

LEINEN LOS FÜR DIE TONNAGE TAX!

Instrument für die Ansiedlungspolitik der Kantone

Eine der möglichen Massnahmen, um die Attraktivität und Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz zu erhalten und zu festigen, ist die Einführung der sogenannten Tonnage Tax. Darunter versteht man die Besteuerung von Schifffahrtsaktivitäten basierend auf der Netto-Tonnage der Schiffe.

1. TONNAGE TAX ALS TEIL EINER EIGENEN VORLAGE

Die Tonnage Tax erfüllt die an die *Unternehmenssteuerreform III (USR III)* gesetzten Ziele und steht grundsätzlich auch mit der Schweizer Verfassung im Einklang [1]. Einen Gesetzesentwurf zur Tonnage Tax hat der Nationalrat in seinen Beratungen vom 16. März 2016 behandelt [2] (nachfolgend «E-NR»). Dieser wurde vom Ständerat am 30. Mai 2016 verworfen und die Tonnage Tax aus der Vorlage zur USR III gekippt. Sie soll im Rahmen einer eigenen Vorlage eingeführt werden.

2. TONNAGE TAX UND STANDORTWETTBEWERB

Das vom Bundesrat zur Erarbeitung der USR III eingesetzte Steuerungsorgan hielt fest, dass es ohne entsprechende Massnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz wahrscheinlich ist, dass Schweizer Schifffahrtsunternehmen ins Ausland abwandern [3]. Weiter führte das Steuerungsorgan aus, dass durch die Tonnage Tax vermehrt solche Unternehmen angesiedelt werden könnten.

Die Tonnage Tax ist ein weltweit akzeptiertes Instrument zur Standortförderung. Exemplarisch sei auf die Europäische Kommission verwiesen, die das Zypriotische Tonnage-Tax-System im Jahre 2010 prüfte und als mit dem EU-Recht vereinbar erklärte [4]. Schliesslich sind Schifffahrtsaktivitäten sehr mobil, weshalb bei entsprechend attraktiver Ausgestaltung mit Ansiedlungen aus dem Ausland gerechnet werden kann. Solche Ansiedlungen könnten zudem durch die in der Schweiz bereits stark vertretene Rohstoffbranche begünstigt werden.



SAMUEL BUSSMANN,
DR. IUR.,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER, MME
LEGAL | TAX | COMPLIANCE,
ZÜRICH/ZUG

3. TONNAGE TAX IM INTERNATIONALEN KONTEXT

Der maritime Sektor im Allgemeinen und die Tonnage Tax im Speziellen waren auf OECD- und EU-Stufe schon Gegenstand einer Vielzahl von Publikationen [5]. Eine detaillierte Beschreibung sämtlicher in den aufgeführten Publikationen behandelten Themen würde den Rahmen des vorliegenden Artikels sprengen. Festhalten lässt sich, dass weder die OECD noch die EU die Tonnage Tax als schädliche Steuerpraxis qualifizieren. Es werden aber gewisse Minimalanforderungen an deren konkrete Ausgestaltung gestellt. Gemäss OECD können die Frage des Ring-Fencings, der Transparenz und der Definition der «entscheidende Einkünfte generierenden Aktivitäten» von Schifffahrtsgesellschaften Bedenken aufwerfen [6].

3.1 Ring-Fencing. Die OECD qualifiziert die Tonnage Tax in zwei Grunderscheinungsformen als unerlaubtes Ring-Fencing, nämlich wenn

- a) sie explizit oder implizit auf inländische Steuerpflichtige nicht angewandt würde; und
- b) die Geschäftstätigkeit im nationalen Markt für die der Tonnage Tax unterliegenden Gesellschaften untersagt wäre respektive wenn die Anwendung der Tonnage Tax auf den nationalen Markt nicht zugelassen würde [7].

