



Sachstand

Tonnagesteuer und Lohnsteuereinbehalt in verschiedenen Ländern

Tonnagesteuer und Lohnsteuereinbehalt in verschiedenen Ländern

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 008/20

Abschluss der Arbeit: 5. März 2020

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	EU-Recht	4
2.	Tonnagesteuer und Lohnsteuereinbehalt in verschiedenen Ländern	4
2.1.	Regelungen in Deutschland	5
2.1.1.	Tonnagesteuerregelung	5
2.1.2.	Lohnsteuereinbehalt	7
2.2.	Regelungen in Malta	7
2.3.	Regelungen in Zypern	9
2.4.	Regelungen in der Schweiz	10

1. EU-Recht

Nach den aktuellen Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr aus dem Jahr 2004¹ ist es den EU-Mitgliedstaaten gestattet, Maßnahmen zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Reedereien zu ergreifen, um das Ausflaggen und Auslagern von Reedereien in Niedrigsteuerländer außerhalb der EU zu verhindern. Schifffahrtsunternehmen sollen durch diese Maßnahmen einen Anreiz bekommen, ihre Schiffe in Europa zu registrieren und die hohen europäischen Sozial-, Umwelt- und Sicherheitsstandards zu erfüllen. Eine der wichtigsten Regelungen in diesem Zusammenhang ist die Tonnagebesteuerung. Diese kann nur von im See-verkehr tätigen Unternehmen - also solchen, die Güter oder Personen auf dem Seeweg befördern - in Anspruch genommen werden.

Einschränkend heißt es dazu in den o. g. Leitlinien: „Bevor ausnahmsweise Beihilfen für eine Flotte gewährt (oder bestätigt) werden, zu der auch unter einer anderen Flagge fahrende Schiffe gehören, sollten die Mitgliedstaaten dafür sorgen, dass die begünstigten Gesellschaften sich verpflichten, den Anteil der Tonnage, den sie zum Zeitpunkt der Anwendbarkeit dieser Mitteilung unter der Flagge eines der Mitgliedstaaten betreiben, zu erhöhen oder zumindest auf demselben Stand zu halten. [...] Diese Anforderung an den Anteil der Gemeinschaftstonnage gilt nicht für Unternehmen, deren Tonnage zu mindestens 60 % unter der Flagge eines Mitgliedstaates fährt.“² Andernfalls sollen die Vergünstigungen für Schiffe, die der Flotte hinzugefügt werden und die Flagge eines Drittlands führen, nicht in Anspruch genommen werden können.

2. Tonnagesteuer und Lohnsteuereinbehalt in verschiedenen Ländern

Tonnagesteuerregelungen sind mittlerweile europäischer Standard. So gibt es eine Besteuerung nach der Tonnage in 22 europäischen Ländern darunter die Niederlande, Dänemark, Großbritannien, Frankreich, Finnland, Irland, Italien, Belgien, Malta, Schweden, Spanien und Zypern. Auch das Nicht-EU-Land Norwegen hat beispielsweise eine entsprechende gesetzliche Regelung.³ Allerdings ist der Anwendungsbereich der Tonnagesteuerregelungen durch verschiedene Länder - insbesondere solche, die nach 1996 eine derartige Regelung eingeführt haben - ausgeweitet worden, so dass zunehmend auch das Terminalgeschäft des Be- und Entladens im Hafen darunter fällt. Dies steht im Widerspruch dazu, dass ein Ausstrahlen auf andere Sektoren jenseits von Schifffahrtsaktivitäten nach den o. g. Leitlinien verhindert werden sollte. So wird im OECD-Bericht „Maritime Subsidies – Do They Provide Value for Money?“ davon ausgegangen, dass einzelne Tonnagesteuerregelungen deutlich großzügiger als andere in Bezug auf Steuerrate und Gesamtsteuerhöhe sind, genannt werden diesbezüglich die Regelungen in Polen, Kroatien und Malta.⁴

1 <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:013:0003:0012:DE:PDF>, abgerufen am 26. Februar 2020.

2 Vgl. <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:013:0003:0012:DE:PDF>, S. 7, abgerufen am 26. Februar 2020.

