

02 | Geänderte Besteuerung für Seeleute: Ab 2026 verlieren Schiffe ihren Status als schwimmende Gebietsteile des Flaggenstaates

Juli/August 2025

Aufgrund geänderter Verwaltungsauffassung gelten Schiffe auf hoher See für Zwecke der Anwendung eines DBA nicht mehr als schwimmende Gebietsteile des Staates, dessen Flagge sie führen. Für Seeleute mit inländischem Wohnsitz kann dies zu erheblichen steuerlichen Änderungen führen.

Mit Schreiben vom 15. April 2025 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) seine Auffassung zur abkommensrechtlichen Definition des Staats- oder Hoheitsgebiets eines Vertragsstaats geändert. Bislang galt nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. Oktober 1977 (I R 250/75), dass Schiffe auf hoher See als schwimmende Gebietsteile des Staates gelten, dessen Flagge sie führen.

Das Urteil ist – aus Vertrauensschutzgründen ab dem 1. Januar 2026 – über den entschiedenen Einzelfall hinaus insoweit nicht mehr anzuwenden, als dass für die Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) Schiffe auf hoher See als schwimmende Gebietsteile des Staates anzusehen sind, dessen Flagge sie führen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung stellen Schiffe auf hoher See abkommensrechtlich kein Staats- oder Hoheitsgebiet eines Vertragsstaats dar. Davon sind nur besondere Ausnahmen denkbar, zum Beispiel, wenn sich nach dem Wortlaut des anzuwendenden DBA der Geltungsbereich des DBA und des innerstaatlichen Steuerrechts entsprechen und damit die Tätigkeit auf hoher See als im Flaggenstaat ausgeübt gilt. Stellt ein DBA jedoch für die Definition des Vertragsstaats Bundesrepublik Deutschland in geographischer Hinsicht auf den „Geltungsbereich des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland“ ab, ist davon auszugehen, dass hiermit das Staatsgebiet gemeint ist.





Auswirkung auf die Besteuerung von Seeleuten

Auswirkungen auf die persönliche Besteuerung ergeben sich insbesondere für Seeleute mit Wohnsitz in Deutschland, die auf einem Schiff im internationalen Verkehr eingesetzt sind, das die liberische Flagge führt, da das DBA Deutschland-Liberia, anders als fast alle anderen DBA, keine Sonderregelung im Sinne des Artikels 15 (3) OECD-MA für die Besteuerung von Seeleuten enthält.

Die Seeleute gelten auf Basis des DBA zwischen Deutschland und Liberia aufgrund ihres inländischen Wohnsitzes und der allenfalls beschränkten Steuerpflicht in Liberia als in Deutschland ansässig. Da das DBA Liberia keine dem Artikel 15 (3) OECD-MA

vergleichbare Sonderregelung für die Besteuerung von Seeleuten enthält, erfolgt die Besteuerung nach der allgemeinen Regelung über die Besteuerung von Arbeitseinkünften.

Gemäß Artikel 15 (1) DBA Liberia sind Arbeitseinkünfte daher im Ansässigkeitsstaat (hier: Deutschland) steuerpflichtig, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat (Liberia) ausgeübt. Tätigkeiten auf hoher See galten bislang als in Liberia ausgeübt, sodass Arbeitseinkünfte, die auf diese Arbeitstage entfallen, nach DBA in Liberia steuerpflichtig und in Deutschland von der Besteuerung auszunehmen waren. Deutschland durfte allenfalls dann besteuern, wenn die Voraussetzungen der

sogenannten 183-Tage-Regelung im Sinne des Artikels 15 (2) DBA Liberia kumulativ erfüllt waren. Insbesondere bei einer Tätigkeit auf hoher See von mehr als 183 Tagen im 12-Monats-Zeitraum verblieb es nach alter Rechtslage bei einem Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats Liberia. Dieser verzichtete jedoch nach nationalem Recht auf die Besteuerung und stellte darüber eine entsprechende Bescheinigung aus, sodass im Rahmen der deutschen Einkommensteuererklärung der Nachweis der Besteuerung als geführt galt und auch die nationale Rückfallklausel des § 50d (8) EStG nicht zu einem inländischen Besteuerungsrecht führte.