Zum zweiten Kriterium führt die OECD einschränkend aus, dass in vielen Fällen kein unerlaubtes Ring-Fencing vorliegt, wenn die internationale und die nationale Schifffahrt ungleich behandelt werden, weil diese beiden Industrien substantiell verschieden sind [8]. Dies gilt gemäss OECD insbesondere für Länder, die – wie die Schweiz – einzig einen nationalen Markt haben (also keine internationale Schifffahrt auf eigenem Territorium kennen) [9].

3.2 Transparenz. Bei der Frage der Transparenz ist gemäss OECD sicherzustellen, dass Schifffahrtsgesellschaften nicht von der Pflicht zur Führung einer ordnungsgemässen Buchhaltung befreit werden und dass der anzuwendende Steuersatz sich nicht verhandeln lässt respektive dass die Regeln betreffend Steuersatz und Steuerbasis für alle Schifffahrtsgesellschaften einheitlich angewandt werden [10].

3.3 Definition der Einkünfte generierenden Aktivitäten.

Bei der Frage nach der Definition der Einkünfte generierenden Aktivitäten können sich nach Ansicht der OECD Probleme ergeben, wenn eine Trennung erlaubt ist zwischen den Einkünften aus dem Schifffahrtsgeschäft und den entscheidenden Tätigkeiten, welche die Erzielung dieser Einkünfte erlauben [11]. Unter den entscheidenden Einkünfte generierenden Managementaktivitäten versteht die OECD insbesondere das «Besatzungsmanagement», das «technische» und das «kommerzielle» Management (siehe unten Abschnitt 4.2). Der Hintergrund dieser Problematik liegt darin, dass mittels der Tonnage Tax die Schifffahrtsindustrie (beispielsweise im EU-Raum) und die Erhaltung «[...] hochwertiger Landarbeitsplätze im Bereich des Schiffsmanagements und in seeverkehrsnahen Branchen [...]» gefördert werden sollen [12]. Würde eine Trennung der erwähnten Aktivitäten von den ihr zuzuordnenden Einkünften zugelassen, würde dieses Ziel verfehlt.

3.4 Zwischenfazit. Die OECD verlangt gewisse Minimalstandards im Zusammenhang mit dem Ring-Fencing, der Transparenz und der Definition der «entscheidende Einkünfte generierenden Aktivitäten». Vorliegend wird die Ansicht vertreten, dass der E-NR diesen Anforderungen entsprochen hätte, und zwar aus folgenden Gründen:

→ Art. 49 Abs. 4 und 5 E-NR sehen vor, dass sich alle Schifffahrtsunternehmen der Tonnage Tax unterstellen können, die als schweizerische juristische Personen respektive Personengesellschaften ihr Geschäft betreiben [13]. → Gemäss E-NR könnten sich Schifffahrtsunternehmen der Tonnage Tax unterstellen, die ihre Einkünfte in internationalen Gewässern erwirtschaften. Dies ergibt sich aus Art. 49 Abs. 4 lit. d E-NR, wonach die Gewinne von «Hochseeschiffen» stammen müssen. Dieser Artikel sähe zudem vor, dass der Bundesrat auch die internationale Flussschifffahrt der Tonnage Tax unterstellen könnte. Somit würde sämtliche aus der Schweiz heraus betriebene internationale Schifffahrt gleich behandelt (eine Ungleichbehandlung der nationalen Schifffahrt ist wie vorne in Abschnitt 3.1 beschrieben zulässig). → Bezüglich Transparenz kann festgehalten werden, dass keine Sonderbehandlung der Schifffahrtsgesellschaften vorgesehen ist. → Bei der Definition der Einkünfte generierenden Aktivitäten sah der E-NR in seinem Art. 49 Abs. 4 lit. a E-NR vor, dass es sich bei der Definition der Schifffahrtsunternehmen um Unternehmen handeln muss, die eine Schiffsflotte betreiben, deren strategische und operative Führung in der Schweiz erfolgt. Mit dieser Formulierung sollte sichergestellt werden, dass nur solche Unternehmen von der Tonnage Tax profitieren, die nach dem Gesamtbild der Umstände in der Schweiz einen signifikanten Beitrag sowohl zur strategischen als auch operativen Führung des Schifffahrtsbetriebs erbringen; Gesellschaften also, bei denen entsprechend der Forderung der OECD die Einkünfte generierenden Tätigkeiten und die daraus resultierenden Einkünfte nicht auseinanderfallen.

