

⁵¹⁰ Grandal & Hidalgo in: Maisto, Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties, S. 576.

Schiffe oder Boote im Sinne des Art. 117 Gesetz 27/2014, die im Rahmen von Finanzierungsleasingverträgen erworben wurden, können alternativ nach der beschleunigten Regelung gem. Art. 117 Abs. 3 Gesetz 27/2014 oder im Wege der hier dargestellten Sonderabschreibung für Finanzierungsleasing abgeschrieben werden.

Vergünstigungen für Seeleute

Das spanische Einkommensteuergesetz gewährt verschiedene Freibeträge für Zahlungen, welche die Reederei an ihre Arbeitnehmer zum Ausgleich höherer Lebenshaltungs- und Transportkosten leistet. Diese Vergünstigung wird nur auf Passagierschiffen tätigen EU-/EWR-Staatsbürgern gewährt.⁵¹¹

Für Besatzungsmitglieder auf Schiffen, die im Sonderregister registriert sind,⁵¹² existiert ein Freibetrag von 90% der Arbeitgeberbeitragsanteile zur Sozialversicherung. Im regelmäßigen Passagiertransport zwischen EU-Häfen gilt diese Vergünstigung nur für EU- und EWR-Staatsbürger.⁵¹³

c) Zwischenfazit Steuererleichterungen Spanien

Anders als in Deutschland zählen wie in Dänemark und den Niederlanden auch in Spanien (reine) Schiffsmanagementgesellschaften zu den von den spanischen Tonnagesteuerregelungen Begünstigten, sofern sie sowohl das Crewing als auch das technische Management von Schiffen durchführen. Zu den tonnagesteuerbegünstigten Schiffen zählen in Spanien wie in Dänemark und den Niederlanden auch Baggerschiffe, sofern - wie in den Seeverkehrsleitlinien vorgesehen - mehr als 50% der Tätigkeiten als Seeverkehr zu qualifizieren ist.

Das spanische Unternehmensteuerrecht sieht Sonderregelungen für eine frühe und beschleunigte Abschreibung bestimmter im Rahmen von Finanzierungsleasingverträgen erworbener Schiffe vor (sog. Spanish Tax Lease). Früher konnten Schifffahrtsunternehmen, welche nicht zur Tonnagebesteuerung optiert hatten, zudem eine beschleunigte Abschreibung auf Schiffe in Anspruch nehmen.

Schließlich gewährt das spanische Einkommensteuergesetz unter bestimmten Voraussetzungen verschiedene Freibeträge für Zahlungen, welche die Reederei an ihre Arbeitnehmer zum Ausgleich höherer Lebenshaltungs- und Transportkosten leistet, und es gibt einen Freibetrag von 90% der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung für Seeleute, die auf qualifizierten Schiffen eingesetzt werden.

⁵¹¹ Vgl. Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa (WD4-3000-005/16), S. 10.

⁵¹² Reedereien müssen für die Anwendung der Tonnagegewinnermittlung in einem speziellen Register eingetragen sein (siehe oben bei Begünstigte), Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag, WD4-3600-005/16, s. 10.

⁵¹³ Vgl. Deutscher Bundestag Wissenschaftliche Dienste, Ausarbeitung Beihilfen und Subventionen für die maritime Wirtschaft in Europa (WD4-3000-005/16), S. 10.

B.5.6. Gesamtfazit: Steuererleichterungen im Ländervergleich

a) Anpassungsbedarf deutscher Steuererleichterungen an das Niveau benachbarter EU-/EWR-Mitgliedstaaten

Hinsichtlich der Tonnagesteuer schöpfen die Studienländer den Förderrahmen der Seeverkehrsleitlinien in unterschiedlichem Umfang aus. Während die europäischen (Nachbar-)Länder Dänemark, Niederlande, Norwegen und Spanien kürzlich ihre Tonnagesteuerregelungen im Rahmen des nach den Leitlinien bzw. Entscheidungen der Kommission zur Interpretation der Seeverkehrsleitlinien zulässigen Förderrahmens ausgeweitet und diesen damit umfassend ausgeschöpft haben, 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, nach wie vor nicht berücksichtigen.

Begünstigte

Der Kreis der Tonnagesteuerbegünstigten ist in den Studienländern unterschiedlich gefasst und reicht von der Begünstigung von grundsätzlich ausschließlich körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in Dänemark, Norwegen und Spanien bis hin zur Begünstigung von sowohl Personen- als auch Kapitalgesellschaften einschließlich Einzelunternehmen in Deutschland und den Niederlanden.⁵¹⁴ Daneben zählen in Dänemark, den Niederlanden und in Spanien auch (reine) Schiffsmanagementgesellschaften zu den Begünstigten, sofern sie sowohl das Crewing als auch das technische Management von Schiffen durchführen, während Deutschland und Norwegen grundsätzlich keine Begünstigung reiner Schiffsmanagementgesellschaften vorsehen.⁵¹⁵ Diesbezüglich sollte eine Anpassung der deutschen Tonnagesteuerregelungen an die Regelungen in Dänemark, den Niederlanden und in Spanien erfolgen.

Begünstigte Schiffe

Von den Tonnagesteuerregelungen sind in allen Studienländern übereinstimmend sämtliche Arten von Seetransportschiffen umfasst. Überwiegend werden dabei auch Schiffsarten begünstigt, welche für die Erkundung und Nutzung von Bodenschätzen eingesetzt werden. Erhebliche Unterschiede bestehen insbesondere bei der Begünstigung von Schiffen im Offshore-Sektor, die jüngst von der Europäischen Kommission als im Rahmen der Seeverkehrsleitlinien begünstigte Schiffstypen anerkannt wurden und deren Einschluss in die nationalen Tonnagesteuerregime bereits mehrfach ausdrücklich genehmigt wurde. In Dänemark, den Niederlanden und Norwegen werden seitdem entsprechende Begünstigungen in unterschiedlichem, aber umfassendem Ausmaß gewährt.⁵¹⁶ Auch hier sollte Deutschland reagieren und zukünftig ebenfalls eine entsprechende Begünstigung von Schiffen im Offshore-Sektor vorsehen.

Unterschiede ergeben sich hinsichtlich der Förderung von Bagger- und Schleppschiffen. Während Schleppschiffe von den Tonnagesteuerregelungen aller Studienländer umfasst sind, werden Baggerschiffe nur teilweise begünstigt. So sind Baggerschiffe in Dänemark, Spanien und den

⁵¹⁴ Stevens in: Maisto (Hrsg.), *Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and tax treaties*, S. 22-23.

⁵¹⁵ 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.

⁵¹⁶ PwC Offshore-Studie „Corporate taxation in the global offshore shipping industry“, S. 6 f.

Niederlanden tonnagesteuerberechtigt, sofern - wie in den Seeverkehrleitlinien vorgesehen - mehr als 50% der Tätigkeiten als Seeverkehr zu qualifizieren ist.⁵¹⁷ In Deutschland und Norwegen kommt eine Tonnagegewinnermittlung für Baggerschiffe nicht in Betracht. Anpassungen der deutschen Tonnagesteuerregelungen an die Begünstigung von Baggerschiffen sollten im Rahmen des nach den Leitlinien Zulässigen erfolgen.

Hinsichtlich der Eigentümerstellung sehen die Tonnagesteuerregelungen der Studienländer ebenfalls unterschiedliche Voraussetzungen vor. Übereinstimmend werden eigene Seeschiffe des begünstigten Schifffahrtsunternehmens von der Tonnagesteuerregelung umfasst, besondere länderspezifische Voraussetzungen werden an gecharterte und vercharterte Schiffe gestellt.

Gecharterte Schiffe werden in den Studienländern übereinstimmend begünstigt, wobei die Voraussetzungen hierfür abweichen. Einkünfte aus der Vercharterung eigener Schiffe hingegen werden überwiegend nicht oder nur unter strengen Voraussetzungen im Rahmen der Tonnagesteuerregelungen der Studienländer begünstigt. Unter bestimmten Voraussetzungen erlauben Dänemark und Norwegen die Anwendung der Tonnagegewinnermittlung für Bareboat-vercharterte Schiffe.

Gemäß § 5a Abs. 2 S. 1 EStG setzt die Gewinnermittlung nach der Tonnage voraus, dass die Seeschiffe in dem Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen oder Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der hohen See eingesetzt werden, d.h. die Beförderung muss unter Berührung eines ausländischen Hafens erfolgen.⁵¹⁸ Diese Beschränkung auf den Einsatz im Verkehr mit einem ausländischen Hafen erscheint aus Sicht deutscher Schifffahrtsunternehmen insoweit problematisch, als der Beförderung von Personen und/oder Gütern auch Hochseefahren, Montage-, Versorgungs- und Wartungsschiffe für Offshore-Plattformen und Windenergieanlagen dienen,⁵¹⁹ die im Zusammenhang mit ihrem Einsatz regelmäßig in der deutschen ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ) nicht den Tonnageregelungen unterfallen, sofern kein ausländischer Hafen angelaufen wird. Dies ist unverständlich, zumal im Offshore-Sektor ein starker internationaler Wettbewerb herrscht (wie die dänischen und norwegischen Regelungen zeigen, nach denen Offshore-Schiffe umfangreich begünstigt sind,) und dadurch der Einsatz von Offshore-Schiffen mit gleichem Ziel von ausländischen Häfen aus ohne Sachgrund privilegiert wird. Angesichts der starken Wettbewerbssituation im Offshore-Sektor und auch des Interesses an einem Einsatz solcher Schiffe von einem deutschen Hafen aus sollten die deutschen Tonnagesteuerregelungen es daher auch genügen lassen, dass Transporte etc. von inländischen Häfen in die AWZ bzw. Zieldestinationen außerhalb des Küstenmeeres erfolgen, um Benachteiligungen deutscher Schifffahrtsunternehmen (und Häfen) in diesem Bereich zu beseitigen.

Begünstigte Aktivitäten

In allen Studienländern werden Aktivitäten im internationalen Seetransport von Personen und Gütern sowie die unmittelbar mit der Schifffahrt als Hauptaktivität zusammenhängenden Neben- und

⁵¹⁷ Mitteilung C (2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03), S. 7: „Baggerarbeiten“ kommen grundsätzlich nicht für Beihilfen für den Seeverkehr in Betracht. Jedoch können steuerliche Regelungen für Unternehmen (wie die Tonnagesteuer) auf Baggerschiffe angewendet werden, deren Tätigkeit zu mehr als 50% im Jahr „Seeverkehrsleistungen“ im Sinne einer Beförderung von ausgebaggertem oder ausgehobenem Material auf hoher See darstellt, und nur in Bezug auf solche Beförderungsleistungen.

⁵¹⁸ Vgl. Seeger in: Schmidt, EStG (2015), § 5a EStG Rn. 8aE.

⁵¹⁹ Vgl. Hofmeister in: Blümich, EStG (Nov. 2019) Rn. 33.

Hilfstätigkeiten vom jeweiligen Tonnagesteuerregime umfasst. Zusätzlich sind auch Einkünfte aus dem Verkauf der unter Tonnagesteuer betriebenen Schiffe von diesen Regelungen erfasst.⁵²⁰ In Norwegen werden bereits Schiffbauverträge über begünstigte Schiffe tonnagesteuerbegünstigt, da der Bau des Schiffes als wesentlicher Teil der Schifffahrtstätigkeit angesehen wird.

Darüber hinaus sind in den Regelungen der Studienländer überwiegend auch Einkünfte aus reinen Schiffsmanagementtätigkeiten für Dritte tonnagesteuerbegünstigt: in Dänemark, Spanien und den Niederlanden werden Einkünfte aus Schiffsmanagementtätigkeiten begünstigt, sofern die Schiffsmanagementgesellschaft das vollständige personelle und technische Management übernimmt.

In Deutschland und Norwegen werden Einkünfte aus reiner Schiffsmanagementtätigkeit nicht tonnagesteuerbegünstigt.⁵²¹ Unter Wettbewerbsgesichtspunkten sollten zukünftig auch reine Schiffsmanagementtätigkeiten nach den deutschen Tonnagesteuerregelungen der Tonnagesteuerbegünstigung unterliegen.

Bereederung

Mit Ausnahme von Norwegen wird in den übrigen Studienländern vorausgesetzt, dass ein Mindestanteil des Managements der Schiffe lokal aus dem Land heraus erfolgt, in dem zur Tonnagesteuer optiert werden soll, oder aus einem anderen EU-/EWR-Mitgliedstaat. Dabei werden an das Management unterschiedliche Anforderungen gestellt. Überwiegend wird dabei das strategische und kommerzielle Management der Flotte im Inland gefordert. Nach der spanischen Tonnagesteuerregelung genügt das Management aus einem EU-/EWR-Mitgliedstaat. In Dänemark genügt hinsichtlich des technischen Managements der Schiffe, dass dieses aus einem EU-Staat heraus erfolgt. Norwegen fordert beim Betrieb eigener Schiffe nicht, dass deren strategisches und kommerzielles einschließlich technisches Management in Norwegen oder dem EWR ausgeführt wird.⁵²²

Nach der deutschen Tonnagesteuerregelung muss die Bereederung, d.h. die Geschäftsbesorgung eines Schiffsbetriebs in kommerzieller, technischer und personeller Hinsicht fast ausschließlich im Inland durchgeführt werden.⁵²³

⁵²⁰ Stevens in: Maisto (Hrsg.), Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and tax treaties, S. 26.

⁵²¹ Stevens in: Maisto (Hrsg.), Taxation of shipping and air transport in domestic law, EU law and tax treaties, S. 23-24.

⁵²² ESA Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL, The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 47.

