

TONNAGE TAX: BEHEBUNG VON WETTBEWERBSNACHTEILEN DER SCHWEIZ

Eine geeignete Massnahme im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III

Die Bedeutung der Tonnage Tax sowie zwei Berechnungsmodelle und die internationale Akzeptanz werden vorgestellt. Weshalb die Tonnage Tax nicht Eingang in den Gesetzesvorschlag zur Unternehmenssteuerreform III (USR III) gefunden hat, ist nicht nachvollziehbar.

1. TONNAGE TAX IM ÜBERBLICK

1.1 Hintergrund. Im Rahmen der Frage, wie genau die USR III ausgestaltet werden soll, werden bekanntermassen diverse steuerpolitische Massnahmen entworfen, diskutiert und analysiert, welche innerhalb der OECD, der G 20 resp. der EU Bestand haben und deshalb auf internationaler Ebene Akzeptanz geniessen (sollten). Im Bericht des Steuerungsorgans [1] wird die Tonnage Tax als mögliche steuerpolitische Massnahme erwähnt.

In dem vom Bundesrat im September 2014 veröffentlichten erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage hingegen wird die Tonnage Tax nicht mehr weiter erörtert mit dem Hinweis, dass sie von der grossen Mehrheit der Kantone als nicht prioritäre steuerpolitische Massnahme gesehen werde [2].

Nachfolgend werden die Grundzüge der Tonnage Tax aufgezeigt und begründet, weshalb die Einführung der Tonnage Tax für die Schweiz vorteilhaft wäre und sich bestens mit den durch die USR III angestrebten Zielen vereinbaren liesse.

1.2 Bedeutung der Tonnage Tax im Ausland. Viele Länder sehen für Schifffahrtsunternehmen spezielle Besteuerungsmodelle vor. Diese lassen sich einteilen in die Tonnage Tax [3] und andere spezifische Sonderregelungen für im maritimen Bereich tätige Unternehmen. Daneben besteht im globalen Standort-Wettbewerb zusätzlich Konkurrenz durch klassi-

sche Offshore-Jurisdiktionen. Insbesondere das Modell der Tonnage Tax ist weltweit vertreten und in Ländern wie zum Beispiel Deutschland, den Niederlanden, den USA, Irland, UK, Malta und Zypern zu finden.

Die Tonnage Tax ermöglicht Schifffahrtsunternehmen, den steuerbaren Gewinn auf Basis eines vordefinierten und damit starren Berechnungsschlüssels zu ermitteln. Damit bietet die Tonnage Tax dem Steuerpflichtigen Kalkulations- und Planungssicherheit. Das Schifffahrtsunternehmen kann im Voraus den steuerbaren Gewinn ermitteln und entsprechend frühzeitig in die langfristige Planung mit einbeziehen; dies grundsätzlich unabhängig davon, wie erfolgreich sich der Geschäftsbetrieb tatsächlich entwickelt. Auch für die Steuerbehörden kann das Modell der Tonnage Tax eine Reduktion des administrativen Aufwands bedeuten.

Gewisse Länder sehen die obligatorische Anwendung der Tonnage Tax bei gegebenen Voraussetzungen vor, bei anderen wiederum ist die Tonnage Tax freiwillig.

1.3 Steuerlicher Anknüpfungspunkt und Anwendungsbereich der Tonnage Tax. Der steuerliche Anknüpfungspunkt der Tonnage Tax besteht darin, dass das Schifffahrtsunternehmen im jeweiligen Land steuerlich ansässig ist [4]. Zusätzlich bestehen oft noch weitere Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen. Diese variieren je nach Steuerdomizil der Schifffahrtsgesellschaft; so werden z. B. Eintragung ins lo-



SAMUEL BUSSMANN,
DR. IUR., RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER, MME,
ZÜRICH UND ZUG



CAROLA PEYER,
SENIOR TAX ADVISOR,
MME,
ZÜRICH UND ZUG

Abbildung 1: **BERECHNUNGSBEISPIEL ANHAND DES EU-TONNAGE-TAX-MODELLS** [9]

Tonnage Tax = Nettoraumzahl × fiktiver Gewinn pro Nettotonne

Sachverhalt: Gewinn gemäss EU-Tonnage-Tax-Modell für ein Frachtschiff mit einer Nettoraumzahl von 17 000.

