



Ausarbeitung

Steuerrechtliche Aspekte der Ausflagging von Handelsschiffen



Steuerrechtliche Aspekte der Ausflagging von Handelsschiffen

Verfasser/in: [REDACTED]
Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 068/13
Abschluss der Arbeit: 30. Mai 2013
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen
Telefon: [REDACTED]

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	4
2.	Besteuerung von Seeleuten auf Handelsschiffen	5
2.1.	Schiffe unter Bundesflagge	5
2.2.	Ausgeflaggte Schiffe/ ausländische Schiffe	6
2.2.1.	OECD-Musterabkommen	6
2.2.2.	Sonstige Musterabkommen	7
2.2.3.	Beispiel Liberia als Staat mit DBA	7
3.	Ausflagung als Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder Kapitalexport?	8
3.1.	Definition von Steuerhinterziehung, Steuerflucht und Kapitalexport	8
3.1.1.	Steuerhinterziehung gem. § 370 Abgabenordnung	8
3.1.2.	Kapitalflucht und Steuerflucht	9
3.2.	Rechtliche Rahmenbedingungen der Ausflagung seit Einführung des FIRG	10
3.3.	Erteilung der Ausflagungsgenehmigung	11
3.4.	Maßnahmen zur Erhaltung und Steigerung der Attraktivität des Standorts Deutschland	13
3.4.1.	Gewinnermittlung nach Tonnage	14
3.4.2.	Lohnsteuereinbehalt § 41 a Abs. 4 EStG	15
3.4.3.	Beihilfe zur Senkung der Lohnnebenkosten (Richtlinien vom 07. September 2011)	15
3.4.4.	Beihilfe zur Förderung von Ausbildungsplätzen (Richtlinien vom 18.08.2011)	15
3.5.	Schlussfolgerungen	16
3.5.1.	keine Steuer- oder Kapitalflucht	16
3.5.2.	keine Steuerhinterziehung	16

1. Einleitung

§ 1 Abs. 1 Flaggenrechtsgesetz (FIRG)¹ bestimmt, dass alle Kauffahrteischiffe und sonstigen zur Seefahrt bestimmten Schiffe (Seeschiffe) die Bundesflagge führen müssen, wenn ihre Eigentümer Deutsche sind oder ihren Wohnsitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes haben. Gleiches gilt nach § 1 Abs. 2 FIRG, wenn die Eigentümer bestimmte Personengesellschaften und juristische Personen sind. Gem. § 6 Abs. 1 FIRG darf ein Schiff, das die Bundesflagge führen muss, eine andere Flagge nicht führen.

Allerdings kann unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 7 Abs. 1 FIRG von der Pflicht zum Führen der Bundesflagge zeitweilig abgesehen werden: Sofern ein Seeschiff einem Ausrüster, der nicht Deutscher ist oder keinen deutschen Wohnsitz oder Sitz hat, zur Bereederung im eigenen Namen überlassen wird, kann anstelle der Bundesflagge zeitweilig das Führen einer anderen Nationalflagge erlaubt werden, wenn die Führung nach ausländischem Recht erlaubt ist². Die Ausflaggung erfolgt für mindestens ein Jahr und für maximal zwei Jahre³. Die Eintragung im deutschen Schiffsregister bleibt bestehen, jedoch ist anzumelden, wie lange das Recht zur Führung der Bundesflagge nicht ausgeübt werden darf.

Von der zeitweiligen Ausflaggung zu unterscheiden ist die dauerhafte oder „große“ Ausflaggung. Im letzteren Fall wird ein Schiff an einen Eigentümer mit Sitz im Ausland veräußert oder der Sitz des Eigentümers in das Ausland verlegt. Eine Pflicht zur Bundesflagge besteht dann nicht, stattdessen kann eine ausländische Flagge geführt werden. Als Folge entfällt die Eintragung in das deutsche Schiffsregister⁴. Selbst bei einem ausländischen Eigentümer kann durch entsprechende Gestaltung wirtschaftlich weiterhin das Schiff deutschen Eigentümern zuzurechnen sein⁵.

Diese flaggenrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen die Frage, wie Arbeitnehmer auf Schiffen unter der Bundesflagge und auf Schiffen unter ausländischer Flagge besteuert werden (Gliederungspunkt 2.). Weiterhin wird gefragt, ob in der Ausflaggung von Handelsschiffen eine Art der Steuerhinterziehung, der Steuerflucht oder des Kapitalexports zu sehen ist (Gliederungspunkt 3.).

1 Gesetz über das Flaggenrecht der Seeschiffe und die Flaggenführung der Binnenschiffe vom 26. Oktober 1994, BGBl. I, 1994, 3140 zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterverordnung.