⁵²³ vgl. BMF-Schreiben vom 12. Juni 2002, BStBl. I 2002, 614 Rn. 1: Die wesentlichen Tätigkeiten der Bereederung müssen zumindest fast ausschließlich tatsächlich im Inland durchgeführt werden. Ebenso FG Schleswig-Holstein Urteil vom 22. April 2010, Az. 3 K 66/0 - rechtskräftig -, EFG 2010, S. 1482-1485: Im Schrifttum herrscht Uneinigkeit darüber, wie dieses Erfordernis zu konkretisieren ist. Teilweise wird ein "Auslandsanteil" von maximal 10 v. H. für zulässig gehalten (vgl. Seeger in Schmidt, EStG, 28. Aufl., § 5a Rz. 9). Eine andere Ansicht stellt hingegen nicht auf den Gesamtanteil der im Ausland durchgeführten Tätigkeiten ab, sondern hält es demgegenüber wohl nur für zulässig, höchstens eine der vom BMF aufgezählten Tätigkeiten ins Ausland zu vergeben (vgl. Dahm in Lademann, EStG, § 5a Rz. 39). Teilweise wird sogar gefordert, dass die gesamte Bereederung im Inland ausgeführt werden müsse (vgl. Voß in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5a EStG Anm. 25). Nach Auffassung des Gerichts ist bei der Auslegung des Merkmals "Bereederung im Inland" einerseits zu berücksichtigen, dass der Wortlaut des § 5a Abs. 1 Satz 1 EStG offen für eine teilweise Bereederung im Ausland ist. schließt sich das Gericht der Auslegung des BMF an, dass die Bereederung fast ausschließlich im Inland durchgeführt werden muss. Allerdings ist hier nach Auffassung des Gerichts nicht eine rein quantitative sondern eine Gesamtbetrachtung im Einzelfall erforderlich. Dabei sind qualitative und quantitative Gesichtspunkte zu berücksichtigen und zu gewichten (vgl. auch Hennrichs/Kuntschik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 5a Rz. B 29). Entscheidend ist, ob die wesentlichen Bereederungstätigkeiten im Inland durchgeführt wurden, wobei je nach Schiffstyp und Aufgabenbereich ggf. auch einzelne der dort genannten Tätigkeiten im Einzelfall als weniger gewichtig eingestuft werden und daher für die Tonnagebesteuerung unschädlich im Ausland durchgeführt werden können.

Antragserfordernis

Der Wechsel von der allgemeinen hin zur Gewinnermittlung nach der Tonnage setzt in allen Studienländern einen Antrag des Begünstigten voraus. Optiert ein Schifffahrtsunternehmen zur Gewinnermittlung nach Tonnage, ist diese Entscheidung nach allen Regelungen übereinstimmend für einen Zeitraum von zehn Jahren bindend. In den spanischen und norwegischen Regelungen sind Opt-out-Optionen für einen Rückwechsel zur regulären Besteuerung innerhalb der zehn Jahre vorgesehen, die allerdings in Spanien eine fünfjährige und in Norwegen eine zehnjährige Sperre der Tonnagegewinnermittlung für begünstigte Unternehmen zur Folge haben. Entscheidet ein Unternehmen sich bei Vorliegen der Voraussetzungen für die reguläre Besteuerung, ist in Deutschland, Dänemark und den Niederlanden auch diese Entscheidung für einen Zeitraum von zehn Jahren bindend.

Die Ergänzung einer Opt-Out-Option bei Vorliegen wichtiger Gründe sollte auch in Deutschland zukünftig möglichst Bestandteil der Tonnagesteuerregelungen sein, da sie hilft, Unternehmensschiefen in langen Verlustphasen zu vermeiden und für Rechtssicherheit sorgen würde.

Behandlung von Unterschiedsbeträgen

Sowohl in den Niederlanden, deren Tonnagesteuerregelungen den deutschen Tonnagesteuerregelungen als Vorbild dienten, als auch in Deutschland existieren Regelungen zur Feststellung von Unterschiedsbeträgen zur Erfassung stiller Reserven. Im Gegensatz zu Deutschland lösen sich in den Niederlanden nach Beendigung der Tonnagegewinnermittlung nach Ablauf der zehnjährigen Bindefrist die im Zeitpunkt des Übergangs zur Tonnagegewinnermittlung festgestellten Unterschiedsbeträge für stille Reserven und gebildete Rücklagen jedoch steuerfrei auf. In Deutschland unterliegt der Unterschiedsbetrag mit Ausscheiden aus der Tonnagegewinnermittlung der normalen Besteuerung. Hierdurch werden niederländische Schifffahrtsunternehmen im Vergleich zu deutschen Schifffahrtsunternehmen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Unterschiedsbeträge wesentlich besser gestellt.

Tonnagegewinnermittlung

Der steuerpflichtige Gewinn wird in allen Studienländern für jedes begünstigte Schiff anhand der folgenden pauschalen Beträge je Betriebstag und 1000 Nettotonnen (Nettoraumzahl) berechnet:

Tabelle 1: Übersicht der Pauschalbeträge zur Tonnagegewinnermittlung⁵²⁴

	Deutschland	Dänemark	Niederlande	Norwegen	Spanien
bis 1 T Nettotonnen	0,92 EURO	ca. 1,35 EURO (DKK 10,03)	0,91 EURO	ca. 0,84 EURO (9 NOK)	0,90 EURO
1 T bis 10 T Nettotonnen	0,69 EURO	ca. 0,97 EURO (DKK 7,20)	0,68 EURO	ca. 1,68 EURO (18 NOK)	0,70 EURO
10 T bis 25 T Nettotonnen	0,46 EURO	ca. 0,58 EURO (DKK 4,31)	0,45 EURO	ca. 1,12 EURO (12 NOK)	0,40 EURO
über 25 T Nettotonnen	0,23 EURO	ca. 0,38 EURO (DKK 2,83)	0,23 EURO	ca. 0,56 EURO (6 NOK)	0,20 EURO
über 50 T Nettotonnen			0,50 EURO		

Für ein Containerschiff mit einer Nettoraumzahl von 50.000 (entsprechend ca. 14.000 TEU) würde der zu versteuernde fiktive/pauschale Tonnagegewinn in den einzelnen Studienländern demnach wie folgt aussehen:⁵²⁵

Tabelle 2: Vergleich des zu versteuernden Tonnagegewinns für ein Containerschiff (mit Nettoraumzahl 50.000, ca. 14.000 TEU)⁵²⁶

Land	Netto-tonnen	Betriebs-tage	Euro pro Betriebstag				Tonnage-gewinn
			<1.000 NT	1.000 - 10.000 NT	10.000 - 25.000 NT	>25.000 NT	
Spanien	50.000	365	0,90 EURO	0,70 EURO	0,40 EURO	0,20 EURO	66.430,00
Niederlande*	50.000	365	0,91 EURO	0,68 EURO	0,45 EURO	0,23 EURO	71.284,50

⁵²⁴ Oanda Currency Converter, Wechselkurs 15.07.2020: 0,13430 EUR/DKK; 0,09326 EUR/NOK.

⁵²⁵ Die tatsächliche Steuerbelastung auf den so ermittelten Tonnagegewinn ergibt sich im konkreten Einzelfall nach den jeweils einschlägigen Tonnagesteuerregelungen und den anwendbaren Steuersätzen sowie ggf. weiteren gesetzlich vorgesehenen Aspekten zur Ermittlung derselben. Der zu versteuernde Tonnagegewinn pro Schiff ist insofern nur ein wichtiger Aspekt und aufgrund unterschiedlich hoher Steuersätze in den verschiedenen Ländern kann sich so trotz eines höheren zu versteuernden Tonnagegewinns im Ergebnis eine niedrigere Steuerbelastung ergeben als in einem anderen Mitgliedstaat, in dem ein niedrigerer Tonnagegewinn zu versteuern ist. Hinsichtlich Norwegen ist zudem ggf. der Eco-Bonus noch zu berücksichtigen.

⁵²⁶ Oanda Currency Converter, Wechselkurs 15.07.2020: 0,13430 EUR/DKK; 0,09326 EUR/NOK.

Deutschland	50.000	365	0,92 EURO	0,69 EURO	0,46 EURO	0,23 EURO	72.197,00
Dänemark	50.000	365	1,35 EURO	0,97 EURO	0,58 EURO	0,38 EURO	103.222,00
Norwegen	50.000	365	0,84 EURO	1,68 EURO	1,12 EURO	0,56 EURO	170.674,00
* Die Niederlande haben einen weiteren Schwellenwert bei einer Nettotonnage von 50.000							

Der pauschal zu versteuernde Tonnagegewinn pro Schiff ist demnach in Deutschland, den Niederlanden und Spanien auf einem vergleichbaren Niveau, während in den skandinavischen Ländern Dänemark und Norwegen ein höherer Tonnagegewinn anfällt. In Norwegen kann der zu Grunde zu legende Tonnagegewinn aufgrund des sog. Eco-Bonus basierend auf dem Umweltrating eines Schiffes allerdings noch um bis zu 25% reduziert werden.⁵²⁷

Sonstige Steuererleichterungen

Neben den Tonnagesteuerregelungen sind in allen Studienländern in unterschiedlichem Umfang und unterschiedlicher Ausgestaltung gemäß den Seeverkehrsleitlinien zulässige zusätzliche Steuererleichterungen für die Schifffahrtsunternehmen und/oder die Beschäftigung von Seepersonal vorgesehen.

Spezielle Abschreibungsregeln

In den Niederlanden und Spanien existieren (mit unterschiedlichen Voraussetzungen) Steuervergünstigungen in Form von speziellen Abschreibungsregeln für Schiffe. Danach können Schifffahrtsunternehmen, welche 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.

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

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, und zwar auch nicht für solche, die nicht zur Tonnagesteuer optiert haben bzw. nicht tonnagesteuerfähig sind.⁵²⁸

Die Wiedereinführung der Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG für den Fall, dass Steuerpflichtige nicht zur Tonnagegewinnermittlung optieren bzw. optieren können, sollte geprüft werden. Eine solche Regelung könnte etwa im Bereich der Küstenschifffahrt einen wirksamen Impuls für eine Flottenerneuerung bzw. -modernisierung setzen und damit auch positive Auswirkungen auf Energieeffizienz und Umweltverträglichkeit der eingesetzten Schiffe haben.

Sonstige Steuererleichterungen für die Schifffahrt

Für unbeschränkt steuerpflichtige Schifffahrtsunternehmen, welche im internationalen Verkehr tätig sind, sieht das deutsche Steuerrecht unter bestimmten Voraussetzungen eine gewerbsteuerliche

⁵²⁷ Zu Einzelheiten s. B.5.4.a).

⁵²⁸ Zu Einzelheiten s. B.5.1.e).

Kürzung des Gewinns einschließlich Hinzurechnungen von 80% des Gewerbeertrags (bzw. Teils des Gewerbeertrags) vor.

Lohnsteuer

Sämtliche Studienländer bieten Steuererleichterungen im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Entlohnung von Seepersonal.⁵²⁹ Dabei lassen sich im Wesentlichen zwei unterschiedliche Systeme unterscheiden:

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

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.

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.

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.

Der in Deutschland derzeit vorgesehene vollständige Lohnsteuereinbehalt sollte auch nach Ablauf der Befristung fortgeführt werden.

Anlässlich einer inhaltlichen Änderung und Anpassung der deutschen Tonnagesteuerregelungen an die moderneren Systeme europäischer Nachbarländer sollte im Rahmen der weiteren Ausgestaltung der Regelungen des § 5a EStG möglichst auch eine Vielzahl von Fragestellungen, die bislang als ungeklärt anzusehen sind und zu Rechtsunsicherheiten bei deren Anwendung führen, ebenfalls eine Regelung erfahren. Auch sollten die NEuroegelungen sicherstellen, dass die Tonnagesteuerregelungen dann (in Übereinstimmung mit den Förderhöchstgrenzen nach den Seeverkehrsleitlinien) nicht entsprechend der bisherigen Tendenz sowohl der Finanzverwaltung als auch der Finanzrechtsprechung mit Verweis auf den Subventionscharakter der Tonnagesteuerregelungen generell einschränkend ausgelegt werden. Hierdurch entstehen für deutsche Reeder zusätzliche Wettbewerbsnachteile im Vergleich zu Reedern europäischer Nachbarländer, in denen bereits die Regelungen umfassender ausgestaltet sind. Zwar ist der Subventionscharakter der Tonnagesteuerregime nicht von der Hand zu weisen, dies darf jedoch nicht dazu führen, dass die

⁵²⁹ In anderen Ländern ist neben Steuererleichterungen noch eine nahezu vollständige Befreiung von Sozialabgaben betreffend Seeleute vorgesehen; vgl. hierzu: EU-Kommission Staatliche Beihilfe SA.38336 (2015/NN) – Belgien Verlängerung des Regimes zur Befreiung von Sozialabgaben betreffend Seeleute im Bereich des Seeverkehrs und der Baggerarbeiten auf See: Die untersuchten belgischen Regelungen zur Verlängerung der Befreiung der Seefahrer von Sozialabgaben 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.

Bestimmungen teilweise gegen den Wortlaut des Gesetzes oder dessen Sinn und Zweck ausgelegt oder gar ergänzende Voraussetzungen geschaffen werden, die vom Gesetzgeber überhaupt nicht vorgesehen waren.⁵³⁰

Bei der Anpassung der Tonnagesteuerregelungen sollten daher bislang fehlende wesentliche gesetzliche Erläuterungen bzw. Legaldefinitionen, bspw. bezüglich der Begriffe „Handelsschiffe“⁵³¹ sowie „Betriebstage“,⁵³² vorgesehen werden. Daneben ergeben sich auch hinsichtlich der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Bereederung im Inland“⁵³³ sowie hinsichtlich der Frage, inwiefern bzw. in welchem Umfang bestimmte Schiffe bzw. Schiffstypen, etwa Kreuzfahrtschiffe,⁵³⁴ die Regelungen des § 5a EStG beanspruchen können, Anwendungsunklarheiten, die im Zuge einer Anpassung behoben werden sollten und für mehr Rechtssicherheit sorgen würden.

Darüber hinaus sind auch die Darlegungs- und Beweislastregelungen unklar und führen zu Rechtsunsicherheit und Verfahrenseffizienz.⁵³⁵ Diese Unschärfen in der Terminologie⁵³⁶ führten dazu, dass sowohl der Bundesfinanzhof als auch die Finanzverwaltung Handlungsbedarf sahen und in ihrer Praxis den Wortlaut des Gesetzes mehrfach konkretisiert haben. So verlangt die Finanzverwaltung beispielsweise für den Antrag auf Gewinnermittlung nach der Tonnage die Schriftform, obwohl sich aus dem Gesetzeswortlaut keine Anhaltspunkte für ein entsprechendes Erfordernis ableiten lassen.⁵³⁷

Der BFH wiederum hat mit seiner Entscheidung zur Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung Qualifikationsprobleme sowohl in der bisherigen Auslegungspraxis sowie in Bezug zu diversen DBA aufgeworfen.⁵³⁸ Auch die Herausarbeitung des ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals „der Absicht des langfristigen Betriebs“ durch den BFH geht über den Wortlaut der Norm hinaus und zeigt auf, dass diese bislang unpräzise ist; der Regelungsinhalt sollte aber vom Gesetzgeber klargestellt und nicht richterlicher und finanzverwaltungsseitiger Rechtsfortbildung überlassen werden.⁵³⁹

Der Ansatz, den deutschen Schifffahrtsstandort und die hiesigen Reedereien durch die Möglichkeit der Optierung zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG zu fördern und gegenüber der europäischen, aber insbesondere auch der außereuropäischen Konkurrenz wettbewerbsfähig zu halten, ist richtig und wird auch von den Seeverkehrsleitlinien der EU ausdrücklich begrüßt. Er läuft jedoch durch gesetzesimmanente Widersprüche Gefahr, eben diese Wirkung einzubüßen. So setzt beispielsweise

⁵³⁰ Dißars, FR 2016, S. 395-401.