Festzustellen ist, dass die Wortwahl der OECD – insbesondere betreffend das Ring-Fencing [14] – vage und unverbind-

lich gehalten ist. Die Ausführungen vermögen einzig bezüglich der Tatsache Klarheit zu schaffen, dass die Tonnage Tax in vielen Ländern der EU und OECD fest verankert und ein derart wichtiges Instrument zur Stützung und Förderung der Schifffahrtsindustrie ist, dass sie realpolitisch nicht aus steuerlichen Gründen attackiert werden kann [15].

Vor dem Hintergrund, dass im Rahmen der Beratungen zur USR III der Spielraum dessen, was die Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb anzubieten hat, immer enger gefasst wurde, hätte die Schweiz mit der Einführung der Tonnage Tax die Möglichkeit, sich für Schifffahrtsaktivitäten international zu positionieren. Diese Bemühungen werden jedoch nur dann von Erfolg gekrönt sein, wenn auch «mutig» legiferiert wird, d. h. wenn die Tonnage Tax schweizerischer Machart international zu den steuerlich attraktivsten Regimes gehört.

4. PARAMETER EINES ATTRAKTIVEN SCHWEIZER TONNAGE-TAX-REGIMES

Welche Eckpunkte sind zu beachten, damit das Ziel neuer Ansiedlungen erreicht werden kann? Zunächst sollte der Begriff des (internationalen) Schifffahrtsunternehmens breit definiert werden, und möglichst viele maritime Aktivitäten und Sachverhalte sollten unter das Tonnage-Tax-Regime fallen. Zudem muss die effektive Steuerbelastung kompetitiv sein [16].

4.1 Begriff des Schifffahrtsunternehmens. Ein Schifffahrtsunternehmen betreibt eine Schiffsflotte (Art. 49 Abs. 4 lit. a E-NR). Es stellt sich somit zunächst die Frage, der Betrieb welcher Schiffe überhaupt zur Unterstellung unter die Tonnage Tax berechtigt. Der E-NR hielt dazu in Art. 40 Abs. 4 lit. d fest, dass es sich um den «[...] Betrieb von Hochseeschiffe[n] für den Fracht- beziehungsweise Passagierverkehr oder ähnlicher Schiffe [...]» handeln muss, wobei der Bundesrat eine ausführende Liste zu erstellen hätte. Wichtig ist, dass eine möglichst breite Palette von im internationalen Verkehr tätigen Schiffen qualifiziert. Nebst den ganz allgemein zum Fracht- respektive Passagiertransport geeigneten Hochseeschiffen (inklusive Kreuzfahrtschiffen, siehe E-NR Art. 49 Abs. 4 lit. e al 1) ist weiter an Schlepp-, Rettungs-, Fischer- und Versorgungsboote (siehe E-NR Art. 49 Abs. 4 lit. e al 4), Forschungsboote (z. B. im Zusammenhang mit der Erforschung neuer Öl- und Gasfelder), Bohrschiffe, Schiffe zur Verlegung von Pipelines usw. zu denken.

Ob die Schifffahrtsgesellschaft Eigentümerin der Schiffe ist, sollte keine Rolle spielen. Auch wer keine Schiffe zu Eigentum hat, sondern diese chartert oder im Rahmen von Konsortien einsetzt, betreibt ein Schifffahrtsunternehmen (siehe Art. 49 Abs. 4 lit. d E-NR, wonach der «Besitz, Betrieb oder das Management der Hochseeschiffe [...]» in der Schweiz erforderlich ist).

International nicht gefordert wird die inländische Beflaggung der Schiffe. Der E-NR sah in dieser Hinsicht vor, dass ein Tonnage-Mindestanteil unter Schweizer Flagge oder unter der Flagge eines EU-Mitgliedstaats, der EFTA oder eines anderen Staats in See stechen muss, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit einer Reziprozi-

tätsklausel geschlossen hat. Um den Kreis möglicher Ansiedlungen gross zu halten, ist eine solche Beschränkung für die Tonnage Tax schweizerischer Ausprägung hingegen zu hinterfragen [17].