2 Ehlers, Peter, Flaggenrechtsgesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 7 Rn.1.

3 Ehlers, Peter, Flaggenrechtsgesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 7 Rn.1.

4 Ehlers, Peter, Flaggenrechtsgesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 7 Rn.2.

5 Ehlers, Peter, Flaggenrechtsgesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 7 Rn.2.

2. Besteuerung von Seeleuten auf Handelsschiffen

Schiffe auf hoher See gelten im Völkerrecht nach herrschender, wenn auch nicht unangefochtener Meinung als schwimmende Gebietsteile des Staates, dessen Flagge sie führen⁶. Die Flagge ist damit grundsätzlich der maßgebliche Anknüpfungspunkt für die Geltung des Steuerrechts als Sachnorm⁷.

2.1. Schiffe unter Bundesflagge

Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13. Februar 1974 sind in ein inländisches Schiffsregister eingetragene und deutsche Flagge führende Kauffahrtei- und Seeschiffe auf hoher See als Inland anzusehen⁸. Schiffe unter Bundesflagge in deutschen Hoheitsgewässern sind selbstverständlich ebenfalls als inländisch anzusehen.

Die Begründung der deutschen Einkommensteuerpflicht für Arbeitnehmer im Inland richtet sich zunächst nach § 1 Einkommensteuergesetz (EStG). Gem. § 1 Abs. 1 S.1 EStG ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Unbeschränkte Steuerpflicht bedeutet, dass die jeweilige Person mit ihrem Welteinkommen der deutschen Einkommensteuerpflicht unterliegt.

Der Begriff des Wohnsitzes ist im Einkommensteuergesetz nicht bestimmt. Insoweit ist deswegen § 8 Abgabenordnung (AO) maßgeblich⁹. Wohnsitz ist eine Wohnung, die nicht nur vorübergehend beibehalten und benutzt wird¹⁰. Eine Mindestzahl von Aufenthaltstagen ist nicht erforderlich, wenn der Aufenthalt nicht nur Besuchszwecken dient¹¹. Der Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts ist im EStG ebenfalls nicht bestimmt, maßgebend ist insoweit die Begriffsbestimmung des § 9 AO¹². Als gewöhnlicher Aufenthalt ist ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten anzusehen¹³. Ebenso ist ein Aufenthalt von weniger als sechs Monaten als „gewöhnlicher Aufenthalt“ im Inland anzusehen, wenn ein sachlicher und zeitlicher Zusammenhang zwischen den kürzeren Aufenthalten besteht und der Steuerpflichtige von vornherein beabsichtigt, nicht nur vorübergehend im Inland zu bleiben¹⁴.

6 Bundesfinanzhof, Urteil v. 05.10.1977, I R 250/75, BStBl. II 1978, 50.

7 Herdegen in: Maunz/Dürig, Grundgesetz-Kommentar, Stand: 67. Ergänzungslieferung 2013, Art. 27 Rn.14.

8 Bundesfinanzhof, Urteil v. 13.02.1974, I R 218/71, BFHE 111, 416.

9 Ebling in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 117. Aufl. § 1 EStG, Rn. 145.

10 Ebling in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 117. Aufl. § 1 EStG, Rn. 147.

11 Ebling in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 117. Aufl. § 1 EStG, Rn. 150.

12 Ebling in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 117. Aufl. § 1 EStG, Rn. 160.

13 Ebling in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 117. Aufl. § 1 EStG, Rn. 161.

14 Ebling in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, 117. Aufl. § 1 EStG, Rn. 163.

Verrichten also Seeleute unselbständige Arbeit auf Schiffen unter Bundesflagge, die mehr als ein halbes Jahr in Deutschland oder auf hoher See sich befinden (gewöhnlicher Aufenthalt), unterliegen die Seeleute der deutschen Einkommensteuerpflicht und müssen ihr gesamtes Einkommen in Deutschland versteuern.

Dies gilt dann nicht mehr, wenn sich das Schiff in fremden Hoheitsgewässern befindet. Schiffe, die nicht hoheitlichen Zwecken dienen, sind in fremden Eigengewässern nicht exterritorial und grundsätzlich der Rechtsordnung des Aufenthaltsstaats unterworfen¹⁵. Seeleute, die sich mit einem deutschen Schiff mehr als 183 Tage, also ein halbes Jahr im Ausland befinden, haben in Deutschland damit keinen gewöhnlichen Aufenthalt. Deswegen müssen sie dann nur anteilig Steuern zahlen für die Zeit, in der sie in deutschen Hoheitsgewässern und auf hoher See waren (beschränkte Steuerpflicht)¹⁶. Die Aufenthalte in fremden Gewässern dürften aber in der Regel unbedeutend sein¹⁷.

2.2. Ausgeflaggte Schiffe/ ausländische Schiffe

Für Seeleute mit Wohnsitz in Deutschland, die auf einem ausgeflaggten Schiff arbeiten, kann es zur Doppelbesteuerung kommen. In Deutschland sind sie wegen des Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig. Die Arbeitseinkünfte auf dem ausgeflaggten Schiff unterliegen aber der Besteuerung des Flaggenstaats. Eine Vermeidung von Doppelbesteuerung herbeizuführen, ist Aufgabe des Wohnsitzstaates. Deshalb hat Deutschland zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung mit zahlreichen Staaten Abkommen (Doppelbesteuerungsabkommen - DBA) geschlossen.