Gewinn pro 1000 Nettotonnen pro Tag

USD 16,1	0–1 000 Nettotonnen
USD 11,6	1 001–10 000 Nettotonnen
USD 6,9	10 001–25 000 Nettotonnen
USD 4,6	über 25 000 Nettotonnen

Gewinn: $1 \times 16,1 + 9 \times 11,6 + 7 \times 6,9 = 168,8$ USD Tonnagegewinn pro Tag = USD 61 612 steuerbarer Gewinn pro Jahr. Bei einem Steuersatz von 25% resultierte somit eine auf das gesamte Jahr berechnete Steuerzahllast von USD 15 403.

kale Schiffsregister oder ins Register der EU, Bereederung im Inland, Einsatz im internationalen Verkehr, Eigentum am Schiff oder Ansässigkeit der Geschäftsführung im jeweiligen Staat gefordert.

Zudem ist je nach Staat der Geltungsbereich der Tonnage Tax weiter oder enger. In diesem Zusammenhang stellen sich zum Beispiel folgende Fragen:

→ Fällt das Schiffsmanagement von Drittschiffen unter die Tonnage Tax oder nicht und welche Voraussetzungen sind dabei zu erfüllen (braucht es strategisches und kommerzielles Management oder reicht technisch-nautisches Management oder Management der Crew aus) [5]? → Fallen einzig Aktivitäten des Eigentümers des Schiffs unter die Tonnage Tax oder aber zum Beispiel auch das Bareboat [6], Time oder Voyage Charter [7]? → Fallen weitere Aktivitäten unter die Tonnage Tax, z. B. Aktivitäten von Forschungsschiffen oder Kabel- und Rohrleger, Versorgungsfahrten usw.? → Kommt es neben der Tonnage Tax noch zu einer gesonderten (ordentlichen) Besteuerung des Kapitalgewinnes bei Veräusserung von Schiffen resp. Seefahrzeugen?

1.4 Berechnung der Tonnage Tax. Bei der Tonnage Tax wird dem jeweiligen Frachtvolumen (Brutto- oder Nettoraumzahl [8]) stufenweise ein vordefinierter Gewinn zugewiesen. Der effektiv erwirtschaftete Gewinn ist somit nicht relevant, sondern es wird das potenzielle Frachtvolumen als

«Die Tonnage Tax ist nicht als spezielle Steuer zu verstehen, sondern vielmehr als Methode zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns.»

Bemessungsgrundlage herangezogen. Die Tonnage Tax ist deshalb nicht als spezielle Steuer zu verstehen, sondern vielmehr als Methode zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns; es resultiert also eine Art Pauschalbesteuerung. Die Tonnage Tax ist somit auch geschuldet, wenn aus dem Geschäftsbetrieb ein Verlust resultiert.

Im Bereich der Tonnage Tax bestehen grundsätzlich zwei verschiedene Besteuerungssysteme: das EU-Modell sowie das Griechische Modell. Länder wie Deutschland, die Niederlande sowie die USA, Irland und UK folgen dem EU-Modell; Griechenland, Zypern und Malta dem Griechischen Modell.

Die beiden Modelle unterscheiden sich insbesondere in der Berechnungsweise des steuerbaren Gewinns, welche sich zusammengefasst jeweils wie folgt darstellt:

Das *EU-Modell* berechnet den steuerbaren Gewinn auf Basis der Nettotonnage, welche mit einem fiktiven vordefinierten Gewinn pro Nettotonnage multipliziert wird. Der resultierende Gewinn unterliegt dann dem länderspezifischen ordentlichen Steuersatz.