Besteuerung ab dem 1. Januar 2026

Ab dem 1. Januar 2026 gilt die Tätigkeit von in Deutschland ansässigen und damit unbeschränkt steuerpflichtigen Seeleuten auf Schiffen unter liberischer Flagge für DBA-Zwecke nicht mehr als in Liberia ausgeübt. Wo sie nunmehr als ausgeübt gilt, kann dahingestellt bleiben. Nach Artikel 15 (1) DBA Liberia verbleibt es in Ermangelung einer Ausübung in Liberia bei der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Deutschland.

Inländische Schiffsbetreiber haben insoweit den Lohnsteuerabzug auf die Heuer unbeschränkt steuerpflichtiger Seeleute vorzunehmen. Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit, die neben dem Grundlohn gezahlt werden, sind innerhalb bestimmter Grenzen steuerfrei. Dennoch haben die betreffenden Seeleute mit erheblichen Einbußen in Bezug auf ihr Nettoeinkommen zu rechnen, sofern der Arbeitgeber die so entstehenden Nachteile nicht ausgleicht.

Implikationen für den Arbeitgeber bei Nachteilsausgleich

Oftmals wollen Arbeitgeber ihre Mitarbeitenden im Falle erheblicher Reduzierungen des Nettoentgelts aufgrund rechtlicher oder struktureller Veränderungen schadlos halten. Dazu wäre das bisherige Bruttogehalt den Seeleuten zukünftig als Nettogehalt zuzusagen und die darauf anfallenden Steuern wären durch Hochrechnung vom Arbeitgeber zu übernehmen.

Dies führt wiederum zu einer erheblichen Versteuerung auf Ebene des Schiffsbetreibers, denn ein Zurückbehalten der von den Seeleuten einbehaltenen Lohnsteuer nach § 41a (4) EStG scheidet bei dem Betrieb von Schiffen unter liberischer Flagge aus. Voraussetzung für das Zurückbehalten der Lohnsteuer ist unter anderem, dass das Schiff die Flagge eines Staates der Europäischen Union bzw. des erweiterten Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) führt.

EU/EWR-Flagge als Lösung?

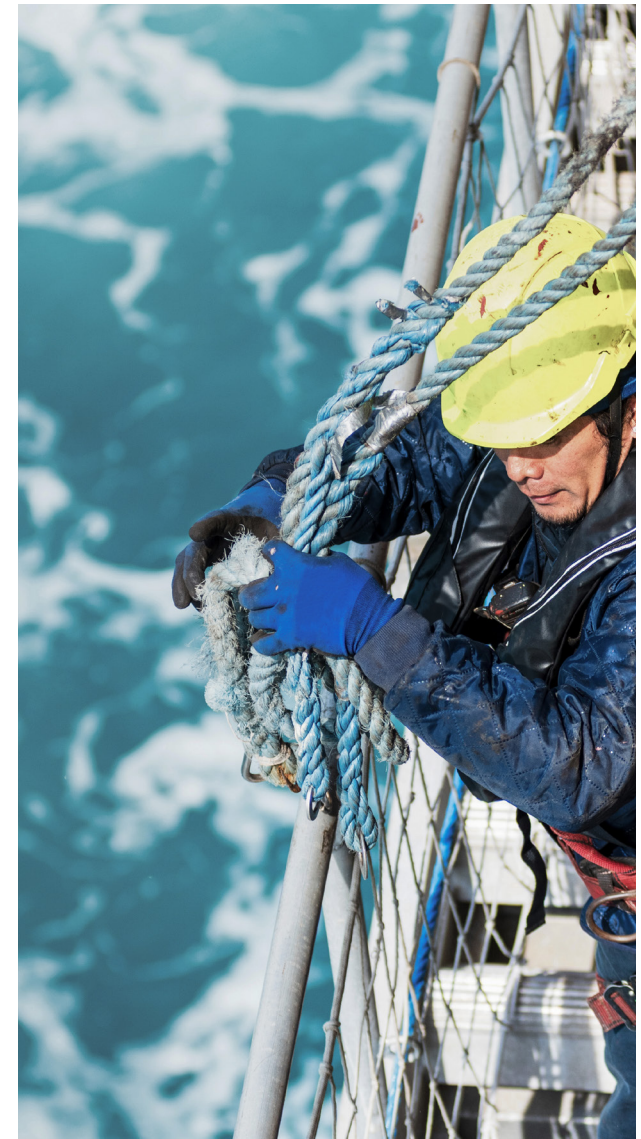
Eine Möglichkeit, die inländische Besteuerung der Seeleute und/oder die erhebliche Verteuerung abzuwenden, könnte darin gesehen werden, die Schiffe zukünftig unter der Flagge eines EU/EWR-Staates fahren zu lassen.