Sofern Deutschland kein DBA mit dem jeweils anderen Staat geschlossen hat, gelten die Vorschriften der Steueranrechnung und der Abzug ausländischer Steuern, die in § 34 c EStG geregelt sind¹⁸.

2.2.1. OECD-Musterabkommen

Sofern die Vertragsstaaten, die der OECD angehören, keine eigenen Regelungen vereinbaren, richtet sich ein DBA nach dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA), das eine Empfehlung für die Vertragsgestaltung darstellt. Das aktuelle OECD-MA 2010 trifft in Art. 15 Regelungen zur Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit. Während in Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA grundsätzlich Regelungen für alle Arbeitnehmer trifft, stellt Art. 15 Abs. 3 OECD-MA eine Spezialregelung für die Schifffahrt dar¹⁹. Art. 15 Abs. 3 OECD-MA sieht vor, dass Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes, das im internationalen Verkehr betrieben

15 Bundesfinanzhof, Urteil v. 05.10.1977, I R 250/75, BStBl. II 1978, 50.

16 <http://www.deutsche-flagge.de/de/finanzen/besteuerung-von-seeleuten>, abgerufen am 27.05.2013.

17 Fiedler, Claus, Vermeidung von Doppelbesteuerung bei Seeleuten, DB 1984, 2115.

18 Fiedler, Claus, Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Seeleuten, DB 1984, 2115.

19 Prokisch: in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, OECD-MA Art. 15 Rn. 105.

wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Der „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ ist dort, wo das Unternehmen sitzt, das die Schifffahrt betreibt²⁰.

Im Geltungsbereich des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA wird der Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung als Quellenstaat bezeichnet. Er ist durch das Abkommen in seinem innerstaatlichen Besteuerungsrecht nicht beschränkt. Der Staat, in dem z.B. der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt hat, wird als Ansässigkeitsstaat bezeichnet, Art. 4 Abs. 1 OECD-MA.

Die Besteuerung der Vergütungen im Ansässigkeitsstaat lässt der Wortlaut des Art. 15 Abs. 3 OECD-MA offen. Der Normtext lautet an dieser Stelle: „So können die [...] bezogenen Vergütungen im anderen Staat [d.h. dem Ansässigkeitsstaat] besteuert werden“. Ob und in welchem Umfang sie zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat freizustellen sind, bestimmt sich nach Art. 23 A (Befreiung) oder B (Anrechnung) OECD-MA.

Art. 15 Abs. 3 OECD-MA wurde beispielsweise in Art. XI Abs. 5 DBA Großbritannien, Art. 10 Abs. 3 DBA Niederlande, Art. 15 Abs. 3 DBA Spanien umgesetzt²¹.

2.2.2. Sonstige Musterabkommen

Das Musterabkommen der OECD und der UN stimmen wörtlich überein. Das US-Musterabkommen weist die Besteuerung dem Staat zu, in dem das reguläre Besatzungsmitglied ansässig ist. Ihm folgt das niederländische Musterabkommen. Außerdem gilt das US-Musterabkommen ausschließlich für See- und Luftfahrzeuge, die im internationalen Verkehr tätig sind²².

2.2.3. Beispiel Liberia als Staat mit DBA

Häufig werden ursprünglich unter Bundesflagge fahrende Schiffe zum Beispiel nach Liberia ausgeflaggt²³. Dieser Staat soll daher beispielhaft herausgegriffen werden. Mit Datum vom 25. November 1970 hat Deutschland mit Liberia ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen²⁴. Art. 15 Abs. 3 OECD-Musterabkommen wurde in das DBA mit Liberia nicht übernommen.

20 Prokisch: in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. 2008, OECD-MA Art. 15 Rn. 110.

21 Vgl. Schönfelder/ Plenker, Lexikon für das Lohnbüro 2013, 3.3 – Schiffe unter ausländischer Flagge/ Liberia.

22 Prokisch in: Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 5. Aufl. 2008, OECD-MA Art. 15 Rn. 101.

23 BT-Drs. 17/7750, S.2 (Kleine Anfrage zu Ausflagging nach § 7 des Flaggenrechtsgesetzes).

24 abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Liberia/001_1.pdf?__blob=publication-File&v=4, abgerufen am 27.05.2013.

Für einen deutschen Arbeitnehmer, der unter liberianischer Flagge fährt, ergibt sich Folgendes: Nach Art. 15 Abs. 2 DBA-Liberia können Vergütungen, die eine in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer für eine in Liberia ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur in Deutschland besteuert werden, wenn der Arbeitnehmer sich in Liberia insgesamt nicht länger als 183 Tage während eines Zeitraums von 12 Monaten aufhält. Insoweit schränkt das Doppelbesteuerungsabkommen, sofern diese Voraussetzungen erfüllt sind, das deutsche Besteuerungsrecht ein²⁵.

Nach liberianischem DBA hält sich ein Arbeitnehmer jedoch nur dann in Liberia auf, wenn das Schiff sich entweder auf hoher See und damit im internationalen Gewässer oder aber im Hoheitsgebiet von Liberia befindet. Befindet es sich im Hoheitsgebiet eines Drittstaates, kann es nicht gleichzeitig für Zwecke der Besteuerung (oder Steuervermeidung) im Hoheitsgebiet von Liberia sein²⁶.