⁵³¹ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 285. Lieferung 4.2018, § 5a EStG, Rn. 35.

⁵³² Dahm, Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2011, Anm. 49 f; Rolf, Die Einkommensbesteuerung von Gewinnen aus dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2014, S. 31.

⁵³³ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 285. Lieferung 4.2018, § 5a EStG, Rn. 27.

⁵³⁴ Lt. Überprüfung der Seeverkehrsleitlinien Fragebogen Deutschland Antwort B.6.4 erlauben die nationalen Vorschriften die Einbeziehung der Kreuzfahrtdienste in die Beihilfen; gemäß Antwort der Bundesregierung BT-Drs. 19/15323 vom 20.11.2019 auf die Kleine Anfrage BT-Drs. 19/14810 (Nachfrage zu BT-Drs. 19/13897) gilt die Tonnagegewinnermittlung dem Grunde nach für Kreuzfahrtschiffe; diskutiert wird wie bereits ausgeführt lediglich, inwieweit die Tonnagegewinnermittlung neben dem Gewinn aus der reinen Transportleistung auch den Gewinn aus der Unterbringung (Hotelleistungen), die Verpflegung der Passagiere und auf die Durchführung von Veranstaltungsprogrammen und Nebenleistungen während der Kreuzfahrt mitumfasst sind, wie dies in den maltesischen und zyprischen Tonnagesteuerregelungen mit Genehmigung der EU-Kommission der Fall ist.

⁵³⁵ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 285. Lieferung 4.2018, § 5a EStG, Rn. 25.

⁵³⁶ Runtmund, Die Besteuerung der internationalen Seeschifffahrt gemäß § 5a EStG, 2006, S. 25.

⁵³⁷ Dahm, Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2011, Anm. 83.

⁵³⁸ Dahm, Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2011, Anm. 36.

⁵³⁹ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 285. Lieferung 4.2018, § 5a EStG, Rn. 24.

§ 5a Abs. 2 S. 5 EStG das Tatbestandsmerkmal „außerhalb deutscher Gewässer“ voraus und bewirkt dadurch eine Konkurrenzsituation mit anderen Ländern, die letztlich zu einer Benachteiligung deutscher Schlepper führt⁵⁴⁰ und somit dem Normzweck zuwiderläuft.⁵⁴¹ Daneben ist auch die Begrenzung der deutschen Tonnagesteuerregelungen unter dem Gesichtspunkt des Einsatzgebiets der Schiffe zu eng gefasst, da stets der Kontakt zu einem ausländischen Hafen erforderlich ist, sodass anders als in benachbarten EU-Nachbarländern Transporte von Gütern und Personal von deutschen Häfen in die AWZ beispielsweise zu Offshore-Windparks nicht tonnagebegünstigt sind, während dies in anderen Ländern entsprechend der Fall ist. Als weiteres Beispiel sei die Sperrwirkung der Tonnagesteuer hinsichtlich der Tarifiermäßigungen nach §§ 34, 34c Abs. 1-3, 35 EStG genannt.⁵⁴²

Dabei darf eine Überarbeitung des § 5a EStG nicht lediglich aus einer rechtlichen Perspektive betrachtet werden, sondern muss aufgrund seiner ökonomischen Bedeutung auch bei wirtschaftlicher Betrachtung kohärent sein. Schwachstellen zeigen sich hier bereits in Form von erheblichen Zuordnungs- und Aufteilungsproblemen auf die jeweiligen Tätigkeitsbereiche von Mischbetrieben,⁵⁴³ die bei den Betroffenen einen erheblichen bürokratischen Mehraufwand verursachen.

Des Weiteren birgt die Entscheidung für die Besteuerung nach der Tonnage nach den aktuellen Tonnagesteuerregelungen infolge der starren zehnjährigen Bindefrist ein nicht zu unterschätzendes wirtschaftliches Risiko. Da der Gewinn gemäß § 5a Abs. 1 S. 1 EStG nach der Tonnage ermittelt wird, entsteht rechnerisch kein Verlust und ein Verlustausgleich findet nicht statt. Der Ausschluss der Verlustverrechnung ist in gesamtwirtschaftlichen bzw. weltwirtschaftlichen Krisenzeiten wirtschaftlich nachteilig und unflexibel und widerspricht dem eigentlichen Förderzweck des § 5a EStG. Aufgrund der langen Bindungswirkung von zehn Jahren kann dies bei mehreren aufeinanderfolgenden Verlustjahren zu finanziellen Schwierigkeiten und schlimmstenfalls sogar in die Insolvenz führen. Hier sollte die Einführung einer flexibleren Lösung wie bspw. in Spanien und Norwegen dringend in Erwägung gezogen werden, die einen vorzeitigen Ausstieg aus der Tonnagebesteuerung ermöglicht, mit der Folge einer zehnjährigen Bindung an die Gewinnermittlung nach den allgemeinen Vorschriften bei einem solchen vorzeitigen Ausstieg.⁵⁴⁴ Die gegenwärtige starre Bindung an die 10-Jahresfrist (§ 5a Abs. 3 S. 7 EStG) gefährdet eine Vielzahl von Schiffsbetrieben, aber auch kreditgebende Banken. Deshalb sollte die Vorschrift um eine Regelung ergänzt werden, nach der bei Verlustentstehung aus tonnagebegünstigter Schifffahrtstätigkeit (§ 5a EStG) die 10-jährige Bindung (§ 5a Abs. 3 S. 7 EStG) an die Besteuerung nach Tonnage auf Antrag entfallen oder ausgesetzt werden kann, um die Innenfinanzierung durch Verlustverrechnung zu verbessern.⁵⁴⁵

b) Wiedereinführung Reinvestitionsbegünstigung § 6b EStG für nicht tonnagesteuerbegünstigte Seeschiffe

Neben den beschriebenen bestehenden Anpassungsbedarfen an die moderneren Tonnagesteuerregime ausgewählter europäischer Nachbarländer ist ein weiterer sinnvoller Ansatz zur Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit der maritimen Wirtschaft in Deutschland die Wiedereinführung der

⁵⁴⁰ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 285. Lieferung 4.2018, § 5a EStG, Rn. 50.

⁵⁴¹ Seeger in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 5a, Rn. 13

⁵⁴² Dahm, Die Besteuerung von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, 2011, Anm. 22.

⁵⁴³ Barche in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 285. Lieferung 4.2018, § 5a EStG, Rn. 29.

⁵⁴⁴ Vgl. zur von der ESA genehmigten entsprechenden Regelung in Norwegen die ESA-Entscheidung vom 14. Dezember 2017 Nr. 214/17/COL The Norwegian Special Tax System for Shipping 2018-2027, Rn. 90.

⁵⁴⁵ Seeger in: Schmidt, EStG-Kommentar, § 5a, Rn. 4.

Anwendbarkeit des § 6b EStG für Unternehmen der Seeschifffahrt, die nicht zur Tonnagebesteuerung nach § 5a EStG optieren (wollen) bzw. die Voraussetzungen hierfür nicht erfüllen.

Eine solche Reinvestitionsbegünstigung durch § 6b EstG auch für nicht tonnagesteuerbegünstigte Seeschiffe hätte eine Stärkung des maritimen Wirtschaftsstandorts Deutschland sowohl unter wettbewerbs- als auch wirtschaftlichen Gesichtspunkten zur Folge. So würden die Rahmenbedingungen an die beispielsweise in den Niederlanden gewährten Steuererleichterungen durch Investitionsabzüge sowie spezielle Abschreibungsregeln angenähert. Zudem würden durch die Reduzierung des Fremdkapitalbedarfs nicht nur die Rahmenbedingungen für weitere Investitionen im Sektor der Seeschifffahrt verbessert, sondern in der Folge auch die Anreize für eine Anschaffung besonders energieeffizienter bzw. „grüner“ Tonnage geschaffen. Eine Verjüngung der Flotte ist insbesondere auch unter Ökologieaspekten empfehlenswert, und hierdurch könnte für diesen Bereich (wie etwa den Fährverkehr in der nationalen Fahrt) ein wirksamer Anreiz gesetzt werden.

Ursprüngliche Reinvestitionsvergünstigungen für nicht tonnagesteuerbegünstigte Schiffe durch § 6b EStG

Ab dem Veranlagungszeitraum 1965 sah § 6b EStG die Möglichkeit vor, stille Reserven aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter erfolgsneutral auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten entsprechender Reinvestitionsgüter zu übertragen bzw. sofern die Reinvestition nicht im Wirtschaftsjahr der Veräußerung erfolgte, diese stillen Reserven steuerneutral in eine Rücklage einzustellen und innerhalb bestimmter Fristen mit den Kosten von Neuinvestitionen zu verrechnen (sog. Übertragung stiller Reserven).⁵⁴⁶

Die wirtschaftsfördernden Reinvestitionsvergünstigungen des § 6b EStG wurden mit dem Steueränderungsgesetz (StÄndG) 1964 vom 16.11.1964⁵⁴⁷ eingeführt. Sie sollten „in erster Linie dazu dienen, den Unternehmen durch Veräußerung nicht mehr benötigter Anlagegüter Mittel für dringende Investitionsvorhaben zu verschaffen“⁵⁴⁸ und galten bis zum 31.12.1998 auch für See- und Binnenschiffe. Der Steuerstundung durch Übertragung stiller Reserven stand dabei wohl ein weit größerer Betrag an Steueraufkommen infolge der durch § 6b EStG ermöglichten Wirtschaftsbelebung gegenüber.⁵⁴⁹

Damit wurde die steuerliche Gewinnermittlung insoweit geändert, als auf die Versteuerung der realisierten stillen Reserven zunächst verzichtet und somit eine Substanzbesteuerung des Anlagevermögens verhindert wurde.⁵⁵⁰

Diese Steuerstundung sollte die Finanzierungsmöglichkeiten der Unternehmen verbessern, indem der Fremdkapitalbedarf bei Investitionen deutlich reduziert wird, und zudem (im Falle der Rücklagenbildung) der Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen hinsichtlich der Anschaffung oder

⁵⁴⁶ Vgl. Marchal in: Hermann/Heuer/Raupach, § 6b EStG, Rn. 1.

⁵⁴⁷ BStBl. I 1964, S. 553; BT-Drs. 4/2400, S. 62.

⁵⁴⁸ Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 4/2617, 4.

⁵⁴⁹ Vgl. Marchal in: Hermann/Heuer/Raupach, § 6b EStG, Rn. 3.

⁵⁵⁰ BFH Urt. v. 6.12.1972 – I R 182/70, BeckRS 1972, 22001902; Glanegger in: Schmidt, EStG, 1998, § 6b, Rn. 1; Dißars in: Lademann, § 6b, Rn 8; Schoor, FR 1997, S. 251 ff, Punkt I.; Jachmann-Michel in: Kirchhof, EStG, § 6b, Rn. 1.

Herstellung neuer Anlagegüter dienen,⁵⁵¹ Reinvestitionen erleichtern und Anreize zur regelmäßigen Modernisierung des Betriebs (z.B. durch Flottenerneuerungen) schaffen.⁵⁵²

Voraussetzung für die Übertragung der stillen Reserven aus der Veräußerung eines Seeschiffes bzw. die Bildung einer Rücklage war, dass der Steuerpflichtige

- den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermittelte (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG a.F.);
- die veräußerten Wirtschaftsgüter seit mindestens 6 Jahren zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehörten (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 und Nr.3 EStG a.F.);
- der Veräußerungsgewinn bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns berücksichtigt wurde (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr.4 EStG a.F.);
- sich die Übertragung bzw. die Bildung und Auflösung der Rücklage aus der Buchführung ablesen ließen (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr.5 EStG a.F.)⁵⁵³ und
- der Veräußerungsgewinn in begünstigte Wirtschaftsgüter reinvestiert wurde (§ 6b Abs. 1 S. 2 EStG a.F.).⁵⁵⁴

Der im Rahmen der Veräußerung eines der genannten Wirtschaftsgüter entstandene Gewinn durfte je nach Wirtschaftsgut entweder zu 50% bzw. 100% (bei Schiffen 50%)⁵⁵⁵ von den Anschaffungskosten eines Reinvestitionsgutes (bspw. eines neuen Seeschiffes) abgezogen werden. Alternativ durfte eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, mit der Folge, dass hier ebenfalls buchmäßig der Veräußerungsgewinn steuerlich rückgängig gemacht wurde.⁵⁵⁶ Diese Rücklage konnte innerhalb der folgenden vier Wirtschaftsjahre auf ein Reinvestitionsobjekt übertragen werden, andernfalls wurde sie gewinnerhöhend aufgelöst.⁵⁵⁷

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 04.03.1999 wurden für Veräußerungen nach dem 31.12.1998 Schiffe als begünstigte Veräußerungs- und Reinvestitionsgüter aus dem sachlichen Anwendungsbereich des § 6b EStG herausgenommen.⁵⁵⁸

Durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26.04.2006⁵⁵⁹ wurden zur Verjüngung der deutschen Binnenschiffahrtsflotte und Erhaltung ihrer Konkurrenzfähigkeit im europäischen Vergleich allerdings Binnenschiffe wieder als begünstigte Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich des § 6b EStG aufgenommen.⁵⁶⁰ Für Kauffahrteischiffe und andere Seeschiffe, die nicht der Tonnagegewinnbesteuerung unterliegen, unterblieb dies im Gegensatz zu Binnenschiffen allerdings, ohne dass hierfür ein sachlicher Grund ersichtlich ist.⁵⁶¹

⁵⁵¹ BT-Drs 4/2617, S. 64.

⁵⁵² Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, BT-Drs 4/2617 S. 4, 46; Marchal in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 6b, Rn. 1; Siewert in: Frotscher/Geurts, EStG, § 6b, Rn. 4.

⁵⁵³ BT-Drs 4/2400, S. 3; Schoor, FR 1997, S. 251 ff, Punkt I.

⁵⁵⁴ Schoor, FR 1997, S. 251 ff, Punkt IV.; Siewert in: Frotscher/Geurts, EStG, § 6b, Rn. 78, f.

