

**Per E-Mail:**

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV  
Eigerstrasse 65  
3003 Bern

E-Mail-Adresse: [vernehmlassungen@estv.admin.ch](mailto:vernehmlassungen@estv.admin.ch)

Zürich, 29. Juni 2021

**Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen**

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 24. Februar 2021 in rubrizierter Angelegenheit und bedanken uns für die Möglichkeit, zu der ausgearbeiteten Vorlage Stellung nehmen zu können.

**A. Vorbemerkungen und Zusammenfassung**

Die Einführung eines Tonnagesteuersystems in der Schweiz dürfte die Attraktivität der Schweiz in einem zunehmend wettbewerbsorientierten, internationalen Kontext stärken. Nach einer kurzen Zusammenfassung der Grundsätze, welche die Vereinbarkeit von Tonnagesteuersystemen mit dem internationalen Steuerrecht regeln, folgt eine detaillierte Analyse der Artikel des zur Vernehmlassung ausgelegten Gesetzesentwurfs.

Im Anhang finden Sie eine vergleichende Tabelle, in der die Hauptmerkmale der bestehenden Tonnagesteuerregimes in Europa zusammengefasst sind und die den Rückschluss zulässt, dass der Gesetzesentwurf, der zur Vernehmlassung vorgelegt wurde, den gesetzlichen Vorschriften des internationalen Steuerrechts und der EU entspricht.

### **Zusammenfassung der Stellungnahme:**

- Die Einführung eines Tonnagesteuersystems in der Schweiz dürfte die Attraktivität der Schweiz in einem zunehmend wettbewerbsorientierten internationalen Kontext stärken.
- Das vorgeschlagene System steht im Einklang mit den Grundsätzen, welche die Vereinbarkeit von Tonnagesteuersystemen mit dem internationalen Steuerrecht sowie dem Recht der EU regeln.
- Dadurch, dass der Gesetzentwurf die qualifizierenden Aktivitäten abschliessend auflistet, können technologische Entwicklungen und das Entstehen neuer Aktivitäten im Zusammenhang mit der maritimen Wirtschaft nicht berücksichtigt werden. In diesem Sinne wird vorgeschlagen, den Anwendungsbereich des Schweizer Tonnagesteuerregimes nicht einzuschränken, um insbesondere die Aktivitäten, die von der Europäischen Kommission bereits akzeptiert wurden, sowie die Aufnahme neuer Aktivitäten, die vom Bundesrat in den Ausführungsbestimmungen festgelegt werden könnten zu ermöglichen.
- Um die Wettbewerbsfähigkeit des schweizerischen Regimes aufrechtzuerhalten, könnte es ausserdem sinnvoll sein, die Vorteile der Tonnagebesteuerung auch auf die Aktivitäten von Schiffsmanagementgesellschaften auszudehnen, die das technische, das Besatzungs- sowie das wirtschaftliche Management übernehmen. Ebenso könnte es sinnvoll sein, die Qualifizierung der Bareboat-Miete unter Bedingungen – insbesondere jener der Zugehörigkeit zu derselben Gruppe – zuzulassen, um mit den anderen Tonnagesteuerregimes vereinbar zu sein. Diese Bedingungen könnten vom Bundesrat festgelegt werden.
- Was das Kriterium zur Definition von Nebentätigkeiten betrifft, so sollte dieses nicht nur quantitativ, sondern auch qualitativ sein. Als Nebentätigkeiten könnten somit Tätigkeiten angesehen werden, die mit der Haupttätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stehen oder eine direkte, ständige und notwendige Erweiterung dieser Tätigkeit darstellen und deren Ausführung unabhängig von den erzielten Einnahmen einen begrenzten Einsatz von Ressourcen erfordert. Zudem erscheint ein Verweis auf den Umsatz anstelle des Gewinns sachdienlicher.

- Art. 74 Abs. 1 ist in seiner jetzigen Form zu einschränkend, da er verlangt, dass mindestens 60% der Tonnage der Flotte unter der Flagge der Schweiz oder eines EWR-Mitgliedstaates registriert sein müssen, während der Prozentsatz von 60% nur eine Bedingung für die Befreiung der Nachweispflicht im Sinne der EU-Richtlinien darstellt, was die Attraktivität des schweizerischen Regimes schmälert.
- Den Vorteil der Steuerermässigung lediglich auf Verbesserungen im Antriebssystem von Schiffen zu beschränken, erscheint uns im aktuellen Kontext (Klimawandel usw.) als zu einschränkend, denn es sollten alle Faktoren der Umweltverschmutzung berücksichtigt werden, d.h. nicht nur Luftemissionen, sondern auch betriebsbedingte Entladungen auf See, unbeabsichtigte Entladungen auf See und Massnahmen zur Erhaltung der Biodiversität und der Meeresressourcen, zur Begrenzung der Verschmutzung der Meere durch Plastikabfälle und zum Recycling im Einklang mit den von den Vereinten Nationen festgelegten Zielen für eine nachhaltige Entwicklung.