Die Summe von 183 Tagen wird durch die Arbeitnehmer nicht immer erreicht. Dies kann sich z.B. durch Arbeitslosigkeit oder Hafentage ergeben²⁷.

3. Ausflagging als Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder Kapitalexpert?

Es wird gefragt, ob Ausflaggingen als Steuerhinterziehung, Steuerflucht oder Kapitalexpert angesehen werden können.

3.1. Definition von Steuerhinterziehung, Steuerflucht und Kapitalexpert

Zunächst sollen die einzelnen Begriffe dargestellt werden.

3.1.1. Steuerhinterziehung gem. § 370 Abgabenordnung

Die Steuerhinterziehung ist in § 370 Abgabenordnung (AO) geregelt. Sie gehört zu den Steuerstraftaten, die in § 369 ff. AO normiert sind. Der Straftatbestand des § 370 Abs. 1 AO legt fest, welche Handlungen und Unterlassungen den Grundtatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen²⁸.

Die Tathandlung besteht darin, dass den zuständigen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 AO) oder dass diese Behörden pflichtwidrig über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis gelassen werden (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO). Daneben ist Tathandlung das pflichtwidrige Unterlassen der Verwendung von Steuerzeichen (§ 370 Abs. 1 Nr. 3 AO). Ergänzungen des Grundtatbestands enthal-

25 Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 16.01.2003, 16 K 10029/01, juris.

26 Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 16.01.2003, 16 K 10029/01, juris.

27 Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 16.01.2003, 16 K 10029/01, juris.

28 Jäger, Markus, in: Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 11. Aufl. 2012, § 370 Rn. 1.

ten die Absätze § 370 Abs. 4 bis 7. Herauszuheben ist davon § 370 Absatz 4 AO, der eine Definition zum tatbestandsmäßigen Erfolg der Steuerhinterziehung enthält²⁹. Ein Taterfolg liegt danach vor, wenn durch die in § 370 Abs. 1 AO bezeichneten Handlungen Steuern verkürzt oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile erlangt wurden. Die größte praktische Bedeutung besitzt der Erfolg der Steuerverkürzung. Ergänzende Vorschriften finden sich zudem in § 370 Abs. 6 AO sowie § 370 Abs. 4 S.3 AO³⁰.

Bei der Steuerhinterziehung wird also einer eindeutig bestehenden Steuerpflicht nicht nachgekommen³¹.

3.1.2. Kapitalflucht und Steuerflucht

Unter Steuerflucht versteht man nach Gablers Wirtschaftslexikon die Verlegung eines Wohn- oder Unternehmenssitzes ins Ausland mit dem Zweck der Steuerersparnis³². Die Brockhaus Enzyklopädie führt zusätzlich die Verlagerung von Einkommen und Vermögen in ein niedrig besteuertes Land (Steuerparadies) an³³. Nach dem Brockhaus handelt es sich im ersten Fall um „persönliche“, im zweiten Fall um „sachliche“ Steuerflucht. Persönliche Steuerflucht bewirkt, dass das Wirtschaftssubjekt nur noch beschränkt steuerpflichtig ist. Sachliche Steuerflucht hebt die unbeschränkte Steuerpflicht nicht auf, sondern nutzt nur das internationale Steuergeschehen aus³⁴.

Unter Kapitalflucht versteht man nach dem Brockhaus die Übertragung von Vermögen, insbesondere liquiden Mitteln ins Ausland beziehungsweise in eine ausländische Währung aus Gründen der Sicherheit, Rentabilität, Besteuerung (Steuerflucht) oder Spekulation.³⁵ Die Steuerflucht ist damit ein Fall der Kapitalflucht, die steuerlich motiviert ist³⁶.

Steuerflucht ist kein neues Phänomen, sondern gesetzliche Maßnahmen gegen Steuerflucht in Deutschland wurden bereits durch die Reichsfluchtsteuer mit Notverordnung vom 08. Dezember 1931 getroffen³⁷. Die Bundesrepublik erließ ebenfalls ein „Steuerfluchtgesetz“ namens Gesetz

29 Jäger, Markus, in: Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 11. Aufl. 2012, § 370 Rn. 1.

30 Franzen/Gast/ Joecks, Steuerstrafrecht, Kommentar, 9. Aufl. 2009, § 370 Rn. 20.

31 Brockhaus, Enzyklopädie, „Steuer: Steuerwirkungen und Inzidenz, Legale und illegale Ausweichreaktionen“.

32 Gabler Wirtschaftslexikon, das Wissen der Experten, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/80304/steuerflucht-v6.html>, abgerufen am 29.05.2013.

33 Brockhaus, Enzyklopädie, „Steuerflucht“.

34 Brockhaus, Enzyklopädie, „Steuerflucht“.

35 Brockhaus, Enzyklopädie, „Kapitalflucht“.

36 Gabler Wirtschaftslexikon, das Wissen der Experten, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/80304/steuerflucht-v6.html>, abgerufen am 29.05.2013.