⁵⁵⁵ Schoor, FR 1997, S. 251 ff, Punkt III.1.

⁵⁵⁶ BT-Drs. 4/2400, S. 3; Schoor, FR 1997, S. 251 (252).

⁵⁵⁷ Schoor, FR 1997, S. 251 ff, Punkt I.

⁵⁵⁸ Dißars in: Lademann, EStG, § 6b, Rn. 3d; Jachmann-Michel in: Kirchhof, EStG, § 6b, Rn. 1b; BT Drs. 14/23 S. 174 – Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN zum StEntlG 1999/2000/2002 vom 9.11.1998.

⁵⁵⁹ FördWachsG, BStBl I 2006, S. 350.

⁵⁶⁰ T. Carlé/Strahl in: Korn, EStG, § 6b, Rn. 4; Siewert in: Frotscher/Geurts, EStG, § 6b, Rn. 54.

⁵⁶¹ Jachmann-Michel in: Kirchhof, EStG, § 6b, Rn. 6; Dißars in: Lademann, EStG, § 6b, Rn. 73 mwN.

Wiederanwendbarkeit der Reinvestitionsvergütung nach § 6b EStG für nicht tonnagesteuerbegünstigte Seeschiffe

Der zeitgleich mit der Einführung der Tonnagesteuerregelungen in Deutschland einhergehende vollständige Ausschluss von Schiffen aus dem Anwendungsbereich der Reinvestitionsvergütung des § 6b EStG führte dazu, dass der hieraus resultierende Liquiditätsvorteil auch solchen Seeschiffahrtsunternehmen entzogen wurde, die nicht zur Tonnagebesteuerung optierten bzw. optieren konnten und damit ihren Gewinn ohne Vergünstigung nach § 4 bzw. § 5 EStG ermitteln.

Aufgrund der seit 2008 weltweit anhaltenden Krise in der Seeschifffahrt und damit auch am Schifffahrtsstandort Deutschland haben sich die Gewinne von Schifffahrtsunternehmen deutlich reduziert,⁵⁶² mit der Folge, dass die Tonnagegewinnermittlung in Verlustphasen zu einer (durchaus erheblichen) steuerlichen Mehrbelastung führen kann.

Demnach sollte zur Stärkung des maritimen Wirtschaftsstandorts Deutschland neben den skizzierten notwendigen Angleichungen der deutschen Tonnagesteuerregelungen an die moderneren Tonnagesteuerregime europäischer Nachbarländer wie Dänemark, die Niederlande und Norwegen auch eine zulässige steuerliche Begünstigung für Seeschiffahrtsunternehmen wieder eingeführt werden, für die eine Gewinnermittlung nach der Tonnage - gleich aus welchen Gründen - nicht in Frage kommt.

Eine Erweiterung des Kreises der begünstigten Wirtschaftsgüter in § 6b EStG auf Seeschiffe entsprechend der bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 1998 geltenden Fassung würde die Rahmenbedingungen für weitere Investitionen im Sektor der Seeschifffahrt verbessern – speziell auch im küstennahen Bereich, wo eine effizientere und besonders umweltfreundliche Tonnage besonders positive Auswirkungen auf die Umwelt hat. Angesichts des vielfach geringen Eigenkapitalvolumens aufgrund der Schifffahrtskrise würde unmittelbar eine willkommene Entlastung durch Reduzierung des Fremdkapitalbedarfs erfolgen. Dies ist insbesondere wichtig, da die Erhaltung und Erweiterung eines Betriebes und damit auch die Erhaltung und Schaffung von Arbeitsplätzen die rechtzeitige und freiwillige Veräußerung sowie die rechtzeitige Herstellung oder Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens voraussetzt.⁵⁶³

Zudem kann die Begünstigung von Seeschiffen im Rahmen von § 6b EStG die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen steuerlichen Rahmenbedingungen im Vergleich zu maßgeblichen EU-/EWR-Mitgliedstaaten sicher- bzw. wiederherstellen. So sind in den Niederlanden Steuererleichterungen durch Investitionsabzüge sowie spezielle Abschreibungsregeln vorgesehen, sofern ein Schifffahrtsunternehmen nicht zur Tonnage optiert bzw. optieren kann. Im Rahmen des Investitionsabzuges können Unternehmen dort bis zu 28% des Investitionsvolumens für Investitionen bis 318.449 Euro vom zu versteuernden Einkommen abziehen. Erfüllt das Schifffahrtsunternehmen die Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Tonnage, kann es Seeschiffe im Rahmen der beschleunigten Abschreibung über fünf Jahre linear abschreiben. Erfüllt es die Voraussetzungen nicht, besteht die Möglichkeit einer degressiven Abschreibung in Abhängigkeit vom Alter der Schiffe basierend auf einer vorgegebenen Nutzungsdauer und einem vorgegebenen Restwert.⁵⁶⁴

⁵⁶² BT Drs 18/4027 zum Schifffahrtsstandort Deutschland vom 13.2.2015, S. 1.

⁵⁶³ Dißars in: Lademann, EStG, § 6b Rn. 11b.

⁵⁶⁴ Vgl. unter Punkt VI.3.b. Sonderabschreibungen.

Die durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2001 erfolgte Herausnahme der Seeschiffe aus den begünstigten Wirtschaftsgütern i.S.v. § 6b EStG schwächt im europäischen Vergleich die Wettbewerbsfähigkeit des nicht tonnagesteuerbegünstigten Teils der deutschen Seeschifffahrt ohne einen sachlich erkennbaren Grund und stellt ein wesentliches Hindernis für die Modernisierung der betroffenen Flotte dar.

Eine Wiedereinführung der Reinvestitionsvergünstigung für Seeschiffe, die nicht bereits durch die pauschale Gewinnermittlung nach der Tonnage begünstigt werden, ist daher nicht nur unter wettbewerbs- sowie wirtschaftlichen Gesichtspunkten sachgerecht und dringend empfehlenswert.

B.5.7. Versicherungsteuer

Die deutsche Schifffahrtsbranche sieht sich verstärkt finanziellen Belastungen durch eine im europäischen und weltweiten Vergleich sehr hohe Belastung mit Versicherungsteuer auf Seeschiffsversicherungsprämien sowie durch eine in der letzten Zeit zunehmend weite Auslegung des Versicherungsteuergesetzes durch Finanzverwaltung und finanzgerichtliche Rechtsprechung⁵⁶⁵ sowie entsprechende Gesetzgebungsvorhaben ausgesetzt. Während es in einigen EU-Mitgliedstaaten gar keine Versicherungsteuer gibt, bestehen ansonsten auch erhebliche Unterschiede hinsichtlich der Gestaltung sowie der Sätze der Steuern und Abgaben, die Mitgliedstaaten auf Versicherungsverträge erheben.⁵⁶⁶ Diese Unterschiede dürfen nach den Erwägungsgründen der Solvency II-Richtlinie aber nicht zu Wettbewerbsverzerrungen beim Angebot von Versicherungen zwischen den Mitgliedstaaten führen.⁵⁶⁷ Vorbehaltlich einer weiter gehenden Harmonisierung obliegt es daher den Mitgliedstaaten, diese Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.

⁵⁶⁵ FG Köln Urteil vom 5.10.2017 (2 K 792/16): Das Verfahren betraf die Versicherungsteuer für Prämienzahlungen eines in Deutschland ansässigen Versicherungsnehmers an einen Versicherer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat. Es ging um eine P&I-(Protection and Indemnity-)Versicherung über vom Versicherungsnehmer betriebene Seeschiffe, die ausschließlich in ein Schiffsregister eines Drittstaates (hier: Marshallinseln) eingetragen sind und unter dessen Flagge am internationalen Seeschiffsverkehr teilnehmen. Da die Schiffe nicht in das deutsche Register eingetragen waren, lagen die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 VersStG nicht vor. Das FG Köln bejahte die Steuerpflicht insbesondere mit Blick auf die Vorgaben der Solvency II-Richtlinie nach § 1 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 VersStG. Nach diesem Auffangtatbestand besteht die Steuerpflicht, wenn sich bei Zahlung des Versicherungsentgelts der Sitz des Unternehmens, die Betriebsstätte oder die entsprechende Einrichtung, auf die sich das Versicherungsverhältnis bezieht, in Deutschland befindet. Art. 157 dieser Richtlinie lasse – so das FG Köln – für die Besteuerung von Versicherungsverträgen die Anknüpfung entweder an den Mitgliedstaat des Risikos oder an denjenigen der Verpflichtung zu. Eine dann möglicherweise eintretende Doppelbesteuerung in zwei EU-Mitgliedstaaten sei mangels gemeinschaftsrechtlicher Regelungen außerhalb der Regeln zur Versicherungsteuer aufzulösen. Jedenfalls gebe es hierzu bislang keine Richtlinienvorgaben. Unabhängig davon drohe hier schon deshalb konkret keine Doppelbesteuerung, weil die Seeschiffe in einem Drittstaat eingetragen bzw. zugelassen sind und mithin der Sondertatbestand nach Art. 13 Nr. 13 b der Richtlinie nicht eingreife. Vielmehr stehe nach Art. 13 Nr. 13 d bzw. Art. 157 der Richtlinie allein eine Besteuerung im Mitgliedstaat der Verpflichtung, mithin im Ansässigkeitsstaat eines der Versicherungsnehmer, im Raum. Der BFH hat auf Nichtzulassungsbeschwerde (BFH II B 17/18) hin die Revision zugelassen (BFH-Beschluss vom 8.8.2018 II B 17/18). Das Revisionsverfahren wird unter dem Az. V R 41/18 geführt.

⁵⁶⁶ Vgl. Erwägungsgrund 87 zur Richtlinie 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und Rückversicherungstätigkeit (Solvency II).

⁵⁶⁷ Vgl. Erwägungsgrund 87 zur Richtlinie 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 25. November 2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und Rückversicherungstätigkeit (Solvency II).

Abschaffung bzw. deutliche Absenkung der Versicherungsteuer für Seeschiffsversicherungen zur Beseitigung von Wettbewerbsnachteilen für deutsche Seeschifffahrt

In Deutschland fallen derzeit gem. § 6 Abs. 1 VersStG grundsätzlich 19% Versicherungsteuer auf die Versicherungsprämie für alle Arten von Seeschiffsversicherungen (z.B. P&I-Versicherung, FD&D-Versicherung) an. Davon ausgenommen sind lediglich Seeschiffskaskoversicherungen für in deutschen Seeschiffsregistern registrierte Schiffe, welche gem. § 6 Abs. 2 Nr. 5 VersStG mit einem Steuersatz von 3% privilegiert besteuert werden. Damit hat die Schifffahrtsbranche in Deutschland im Bereich der Besteuerung von Seeschiffsversicherungen einen erheblichen Wettbewerbsnachteil gegenüber anderen Schifffahrtsnationen. Denn aus dem nachfolgenden Vergleich der geltenden deutschen Regelungen des Versicherungsteuergesetzes und dessen Steuersätzen für Seeschiffsversicherungen mit anderen EU-Mitgliedstaaten ist ersichtlich, dass an keinem anderen Schifffahrtsstandort in Europa eine Versicherungsteuer in dieser Höhe für Seeschiffsversicherungen und vergleichbare Sachverhalte anfällt. Vielmehr ist der maritime Bereich (im Sinne von „marine insurance“) regelmäßig von einer Versicherungsteuerpflicht generell ausgenommen⁵⁶⁸, sofern eine solche überhaupt existiert, oder die entsprechenden Steuersätze für den maritimen Bereich bzw. die Seeschiffsversicherung sind jedenfalls deutlich niedriger.⁵⁶⁹

Angleichung der Besteuerung von Seeschiffsversicherungen in Deutschland an das Besteuerungsniveau in Europa

Während wie erwähnt andere EU-Mitgliedstaaten keine Versicherungsteuer oder zumindest wesentlich geringere Steuersätze auf Seeschiffsversicherungen anwenden, unterliegen in Deutschland gegenwärtig im Anwendungsbereich des Versicherungsteuergesetzes sämtliche Seeschiffsversicherungen der Versicherungsteuer in Höhe des Regelsteuersatzes von 19% des Versicherungsentgelts – mit Ausnahme der Seeschiffkaskoversicherung, für die der Steuersatz 3% des Versicherungsentgelts beträgt. Vor dem Hintergrund der Gesetzeshistorie⁵⁷⁰ und angesichts dieses

568 Bspw. in: Belgien, Bulgarien, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Hongkong und z.T. Mainland China, Luxemburg, Malta und Zypern.

569 Bspw. in: Italien 0,05%, Ungarn 5%, Portugal 5%, Malta (nur geringe Stempelsteuer) und Zypern (nur geringe Stempelsteuer).