4.2 Qualifizierende maritime Aktivitäten respektive Sachverhalte. Alle mit der «maritimen Wirtschaft in direktem Zusammenhang» stehenden Aktivitäten sollen für die Tonnage Tax qualifizieren (siehe Art. 49 Abs. 4 lit. e E-NR). Daneben sollten aber auch alle damit in indirektem Zusammenhang stehenden Aktivitäten erfasst werden. Eine der wichtigsten in indirektem Zusammenhang stehenden Industrien stellt das Schiffsmanagement dar. Generell unterscheidet man drei Hauptkategorien von Management-Aktivitäten [18], nämlich (1) das «Besatzungsmanagement» [19], (2) das «technische Management» [20] und (3) das «kommerzielle Management» [21]. Der E-NR führt in Art. 49 Abs. 4 lit. e al 3 nur das «Ship- und Crew-Management» auf (= technisches Management und Besatzungsmanagement). Eine Ausdehnung auf das kommerzielle Management ist diesbezüglich zu prüfen. Eine weitere im E-NR aufgeführte qualifizierende Aktivität betrifft die Vercharterung von Schiffen (im E-NR wird das «Time»- oder «Voyage»-Chartering [22] erwähnt; die Erfassung des Bareboat Charterings [23] sollte ebenfalls geprüft werden).

Betreffend die qualifizierenden Aktivitäten gibt es überdies eine Vielzahl von zu regelnden Einzelfällen (z.B. Landausflüge oder Verpflegungsleistungen bei Kreuzfahrten usw.). Eine umfassende Auflistung der qualifizierenden Aktivitäten würde den Umfang des vorliegenden Artikels sprengen; zu fordern ist in dieser Hinsicht jedoch, dass der Positivkatalog so umfassend wie möglich gefasst wird.

4.3 Die Steuerbelastung. Der Bund hat mit Art. 128 Abs. 1 der Bundesverfassung die gesetzliche Grundlage zur Einführung der Tonnage Tax als besondere Erscheinungsform der Gewinnsteuer [24] geschaffen. Sämtliche Gewinne aus den qualifizierenden Tätigkeiten unterliegen der Tonnage Tax (Art. 75 Abs. 1 lit. a E-NR) [25], wobei der steuerbare Gewinn anhand des Frachtvolumens berechnet wird (der Brutto- oder Nettoraumzahl) [26].

Beim sogenannten «EU-Modell» berechnet sich der steuerbare Gewinn dabei auf Basis der Nettoraumzahl, multipliziert mit einem fiktiven Gewinn pro Nettotonne. Der resultierende Betrag ist zum ordentlichen Gewinnsteuersatz zu versteuern.

Beim «griechischen Modell» hingegen basiert die Berechnung des steuerbaren Gewinns auf der Bruttoraumzahl, multipliziert mit einem von der Bruttotonnage abhängigen Koeffizienten. Der resultierende Betrag wird sodann mit

einem vom Alter des Schiffes abhängigen Steuersatz multipliziert.

Beim «EU-Modell» unterliegt somit der steuerbare Gewinn demselben Steuersatz wie die Gewinne der Nicht-Schiffahrtsgesellschaften. Beim «griechischen Modell» hingegen besteht ein Sondersteuersatz für Schiffahrtsgesell-

«Im Gegensatz zur USR III geht es bei der Tonnage Tax nicht um Ersatzmassnahmen, sondern um das Erschliessen von neuem Steuersubstrat.»

schaften. Obwohl sich gute Gründe für den vom Alter abhängigen Sondersteuersatz finden lassen, ist es aus politischer Sicht in der gegenwärtigen Situation wohl nicht klug, vom allgemeinen Gewinnsteuersatz abweichende Steuersätze einzuführen. Dementsprechend sieht Art. 73 Abs. 1 E-NR die Berechnung anhand des EU-Modells vor, räumt aber dem Bundesrat die Möglichkeit ein, den Gewinn aufgrund von ökologischen Kriterien zu reduzieren resp. zu erhöhen.