37 Gabler Wirtschaftslexikon, das Wissen der Experten, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/80304/steuerflucht-v6.html>, abgerufen am 29.05.2013.

über die Besteuerung bei Außenbeziehungen (Außensteuergesetz) mit Datum vom 08. September 1972.

Gleichwohl sind die Begriffe Kapitalflucht und Steuerflucht im Gegensatz zur Steuerhinterziehung keine (steuer-)gesetzlich verankerten Begriffe. Deshalb kann eine juristische Verortung und Bewertung von Vorgängen hinsichtlich dieser Schlagwörter nicht klar getroffen werden. Dies ergibt sich daraus, dass die grenzüberschreitende Mobilität von Personen und Kapital normaler geworden ist. Dies macht es schwerer, eine Abgrenzung zwischen „normalen“ Sachverhalten und missbräuchlichen Verhalten, das nur der Steuerminimierung dient, zu finden. Weiterhin werden Maßnahmen zur Abwehr von Steuerflucht heute nicht mehr allein durch den nationalen Gesetzgeber getroffen, da sie europäischen Maßstäben standhalten müssen³⁸.

3.2. Rechtliche Rahmenbedingungen der Ausflagging seit Einführung des FIRG

Die Möglichkeit auszuflaggen gem. § 7 FIRG besteht schon seit Einführung des Gesetzes im Jahr 1951³⁹. 1951 war die wichtigste Neuregelung im Vergleich zu Vorgängergesetzen, dass § 11 FIRG geschaffen wurde. Danach kann Schiffen die Möglichkeit gewährt werden, die deutsche Flagge zu führen, die grundsätzlich⁴⁰ dazu nicht berechtigt oder verpflichtet sind.

Spiegelbildlich wurde schon damals § 7 FIRG aufgenommen, der es erlaubte, die Flaggenführungspflicht vorübergehend zu suspendieren. Ohne entsprechende Ausflaggingmöglichkeiten wären damals aus Gleichbehandlungsgesichtspunkten Einflaggingen nicht möglich gewesen⁴¹. Damals war die Vorschrift vollkommen unbedeutend⁴². Heute dagegen hat sie an enormer praktischer Relevanz gewonnen⁴³. In der Literatur wird sogar vorgebracht, dass sie „das entscheidende Korrektiv einer Wettbewerbsnachteile auslösenden Flaggenführungspflicht“⁴⁴ sei.

Die deutsche Gesetzgebung und Verwaltung können die Position der Schiffe im internationalen Wettbewerb beeinflussen, soweit nicht internationales Einheitsrecht anwendbar ist⁴⁵. Die steuerrechtlichen Bedingungen der Heuerverhältnisse der Seeleute sowie die Unternehmensbesteuerung sind bis heute national geprägt. Dies ändert sich auch nicht durch das Seeübereinkommen

38 Gabler Wirtschaftslexikon, das Wissen der Experten, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Archiv/80304/steuerflucht-v6.html>, abgerufen am 29.05.2013.

39 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 92f.

40 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 93.

41 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 93.

42 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 93.

43 Vgl. BT-Drs. 17/7750, S.1 f. (Kleine Anfrage zu Ausflagging nach § 7 des Flaggenrechtsgesetzes).

44 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 93.

45 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 93.

der internationalen Arbeitsorganisation von 2006, dessen Umsetzung der Bundestag am 16. Mai 2013 beschlossen hat⁴⁶.

Die Literatur trägt vor, dass soweit die flaggenbedingten Mehrbelastungen nach Bundesrecht im Vergleich zu anderen Staaten nicht durch die Anpassung der rechtlichen Rahmenbedingungen oder durch staatliche Subventionen ausgeglichen würden, den zum Führen der deutschen Flagge verpflichteten Schiffseigentümern nur der Weg bliebe, sich deren Geltungsanspruch durch Ausflaggung in Staaten mit günstigeren Rahmenbedingungen oder sogar durch Standortwechsel zu entziehen⁴⁷.

Das FLRG lässt den Flaggenführungspflichtigen drei Ausflaggungsoptionen mit unterschiedlichen Auswirkungen auf den Standort.

Am weitesten geht die Aufnahme oder die Verlegung des gesamten Schifffahrtsbetriebs in einen anderen Staat. Dann besteht weder eine deutsche Flaggenführungspflicht noch eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland⁴⁸.

Weniger gravierend ist die treuhänderische Übertragung des Eigentums durch inländische Schiffseigentümer auf Tochtergesellschaften im Ausland. Dann entfällt die deutsche Flaggenführungspflicht nach § 1 FLRG, die Steuerpflicht für die Einkünfte aus dem Betrieb der Schiffe bleibt aber bestehen⁴⁹.