570 Das Versicherungsteuergesetz 1922 (sowie seine Vorgängerfassung) sahen einen nach Versicherungszweigen und –arten differenzierenden Katalog unterschiedlicher Steuersätze vor, die von 2% bis 10% des Versicherungsentgelts reichten (RGBl. 1922, 400; Medert/Axer/Voß, Versicherungsteuergesetz, 2015, § 6 Rn. 1). Für die Begünstigung bestimmter Versicherungen in Form eines reduzierten Steuersatzes wurde u.a. die Förderung „der Schifffahrt“ (RT-Drs Nr. 2868 1. Wahlperiode 1921; Medert/Axer/Voß, Versicherungsteuergesetz, 2015, § 6, Rn. 48) als Grund für die Notwendigkeit eines besonderen, niedrigeren Steuersatzes für Schiffsversicherungen angeführt. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 4 des Versicherungsteuergesetz 1922 galt demnach für Transportversicherungen einschließlich Transportmittelversicherungen (Waren-, Valoren-, Transportmittel- und sonstige Versicherungen mit Ausnahme der unter 5 genannten) ein reduzierter Versicherungsteuersatz von 3% des gezahlten Versicherungsentgelts, während für die in § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Versicherungsteuergesetz 1922 aufgeführte Kasko- (Schiffsgefäß-), Schiffsbaurisiken- und Luftfahrzeugversicherung ein reduzierter Versicherungsteuersatz von 2% galt. Demnach unterlagen nach dem Versicherungsteuergesetz 1922 sämtliche erwähnten Schiffsversicherungen einem reduzierten Versicherungsteuersatz von 2 bzw. 3%. Nur durch Anwendung eines niedrigen Versicherungsteuersatzes von maximal 3% auf sämtliche Seeschiffsversicherungen konnte der beabsichtigten Förderung der Schifffahrt Geltung verschafft werden. Das Versicherungsteuergesetz vom 9. Juli 1937 (Reichsgesetzblatt 1937 I S. 793, 795) behielt die vorstehenden Steuersätze mit Ausnahme einer Neunummerierung bei. Zwar sahen die Regelungen des Versicherungsteuergesetzes in der Fassung der Verordnung vom 31. August 1944 zur Änderung des Versicherungsteuergesetzes (RGBl. 1944, 208), wonach der Steuersatz für Lebens-, Kranken-, Invaliditäts-, Alters-, Witwen-, Waisen-, Aussteuer-, Wehrdienst-, Sparversicherung und ähnliche Versicherungen 2% sowie bei anderen Versicherungen 5% des Versicherungsentgelts betrug,⁵⁷⁰ keinen besonderen Steuersatz für Schiffsversicherungen mehr vor. Gleiches galt auch für das Gesetz zur Änderung verkehrssteuerlicher Vorschriften vom 25.05.1959, welches durch eine Einführung eines einheitlichen Steuersatzes von 5% mit der

gravierenden Wettbewerbsnachteils ist jedoch kein sachlicher Grund ersichtlich, warum die steuerliche Privilegierung der Seeschiffkaskoversicherungen nicht auch für sonstige Seeschiffsversicherungen anwendbar sein sollte, damit auch für diesen Bereich wettbewerbsfähige und Europarechtskonforme Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt in Deutschland geschaffen werden. Denn zur Rechtfertigung der Beibehaltung der Steuervergünstigung für Seeschiffkaskoversicherungen wurde bei der Neufassung des Versicherungssteuergesetzes 1968 angeführt, dass diese Form der Versicherung auch in den anderen europäischen Ländern niedriger besteuert wurde und es sonst zu einer hohen Steuerbelastung der deutschen Reeder gekommen wäre.⁵⁷¹ Nichts anderes sollte daher für die sonstigen Seeschiffsversicherungen gelten, die bei rechtsvergleichender Betrachtung außerhalb Deutschlands entweder gar nicht oder nur geringfügig mit Versicherungsteuer belegt sind.

Mit der gleichen Begründung, dass Seeschiffsversicherungen im europäischen Ausland daher entweder gar nicht oder allenfalls in geringem Umfang der Versicherungsteuer unterliegen und eine hohe Steuerbelastung der deutschen Reeder vermieden werden soll, ist daher eine Abschaffung der Versicherungsteuer auf die übrigen Seeschiffsversicherungen bzw. jedenfalls Privilegierung derselben durch eine ermäßigte Besteuerung angezeigt sowie gerechtfertigt. Sie ist auch beihilferechtlich zulässig. Die übrigen Seeschiffsversicherungen erweitern den Schutz einer Seeschiffkaskoversicherung und sind seit der Richtlinie 2009/20/EG⁵⁷² in Teilen ebenfalls Pflicht. Warum der erweiterte Schutz einem erhöhten Steuersatz unterliegen sollte, ist nicht ersichtlich. Auch systematische Argumente stehen einer Aufnahme von P&I- und sonstigen Seeschiffsversicherungen in den Katalog der Sondertatbestände nicht entgegen, denn in diversen vorhergehenden Fassungen des Versicherungssteuergesetzes waren auch besonderen Versicherungssteuersätzen unterliegende andere „Nicht-Sachversicherungen“, wie Haftpflichtversicherungen, enthalten.⁵⁷³

Da Seeschiffsversicherungen in den Studienländern sowie den meisten europäischen und erst recht außereuropäischen Ländern bzw. Schifffahrtsstandorten wie aus der nachfolgenden Tabelle ersichtlich keiner Besteuerung⁵⁷⁴ oder lediglich einer Besteuerung mit einem niedrigeren Steuersatz⁵⁷⁵ unterliegen, erscheint im Hinblick auf eine weitergehende europäische Harmonisierung und im Einklang mit der Solvency II-Richtlinie das Eingreifen des Gesetzgebers auch insoweit geboten, um die

Vereinheitlichung dem Umstand Rechnung trug, dass es zuvor wegen der vielen unterschiedlichen Steuersätze zu Anwendungsschwierigkeiten und zahlreichen Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung gekommen war (Das Versicherungssteuergesetz vom 9. Juli 1937 (Reichsgesetzblatt 1937 I S. 793, 795) behielt die vorstehenden Steuersätze mit Ausnahme einer Neunummerierung bei. Zwar sahen die Regelungen des Versicherungssteuergesetzes in der Fassung der Verordnung vom 31. August 1944 zur Änderung des Versicherungssteuergesetzes (RGBl. 1944, 208), wonach der Steuersatz für Lebens-, Kranken-, Invaliditäts-, Alters-, Witwen-, Waisen-, Aussteuer-, Wehrdienst-, Sparversicherung und ähnliche Versicherungen 2% sowie bei anderen Versicherungen 5% des Versicherungsentgelts betrug,⁵⁷⁰ keinen besonderen Steuersatz für Schiffsversicherungen mehr vor). Allerdings bestand durch bis zum 31.12.1968 Anwendung findende Verwaltungserlasse ein besonderer Steuersatz für die Seeschiffkaskoversicherung fort. Dieser besondere Steuersatz für die Seeschiffkaskoversicherung wurde durch das Steueränderungsgesetz vom 20.02.1969 in das Versicherungssteuergesetz (wieder-)eingefügt und betrug seinerzeit 2%. Bei der Neufassung des Versicherungssteuergesetzes 1968 wurde auf die Beibehaltung dieser Steuervergünstigung für Seeschiffkaskoversicherungen gedrängt, da diese Form der Versicherung auch in den anderen europäischen Ländern niedriger besteuert wurde und es sonst zu einer hohen Steuerbelastung der deutschen Reeder gekommen wäre (Schriftlicher Bericht zur BT-Drs. 05/3602).

⁵⁷¹ Schriftlicher Bericht zur BT-Drs. 05/3602.

⁵⁷² Umgesetzt im SeeVersNachwG.

⁵⁷³ RT-Drs Nr. 2868 1. Wahlperiode 1921, § 5.

⁵⁷⁴ Bspw. in: Belgien, Bulgarien, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Hongkong und z.T. Mainland China, Luxemburg, Malta und Zypern.

⁵⁷⁵ Bspw. in: Italien 0,05%, Ungarn 5%, Portugal 5%, Malta (nur geringe Stempelsteuer) und Zypern (nur geringe Stempelsteuer).

Belastung der deutschen Schifffahrtsbranche mit Versicherungsteuer auf Seeschiffsversicherungen generell zu reduzieren, diese dem europäischen Niveau der Versicherungsteuersätze auf Seeschiffsversicherungen anzugleichen und die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Schifffahrtsbranche auch insoweit effektiv sicherzustellen bzw. wiederherzustellen.⁵⁷⁶

Tabelle 12: Vergleich Versicherungsteuersätze kommerziell genutzter Seeschiffe nach Ländern⁵⁷⁷

Studien- und sonstige Länder	Seeschiffskaskoversicherung	Übrige Seeschiffsversicherungen
Deutschland	3%	19%
Dänemark		0%
Niederlande		0%
Norwegen		0%
Spanien		0%
Frankreich		0%
Griechenland		0%
Italien	7,5% (0,05% unter italienischer Flagge)	
Großbritannien		0%
China	0% (bestimmte Regionen)	
Kanada		0%
Singapur		0%
Vereinigte Arabische Emirate		0%

Für den Fall, dass die Abschaffung bzw. Vereinheitlichung des Steuersatzes für alle Arten von Seeschiffsversicherungen auf 3% als staatliche Beihilfe qualifiziert werden würde, müsste sie mit dem Binnenmarkt vereinbar sein. Für die Vereinbarkeit steuerlicher Vergünstigungen für Schifffahrtsunternehmen sind die Seeverkehrsleitlinien maßgeblich. Die Maßnahme müsste u.a. einem gemeinschaftlichen Seeverkehrsinteresse dienen, insbesondere der Förderung der Eintragung in die Register der Mitgliedstaaten oder die Rückführung unter deren Flagge, Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit sowie der Erhaltung und Verbesserung maritimen Knowhows und die Förderung der Beschäftigung europäischer Seeleute.⁵⁷⁸ Alle Punkte könnten durch eine Abschaffung bzw. Herabsenkung des Steuersatzes für alle Seeschiffsversicherungen auf z.B. 3% erreicht werden, denn die aktuelle Regelung bietet keinen Anreiz, Schiffe in deutsche Seeschiffsregister und in Folge

⁵⁷⁶ Der Bundeswirtschaftsminister hatte den deutschen Reedern vor Jahren einen Erlass der Versicherungsteuer in Aussicht gestellt, da er die Gefahr sah, dass diese die Krise in der Seeschifffahrt gerade für kleinere und mittlere Unternehmen zusätzlich verschärfen kann. Daher wollte er sich beim Bundesfinanzminister für eine Abschaffung derselben einsetzen, vgl. Handelsblatt vom 13.12.2012: Erleichterungen bei der Versicherungsteuer „Rösler will angeschlagene Reeder stützen“. Auch die amtierende Bundeskanzlerin unterstrich in ihrer Rede im Rahmen der 11. Nationalen Maritimen Konferenz am 22. Mai 2019 in Friedrichshafen, dass Deutschland als große Außenhandelsnation natürlich so sehr auf seine internationale Wettbewerbsfähigkeit achten muss, vgl. <https://www.bundeskanzlerin.de/bkin-de/aktuelles/rede-von-bundeskanzlerin-merkel-im-rahmen-der-11-nationalen-maritimen-konferenz-am-22-mai-2019-in-friedrichshafen-1670088>; Auf der Konferenz sprachen sich die Reedereien dafür aus, die sonstigen wesentlichen finanziellen Rahmenbedingungen für die Seeschifffahrt in Deutschland im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit im europäischen Vergleich zu verbessern und forderten Entlastungen bei der Versicherungsteuer, vgl. Dokumentation 11. Nationale Maritime Konferenz.

⁵⁷⁷ Vgl. Insurance Europe aisbl, Indirect taxation on insurance contracts in Europe, Mai 2017, S. 7 ff.; VDR, Erhebung von Versicherungsteuer in der Seeschifffahrt: Vergleich der Wettbewerbssituation auf europäischer Ebene und globaler Ausblick, S. 2 ff.

⁵⁷⁸ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 5.

auch unter die deutsche oder eine EU-Flagge rückzuführen, da in den meisten wesentlich bessere Rahmenbedingungen bietenden außer/-europäischen Schifffahrtsstandorten keine oder nur eine geringe Versicherungsteuer anfällt.

Damit ist die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen und folglich auch der europäischen Flotte beeinträchtigt, was aktuell zu keiner Verbesserung/Erhaltung des maritimen Knowhows oder der Förderung der Beschäftigung europäischer Seeleute beitragen kann. Ferner erlauben die Seeverkehrsleitlinien ausdrücklich eine Angleichung der Steuersätze in den Mitgliedstaaten an das weltweite Niveau zur Förderung der europäischen Seeschifffahrt.⁵⁷⁹ Außerdem ist Ziel der Seeverkehrsleitlinien die Förderung der Wettbewerbsfähigkeit der Gemeinschaftsflotte auf dem Weltmarkt.⁵⁸⁰ Da der Großteil der europäischen Schifffahrtsstandorte ein deutlich geringeres Niveau der Belastung durch Versicherungsteuer aufweist, stünde eine Angleichung des deutschen Niveaus an das niedrige übliche Niveau im Einklang mit dem Ziel der Förderung des Gemeinschaftsinteresses.

Es wird daher angeregt, die Versicherungsteuer auf sämtliche Seeschiffsversicherungen abzuschaffen⁵⁸¹ bzw. zumindest eine Absenkung und Vereinheitlichung des Versicherungsteuersatzes für alle Arten der in Deutschland steuerpflichtigen Seeschiffsversicherung umzusetzen, entsprechend dem bereits existierenden besonderen Steuersatz (nur) für die Seeschiffskaskoversicherung von 3%. Dies würde den derzeitigen Standortnachteil für die deutsche Seeschifffahrt im Bereich der Besteuerung von Seeschiffsversicherungen mit Versicherungsteuer gegenüber konkurrierenden EU-Schifffahrtsstandorten zumindest wesentlich reduzieren und eine (zumindest weitgehende) Angleichung an das Steuerniveau anderer wichtigen Schifffahrtsstandorte bedeuten.

Geänderte Auslegungs- und Besteuerungspraxis nach dem VersStG

Die Seeschifffahrt in Deutschland sieht sich nicht nur hohen finanziellen Belastungen durch die Erhebung von 19%iger Versicherungsteuer auf Versicherungsprämien für Seeschiffsversicherungen mit Ausnahme der privilegiert besteuerten Seeschiffkaskoversicherung konfrontiert, die erhebliche Auswirkungen auf die Wettbewerbsfähigkeit des Schifffahrtsstandortes Deutschland hat, sondern auch erheblichen Rechtsunklarheiten im Zusammenhang mit der Anwendung der Regelungen des Versicherungsteuergesetzes auf Prämien für Seeschiffsversicherungen. Diese Rechtsunklarheiten haben ihre Ursache in einer nach der im Jahre 2013 erfolgten Neufassung des § 1 VersStG erfolgten Ausweitung des Anwendungsbereichs des Versicherungsteuergesetzes durch eine extensive Auslegung im Bereich der Seeschiffsversicherungen sowie eine unzureichende Umsetzung der Solvency II-Richtlinie und zudem durch eine aktuelle Gesetzesinitiative der Finanzverwaltung (Bundesfinanzministerium und Bundeszentralamt für Steuern).

Nach der geänderten Auffassung der Finanzverwaltung und einem erstinstanzlichen Gerichtsurteil des FG Köln⁵⁸² soll nunmehr erstmalig Versicherungsteuer in Höhe von 19% auf die Versicherungsprämien

⁵⁷⁹ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 12.

⁵⁸⁰ Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (2004/C 13/03) ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 12.

⁵⁸¹ Der Bundeswirtschaftsminister hatte den deutschen Reedern vor Jahren einen Erlass der Versicherungsteuer in Aussicht gestellt, da er die Gefahr sah, dass diese die Krise in der Seeschifffahrt gerade für kleinere und mittlere Unternehmen zusätzlich verschärfen kann. Daher wollte er sich beim Bundesfinanzminister für eine Abschaffung derselben einsetzen, vgl. Handelsblatt vom 13.12.2012: Erleichterungen bei der Versicherungsteuer „Rösler will angeschlagene Reeder stützen“.