Beim *Griechischen Modell* basiert der steuerbare Gewinn auf der Bruttoraumzahl, multipliziert mit einem vordefinierten, von der Bruttoraumzahl abhängigen Koeffizienten sowie einem Steuersatz, der in Abhängigkeit zum Alter des Schiffs steht.

Abbildung 2: **BERECHNUNGSBEISPIEL ANHAND DES GRIECHISCHEN TONNAGE-TAX-MODELLS** [10]

Tonnage Tax = Bruttoraumzahl × Koeffizient × altersabhängiger Steuersatz

Sachverhalt: Gewinn gemäss Griechischem Tonnage-Tax-Modell für ein Frachtschiff mit einer Bruttoraumzahl von 20 000 und einer Nettoraumzahl von 17 000 (Alterskategorie 10–19 Jahre).

Bruttotonnen	Koeffizient
100–10 000	1,2
10 001–20 000	1,1
20 001–40 000	1,0
40 001–80 000	0,9
über 80 000	0,8

Alter	Koeffizient
0–4	USD 1.293
5–9	USD 2.318
10–19	USD 2.269
20–29	USD 2.147
ab 30	USD 1.659

Steuerbare Tonnage: $10\,000 \times 1,2 + 10\,000 \times 1,1 = 23\,000$. Diese steuerbare Tonnage wird sodann mit dem altersabhängigen Steuersatz multipliziert: $23\,000 \times \text{USD } 2,269 = \text{USD } 52\,187$ Steuerzahllast.

Der vordefinierte Gewinn (beim EU-Modell) resp. der Koeffizient (beim Griechischen Modell) pro Frachtvolumen ist dabei degressiv ausgestaltet, weil grössere Schiffe in der Regel mit kleineren Margen pro Volumeneinheit rechnen. Berechnungsbeispiele siehe *Abbildung 1* und *2*.

2. TONNAGE TAX IM VERHÄLTNISS ZU DEN ZIELSETZUNGEN DER USR III

Die USR III hat das erklärte Ziel, die Steuergesetzgebung so anzupassen, dass 1) die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz gefestigt wird, 2) die neuen Besteuerungsmodelle international akzeptiert werden und 3) diese finanziell ergiebig resp. ausgewogen sind [11]. Es stellt sich die Frage, wie die Tonnage Tax unter diesen Gesichtspunkten zu würdigen ist.

2.1 Festigung der Wettbewerbsfähigkeit. Im Bericht des Steuerungsorgans wird wortwörtlich ausgeführt [12]:

«Die Einführung einer Tonnagebesteuerung könnte jedoch die Attraktivität der Schweiz für Shippingtätigkeiten erhöhen und erlaubt, die in diesem Gewerbe tätigen, ansässigen Unternehmen in der Schweiz zu halten. Sie kann dazu führen, dass Konzerne solche Aktivitäten vermehrt in der Schweiz ansiedeln werden. Ohne weitere Massnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz in diesem Bereich ist es wahrscheinlich, dass Shippingunternehmen längerfristig ins Ausland abwandern.»

Dieses Zitat gibt die zwei wesentlichen Kernaussagen im Zusammenhang mit der Tonnage Tax wieder. Erstens steigert die Tonnage Tax die Attraktivität der Schweiz und bringt somit neue Unternehmen in die Schweiz. Mit anderen Worten behebt die Tonnage Tax einen aktuellen Wettbewerbsnachteil der Schweiz. Zweitens bindet sie die bereits ansässigen Unternehmen an die Schweiz und verhindert deren Abwanderung; sie stellt also auch in Zukunft Steuererträge aus dem maritimen Bereich sicher (Ergiebigkeit).