Die schwächste Form der Ausflaggung ist die Überlassung der Schiffe an Tochtergesellschaften im Ausland (ausländische Ausrüstung zur Bereederung im eigenen Namen) für jeweils höchstens zwei Jahre. Die Flaggenführungspflicht kann dann gemäß § 7 Abs. 1 FLRG für die Dauer suspendiert werden. Diese Art der Ausflaggung berührt die unbeschränkte Steuerpflicht für die Einkünfte aus dem Betrieb der Schiffe nicht, weil sie weiter durch inländische Schiffseigentümer und nicht durch die ausländischen Ausrüster bezogen werden⁵⁰.

3.3. Erteilung der Ausflaggungsgenehmigung

Die beiden ersten Optionen kann der Schiffseigentümer frei wählen, bei der Dritten ist er darauf angewiesen, dass ihm das nach § 27 Flaggenrechtsverordnung (FLRV) zuständige Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH) eine in seinem Ermessen stehende Genehmigung erteilt⁵¹.

46 BT-Drs. 17/13059, „Gesetzentwurf der Bundesregierung zu dem Seeübereinkommen 2006 der Internationalen Arbeitsorganisation vom 23. Februar 2006“.

47 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

48 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

49 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

50 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

51 Vgl. Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

Im Grundsatz handelt es sich bei der Ausflaggungsgenehmigung um eine schiffahrts- und wirtschaftspolitische Entscheidung, bei der vor allem die Interessen des Staates an einer leistungsfähigen nationalen Handelsflotte und die Interessen des Schiffseigentümers, das Schiff unter einer für ihn günstigeren Flagge bereedern zu lassen, abzuwägen sind⁵².

Das Bundesamt für Seeschifffahrt und Hydrographie (BSH) entscheidet als „Flaggenbehörde“, ob wirtschaftliche Gründe für eine Ausflaggung bestehen. So wird in der Literatur insbesondere vertreten, dass die Flaggenbehörde sich außerhalb des Normzwecks bewege, wenn sie die Genehmigung von Bedingungen abhängig macht, die dem Antragsteller das wirtschaftliche Interesse an einer vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeit nehmen, sein Schiff unter fremder Flagge fahren und damit sein Kapital im Ausland arbeiten zu lassen⁵³.

Andererseits wird das Schiff bei einer Ausflaggung der deutschen Rechtsordnung zumindest in wichtigen Teilen entzogen⁵⁴. Dies ist nach der Gesetzesbegründung zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterordnung problematisch, da die deutsche Rechtsordnung im Interesse des Gemeinwohls einen Ausgleich der an der Seeschifffahrt beteiligten Interessen ermöglichen sollte⁵⁵. Eine Ausflaggung - zumindest nach § 7 FlRG - bedeute häufig lediglich einen teilweisen Wechsel der Rechtsordnung. Dies könne sich zum Beispiel daraus ergeben, dass der Reeder weiterhin seinen Sitz im Inland hat und das Schiff weiterhin im deutschen Schiffsregister eingetragen sei⁵⁶. Dadurch entstand bis 2012 ein Ungleichgewicht, das mit dieser Gesetzesänderung behoben werden sollte.

Deswegen wird seit 2013 nur dann eine Ausflaggung genehmigt, wenn ein Ausgleich durch den durch die Ausflaggung begünstigten Reeder geleistet wird. Dieser besteht in der Aufrechterhaltung des ausgeflaggten Schiffes als Ausbildungsplatz, da dies als unmittelbarer Nachteil der Ausflaggung für den maritimen Standort erkannt wurde. Ausnahmsweise kann ein Ablösebetrag statt der Aufrechterhaltung des Ausbildungsplatzes gezahlt werden, § 7 Abs. 2, 3 FlRG n.F.. Wer sein Schiff unter deutscher Flagge betreibt, leiste seinen Beitrag zum Schifffahrtsstandort Deutschland nach Auffassung der Regierungsfractionen bereits durch die Einhaltung der Schiffsbesetzungsverordnung⁵⁷.

52 Ehlers, Peter, Flaggenrechtsgesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 7 Rn.4.

53 Ehlers, Peter, Flaggenrechtsgesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 7 Rn.5.

54 BT-Drs. 17/10772, S.7 „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterordnung“.

55 BT-Drs. 17/10772, S.7 „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterordnung“.

56 BT-Drs. 17/10772, S.7 „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterordnung“.

57 BT-Drs. 17/10772, S.7 „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterordnung“.

3.4. Maßnahmen zur Erhaltung und Steigerung der Attraktivität des Standorts Deutschland

Der deutsche Gesetzgeber ist gleichwohl bemüht, den Reedern rechtliche Rahmenbedingungen, die wirtschaftlich attraktiv sind, anzubieten. Gleichzeitig sollen Nachteile wirtschaftsfreundlicher Regelungen im Flaggenrechtsgesetz für den maritimen Standort abgewendet werden⁵⁸, da ein gesamtwirtschaftliches Interesse an einer einheitlichen Handelsflotte in Deutschland bestehe⁵⁹.