## **B. Grundsätze, nach denen die Vereinbarkeit der Tonnagesteuersysteme mit dem internationalen Steuerrecht überprüft wird**

Obwohl es keinen Zweifel daran gibt, dass Tonnagesteuerregimes auf internationaler Ebene weitgehend akzeptiert sind, muss überprüft werden, ob die vorgeschlagenen gesetzlichen Rahmenbedingungen mit den Empfehlungen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (nachfolgend «OECD») sowie mit den Bestimmungen der Europäischen Union (nachfolgend «EU») im Zusammenhang mit staatlichen Beihilfen vereinbar sind.

### **1. Die Analysekriterien der OECD**

Im Rahmen ihrer Arbeit zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken<sup>1</sup> hat die OECD verschiedene Tonnagesteuerregimes analysiert und in der grossen Mehrheit der Fälle bestätigt, dass sie im internationalen Vergleich zulässig sind<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Siehe insbesondere die OECD-Berichte aus den Jahren 1998, 2000, 2004 und 2006 über schädliche Steuerpraktiken.

<sup>2</sup> Siehe insbesondere den BEPS-Bericht über den Aktionspunkt 5: « Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz» und der 2020 veröffentlichte Bericht «Harmful Tax Practices - Peer Review Results Update (as of November 2020)».

Nach Auffassung der OECD können Länder zwar Programme zur Förderung des Seeverkehrs einführen, sie müssen jedoch bestimmte Kriterien erfüllen, «um das Risiko zu verringern, dass ihre Regimes als schädlich angesehen werden»<sup>3</sup>.

### **1.1. Keine oder geringe effektive Besteuerung**

Gemäss der OECD<sup>4</sup> «unterliegt ein erheblicher Teil des weltweiten Seeverkehrs keiner oder nur einer geringen Besteuerung. In der Praxis werden verschiedene Massnahmen und Regimes angewandt, um ein solches Ergebnis zu erreichen, und es ist üblich, dass Länder, darunter auch OECD-Länder, niedrige oder gar keine Steuern erheben, um Investitionen in den Seeverkehr anzuziehen und zu halten».

Da Seeverkehrsunternehmen weltweit als Sonderfall<sup>5</sup> betrachtet werden, ist die OECD zum Schluss gekommen, dass die Einführung von Regimes für eine niedrige Besteuerung des Seeverkehrssektors an sich nicht problematisch ist und, dass die Vereinbarkeit dieses Regimes mit dem internationalen Steuerrecht anhand anderer Faktoren beurteilt werden sollte.

### **1.2. Kein «Ringfencing»**

In Erwägung 322 der zusammengefassten Anmerkungen führt die OECD aus, dass «kein Ringfencing-Problem vorliegt, wenn das Land, welches das Regime anwendet, über keinen Binnenmarkt verfügt, z.B. im Falle eines Landes ohne Meerzugang, und [daher] das, was theoretisch als Einschränkung angesehen werden könnte, lediglich das Ergebnis der jeweiligen geografischen Lage ist». <sup>6</sup>

Die OECD stellt in Erwägung 324 ausserdem fest, dass «die Nichterstreckung der Vorteile, die der internationalen Schifffahrt gewährt werden, auf die nationale Schifffahrt in den vielen Fällen, in denen sich diese beiden Segmente der Schifffahrtsindustrie wesentlich unterscheiden, kein Ringfencing-Problem darstellt. Die Ringfencing-Analyse befasst sich nur mit der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung von identischen oder ähnlichen Tätigkeiten».

---

<sup>3</sup> Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Note d'application consolidée présentant des indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels (Original auf Französisch) (nachfolgend «Zusammengefasste Anmerkungen») – siehe insbesondere Erwägung 336.

<sup>4</sup> Siehe Erwägungsgründe 318 und 319 der zusammengefassten Anmerkungen.

<sup>5</sup> Siehe erster Satz der Erwägung 336 der zusammengefassten Anmerkungen.

<sup>6</sup> Zitate aus offiziellen EU und OECD Dokumentationen sind im Original auf Französisch und wurden jeweils frei übersetzt.

### 1.3. Transparenz ist notwendig

Um die Transparenz bei einem Präferenzregime zu gewährleisten, müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein:

- Das Regime muss mit den Empfehlungen der OECD bezüglich Transparenz und wirksamem Informationsaustausch vereinbar sein;
- Das Regime muss mit den Vorgaben zur Transparenz bei Verrechnungspreisen und Vorausentscheidungen vereinbar sein.