5. FAZIT

Die Einführung der Tonnage Tax würde einen Standortnachteil der Schweiz beheben und ist deshalb zu begrüssen. Der vom Nationalrat im Verlauf der Beratungen zur USR III diskutierte Vorschlag geht absolut in die richtige Rich-

tung [27]. Vorwerfen kann man dem E-NR, dass er einen für die Gesetzesstufe atypischen Detaillierungsgrad aufweist und trotzdem (verständlicherweise) nicht alle Fragen klärt, sondern deren Ausführung dem Bundesrat überlässt.

Damit die Tonnage Tax den gewünschten Ansiedlungseffekt zeitigt, muss sich die Erkenntnis durchsetzen, dass die Schweiz mit der Einführung der Tonnage Tax einzig gewinnen kann: Im Gegensatz zur USR III geht es bei der Tonnage Tax nicht um Ersatzmassnahmen, sondern um das Erschliessen von neuem Steuersubstrat.

Das Ziel der Neuansiedlungen und damit zusätzlichem Steuersubstrat wird nur dann von Erfolg gekrönt sein, wenn die Steuerbelastung kompetitiv tief ist. In diesem Zusammenhang ist der Hinweis wichtig, dass die EU sogar einen Nullsteuersatz zulässt [28]. In gut eidgenössischer Tradition – dem Föderalismus verpflichtet – lässt sich daraus folgender Vorschlag ableiten: Der Bund erlässt im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) einen Grundsatzartikel, der die «Eintrittshürde» für die Tonnage Tax definiert. Der anzuwendende fiktive Gewinn auf Bundesebene (siehe Abschnitt 4.3) wird bei null angesetzt, d. h. der Bund erhebt faktisch unter dem Tonnage-Tax-Regime keine Steuern. Sämtliche über die Definition der Eintrittshürde hinausgehenden Ausführungsbestimmungen, die Festsetzung der Steuerbelastung, die Veranlagung usw. unterliegen vollständig den Kantonen, die so mit der Tonnage Tax eine ihren individuellen Bedürfnissen entsprechende Standortpolitik betreiben können. ■

Anmerkungen: 1) Siehe Oberson Xavier, Gutachten zuhanden des Eidgenössischen Finanzdepartements betreffend Verfassungsmässigkeit der Einführung einer Tonnage Tax in der Schweiz im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (USR III), Genf, 12. August 2015. Abrufbar unter: <https://biblio.parlament.ch/e-docs/383622.pdf>. A.A., Danon Robert, La constitutionnalité des mesures fiscales proposées par la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), S. 23 ff., abrufbar unter: https://www.news.admin.ch/news/message/at_tachments/39713.pdf. 2) Siehe dazu die verschiedenen Gesetzesentwürfe in der Übersicht zum Differenzbereinungsverfahren, abrufbar unter: <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2015/20150049/N4%20D.pdf>. 3) Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Bericht des Steuerorgans zuhanden des EFD vom 11. Dezember 2013, S. 47. 4) Das neue zyprische Tonnagesteuersystem, abrufbar unter: [http://www.mcw.gov.cy/mcw/dms/dms.nsf/All/8439EB9821DC33DFC2257775003B5C79/\\$file/tax_leaflet_german.pdf](http://www.mcw.gov.cy/mcw/dms/dms.nsf/All/8439EB9821DC33DFC2257775003B5C79/$file/tax_leaflet_german.pdf). 5) Auf OECD-Stufe vgl. beispielsweise: The OECD's project on harmful tax practices, Consolidated application note, guidance in applying the 1998 report to preferential tax regimes, Chapter VIII, S. 78 ff. (nachfolgend: «CAN»). Auf EU-Stufe vgl. beispielsweise: A) Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, 97/C 205/05, (nachfolgend: «Leitlinien 1997»), B) Mitteilung C(2004) 43 der Kommission – Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, C 13/3 (nachfolgend: «Mitteilung 2004»), C) Mitteilung der Kom-