In dem beschriebenen flaggenrechtlichen Rechtsrahmen hat der Gesetzgeber seit 1951 den Wiederaufbau der deutschen Handelsflotte durch verschiedene staatliche Beihilfen erheblich gefördert⁶⁰. Beihilfen, wie Schiffbauzuschüsse und Finanzbeiträge, dienten ebenso der Förderung der deutschen Werften und im Laufe der Zeit immer mehr zum Ausgleich der mit dem Betrieb von Schiffen unter deutscher Flagge verbundenen Wettbewerbsnachteilen, um der abnehmenden Beschäftigung von deutschen Seeleuten entgegenzuwirken⁶¹.

Den Ausflaggingstrend sollte 1989 das „Gesetz zur Einführung eines zusätzlichen Registers unter der Bundesflagge im internationalen Verkehr (Internationales Seeschiffregister – ISR)“⁶² umkehren⁶³.

Weder die Beihilfen noch das ISR konnten den Rückgang der Handelsflotte unter deutscher Flagge aufhalten, sondern nur verzögern, obwohl die deutsche Handelsflotte und der deutsche Schifffahrtsstandort insgesamt expandieren⁶⁴.

Fast alle seit 1951 an Schifffahrtsunternehmen geleisteten Beihilfen setzten das Führen der deutschen Flagge voraus. Dies galt für Tarifiermäßigungen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, die Halbierung der Gewerbesteuermessbeträge sowie den hälftigen Ansatz des Betriebsvermögens. Sonderabschreibungen (§ 82 f EStG) und der besondere Verlustausgleich gem. §§ 15 a, 52 Abs. 19 EStG konnten auch bei Schiffen in Anspruch genommen werden, die lediglich im deutschen Seeschiffregister eingetragen waren⁶⁵.

58 BT-Drs. 17/10772, S.1 „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterordnung“.

59 BT-Drs. 17/10772, S.7 „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Flaggenrechtsgesetzes und der Schiffsregisterordnung“.

60 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

61 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

62 BGBl. I 1989, 550.

63 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

64 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94.

65 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94, Fn. 37.

Alle vier aktuellen staatlichen Beihilfen sind grundsätzlich an das Führen der deutschen Flagge gebunden⁶⁶.

Bei den Beihilfen handelt es sich um die Gewinnermittlung nach Tonnage gem. § 5a EStG, der Lohnsteuereinbehalt, § 41 a Abs. 4 EStG, die Gewährung der Beihilfe aus dem Bundeshaushalt zur Senkung der Lohnnebenkosten sowie die Beihilfe zur Förderung von Ausbildungsplätzen.

3.4.1. Gewinnermittlung nach Tonnage

Bei Einführung der Gewinnermittlung nach Tonnage bestand die Erwartung, damit werde die Chance verbessert, den Betrieb einer nationalen Handelsflotte unter deutscher Flagge auch mit deutschen Seeleuten fortzuführen⁶⁷.

Im Vordergrund stand jedoch eine langfristige Bindung des aktiven Schifffahrtsbetriebs an den Standort⁶⁸. So sprechen allgemeine wirtschaftliche Gründe neben der Besteuerung von Arbeitnehmern und Unternehmen für eine deutsche Flotte. Dazu gehören z.B. Funktionen im Bereich Devisen, Beschäftigung, Regional- und Hafententwicklung sowie der allgemeine Außenhandel⁶⁹.

Der Gesetzgeber machte deshalb das Führen der deutschen Flagge anders als bei der gleichzeitig abgeschafften Tarifiermäßigung gemäß § 34 c Abs. 4 EStG nicht zur *conditio sine qua non* der Gewinnermittlung nach § 5a EStG, sondern beschränkt einen nach FRG möglichen Mittelweg. Die Schiffe müssen deshalb gemäß § 5a Abs. 2 S.1 EStG „überwiegend“ in einem inländischen Schiffsregister eingetragen sein.

Besteht eine Eintragungs- und damit Flaggenführungspflicht nach § 1 FIRG, ist ein Betrieb der Schiffe unter ausländischer Flagge nur dann mit der Gewinnermittlung nach Tonnage vereinbar, wenn das BSH – eventuell auf Anweisung der Bundesregierung – die Flaggenführungspflicht durch eine in seinem Ermessen stehende Genehmigung gemäß § 7 FIRG temporär suspendiert⁷⁰.

In der Europäischen Union herrschen keine einheitlichen Regelungen im Recht der Flaggenführung unter steuerrechtlichen Aspekten. Die 17 EU-Staaten, die ebenfalls eine Gewinnermittlung nach Tonnage eingeführt haben, stellen unterschiedliche Anforderungen an Registrierung und Flaggenführung der begünstigten Schiffe⁷¹. Nur einige verlangen eine nationale Flagge (Griechenland, Italien, Polen). Andere machen keine ausdrücklichen Vorgaben (Finnland, Frankreich). Die

66 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, *TranspR* 2012, 91, 95.

67 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, *TranspR* 2012, 91, 95; Beschlussempfehlungen und Empfehlung des Ausschusses für Verkehr, BT-Drs. 13/10271, S.7.

68 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, *TranspR* 2012, 91, 95; Beschlussempfehlungen und Empfehlung des Ausschusses für Verkehr, BT-Drs. 13/10271, S.8.