Zu bedenken ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass die Flagge in der Anwendung anderer DBA für die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Arbeits-einkünfte häufig keinerlei Rolle spielt. So regelt als Beispiel für viele andere DBA das zwischen Deutschland und Portugal geschlossene DBA,

dass die Besteuerung der Seeleute nach Artikel 15 (3) dort erfolgt, wo die Gesellschaft (die das Schiff betreibt und die Seeleute beschäftigt) den Ort ihrer Geschäftsleitung hat. Für in Deutschland ansässige und angestellte Seeleute ergibt sich daher auch unabhängig von der Definition des Hoheitsgebietes (das auch im Artikel 3 DBA Portugal auf den Geltungsbereich des Grundgesetzes verweist) und der Flagge des Schiffes ein inländisches Besteuerungsrecht.

Sind alle anderen Voraussetzungen des § 41a (4) EStG erfüllt, würde beispielsweise die Flagge Madeiras (Portugal) dazu führen, dass der Arbeitgeber die anzumeldende und abzuführende Lohnsteuer abziehen und einbehalten kann, die auf den Arbeitslohn entfällt, der für die Beschäftigungszeiten auf eigenen oder gecharterten Handelsschiffen gezahlt wird, die der Arbeitgeber betreibt. Die Regelung des § 41a (4) EStG gilt zunächst bis zum 31. Mai 2027. Ob danach der Einbehalt der Lohnsteuer zugunsten des Arbeitgebers wieder auf 50 Prozent reduziert wird, bleibt abzuwarten.

Da ein Flaggenwechsel weitreichende Konsequenzen über die Lohnsteuer hinaus hat, kann eine Entscheidung darüber nicht ausschließlich in Abhängigkeit von lohnsteuerlichen Aspekten getroffen werden. Schon die sozialversicherungsrechtliche Handhabung der Seeleute würde sich unter der Flagge Madeiras ändern, da die Seeleute nach der EG-Verordnung 883/2004 dann als im Flaggenstaat sozialversicherungspflichtig gelten.



Fazit

Schiffsbetreiber:innen, die Seeleute mit inländischem Wohnsitz auf Schiffen unter liberischer Flagge beschäftigen, sollten sich zeitnah einen Überblick über die konkreten Auswirkungen verschaffen. Den Mitarbeitenden wird spätestens ab dem 1. Januar 2026 die Steuerfreiheit des Arbeitslohns versagt werden. Strukturelle Änderungen sollten daher sorgsam geprüft und die Mitarbeitenden rechtzeitig informiert werden.

Für die Besteuerung von Seeleuten auf Schiffen unter anderer Flagge sollte das BMF-Schreiben vom 17. April 2025 und eine etwaige abweichende Auslegung des Hoheitsgebietes im Sinne des jeweiligen DBA keine unmittelbare Auswirkung haben, da auch bislang der Flaggenstaat nicht treibend für die Zuweisung des Besteuerungsrechts war.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Ingo Todesco

Partner, Tax – Head of Global Mobility Services

Sie erreichen uns über:

Redaktion KPMG Global Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.