3 Dißbars, in Frotscher/Geurts, EStG, § 5a EStG Rz. 1, Stand: 28.08.2018.

4 Vgl. <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf>, S. 7f, abgerufen am 26. Februar 2020.

2.1. Regelungen in Deutschland

2.1.1. Tonnagesteuerregelung

In Deutschland gilt (auf Basis der von der EU-Kommission im Jahr 1997 festgelegten Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehrssektor) seit 1. Januar 1999 eine Tonnagesteuerregelung. Nach § 5a Einkommensteuergesetz (EStG) kann der Gewinn aus Handelsschiffen im internationalen Verkehr nach der Tonnage des im Betrieb geführten Schiffs, d. h. nach dem Raummaß, ermittelt werden, anstatt zur Gewinnermittlung die üblichen einkommensteuerlichen Grundsätze anzuwenden. Die Nettoraumzahl wird im Schiffsmessbrief ausgewiesen.

Um in den Genuss der Tonnagesteuerregelung zu kommen, muss ein unwiderruflicher Antrag gestellt werden. Wenn dem Antrag stattgegeben wurde, bleibt der Steuerpflichtige zehn Jahre an die Regelung gebunden. Zu beachten ist, dass das Führen der deutschen Flagge keine Voraussetzung für die Anwendung der Tonnagesteuerregelung ist.

Nach § 5a Abs. 1 EStG beträgt der Gewinn pro Betriebstag für jeweils volle 100 Nettotonnen (NT):

- 0,92 EUR bei einer Tonnage bis 1.000 NT,
- 0,69 EUR für die 1.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 10.000 NT,
- 0,46 EUR für die 10.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 25.000 NT,
- 0,23 EUR für die 25.000 NT übersteigende Tonnage.

Dabei handelt es sich um einen Staffeltarif dergestalt, dass beispielsweise bei einem Schiff von 30.000 Nettotonnen die ersten 1.000 Nettotonnen mit 0,92 EUR zu versteuern sind usw., d. h. die Berechnung beginnt nicht etwa bereits bei 0,23 EUR für die Gesamttonnage.

Betriebstag ist grundsätzlich jeder Kalendertag ab Infahrtsetzung des Schiffs (auch bei Reparatur-, Warte- und sonstigen Ausfallzeiten), sodass die Zahl der Betriebstage regelmäßig 365 (in einem Schaltjahr 366) Betriebstage beträgt.⁵

Der nach der Tonnagesteuer ermittelte Gewinn eines Schiffes ist in der Regel deutlich geringer als der tatsächliche Gewinn. So beträgt der Tonnagesteuergewinn für ein 6.500-TEU-Containerschiff (TEU=Twenty-foot Equivalent Unit, Standardcontainer) mit einer Nettoraumzahl von ca. 45.000 bei ganzjährigem Betrieb rund 65.000 EUR. Von diesem errechneten (fiktiven) Gewinn sind anschließend die entsprechenden Steuern zu zahlen.⁶

Verluste können bei der Tonnagesteuer grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, d. h. die Steuer ist in gleicher Höhe zu zahlen, auch wenn ein Schiff Verlust macht.

Für die Gewinnermittlung nach der Tonnage ergeben sich die einzelnen **Voraussetzungen** aus § 5a EStG:

- der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr,

5 Dißbars, in Frotscher/Geurts, EStG, § 5a EStG Rzn. 60, 62, Stand: 28.08.2018.

6 <https://www.deutsche-flagge.de/de/finanzen/tonnagesteuer>, abgerufen am 4. Februar 2020.

- die Geschäftsleitung befindet sich im Inland (Abwicklung der sog. „Tagesgeschäfte“),
- das Schiff ist überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen,
- das Schiff wird im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern mit oder zwischen inländischen und ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der Hohen See eingesetzt,
- die Bereederung des Schiffs wird im deutschen Hoheitsgebiet durchgeführt.

Eine Bereederung im Inland umfasst insbesondere folgende wesentliche Tätigkeiten:

- Abwicklung von Charterpartien oder anderer Verträge, die die Beschäftigung des Schiffes betreffen
- Einstellung und Bereitstellung von Besatzungen inklusive aller Maßnahmen, die der Durchführung und Abwicklung der Arbeitsverhältnisse dienen
- Ausrüstung und Verproviantierung des Schiffs
- Abschluss von Bunker- und Schmierölverträgen
- Ernennung von Schiffssagenten
- Abwicklung des Ladens und Löschen des Schiffs
- Abschluss von Versicherungsverträgen über Schiff und Ausrüstung
- Bearbeitung von Versicherungsfällen, Havarien, Bergungen, das Inkasso aller Frachteinnahmen und Zahlung aller Aufwendungen
- Befrachtung