69 Wilde, Claus, Nachteile abbauen – Marktzugang regeln, *Die deutsche Seeschifffahrt* 1988, *Hansa* 1988, 9, 10.

70 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, *TranspR* 2012, 91, 94.

71 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, *TranspR* 2012, 91, 94.

übrigen fordern, dass die begünstigten Schiffe die Flagge eines EU-Mitgliedstaates führen oder zumindest 60 % unter diesen Flaggen betrieben werden⁷².

In der Literatur wird vorgebracht, dass die Gewinnermittlung nach Tonnage beihilferechtlich relevant sein könnte, da die Tonnagesteuerregelung als genehmigungspflichtige Beihilfe gesehen werden könnte. Der Tonnageanteil unter der Flagge der EU-Mitgliedstaaten sollte deswegen erhöht oder zumindest auf dem gleichen Stand gehalten werden. Die Bemühungen, eine Mindestzahl von Schiffen unter deutscher Bundesflagge zu halten, sei deswegen von besonderer Bedeutung⁷³.

3.4.2. Lohnsteuereinbehalt § 41 a Abs. 4 EStG

Die Befugnis für Arbeitgeber, bei mehr als 183 Tage beschäftigten Seeleuten 40 % der an sich abzuführenden Lohnsteuer behalten zu dürfen, gilt für alle Seeleute während ihrer Tätigkeit auf Schiffen unter deutscher Flagge⁷⁴.

3.4.3. Beihilfe zur Senkung der Lohnnebenkosten (Richtlinien vom 07. September 2011)

Die Beihilfe aus dem Bundeshaushalt zur Senkung der Lohnnebenkosten wird nur Schiffen unter deutscher Flagge gewährt, die im Schiffsregister eingetragen sind. Schifffahrtsunternehmen, an denen Staatsangehörige von Gesellschaften aus nicht EU/EWR-Staaten beteiligt sind, können die Zuwendungen nach Nr. 2.2 der Richtlinie versagt werden⁷⁵.

3.4.4. Beihilfe zur Förderung von Ausbildungsplätzen (Richtlinien vom 18.08.2011)

Die Beihilfe wird Schifffahrtsunternehmen gewährt, die Plätze zur Ausbildung von Schiffsmechanikern und Offiziersassistenten an Bord anerkannter Schiffe bereitstellen. Nach Nr. 2.2 der Richtlinien müssen die Schiffe in einem deutschen Seeschiffsregister eingetragen sein und die deutsche Flagge oder eine Flagge eines EU-Mitgliedstaates führen⁷⁶. Unter Flaggen von EU-Mitgliedstaaten kommt die Beihilfe nur in Betracht, wenn die Flaggenführung nach § 7 FIRG genehmigt worden ist⁷⁷.

72 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 94 f.

73 Ehlers, Peter, Flaggenrechtsgesetz, Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 7 Rn. 8.

74 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 95.

75 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 95.

76 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 95.

77 Nöll, Hans-Heinrich, Hat Deutschland noch ein geeignetes Flaggenrecht?, TranspR 2012, 91, 95.

3.5. Schlussfolgerungen

3.5.1. keine Steuer- oder Kapitalflucht

Wie dargestellt, sind Steuer- und Kapitalflucht keine juristischen Begriffe, so dass eine steuerrechtliche Bewertung nicht möglich ist.

Bei der vollständigen und dauerhaften Standortverlagerung ins Ausland, d.h. im untersuchten Fall bei der dauerhaften Ausflaggung, handelt es sich um eine unternehmerische Entscheidung in Zeiten globalisierter Märkte und vor dem Hintergrund, dass die Schifffahrt naturgemäß kaum ortsgebunden ist. Für die Entscheidung sind die steuerlichen Bedingungen ein wesentlicher Faktor.

3.5.2. keine Steuerhinterziehung

Eine Form der strafbaren Steuerhinterziehung gem. § 370 AO liegt offenbar nicht vor. Erstens stellt die Ausflaggung selbst lediglich einen verwaltungsrechtlichen Vorgang zwischen den Unternehmen und dem BSH dar, der die Finanzverwaltung nicht direkt betrifft. Sowohl vor als auch nach der Ausflaggung müssen Erträge gesetzesgemäß angegeben werden, um eine Strafbarkeit nach § 370 AO zu vermeiden.

Eine missbräuchliche Steuergestaltung liegt durch Ausflaggungen nicht vor. Vielmehr wählte der Gesetzgeber zum Beispiel bewusst die Regelung des § 5a Abs. 2 EStG, der lediglich an das deutsche Schiffsregister, nicht aber an die deutsche Flagge anknüpft. Die Reeder nutzen dabei also die rechtlichen Strukturen, die der Gesetzgeber bei Schaffung des Flaggenrechtsgesetzes und seiner Änderung sowie bei Einführung des § 5a EStG im Blick hatte. Es werden keine Gesetzeslücken oder Unklarheiten ausgenutzt, wie es sonst üblicherweise bei missbräuchlichen Gestaltungen der Fall ist (vgl. § 42 AO).