Im Hinblick auf die Einhaltung der internationalen Verrechnungspreisprinzipien führt die OECD aus:

- «Die Steuerverwaltung muss über genügend Informationen verfügen, um die konzerninternen Transaktionen mit dem Unternehmen, das vom Regime profitiert, zu identifizieren. Sie muss ausserdem die notwendigen Informationen erhalten, um zu überprüfen, ob die im Rahmen dieser Transaktionen angewandten Verrechnungspreise dem Grundsatz der Fremdvergleichspreise entsprechen»<sup>7</sup>;
- «Probleme [im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen] können vermieden werden, wenn der Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen der Tonnagesteuer eingeführt wird [...]. Grundsätzlich sollten in dem Masse, in dem bei Transaktionen im Rahmen von Tonnagesteuerregimes Fremdvergleichswerte verwendet werden müssen und geeignete Informationen zu ihrer Überprüfung zur Verfügung stehen, keine besonderen Probleme in Bezug auf die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Tonnagesteuerregimes entstehen»<sup>8</sup>.

### 1.4. Informationsaustausch

Ein nationales Regime zur Förderung der Entwicklung des Seeverkehrs muss einen wirksamen Informationsaustausch ermöglichen:

- Die lokalen Steuerbehörden sollen Informationen erhalten und austauschen können, mit denen sie auf konkrete Anfragen bezüglich steuerpflichtiger Personen, die von der Regelung profitieren, reagieren können;

---

<sup>7</sup> In Erwägung 2.2.7 unten ist ersichtlich, dass die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften auch ein wichtiges Thema für die Europäische Kommission darstellt.

<sup>8</sup> Siehe Erwägung 334 der zusammengefassten Anmerkungen.

- Das Regime muss mit den Vorgaben im Kapitel über Transparenz und wirksamen Informationsaustausch vereinbar sein.

### **1.5. Anforderung einer lokal ausgeübten wesentlichen Tätigkeit**

Zusätzlich zu den oben genannten Kriterien weist die OECD darauf hin, dass die Möglichkeit, von der Tonnagesteuerregelung zu profitieren, an die Ausübung einer «gewichtigen» Tätigkeit<sup>9</sup> im Land, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat, gebunden sein sollte.

Gemäss Erwägung 85 des Abschlussberichts zum BEPS-Aktionspunkt 5 können die entscheidenden «einkünftegenerierenden Aktivitäten von Schifffahrtsgesellschaften das Management der Besatzung (einschliesslich Einstellung, Bezahlung und Beaufsichtigung), den Transport und die Wartung von Schiffen, die Überwachung und Nachverfolgung von Ladungen, Entscheidungen über Warenbestellungen und -auslieferungen sowie die Organisation und Überwachung der Fahrten umfassen».

## **2. Vereinbarkeit der Tonnagesteuerregimes mit dem europäischen Recht**

Gemäss Margrethe Vestager, der ehemaligen EU-Wettbewerbskommissarin, helfen Tonnagesteuerregimes «dem EU-Seeverkehrssektor, auf dem globalen Markt wettbewerbsfähig zu bleiben, und gleichzeitig werden dadurch Know-how und Arbeitsplätze in diesem Sektor geschützt». Die Kommission beschloss auf der Grundlage dieses Ziels, dass gezielte staatliche Beihilfen zur Unterstützung der europäischen Schifffahrtsindustrie akzeptiert werden können.

Um die Einführung von Steuerregimes zu vermeiden, die weiter als die angestrebten Ziele gehen würden, hat die Kommission in zwei Mitteilungen aus den Jahren 2004 und 2009<sup>10</sup> die anwendbaren Regeln (oder EU Strategie und Regelungen) präzisiert und im Rahmen ihrer Entscheidungspraxis Kriterien für die Analyse der Tonnagesteuerregimes der verschiedenen Mitgliedstaaten entwickelt.

---

<sup>9</sup> Siehe insbesondere die Erwägungen 24 ff. des BEPS-Berichts über den Aktionspunkt 5 «Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz».

<sup>10</sup> Mitteilung (2004/C 13/03) der Kommission über die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr (nachfolgend «Mitteilung von 2004») und Mitteilung (2009/C 132/06) der Kommission über den Leitfaden zu staatlichen Beihilfen für Schiffsmanagementgesellschaften (nachfolgend «Mitteilung von 2009»).