Die Tätigkeiten der Bereederung sind nahezu mit den Tätigkeiten der Geschäftsführung identisch. Zu beachten ist, dass die Anstellung (Crewing) der Mannschaftsmitglieder nicht im Inland erfolgen muss. Nur der Kapitän und die Offiziere müssen in einem Anstellungsverhältnis zu einer inländischen Gesellschaft stehen. Typisch ist in dem Zusammenhang, dass ein inländisches Crewing-Unternehmen die Kapitäne und Offiziere anstellt und an die Schiffsgesellschaft "verleiht".⁷

Nach der Gesetzesbegründung soll die Vorschrift den deutschen Reedern Rahmenbedingungen schaffen, die sie im globalen Wettbewerb wettbewerbsfähig halten, um damit die Arbeitsplätze der deutschen Seeschifffahrt sowie der mit ihr verbundenen maritimen Wirtschaft dauerhaft zu

7 DiBars, in Frotscher/Geurts, EStG, § 5a EStG Rz. 24, Stand: 28.08.2018.

erhalten. Die Regelung orientiert sich stark an der bereits seit 1996 bestehenden Tonnagesteuerregelung in den Niederlanden.⁸

Obwohl die deutschen Reedereien in großem Umfang von der Gewinnermittlung nach Tonnage Gebrauch gemacht haben, hat dies nur kurzfristig zu einer Erhöhung der Zahl der Schiffe unter deutscher Flagge geführt. Die Prognosen sind aufgrund der schweren Krise der maritimen Wirtschaft allgemein sowie der mit der deutschen Flagge verbundenen deutlichen Mehrkosten im Speziellen eher pessimistisch.⁹

2.1.2. Lohnsteuereinbehalt

Deutschen Reedereien wird zusätzlich durch die Möglichkeit des Lohnsteuereinbehalts ein Kostenausgleich für höhere Kosten beim Betrieb eines Schiffes unter deutscher Flagge ermöglicht.

§ 41a Abs. 4 EStG besagt, dass ein Arbeitgeber, der eigene oder gecharterte Handelsschiffe betreibt, die gesamte abzuführende Lohnsteuer, die auf Arbeitslohn der Besatzungsmitglieder entfällt, für sich selbst einbehalten darf und nicht an das Finanzamt abführen muss. Die Regelung ist befristet bis Ende des Jahres 2020 und ihre Auswirkungen sollen zunächst evaluiert werden.¹⁰ Angesprochen sind die gleichen Steuerpflichtigen wie in § 5a EStG. Auch die Tatbestandsvoraussetzungen sind zunächst die gleichen, jedoch muss für die Gewährung der Vergünstigung des § 41a Abs. 4 EStG das Führen der deutschen Flagge hinzukommen.

Nicht unter diese Regelung fallen Hilfätigkeiten an Land in Bezug auf diese Schiffe bzw. Arbeitsverhältnisse. Die genannten Voraussetzungen müssen zusammenhängend für mehr als 183 Tage pro Jahr erfüllt sein; damit werden kurzfristige Beschäftigungsverhältnisse aus der Vergünstigung ausgeschlossen.¹¹

Für Seefahrer ergeben sich durch diese Regelung keine Nachteile.

2.2. Regelungen in Malta

Zugelassenen Schifffahrtsorganisationen gibt die maltesische Tonnagesteuerregelung die Möglichkeit, eine pauschale Tonnagesteuer zu bezahlen. Diese wird anhand der Nettotonnage und des Alters des betriebenen Schiffs ermittelt. Anders als bei der deutschen Regelung wird hier nicht der noch zu versteuernde Gewinn berechnet, sondern es ergibt sich durch die Berechnung die tatsächliche Steuerhöhe.

Seit 1. Mai 2018 beträgt die jährliche Tonnagesteuerbelastung¹²

- | | |
|---|---------------------|
| • bei einer Tonnage bis 6.250 NT: | 2.500 Euro |
| • für die 6.250 NT übersteigende Tonnage bis zu 8.000 NT: | 40 Cent für jede NT |

8 Dißbars, in Frotscher/Geurts, EStG, § 5a EStG Rz. 1, Stand: 28.08.2018.

9 Dißbars, in Frotscher/Geurts, EStG, § 5a EStG Rz. 1, Stand: 28.08.2018.

10 Vgl. BT-Drucksache 19/13897, S. 3, <http://dip21.bundestag.btg/dip21/btd/19/138/1913897.pdf>, abgerufen am 4. März 2020.