Dass die Tonnage Tax ein wirksames Mittel gegen die Abwanderung darstellt, zeigen auch die Erfahrungen, welche die EU gemacht hat. So haben diejenigen Mitgliedstaaten, welche eine Tonnage Tax eingeführt haben, eine Rückfüh-

«Bedenkt man, dass die Tonnage-Tax-Systeme zu einer effektiven Steuerbelastung von 1–2% führen, hat die Schweiz derzeit eindeutig einen Wettbewerbsnachteil.»

rung eines beträchtlichen Tonnagevolumens unter ihre nationale Flagge erreicht [13].

Bedenkt man, dass die Tonnage-Tax-Systeme üblicherweise zu einer effektiven Steuerbelastung von 1–2% führen, hat die Schweiz derzeit eindeutig einen Wettbewerbsnachteil. Aufgrund der fehlenden Tonnage Tax erscheint die

Schweiz äusserst selten auf der Short List der zur Disposition stehenden Länder. Somit bedeutete die Einführung der Tonnage Tax die Behebung eines bestehenden Wettbewerbsnachteils und damit implizit auch eine Festigung der Wettbewerbsfähigkeit.

2.2 Internationale Akzeptanz. Die Tonnage Tax ist international akzeptiert; sie ist nicht nur in der EU, sondern weltweit anzutreffen, d. h. die internationale Akzeptanz geht weit über den EU-Raum hinaus.

Aber auch die EU selbst akzeptiert die Tonnage Tax und erachtet sie als geeignete Massnahme zur Beibehaltung der in-

«Der Bericht des Steuerungsorgans hält klar fest, dass Schifffahrtsunternehmen wahrscheinlich ins Ausland abwandern, wenn keine Massnahmen getroffen werden.»

ternationalen Wettbewerbsfähigkeit des maritimen Sektors. So äusserte sich Joaquín Almunia (EU-Wettbewerbskommissar) am 1. Juli 2011 wie folgt [14]:

«The European Union needs a maritime sector that is competitive at international level and hence allows, for that purpose, favorable taxation based on tonnage to prevent companies from relocating. This investigation is not questioning the principle of the tax but the Commission must ensure that this Spanish scheme does not go beyond what is permitted by European rules and does not create undue distortions of competition in the single market.»

Das oben erwähnte Zitat verdeutlicht, dass die Tonnage Tax von der EU grundsätzlich nicht als selektive Massnahme und damit nicht als staatliche Beihilfe angesehen wird, da der maritime Sektor im gemeinsamen europäischen Interesse liegt. Aus EU-Sicht handelt es sich also um einen wichtigen Wirtschaftssektor, für den attraktive Rahmenbedingungen zu schaffen sind; deshalb sollte das Potenzial der maritimen Aktivitäten durch die Schweiz auch nicht unterschätzt werden. Dies zeigen die bereits oben erwähnten Erfahrungen derjenigen Mitgliedstaaten innerhalb der EU, welche die Tonnage Tax eingeführt haben (siehe Ziff. 2.1).

Man kann sogar die These vertreten, dass die internationale Akzeptanz noch zunehmen wird. Denn: heutzutage werden maritime Aktivitäten oft auch aus Steueroasen heraus betrieben, wo überhaupt keine Steuern anfallen. Die letzten Jahre zeigten eindrücklich, dass die Reputationsrisiken im Zusammenhang mit der Steuerplanung durch Steueroasen massiv sind. Diese Entwicklung ist eine Chance für Länder, die als Alternative die Tonnage Tax und damit eine tiefe Steuerbelastung anbieten können, und zwar ohne die damit einhergehenden Reputationsrisiken, die mit Steueroasen verbunden sind.

2.3 Ergiebigkeit und Ausgewogenheit. Die Tonnage Tax beseitigt einen Wettbewerbsnachteil der Schweiz. Deshalb

kann davon ausgegangen werden, dass die Einführung der Tonnage Tax zur Steigerung von Ansiedlungen aus dem maritimen Bereich führen würde. Der Bericht des Steuerungs-

«Eine mögliche Folge der Einführung der Tonnage Tax könnte ein geringerer finanzieller Aufwand zur Finanzierung der generellen Steuersatzsenkung sein.»

organs [15] hält auch klar fest, dass Schifffahrtsunternehmen wahrscheinlich ins Ausland abwandern, wenn keine Massnahmen getroffen werden.