mission – Leitfaden zu staatlichen Beihilfen für Schiffsmanagementgesellschaften, 2009/C 132/06, (nachfolgend: «Mitteilung 2009»). 6) Siehe OECD/G20, Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, S. 45 (nachfolgend: «BEPS Aktionspunkt 5»). 7) Siehe CAN, S. 87, Randziffer 320. 8) Siehe CAN, S. 87, Randziffer 324. 9) Siehe CAN, S. 87, Randziffer 322. 10) Siehe CAN, S. 89, Randziffer 328. 11) BEPS Aktionspunkt 5, S. 45. 12) Mitteilung 2004, Ziff. 3.1. 13) Zusätzlich sollten sich auch inländische Betriebsstätten der Tonnage Tax unterstellen können. 14) CAN, S. 88, Randziffer 325. 15) Siehe beispielsweise Mitteilung 2004, 1. Einleitung: «Die wichtigste Entwicklung der letzten Jahre im Bereich der Unterstützungsmassnahmen der Mitgliedstaaten für den Seeverkehr ist die allgemeine Ausdehnung der Systeme für die pauschale Besteuerung der Tonnage (Tonnagesteuer) in Europa.» 16) Im vorliegenden Artikel wird nicht auf verfahrensrechtliche Fragen eingegangen. 17) Unbestritten dürfte sein, dass gewisse Minimalstandards hinsichtlich Sicherheit und Arbeitsrecht einzuhalten sind. Um den Kreis möglicher Register-Staaten gross zu halten, könnte man die Einschränkung – analog dem zyprischen Modell – derart vornehmen, dass die Beflagung in einem Staat zu erfolgen hat, der der internationalen Seeschiffahrts-Organisation der UNO (International Maritime Organization IMO, bei der die Schweiz seit 1955 Mitglied ist) und/oder der Internationalen Arbeitsorganisation (International Labor Organi-

zation ILO) angeschlossen ist. 18) Mitteilung 2009, Ziffer 2.2. 19) Das Besatzungsmanagement besteht insbesondere aus Auswahl und Anheuerung der geeigneten Crew, administrativen Tätigkeiten wie Prüfung der Zertifikate, Erstellen der Lohnausweise, Visa und Versicherungsfragen der Crew und schliesslich auch dem Training der Crew. Siehe Mitteilung 2009, Ziff. 2.2. 20) Das technische Management besteht in der Sicherstellung der Seetauglichkeit des Schiffes, also insbesondere in der Einhaltung der Vorschriften betreffend Sicherheit und Gefahrenabwehr. Siehe Mitteilung 2009, Ziff. 2.2. 21) Das kommerzielle Management betrifft die Vermarktung der Schiffskapazität, d. h. die Vercharterung der Schiffe resp. die Annahme der Buchungen für Ladungen oder Fahrgäste, das Marketing und die Ernennung von Agenten. Siehe Mitteilung 2009, Ziff. 2.2. 22) Dabei chartert der Mieter das Schiff für eine bestimmte Zeit oder eine bestimmte Reise. Die Crew wird dabei aber vom Eigentümer des Schiffes gestellt. 23) Vermietung des Schiffes durch den Eigentümer, wobei jedoch die Crew vom Mieter gestellt wird. 24) Siehe Oberson, a.a.O., Seite 7. 25) Dazu gehören auch die Gewinne aus dem Verkauf von Aktiva und Kapitalerträge, die mit qualifizierenden Tätigkeiten zusammenhängen (siehe Art. 75 lit. b und c E-NR). 26) Zu Berechnungsbeispielen sei verwiesen auf Busmann/Peyer, Tonnage Tax: Behebung von Wettbewerbsnachteilen der Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder, 2015/1–2, 102. 27) In Teilbereichen ist eine breitere Ausgestaltung zu prüfen, z. B. bei der Frage nach dem Beflagungsstaat oder den qualifizierenden Aktivitäten. 28) CAN, S. 83, Randziffer 304.