11 Vgl. Mosbach, Röpke, in Frotscher/Geurts, EStG, § 41a EStG Rz. 43, Stand: 07.07.2015.

12 Vgl. <http://www.justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lp&itemid=29031&l=1>, S. 1214ff, abgerufen am 27. Februar 2020.

- | | |
|---|---------------------|
| • für die 8.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 10.000 NT: | 19 Cent für jede NT |
| • für die 10.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 15.000 NT: | 14 Cent für jede NT |
| • für die 15.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 20.000 NT: | 12 Cent für jede NT |
| • für die 20.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 30.000 NT: | 9 Cent für jede NT |
| • für die 30.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 50.000 NT: | 7 Cent für jede NT |
| • für die 50.000 NT übersteigende Tonnage: | 5 Cent für jede NT. |

Die Tonnagesteuer wird jedoch ermäßigt bzw. erhöht je nach Alter des Schiffs:

- | | |
|-----------------------------|---------------|
| • bis zu 5 Jahre: | - 30 Prozent |
| • ab 5 bis unter 10 Jahre: | - 15 Prozent |
| • ab 10 bis unter 15 Jahre: | ohne Änderung |
| • ab 15 bis unter 20 Jahre: | + 5 Prozent |
| • ab 20 bis unter 25 Jahre: | + 10 Prozent |
| • ab 25 bis unter 30 Jahre: | + 25 Prozent |
| • ab 30 Jahre: | + 50 Prozent |

Ab einem Alter von 20 Jahren beträgt die Höhe des Zuschlags mindestens 1.500 Euro.

Die maltesische Tonnagesteuerregelung hat einen weit gefassten Anwendungsbereich. Sie ist unter anderem auch auf im Rahmen des Seeverkehrs erbrachte Nebendienstleistungen anwendbar.

Folgende Einnahmen aus Hilfstätigkeiten unterliegen im Normalfall der Tonnagesteuerregelung:

- Ein- und Ausschiffung von Passagieren
- Beförderung von Personen und Gütern auf andere Weise als an Bord eines Tonnagesteuer-Schiffes
- Verkauf von alkoholischen Getränken, Parfums und Tabak
- Gesundheits-, Schönheits- und Wellnessangebote
- Verwaltungs- und Versicherungsleistungen im direkten Zusammenhang mit der Beförderung von Personen oder Gütern
- Be- oder Entladen, Sammlung oder Aufteilung von Gütern
- Vermietung oder Bereitstellung von Containern
- Organisation von Ausflügen für Fahrgäste
- Nebeneinnahmen durch den Verkauf von Werbeflächen an Bord
- Betrieb von Wett- oder Glücksspieleinrichtungen an Bord sowie Verkauf von Luxusgütern unter bestimmten Voraussetzungen
- Betrieb von Einrichtungen für Fahrkartenverkauf und Passagierterminals
- Zinsen oder Dividenden auf das Betriebskapital
- Erwerb und Instandhaltung eines Tonnagesteuer-Schiffes

Die berücksichtigungsfähigen Einnahmen aus Hilfätigkeiten sind auf höchstens 50 Prozent der Bruttoeinnahmen je Schiff zu begrenzen.¹³

Darüber hinaus gilt die maltesische Tonnagebesteuerung beispielsweise auch für Gewinne aus Schiffsverkäufen, Zinsgewinne aus Mitteln die nicht für Investitionszwecke eingesetzt wurden und Ausschüttungen aus schifffahrtsbezogenen Gewinnen.

Wenn die Tonnagesteuer und alle relevanten Registrierungsgebühren entrichtet wurden, unterliegen die Gewinne aus der Schifffahrtstätigkeit keiner weiteren Einkommensbesteuerung.

Eine maltesische Regelung vergleichbar zum Lohnsteuereinbehalt analog des deutschen § 41a Abs. 4 EStG ist laut Auskunft des Bundeszentralamts für Steuern nicht bekannt.