Dem Abwanderungseffekt wären die Mindereinnahmen durch die tieferen Steuererträge der bestehenden maritimen Aktivitäten in der Schweiz entgegenzusetzen. Diesbezüglich ist jedoch anzunehmen, dass aufgrund des derzeit bestehenden Wettbewerbsnachteils der Schweiz die hiesigen Shippingaktivitäten grossmehrheitlich nicht durch reine Schifffahrtsunternehmen, sondern durch Handelsfirmen in Kombination mit deren Handelsaktivitäten betrieben werden. Deshalb wäre gesamthaft gesehen der Effekt der Mindereinnahmen wohl überschaubar. Im Gegenteil: Die Einführung der Tonnage Tax und die damit verbundene Attraktivitätssteigerung könnte zu einer Stärkung der jeweiligen Cluster in den Kantonen führen und damit sogar Mehreinnahmen generieren.

Dieser Effekt ist insbesondere von Bedeutung, weil sich der Rohstoffhandel wandelt. Das traditionelle Arbitrage-Geschäft verliert an Bedeutung, und der Trend geht dahin, dass die Rohstoffhandelsfirmen vermehrt in die Produktion, die Verarbeitung und den Transport von Rohwaren investieren [16]. Durch die Verbindung von Handelsgeschäft und Investitionen in Sachanlagen wie z. B. Frachtschiffe eröffnen sich Händlern zusätzliche Ertragsmöglichkeiten. Auch unter diesem Gesichtspunkt würde die Einführung der Ton-

nage Tax zur Stärkung der entsprechenden Cluster beitragen und der Schweiz Vorteile bringen.

Eine weitere mögliche Folge der Einführung der Tonnage Tax könnte ein geringerer finanzieller Aufwand zur Finanzierung der generellen Steuersatzsenkung sein. Der Bericht des Steuerungsorgans hält zwar fest, dass die Tonnage Tax nicht für aus dem Rohstoffhandel erzielte Gewinne von Handelsgesellschaften beansprucht werden kann [17]. Hingegen könnte die Tonnage Tax bei entsprechender Ausgestaltung die mit maritimen Aktivitäten im Zusammenhang stehenden Gewinnbestandteile der Handelsgesellschaften steuerlich entlasten. Damit liesse sich der finanzielle Aufwand für die geforderte generelle Steuersatzsenkung reduzieren. Begünstigte man einen Teil der Gewinne nämlich mittels der Tonnage Tax, könnte die generelle Steuersatzsenkung tiefer ausfallen.

Im Ergebnis führte die Tonnage Tax somit dazu, dass die Steuereinnahmen langfristig gesichert und der Finanzierungsaufwand für die Kantone wie auch den Bund sogar verringert werden könnten. Damit sind die Prinzipien der Ergebenigkeit und Ausgewogenheit erfüllt.

3. FAZIT

Die Tonnage Tax ist ein international akzeptiertes Besteuerungssystem und hat sich in vielen EU-Mitgliedstaaten bewährt. Unbestritten ist weiter, dass die Tonnage Tax ein taugliches Modell ist, um im internationalen Standortwettbewerb zu bestehen. Die Einführung der Tonnage Tax würde schliesslich die Steuereinnahmen im maritimen Bereich langfristig sichern und zur Stärkung entsprechender Cluster beitragen.