⁵⁸² FG Köln Urteil vom 5.10.2017 (2 K 792/16): Das Verfahren betraf die Versicherungsteuer für Prämienzahlungen eines in Deutschland ansässigen Versicherungsnehmers an einen Versicherer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat. Es ging um eine P&I-(Protection and Indemnity-)Versicherung über vom Versicherungsnehmer betriebene Seeschiffe, die ausschließlich in ein Schiffsregister eines Drittstaates (hier: Marshallinseln) eingetragen sind und unter dessen Flagge am internationalen

abzuführen sein, obwohl die betreffenden Schiffe überhaupt nicht in einem deutschen Seeschiffsregister registriert sind. Zuvor wurden entsprechende Sachverhalte von der Finanzverwaltung stets als nicht der Versicherungsteuer in Deutschland unterliegend angesehen, was auch langjährig in einem Erlass der Finanzverwaltung niedergelegt war.⁵⁸³ Die aus dieser Ausweitung des Anwendungsbereiches des Versicherungsteuergesetzes ggf. resultierende, erstmalige Versicherungsteuerpflicht im Inland in Höhe des Regelsteuersatzes von 19% z.B. auf P&I-Versicherungen für sog. „co-assured“-Sachverhalte bzw. nicht in Deutschland registrierte, aber von hier bereederte Seeschiffe, bedeutet einen erheblichen Wettbewerbsnachteil zu Lasten deutscher Bereederer. Von den aktuellen Bestrebungen betroffen sind insbesondere Sachverhalte, bei denen deutsche Unternehmen Seeschiffe bereedern, die überhaupt nicht in einem deutschen Register registriert sind, bei denen der Schiffsmanager aber in den Schutzbereich der Policen miteinbezogen wird (sog. „co-assured“-Sachverhalte).

Auslöser für die Bestrebungen zur Besteuerung von Versicherungen von Risiken auch mit Bezug auf in einem Drittstaat registrierte Seeschiffe ist die neue Struktur des § 1 VersStG, die zu Rechtsanwendungsunsicherheiten führt. So nehmen die Finanzverwaltung und das FG Köln in dem Urteil vom 5.10.2017⁵⁸⁴ die Neustrukturierung des Paragraphen durch das Verkehrsteueränderungsgesetz von 2012⁵⁸⁵ zum 1. Januar 2013 zum Anlass, die Besteuerung von Versicherungen für in Drittstaaten ausgeflaggte Schiffe neu zu bewerten, obwohl die Neufassung ausweislich der Gesetzesbegründung „lediglich der Klarstellung“⁵⁸⁶ dienen und somit keine materielle Änderung des Regelungsgehalts begründen sollte. Das FG Köln sieht bei ausgeflaggten Schiffen mit Drittlandsflagge und Drittlandseigner ein anderes Risiko versichert, als bei Schiffen mit EU-/EWR-Registereintragung. Diese Auslegung führt dazu, dass mangels Anwendung des Sondertatbestands des § 1 Abs. 2 S. 1 VersStG der Grundtatbestand in § 1 Abs. 2 S. 2 VersStG zur Anwendung kommen soll und Deutschland über § 1 Abs. 2 S. 2 VersStG aufgrund der Auftragsbereedung aus Deutschland ggf. ein Besteuerungsrecht hinsichtlich der Prämien für Versicherungen für in ein Drittland ausgeflaggte Schiffe zustehen soll, sofern der jeweils unter der Police „co-assured“ o.ä. als Versicherungsnehmer im Sinne des VersStG eingestuft wird.⁵⁸⁷ Betroffen sind hierbei insbesondere P&I-Versicherungen im Falle einer deutschen Auftragsbereedung mit Drittlandsbezug, das heißt eine deutsche Reederei bereedert

Seeschiffsverkehr teilnehmen. Da die Schiffe nicht in das deutsche Register eingetragen waren, lagen die Voraussetzungen von § 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 VersStG nicht vor. Das FG Köln bejahte die Steuerpflicht insbesondere mit Blick auf die Vorgaben der Solvency II-Richtlinie nach § 1 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 VersStG. Nach diesem Auffangtatbestand besteht die Steuerpflicht, wenn sich bei Zahlung des Versicherungsentgelts der Sitz des Unternehmens, die Betriebsstätte oder die entsprechende Einrichtung, auf die sich das Versicherungsverhältnis bezieht, in Deutschland befindet. Art. 157 dieser Richtlinie lasse – so das FG Köln – für die Besteuerung von Versicherungsverträgen die Anknüpfung entweder an den Mitgliedstaat des Risikos oder an denjenigen der Verpflichtung zu. Eine dann möglicherweise eintretende Doppelbesteuerung in zwei EU-Mitgliedstaaten sei mangels gemeinschaftsrechtlicher Regelungen außerhalb der Regeln zur Versicherungsteuer aufzulösen. Jedenfalls gebe es hierzu bislang keine Richtlinienvorgaben. Unabhängig davon drohe hier schon deshalb konkret keine Doppelbesteuerung, weil die Seeschiffe in einem Drittstaat eingetragen bzw. zugelassen sind und mithin der Sondertatbestand nach Art. 13 Nr. 13 b der Richtlinie nicht eingreife. Vielmehr stehe nach Art. 13 Nr. 13 d bzw. Art. 157 der Richtlinie allein eine Besteuerung im Mitgliedstaat der Verpflichtung, mithin im Ansässigkeitsstaat eines der Versicherungsnehmer, im Raum. Der BFH hat auf Nichtzulassungsbeschwerde (BFH II B 17/18) hin die Revision zugelassen (BFH-Beschluss vom 8.8.2018 II B 17/18). Das Revisionsverfahren wird unter dem Az. V R 41/18 geführt.

⁵⁸³ Vgl. Niedersächsisches Finanzministerium VV ND FinMin 1993-03-03 S6330-12-36.

⁵⁸⁴ FG Köln vom 05.10.2017 mit Aktenzeichen 2 K 792/16 in: DStR 2018, 1293.

⁵⁸⁵ Gesetz zur Änderung des Versicherungsteuergesetzes und des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (Verkehrsteueränderungsgesetz – VerkehrStÄndG) vom 5. Dezember 2012, BGBl. I 2012, 2431.

⁵⁸⁶ BT-Drs. 17/10039, 17.

⁵⁸⁷ FG Köln vom 5.10.2017 mit Aktenzeichen 2 K 792/16 16 in: DStR 2018, 1293 (1295).

ein Schiff, welches die Flagge eines Drittstaates führt und dessen Eigner ebenfalls in einem Drittstaat ansässig ist.

Bis zur Neufassung im Jahr 2012 bzw. bis Ende 2012 unterlagen Versicherungen für derartige Schiffe aufgrund der Sonderregelungen für Fahrzeugversicherungen, welche in § 1 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 VersStG a. F. umgesetzt wurden, nach der hierzu ergangenen finanzgerichtlichen Rechtsprechung und auch der Auffassung der Finanzverwaltung und des Bundesfinanzministeriums nicht der deutschen Versicherungsteuer.⁵⁸⁸ In dieser Konstellation sind die Schiffe mangels deutschen Eigners nicht in das Seeschiffsregister eingetragen und sind auch nicht in das Flaggenreister eingetragen. Im Sinne der Richtlinie sind sie also unter keinen Umständen in Deutschland in einem Register eingetragen, weshalb Deutschland kein Besteuerungsrecht zusteht. Im Rahmen eines Urteils zur Vorgängerversion der Richtlinie hat der EuGH eine klare Sperrwirkung der Sonderregelungen angenommen.⁵⁸⁹ Nachdem die Vorgängerversion in diesem Punkt identisch zur aktuell gültigen Richtlinie ist, lässt der EuGH diese bestehende Rechtsprechungslinie auch für die Auslegung der neuen Richtlinie gelten.⁵⁹⁰

Das Urteil des FG Köln steht mit seinem Verständnis daher der geltenden Interpretation des EuGH entgegen.⁵⁹¹ Insoweit ist auch unter diesem Gesichtspunkt eine gesetzliche Anpassung bzw. Klarstellung dringend ratsam, um eine Europarechtskonforme Auslegung und Anwendung der Norm sicherzustellen. Gegen das Urteil des FG Köln wurde Revision eingelegt, sodass der BFH sich nunmehr mit der Frage befassen muss, ob die in der Vergangenheit in Deutschland nicht besteuerten Sachverhalte (nicht in Deutschland registriertes aber aus Deutschland drittbereedertes Schiff) der Besteuerung ggf. unterliegen oder nicht.⁵⁹² Deutschen Steuerpflichtigen, die eine sog. Drittbereederung bzw. Third-party-Management für Schiffe von Eigentümern aus Drittstaaten von Deutschland aus vornehmen, bleibt bis zu einer dringend zu empfehlenden gesetzlichen Klarstellung, dass eine derartige Drittbereederung ausländisch registrierter Schiffe nicht der deutschen Versicherungsteuer unterliegt, vorerst nur die Möglichkeit ggf. entsprechende Rechtsbehelfe einzulegen. Ohne eine entsprechende gesetzliche Anpassung bzw. Klarstellung und Handhabung in der Besteuerungspraxis ist das Risiko der steuerlichen Mehrbelastung mit Versicherungsteuer auf die Prämien für Seeschiffsversicherungen in Deutschland so hoch, dass dies Unternehmen des Schifffahrtssektors zu einem Standortwechsel veranlassen könnte bzw. zumindest einen erheblichen Nachteil für den Standort Deutschland begründet, der die Unternehmen insbesondere auch im Wettbewerb um Bereederungsdienstleistungen für ausländische Eigentümer wesentlich benachteiligt. Dringlichkeit ist insbesondere dadurch gegeben, dass der aktuelle Missstand die Reedereien im Wettbewerb um Bereederungsaufträge derzeit wirtschaftlich massiv belastet, obwohl weder das Schiff noch seine Versicherung mangels Belegenheit des Risikos in Deutschland einen steuerlich relevanten Bezug zu Deutschland haben.

⁵⁸⁸ Heiko Klaus Medert/Birgit Voß: „Verwirrung um den Steuergegenstand der Versicherungsteuer gemäß § 1 Abs. 2 VersStG durch das Urteil des FG Köln v. 5.10.2017“ in DStR 2018, S. 1273 (1274).

⁵⁸⁹ EuGH Urteil vom 14.6.2001 mit Aktenzeichen C-191/99 Kvaerner – NVersZ 2001, 376, Rn. 46.

⁵⁹⁰ EuGH Urteil vom 17.1.2019 mit Aktenzeichen C-74/18 A Ltd. – BeckRS 2019, 108, Rn. 28.

⁵⁹¹ Grünwald, Anmerkung zum EuGH Urteil vom 17.1.2019 mit Aktenzeichen C-74/18 A Ltd in: DStR 2019, 218 (222).

⁵⁹² Gegen das Urteil wurde nach Nichtzulassungsbeschwerde die Revision vom BFH zugelassen (Az. V R 41/18) zu der Frage, ob § 1 abs. 2 S. 2 VersStG auch dann eine Steuerbarkeit in Deutschland begründet, wenn es sich um eine Versicherung von Risiken handelt, die sich auf den Betrieb von eintragungspflichtigen Fahrzeugen bezieht, bei denen das Fahrzeug aber in einem ausländischen Register eingetragen ist und damit der örtliche Anknüpfungspunkt für eine Steuerbarkeit mangels Eintragung in einem inländischen Register nicht gegeben ist oder ob § 1 Abs. 2 S. 2 VersStG dem entgegensteht.

Rechtsunklarheit besteht daneben auch aufgrund des Umstands, dass nach wie vor nicht abschließend geklärt ist, auf welches Register im Rahmen des § 1 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 VersStG abzustellen ist. Dies beruht darauf, dass die Finanzverwaltung für Zwecke der Anwendung des § 1 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 VersStG auf das Schiffsregister statt auf das Flaggenreister abstellt. Dies hat insbesondere Auswirkung in Fällen, in denen ein Schiff zwar einen deutschen Eigner hat und somit in einem deutschen Seeschiffsregister eingetragen ist, aber derzeit die Flagge eines anderen Mitgliedstaates führt. In diesen Fällen kann die aktuelle deutsche Finanzverwaltungspraxis ggf. zu einer Doppelbesteuerung führen. Dabei ist der Anwendungsbereich des deutschen Versicherungsteuergesetzes für Fahrzeugversicherungen grundsätzlich durch entsprechende Europarechtliche Richtlinienbestimmungen festgelegt, was bereits einer abweichenden Auslegung des deutschen Versicherungsteuergesetzes entgegensteht.

In der Richtlinie 2009/138/EG (Solvency II) wird die Zuordnung des Besteuerungsrechts für Versicherungen von EU-/EWR-Versicherern unter den Mitgliedstaaten festgelegt, mit dem Ziel, den Versicherungsmarkt innerhalb der Europäischen Union zu vereinheitlichen und Verzerrungen des Binnenmarktes durch Doppelbesteuerungen zu verhindern. Daher bestimmt Art. 157 Abs. 1 der Solvency II-Richtlinie, dass „unbeschadet einer späteren Harmonisierung alle Versicherungsverträge ausschließlich den indirekten Steuern und steuerähnlichen Abgaben unterliegen, die in dem Mitgliedstaat des Risikos auf Versicherungsprämien erhoben werden“.⁵⁹³ Den „Mitgliedstaat, in dem das Risiko belegen ist“ definiert Art. 13 Nr. 13 b) der Solvency II-Richtlinie ausweislich der deutschen Sprachfassung „bei der Versicherung von zugelassenen Fahrzeugen aller Art“ als den „Zulassungsmitgliedstaat“ und damit als den jeweiligen Zulassungsmitgliedstaat des Schiffes.⁵⁹⁴ Zulassung ist hier i.S.d. Richtlinie als eine Erfassung zu verstehen, dass das Fahrzeug die technischen Anforderungen für einen sicheren Betrieb erfüllt.⁵⁹⁵ Der eindeutige Wortlaut der verbindlichen deutschen Übersetzung der Richtlinie hat in die gegenwärtige Fassung des § 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 VersStG keinen Eingang gefunden,⁵⁹⁶ denn danach unterliegen der Versicherungssteuerpflicht in Deutschland die Versicherung von „Risiken mit Bezug auf im Geltungsbereich des Versicherungsteuergesetz in ein amtliches oder amtlich anerkanntes Register einzutragende oder eingetragene und mit einem Unterscheidungskennzeichen versehene Fahrzeuge aller Art“ bei einem im EU-/EWR-Gebiet niedergelassenen Versicherer. Die abweichende Ausgestaltung des deutschen Versicherungsteuergesetzes an dieser Stelle führt daher zu erheblicher Rechtsunsicherheit dahingehend, auf welches Register letztlich abzustellen ist. Als relevante „Register“ für Schiffe sollen hierbei sowohl das Seeschiffsregister als auch das Flaggenreister in Frage kommen.⁵⁹⁷ Die Finanzverwaltung stellt auf das Seeschiffsregister ab,⁵⁹⁸ allerdings ist dieses als Zulassungsregister im Sinne der Richtlinie kritisch zu sehen, da es wie ein Grundbuch nur Auskunft über die Eigentumsverhältnisse gibt⁵⁹⁹ und somit keine Angaben über die Zulassung des Schiffes im Sinne der EU-Richtlinie enthält. Diese Angaben finden sich in Deutschland nur im Flaggenreister, welches für das Führen der deutschen Bundesflagge voraussetzt, dass die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen Deutschlands eingehalten werden.⁶⁰⁰

⁵⁹³ Grünwald/Dallmayr, Versicherungsteuergesetz Feuerschutzgesetz, 2016, § 1 VersStG, Rn. 180.