2.3. Regelungen in Zypern

Die Republik Zypern hat mit dem Gesetz über die Handelsschifffahrt 2010¹⁴ eine Tonnagebesteuerung eingeführt. Nachdem die Europäische Kommission die zyprische Tonnagesteuerregelung für einen Zeitraum von 10 Jahren genehmigt hatte, wurde diese am 16. Dezember 2019 für weitere 10 Jahre verlängert.

Begünstigt sind Schiffseigner, Charterer und Bereederer von Schiffen unter zyprischer wie auch ausländischer Flagge, die Güter und Passagiere auf See befördern. Die Tonnagebesteuerung findet bei Schiffen unter zyprischer Flagge automatisch statt, ansonsten besteht ein Wahlrecht. Im letzteren Fall ist der Steuerpflichtige für mindestens 10 Jahre an die Tonnagebesteuerung gebunden.

Die jährliche Tonnagesteuerbelastung beträgt pro 100 NT:

- | | |
|---|------------|
| • bei einer Tonnage bis 1.000 NT: | 36,50 Euro |
| • für die 1.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 10.000 NT: | 31,03 Euro |
| • für die 10.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 25.000 NT: | 20,08 Euro |
| • für die 25.000 NT übersteigende Tonnage bis zu 40.000 NT: | 12,78 Euro |
| • für die 40.000 NT übersteigende Tonnage: | 7,30 Euro |

Im Falle der Stilllegung eines Schiffs von mindestens 3 Monaten ermäßigt sich die Tonnagesteuer für diesen Zeitraum auf 25 Prozent.

Auch die zyprische Tonnagesteuerregelung ist auf im Rahmen des Seeverkehrs erbrachte Nebendienstleistungen anwendbar.

13 Vgl. <http://justiceservices.gov.mt/DownloadDocument.aspx?app=lom&itemid=9628&l=1>, Nr. 7 Abs. 1 und 2, abgerufen am 27. Februar 2020.

14 Vgl. [https://www.dms.gov.cy/dms/shipping.nsf/all/66FB5838D295D1E7C225833D002EF429/\\$file/Tonage_Tax_Law_2010_en%20.pdf?openelement](https://www.dms.gov.cy/dms/shipping.nsf/all/66FB5838D295D1E7C225833D002EF429/$file/Tonage_Tax_Law_2010_en%20.pdf?openelement), abgerufen am 28. Februar 2020.

Folgende Einnahmen aus Hilfätigkeiten unterliegen der Tonnagesteuerregelung:

- Verpflegungs-, Unterhaltungs- und Einzelhandelsangebote
- Be- und Entladung von Gütern, Bewegen von Containern
- Unterhaltung von Büros, Passagierterminals sowie Buchungseinrichtungen

Außerdem umfasst die Tonnagebesteuerung auch Gewinne aus Schiffsverkäufen, Zinsgewinne aus Mitteln, die nicht für Investitionszwecke eingesetzt wurden und Ausschüttungen, die unmittelbar oder mittelbar aus schifffahrtsbezogenen Gewinnen resultieren.¹⁵

Die Gewinne unterliegen neben der Tonnagebesteuerung keiner weiteren Einkommensbesteuerung.

Laut Auskunft des Bundeszentralamts für Steuern sind die Gehälter des Kapitäns und der Besatzungsmitglieder eines qualifizierten zyprischen Schiffs generell von der Einkommensteuer befreit und unterliegen keinem Lohnsteuereinbehalt.

2.4. Regelungen in der Schweiz

Im Drittland Schweiz existiert weder eine Tonnagesteuerregelung noch eine Regelung zum Lohnsteuereinbehalt. 2016 wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zwar über die Einführung einer Tonnagesteuer debattiert, jedoch beschlossen, dass eine solche Regelung zu einem späteren Zeitpunkt in einem separaten Gesetzentwurf eingeführt werden solle. Laut einem Zeitungsbericht der „Neue Zürcher Zeitung“ vom 5. September 2019 wurde die Tonnagesteuer im Bundesrat thematisiert. Wann eine Vorlage erscheint, sei jedoch offen.¹⁶

15 Vgl. <https://www2.deloitte.com/lu/en/pages/energy-and-resources/articles/shipping-tax-guides.html>, S. 40, abgerufen am 2. März 2020.

16 Vgl. <https://www.nzz.ch/wirtschaft/bundesrat-ringt-um-neue-pauschalsteuer-ld.1506473>, abgerufen am 4. März 2020.