Die Tonnage Tax erfüllt damit klarerweise die von der USR III verfolgten Ziele. Es ist deshalb nicht nachvollziehbar, warum die Tonnage Tax nicht Eingang in den Gesetzesvorschlag zur USR III gefunden hat. Sollte die Tonnage Tax auch in der finalen Fassung der USR-III-Gesetzesvorlage fehlen, beraubt sich die Schweiz damit unnötig eines starken Pfeils im Köcher des internationalen Steuerwettbewerbs. ■

Anmerkungen: 1) Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit (Unternehmenssteuerreform III), Bericht des Steuerungsorgans zuhanden des EFD vom 11. Dezember 2013, S. 47. 2) Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage über das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) vom 19. September 2014, S. 23. 3) Der englische Begriff «Tonnage» bedeutet «Tonnengehalt». Es handelt sich dabei um eine historische Messgrösse für die Anzahl Tonnen, die in ein Schiff verladen werden können, und somit um eine Angabe über die Grösse des Raums eines Schiffs. Die Begriffe Gross-Tonnage («Bruttoreaumzahl») und Net-Tonnage («Nettoreaumzahl») bezeichnen somit die Grösse eines Schiffes. Siehe <http://de.wikipedia.org/wiki/Schiffsma%C3%9F>. 4) Dies ist grundsätzlich gegeben, wenn ein Schifffahrtsunternehmen im jeweiligen Staat inkorporiert ist oder ein ausländisches Unternehmen dort eine Betriebsstätte unterhält. 5) Gerade im Zusammenhang mit der Fragestellung des Schiffseigentums besteht – je nach

Standort – ein gewisser Gestaltungsspielraum. Hierbei ist es zum Beispiel relevant, ob das Eigentum am Schiff tatsächlich beim Schifffahrtsunternehmen zu liegen hat oder ob gewisse Managementleistungen ohne Eigentum an der Schiffsflotte ebenfalls genügen. Bei gewissen Modellen muss das strategische und kommerzielle Management zwingend durch die Eigentümerin der Schiffe ausgeführt werden, bei anderen Modellen können jedoch Management-Leistungen unabhängig vom tatsächlichen Eigentum der Schiffsflotte als objektive Voraussetzung bereits auszeichnend sein. 6) Beim Bareboat Chartervertrag vermietet der Eigentümer das Schiff dem Mieter ohne Crew/Proviand usw. Der Mieter stellt das Personal und gestützt darauf übergibt der Eigentümer dem Mieter auch den Besitz am Schiff für die Dauer des Vertrags. 7) Beim Time oder Voyage Charter chartert der Mieter das Schiff für eine bestimmte Zeit oder eine bestimmte Reise. Der Eigentümer des Schiffes verbleibt hingegen immerfort Besitzer des Schiffes, da er es ist, der die Crew stellt. 8) Siehe Anm. 3. 9) Siehe hierzu http://ec.europa.eu/competition/consultations/2012_maritime_transport/dsa_

[4_en.pdf](http://greeklawdigest.gr/topics/transportation/item/73-taxation-of-ships). 10) S. hierzu: <http://greeklawdigest.gr/topics/transportation/item/73-taxation-of-ships>. 11) Bericht des Steuerungsorgans, S. 19 ff. 12) Bericht des Steuerungsorgans, S. 47. 13) Mitteilung der Europäischen Kommission vom 30. Oktober 2003, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-03-1484_de.htm. 14) Siehe Pressemitteilung der Europäischen Kommission vom 1. Juli 2011, abrufbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-825_en.htm?locale=en. Diese Aussage von Joaquín Almunia wurde im Zusammenhang mit einer Untersuchung der Europäischen Kommission gemacht, die der Frage nachging, ob Spanien eine unerlaubte staatliche Beihilfe erbringe, wenn es ein Regime einführt, das es Transportunternehmen erlauben würde, Schiffe unter gewissen Bedingungen zu einem gegenüber dem Verkehrswert massiv reduzierten Preis zu kaufen. 15) Bericht des Steuerungsorgans, S. 47. 16) Siehe dazu: «Wenn Rohwarenhändler zu Bankern werden», NZZ vom 13. Dezember 2014, S. 39. 17) Bericht des Steuerungsorgans, S. 47.