⁵⁹⁴ Richtlinie 2009/138/EG, Artikel 13 Nr. 13.b), Medert/Axer/Voß, Versicherungsteuergesetz, 2015, § 1, Rn. 254.

⁵⁹⁵ Grünwald/Dallmayr, Versicherungsteuergesetz Feuerschutzgesetz, 2016, § 1 VersStG, Rn. 212.

⁵⁹⁶ Grünwald/Dallmayr, Versicherungsteuergesetz Feuerschutzgesetz, 2016, § 1 VersStG, Rn. 211.

⁵⁹⁷ Grünwald/Dallmayr, Versicherungsteuergesetz Feuerschutzgesetz, 2016, § 1 VersStG, Rn. 223.

⁵⁹⁸ Medert/Axer/Voß, Versicherungsteuergesetz, 2015, § 1, Rn. 263.

⁵⁹⁹ Grünwald/Dallmayr, Versicherungsteuergesetz Feuerschutzgesetz, 2016, § 1 VersStG, Rn. 224.

⁶⁰⁰ Grünwald/Dallmayr, Versicherungsteuergesetz Feuerschutzgesetz, 2016, § 1 VersStG, Rn. 235.

Angesichts dieser Rechtsunklarheiten hat das FG Köln mit Beschluss vom 22. Februar 2019⁶⁰¹ dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, ob die Solvency II-Richtlinie hinsichtlich der BEuroteilung des Mitgliedstaates, in dem das Risiko belegen ist, dahingehend auszulegen ist, dass es sich bei der Absicherung von Risiken im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Seeschiffs um den Staat handelt, in dessen Hoheitsgebiet ein Seeschiff in ein amtliches Register zum Zwecke des Eigentumsnachweises eingetragen ist, oder um den Staat, dessen Flagge das Seeschiff führt.

Neben dem BFH beschäftigt sich somit auch der EuGH nunmehr mit Fragen des Geltungsbereichs des deutschen Versicherungsteuergesetzes. Während es in dem Verfahren des FG Köln, welches zum Vorlagebeschluss an den Europäischen Gerichtshof führte, um die Frage geht, ob Prämienzahlungen für Versicherungen in Deutschland registrierter, aber ausgeflaggter Schiffe der deutschen Versicherungsteuer unterliegen, hat der BFH diese Frage im Hinblick auf im Drittland registrierte Schiffe zu entscheiden.⁶⁰²

Das Bundesministerium für Finanzen legte - ohne den Ausgang dieser beiden Verfahren abzuwarten, in denen über den Regelungsgehalt ggf. Europarechtlich bzw. Europarechtskonform auszulegender Normen entschieden wird - am 22. Oktober 2019 einen Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts⁶⁰³ und damit quasi ein „vorsorgliches Nichtanwendungsgesetz“ vor, mit dem das deutsche Versicherungsteuergesetz dahingehend geändert werden soll, dass für die beiden Sachverhalte, wie sie dem BFH und dem EuGH aktuell zur Entscheidung vorliegen, das Besteuerungsrecht in Deutschland liegen soll. Der Rechtsprechung aus der jüngeren Vergangenheit im Bereich des Versicherungssteuerrechts sei zu entnehmen, dass Sinn und Zweck einzelner Normen des Versicherungsteuergesetzes nicht immer hinreichend im jeweiligen Wortlaut der Vorschrift zum Ausdruck kommen.

Die Entscheidungen des BFH und des EuGH bleiben abzuwarten, bevor Rechtsklarheit hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Fragen herrscht, ob bei in Deutschland registrierten, aber ausgeflaggten Schiffen bzw. bei im Drittland registrierten, aber aus dem Inland drittbereederten Schiffen auf die Versicherungsprämien Versicherungsteuer anfällt oder nicht.

Fazit Versicherungsteuer

In Deutschland fallen derzeit gem. § 6 Abs. 1 VersStG grundsätzlich 19% Versicherungsteuer auf die Versicherungsprämie für alle Arten von Seeschiffsversicherungen an, mit Ausnahme der Seeschiffskaskoversicherung, die gem. § 6 Abs. 2 Nr. 5 VersStG mit einem Steuersatz von 3% privilegiert besteuert werden. Damit hat die Schifffahrtsbranche in Deutschland im Bereich der Besteuerung von Seeschiffsversicherungen einen erheblichen Wettbewerbsnachteil gegenüber anderen Schifffahrtsnationen, denn im internationalen bzw. Vergleich mit anderen EU-Mitgliedstaaten ist ersichtlich, dass an keinem anderen Schifffahrtsstandort international oder in Europa eine Versicherungsteuer in dieser Höhe für Seeschiffsversicherungen und vergleichbare Sachverhalte erhoben wird, sondern der maritime Bereich (i.S. von „marine insurance“) von der Versicherungsteuer befreit ist oder die entsprechenden Steuersätze jedenfalls deutlich niedriger sind.

⁶⁰¹ FG Köln, Beschluss vom 22.02.2019, 2 K 434/16, Az. EuGH: C-786/19.

⁶⁰² FG Köln, Beschluss vom 22.02.2019, 2 K 434/16, Az. EuGH: C-786/19.

⁶⁰³ Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen – Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Versicherungsteuerrechts (Versicherungsteuerrechtsmodernisierungsgesetz – VersStRModgG), Bearbeitungsstand 22. Oktober 2019.

Zwecks Vermeidung dieser Wettbewerbsnachteile sollten sämtliche Seeschiffsversicherungen wie international und im europäischen Ausland üblich entweder ebenfalls versicherungsteuerfrei gestellt werden oder zumindest ebenfalls dem privilegierten Steuersatz von 3% (wie bislang nur für die Seeschiffskaskoversicherung) unterfallen.

Darüber hinaus sollten in Übereinstimmung mit der bisherigen Finanzverwaltungspraxis sowie mit anderen Regelungen zur begünstigten Besteuerung der Seeschifffahrt, die auf die Eintragung in ein deutsches Register abstellen, Versicherungsprämien von im Drittland registrierten Schiffen weiterhin nicht der deutschen Versicherungsteuer unterliegen, auch wenn diese von einem im Inland ansässigen co-assured Bereederer bereedert werden.

Schließlich bleibt die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs abzuwarten, ob bei Europarechtskonformer Auslegung und Anwendung des Versicherungsteuergesetzes nicht auf das Flaggenreister als maßgebliches Register abzustellen ist – und nicht das Seeschiffsregister.

B.6 Übersicht deutscher Seeschiffsregister

In Deutschland existieren insgesamt 17 Seeschiffsregister, welche von den jeweiligen Amtsgerichten vor Ort geführt werden (vgl. Tabelle 13).⁶⁰⁴

Tabelle 13: Liste der Seeschiffsregister

Ort	Seeschiffsregister
Berlin	Amtsgericht Charlottenburg, Seeschiffsregister
Brake	Amtsgericht Brake, Seeschiffsregister
Bremen	Amtsgericht Bremen, Seeschiffsregister
Cuxhaven	Amtsgericht Cuxhaven, Seeschiffsregister
Duisburg	Amtsgericht Duisburg-Ruhrort, Seeschiffsregister
Emden	Amtsgericht Emden, Seeschiffsregister
Hamburg	Amtsgericht Hamburg, Seeschiffsregister
Kiel	Amtsgericht Kiel, Seeschiffsregister
Mannheim	Amtsgericht Mannheim, Seeschiffsregister
Regensburg	Amtsgericht Regensburg, Seeschiffsregister
Rostock	Amtsgericht Rostock, Seeschiffsregister
Saarbrücken	Amtsgericht Saarbrücken, Seeschiffsregister
Stade	Amtsgericht Stade, Seeschiffsregister
St. Goar	Amtsgericht St. Goar, Seeschiffsregister
Wiesbaden	Amtsgericht Wiesbaden, Seeschiffsregister
Wilhelmshaven	Amtsgericht Wilhelmshaven, Seeschiffsregister
Würzburg	Amtsgericht Würzburg, Seeschiffsregister

Für die Zuständigkeit des jeweiligen Seeschiffsregisters ist der Heimathafen des einzutragenden Schiffs entscheidend, d.h. der Hafen, von welchem aus das Schiff betrieben wird. Die Eintragung in ein deutsches Seeschiffsregister ist für Seeschiffe ab 15 Metern Länge verpflichtend und erfüllt mehrere Funktionen, beispielsweise die Identifizierung des Schiffs, die Verdeutlichung der Eigentumsverhältnisse sowie die Offenlegung der Staatsangehörigkeit des Eigentümers.⁶⁰⁵ Näheres

⁶⁰⁴ <https://www.deutsche-flagge.de/de/flagge/schiffsregistrierung/seeschiffsregister#Liste>

⁶⁰⁵ <https://www.deutsche-flagge.de/de/flagge/schiffsregistrierung/seeschiffsregister>

hierzu regelt das Gesetz über Rechte an eingetragenen Schiffen und Schiffsbauwerken (SchRG) von 1940.⁶⁰⁶

Die Eintragung in ein deutsches Seeschiffsregister berechtigt u.a. dazu, zur deutschen Tonnagesteuerregelung zu optieren und ist zudem Voraussetzung für verschiedene weitere Fördermaßnahmen für den Bereich der Seeschifffahrt, wie beispielsweise die Ausbildungsplatzförderung des Bundes (APK-Förderung) und die finanzielle Unterstützung der Berufsausbildung durch die Stiftung Schifffahrtsstandort Deutschland.

Darüber hinaus berechtigt die Eintragung eines Schiffes in ein bei einem deutschen Amtsgericht geführtes Seeschiffsregister dazu, es mit einer Schiffshypothek gemäß dem Gesetz über Rechte an eingetragenen Schiffen und Schiffsbauwerken zu belasten.⁶⁰⁷ Diese Möglichkeit besteht bereits für im Bau befindliche Schiffe.

Zusätzlich haben die Eigentümer von Seeschiffen gemäß § 12 des Flaggenrechtsgesetzes (FlRG) die Möglichkeit, ihre Schiffe unter der Bundesflagge in das Internationale Seeschiffsregister (ISR), das sogenannte Zweitregister, eintragen zu lassen. Im Gegensatz zum Erstregister ist die (fast immer zusätzliche) Eintragung ins ISR für Schiffe jeder Größe jedoch freiwillig. Sie berechtigt insbesondere dazu, ausländische Seeleute zu ihren jeweiligen Heimatlohnbedingungen, sog. Heimatheuern, zu beschäftigen. Das ISR wird als Liste vom Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie geführt und ist in seiner Gestaltung und Funktion nicht mit den Seeschiffsregistern der Amtsgerichte vergleichbar.⁶⁰⁸

⁶⁰⁶ Gesetz über Rechte an eingetragenen Schiffen und Schiffsbauwerken in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 403-4, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 21. Januar 2013 (BGBl. I S. 91) geändert worden ist

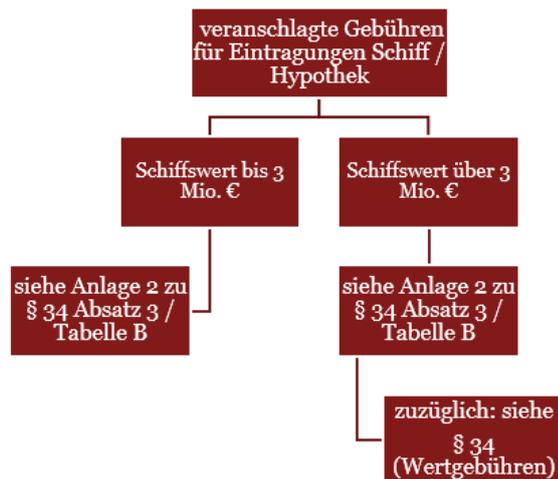
⁶⁰⁷ Vgl. SchRG, Erster Abschnitt, § 1

⁶⁰⁸ <https://www.deutsche-flagge.de/de/flagge/schiffsregistrierung/isr>

B.7 Gebührenstruktur der deutschen Seeschiffsregister

Die Gebühren, die an das jeweils zuständige Amtsgericht für die Eintragung von Schiffen, Schiffsbauwerken sowie u.a. für Schiffshypotheken zu leisten sind, werden durch das Gesetz über Kosten der freiwilligen Gerichtsbarkeit für Gerichte und Notare (GNotKG) bestimmt. Das Gesetz trat am 1. August 2013 in Kraft. Es sieht für bestimmte Gerichtstätigkeiten, wie in diesem Falle für die Eintragung von Schiffen und Schiffsbauwerken sowie Schiffshypotheken, ein Gebührensystem vor, bei dem sich die erhobenen Gebühren nicht nach dem Arbeitsaufwand, sondern nach dem Geschäftswert, in diesem Falle dem Schiffswert, richten. Für die Registrierung eines Schiffs oder einer Schiffshypothek

Abbildung 42: Gebührenstruktur



Quelle: Eigene Darstellung PwC

fallen jeweils gesondert Kosten an, die Umtragung von Schiffsbauwerken nach Fertigstellung aus dem Neubauregister in das Seeschiffsregister ist kostenfrei.

Die einzelnen Gebührentatbestände inklusive Gebührensätzen im Zusammenhang mit Schiffs- und Schiffsbauregistersachen sind in Hauptabschnitt 4, Abschnitt 2, GNotKG aufgeführt; die Gebühren sind in der Gebührentabelle B der Anlage 2 (zu § 34 Abs. 3 GNotKG) einzeln für Geschäftswerte von 500 Euro bis 3.000.000 Euro aufgeführt und müssen dann mit dem entsprechenden Gebührensatz (gemäß Gebührentatbestand) multipliziert werden. Bei den hier untersuchten Vorgängen beträgt dieser jeweils 1,0.⁶⁰⁹

Vor Inkrafttreten des 2. KostRMOG lagen diese bei lediglich 0,25. So wurden die Gebühren teilweise vervierfacht im Vergleich zur alten Kostenordnung.

Liegt der Geschäftswert über 3 Mio. Euro, kann der Gebührensatz nicht allein der Tabelle B der Anlage 2 (zu § 34 Abs. 3 GNotKG) entnommen werden. In diesem Fall muss zusätzlich Bezug auf die Wertgebührentabelle gemäß § 34 GNotKG genommen werden.

Wie der Auszug aus der Wertgebührentabelle (vgl. Tabelle 14) zeigt, erhöhen sich die Gebührenbeträge für Werte über 3 Mio. Euro bei geringeren Werten (bis 5 Mio. Euro) etwas stärker. Bei sehr hohen Werten von über 30 Mio. Euro wird die Erhöhung der Gebühr durch die größere Spanne (1.000.000 Euro) und die niedrigere Gebühr pro 1.000.000 Euro verlangsamt.

⁶⁰⁹ Vgl. GNotKG, Hauptabschnitt 4, Abschnitt 2, Unterabschnitt 1 und Unterabschnitt 2.

Tabelle 14: Auszug Wertgebührentabelle (§ 34 GNotKG)

Geschäftswert bis ... Euro	für jeden angefangenen Betrag von weiteren ... Euro	um weitere ... Euro
5.000.000	50.000	80
10.000.000	200.000	130
20.000.000	250.000	150
30.000.000	500.000	280
über 30.000.000	1.000.000	120

Exkurs: Berechnung der Gebühren für Eintragungen von Schiffen und Schiffshypotheiken

Schiffswert	25.000.000,00 Euro
Gebühr bis Schiffswert 3 Mio. Euro	4.935,00 Euro
Zusätzliche Gebühren	
Bis 5 Mio. Euro (40 x 80,00 Euro)	3.200,00 Euro
Bis 10. Mio. Euro (25 x 130,00 Euro)	3.250,00 Euro
Bis 20 Mio. Euro (40 x 150,00 Euro)	6.000,00 Euro
Bis 30 Mio. Euro (10 x 280,00 Euro)	2.800,00 Euro
Summe Gebühren	20.185,00 Euro

Quelle: Eigene Darstellung
PwC

Die Gebühren für eine Eintragung eines Schiffes bzw. einer Schiffshypothek für ein Schiff mit einem Wert von 25.000.000 Euro setzen sich wie folgt zusammen:

- 1) Zugrunde gelegt wird die Gebühr aus Anlage 2 zu § 34 Tabelle B für Werte bis 3 Mio. Euro. Sie beträgt 4.935,00 Euro.
- 2) Zuzüglich hierzu werden gemäß der in Abbildung 42 dargestellten Staffelung die zusätzlichen Gebühren für den verbleibenden Betrag berechnet.

In diesem Beispiel für einen Schiffswert von 25 Mio. Euro summieren sich die Gebühren für den über 3 Mio. Euro hinausgehenden Schiffswert wie oben dargestellt auf 15.250,00 Euro. Zusammen mit der zugrunde gelegten Gebühr von 4.935,00 Euro ergibt sich so eine Gesamtgebühr von 20.185,00 Euro.

B.8 Untersuchung der Gebührenstrukturen konkurrierender europäischer Schifffahrtsstandorte bzw. Seeschiffsregister

An dieser Stelle werden die Gebührenstrukturen vier verschiedener europäischer Schifffahrtsstandorte untersucht und vorgestellt. Neben den starken Konkurrenten Dänemark, Norwegen und den Niederlanden wird zusätzlich Belgien betrachtet, da sich an diesem Beispiel eine weitere Möglichkeit der Gebührenfestlegung zeigen lässt.

Dänemark

Das dänische Seeschiffsregister wird von der „Danish Maritime Authority“ als Teil des „Ministry of Industry, Business and Financial Affairs“ geführt. Die Hauptaufgabe dieser Einrichtung besteht darin, für wettbewerbsfähige und innovative Rahmenbedingungen und dadurch für Wachstum im dänischen maritimen Cluster zu sorgen. Die dänische Regierung hat sich insbesondere auferlegt, die besten geschäftlichen Rahmenbedingungen in Europa zu bieten.⁶¹⁰ Neben der Serviceorientiertheit der dänischen Flaggenstaatsverwaltung wird auch die generelle Vereinfachung der Regularien (z.B. Revision technischer Vorgaben) vom dänischen Reederverband (Danish Shipping) als Hauptfaktor für das in den letzten Jahren starke Wachstum der dänischen Flagge eingeschätzt.⁶¹¹

Bevor in Dänemark im Jahr 2018 jegliche Registrierungsgebühren abgeschafft wurden, betrug die Gebühr für Eintragungen ins dänische Seeschiffsregister 0,1% des Schiffswertes. Gleiches galt für die Eintragung von Hypotheken.⁶¹²

Laut Danish Shipping waren viele Schiffe dänischer Eigentümer vor dieser Gesetzesänderung auf Grund der hohen Kosten für die Registrierung nicht im dänischen Seeschiffsregister eingetragen. Die Abschaffung dieser Gebühren, welche auch als Bekenntnis der Politik zum dänischen maritimen Cluster und der Anerkennung der Bedeutung der Schifffahrt für die dänische Wirtschaft zu verstehen ist, hat die Attraktivität des Registers offenbar deutlich erhöht. Es konnte ein stetiger Anstieg an Registrierungen (+ 19,9% an Tonnage) verzeichnet werden. Ende 2018 lag die Zahl der Schiffe im dänischen Register bei 708, dies stellt den höchsten Wert der vergangenen 13 Jahre (515 in 2013) dar.⁶¹³ Die Bestrebungen Dänemarks das gesamte lokale maritime Cluster zu stärken wurden Anfang 2018 im „Plan for Growth in Blue Denmark“ von der dänischen Regierung festgehalten. Zentrale Themen sind neben dem Thema Digitalisierung auch attraktive Rahmenbedingungen für Unternehmen sowie der Erhalt und die Förderung des maritimen Knowhow.⁶¹⁴

Niederlande

In den Niederlanden wird das Seeschiffsregister von der Agentur „The Netherlands‘ Cadastre, Land Registry and Mapping Agency (Kadaster)“ verwaltet. Kadaster bedeutet so viel wie Grundbuch. Es werden administrative und räumliche Daten zu verschiedenen Vermögensgegenständen erhoben und registriert. Neben Schiffen werden beispielsweise auch Flugzeuge und Telekommunikationsnetze von Kadaster erfasst. Auch in den Niederlanden werden pauschale Gebührensätze für Eintragungen ins

⁶¹⁰ <https://www.dma.dk/OmOs/Organisation/Afdelingerne/Sider/Danish-Ship-Register.aspx>

⁶¹¹ Interview mit Jacob K. Clasen, Executive Director Danish Shipping (20.03.2019)

⁶¹² <https://worldmaritimenews.com/archives/228866/denmark-to-end-registration-fee-on-merchant-ships/>

⁶¹³ Vgl. Danish Shipping Statistics, Merchant Fleet, abrufbar unter <https://www.danishshipping.dk/en/flash-analyser/>

⁶¹⁴ Vgl. Maritime Denmark, 2018

Seeschiffsregister erhoben. Sie betragen 460 Euro für die Eintragung eines Schiffs und für die Eintragung einer Hypothek 137,50 Euro. Letzteres ist auch online zu geringeren Kosten (78,50 Euro) möglich.⁶¹⁵

Norwegen

In Norwegen führt die „Norwegian Maritime Authority“, eine Unterorganisation des „Ministry of Trade, Industry and Fisheries“ und des „Ministry of Climate and Environment“, das norwegische Seeschiffsregister sowie das internationale norwegische Seeschiffsregister. Die „Norwegian Maritime Authority“ hat sich zum Ziel gesetzt, die bevorzugte Flaggenstaatsadministration für die maritime Industrie zu sein.

An Gebühren für eine Eintragung in das norwegische Erstregister fallen pauschal 3.488 Norwegische Kronen an, umgerechnet ca. 325 Euro. Die Kosten für eine Eintragung in das internationale norwegische Register betragen 2.453 Norwegische Kronen, was ca. 229 Euro entspricht. Ähnliche Gebühren fallen für die Ein- bzw. Austragung von Hypotheken an (2.453 NOK/229 Euro bzw. 2.100 NOK/196 Euro).⁶¹⁶

Belgien

Das belgische Modell bemisst die Registrierungsgebühr mithilfe eines festen Prozentsatzes in Höhe von 0,07%, ähnlich wie früher auch in Dänemark, anteilig am Schiffswert. Derselbe Prozentsatz bemessen am jeweiligen Schiffswert wird auch für die Kosten der Eintragung einer Hypothek zu Grunde gelegt. Für die Austragung fallen weitere 0,014% vom Geschäftswert an. Das belgische Seeschiffsregister wird von der Behörde „Federal Public Service Mobility and Transport“ geführt, welche neben der Schifffahrt auch für andere Infrastrukturbereiche wie Luftfahrt, Eisenbahnverkehr und Straßenwesen zuständig ist.⁶¹⁷

⁶¹⁵ <https://www.ilent.nl/onderwerpen/aanvragen-certificaten/tarieven>

⁶¹⁶ <https://www.sdir.no/en/shipping/registration-of-commercial-vessels-in-nisnor/new-registration-in-nor/cargo-vessel-less-than-15-m/nor-fees/>; Oanda Currency Converter, Wechselkurs 15.07.2020: 0,09326 EUR/NOK.

⁶¹⁷ <http://kbrv.be/registration-in-belgium/>

B.9 Vergleich der Gebühren anhand ausgewählter Beispiele

Wie sich die Gebühren gemäß GNotKG bei verschiedenen Schiffswerten jeweils entwickeln, soll im Folgenden an fünf Beispielen aufgezeigt und mit den Gebühren für die Eintragung von Schiffen an den anderen untersuchten Standorten verglichen werden.

Für den Vergleich sind die Schiffswerte von verschiedenen Transaktionen bzw. Konstellationen herangezogen worden: Die Werte 1,5 Mio. Euro, 10 Mio. Euro, 40 Mio. Euro entsprechen dem Minimum-, dem Maximal- und dem Durchschnittswert der Transaktionen⁶¹⁸ des Zeitraumes Januar bis Mai 2019.⁶¹⁹ Zusätzlich wurde der Schiffswert in Höhe von 160 Mio. Euro, dem ungefähren Neubaupreis eines Großcontainerschiffs⁶²⁰ entsprechend, in den Vergleich mit aufgenommen. Daraus resultieren die folgenden Gebühren:

Tabelle 15: Gebühren für die Eintragung von Schiffen in die jeweiligen Seeschiffsregister

Schiffswert	1,5 Mio. Euro	10 Mio. Euro	40 Mio. Euro	160 Mio. Euro
Deutschland	2.535,00 Euro	11.385,00 Euro	24.185,00 Euro	26.585,00 Euro
Dänemark	0,00 Euro	0,00 Euro	0,00 Euro	0,00 Euro
Niederlande	460,00 Euro	460,00 Euro	460,00 Euro	460,00 Euro
Norwegen	361,00 Euro	361,00 Euro	361,00 Euro	361,00 Euro
Belgien	1.050,00 Euro	7.000,00 Euro	28.000,00 Euro	112.000,00 Euro

Tabelle 16: Gebühren für die Eintragung von Schiffshypotheken in die jeweiligen Seeschiffsregister

Schiffswert	1,5 Mio. Euro	10 Mio. Euro	40 Mio. Euro	160 Mio. Euro
Deutschland	2.535,00 Euro	11.385,00 Euro	24.185,00 Euro	26.585,00 Euro
Dänemark	0,00 Euro	0,00 Euro	0,00 Euro	0,00 Euro
Niederlande ⁶²¹	137,50 Euro	137,50 Euro	137,50 Euro	137,50 Euro
Norwegen	254,00 Euro	254,00 Euro	254,00 Euro	254,00 Euro
Belgien	1.050,00 Euro	7.000,00 Euro	28.000,00 Euro	112.000,00 Euro

Bereits bei der Eintragung von Schiffen mit einem niedrigen Schiffswert kommt es bei den in Deutschland derzeit relevanten Gebührensätzen zu erheblichen Nachteilen nicht nur gegenüber Dänemark, sondern auch gegenüber den überschaubaren Pauschalbeträgen, die in den Niederlanden und Norwegen fällig werden (vgl. Tabelle 16). Die Abhängigkeit der Kosten vom Schiffswert führt dazu, dass eine Registrierung in deutschen Schiffsregistern für teuroere bzw. wertvollere Schiffe zunehmend unattraktiver wird, da die Kostenunterschiede im Vergleich zu den Pauschalbeträgen bei höheren zu Grunde zu liegenden Werten nochmals deutlich zunehmen.

⁶¹⁸ Bereinigt um die unteren und oberen 5% der Transaktionswerte.

⁶¹⁹ Laut Clarkson's Shipping Intelligence Network.

⁶²⁰ <https://web.archive.org/web/20110722000735/http://www.thb.info/news/single-view/id/maersk-ordert-18000-teu-frachter.html>.

⁶²¹ Die Gebühr von 137,50 € bezieht sich auf regulär gestellte Anträge, für online gestellte Anträge beträgt sie nur 78,50 €.

Während die Eintragung von Schiffshypotheken in den Niederlanden und Norwegen im Vergleich zum Eintrag der Schiffe in die jeweiligen Register mit niedrigeren Kosten belegt sind, werden im deutschen und belgischen System keine unterschiedlichen Ansätze vorgenommen. Auch hier gilt, dass die in Deutschland fälligen Gebühren in den allermeisten Fällen deutlich an der Spitze liegen bzw. besonders hoch sind. Eine Ausnahme besteht lediglich bei einigen Konstellationen im Vergleich zu Belgien, da die Gebühren in Belgien mit einem festen Prozentsatz berechnet werden und so die Gebühren bei Schiffen mit einem sehr hohen Schiffswert deutlich stärker ansteigen als dies in Deutschland der Fall ist.

Folglich bestehen im Vergleich vor allem zu Dänemark, Norwegen und den Niederlanden – und bei geringeren Schiffswerten auch zu Belgien - erhebliche Kostennachteile in der Gebührenstruktur Deutschlands gegenüber diesen Ländern.