## **2.1. EU-Strategie und Regelungen**

### **2.1.1. Allgemeine Ziele von Tonnagesteuerregimes**

Damit die Regimes für die Beihilfen im Seeverkehr akzeptiert werden, müssen sie die maritimen Interessen der europäischen Gemeinschaft schützen und folgende Ziele verfolgen<sup>11</sup>:

- «Einen sichereren, effizienteren, zuverlässigeren und umweltfreundlicheren Seeverkehr sicherstellen;
- Die Eintragung in die Register der Mitgliedstaaten oder die Rückführung unter deren Flagge zu fördern [«Bindung an die Flagge»];
- Einen Beitrag zur Konsolidierung des in den Mitgliedstaaten bestehenden maritimen Sektors zu leisten und dabei weiterhin für eine insgesamt wettbewerbsfähige Flotte auf den Weltmärkten zu sorgen;
- Das maritime Know-how zu erhalten und zu verbessern sowie die Beschäftigung europäischer Seeleute zu schützen und zu fördern;
- Gemäss dem Weissbuch über die Verkehrspolitik der europäischen Gemeinschaft einen Beitrag zur Förderung neuer Dienstleistungen im Bereich des Kurzstreckenseeverkehrs zu leisten.»

### **2.1.2. Steuerliche Aspekte der Mitteilungen von 2004 und 2009**

In der Mitteilung von 2004<sup>12</sup> stellt die Kommission fest, dass durch die Tonnagesteuerregimes «hochwertige Arbeitsplätze an Land im Zusammenhang mit Aktivitäten der Seeschifffahrt [...] und in seeverkehrsnahe Branchen (Versicherungs-, Makler- und Finanzierungswesen) erhalten» werden konnten und «angesichts der Bedeutung solcher [maritimen] Tätigkeiten für die gemeinschaftliche Wirtschaft [...] derartige steuerliche Anreize – auch im Bemühen um das Erreichen der vorstehend genannten Ziele – grundsätzlich unterstützt werden [können]».

Nach Bestätigung der allgemeinen Anerkennung von Tonnagesteuerregimes als nicht schädliche Steuerpraktiken wurden in den Mitteilungen von 2004 und 2009 eine Reihe von Bedingungen festgelegt, um sicherzustellen, dass die steuerlichen Anreize der Mitgliedstaaten den festgelegten Zielen entsprechen und nur die im Seeverkehrssektor tätigen Akteure davon profitieren können.

---

<sup>11</sup> Siehe Absatz 2.2 der Mitteilung von 2004.

<sup>12</sup> Siehe Absatz 3 der Mitteilung von 2004.

- **Begünstigte**

Dies betrifft in erster Linie Seeverkehrsunternehmen, die ihren Sitz in der EU haben. Angesichts ihrer Bedeutung für den Verkehrssektor und ihres Beitrags zur Wirtschaft der europäischen Gemeinschaft (insbesondere seit dem Beitritt Zyperns) hat die Kommission den Kreis der Begünstigten auf Schiffsmanagementgesellschaften für gemeinsam oder getrennt ausgeübte Dienstleistungen des technischen Managements und des Besatzungsmanagements ausgedehnt<sup>13</sup>.

- **Qualifizierende Tätigkeiten**

Tonnagesteuersysteme müssen auf Seeverkehrstätigkeiten beschränkt werden. In der Praxis lässt die Kommission eine weit gefasste Definition von «Seeverkehrstätigkeiten» zu.

In der Mitteilung von 2004 weist die Kommission unter anderem darauf hin, dass der Begriff «Seeverkehrstätigkeiten» Schleppdienste<sup>14</sup> auf See und «Baggerarbeiten» für Baggerschiffe miteinbezieht. Baggerschiffe qualifizieren nur wenn deren Tätigkeit zu mehr als 50% im Jahr «Seeverkehrsleistungen» im Sinne eines Transports von ausgebaggertem oder ausgehobenem Material auf hoher See darstellt, und nur in Bezug auf solche Transportleistungen<sup>15</sup>.

Für Baggerarbeiten muss eine von den Seeverkehrstätigkeiten getrennte Buchhaltung geführt werden, da für ausgebaggertes oder ausgehobenes Material als solches keine staatliche Beihilfe im Seeverkehr in Anspruch genommen werden kann.

- **Voraussetzung der getrennten Buchführung**

Tonnagesteuerregimes müssen auf Seeverkehrstätigkeiten beschränkt werden. Ist eine Reederei auch in anderen Geschäftsbereichen tätig, muss ein transparentes Rechnungswesen vorhanden sein, damit «Umleitungen» auf seeverkehrsfremde Geschäftsbereiche vermieden werden können und damit die normale Steuerbelastung für andere Tätigkeiten beibehalten werden kann und somit die Einkünfte von Aktionären und Direktoren unbeeinflusst bleiben.

---

<sup>13</sup> In der Mitteilung von 2009 werden die Bedingungen für die Erweiterung des Tonnagesteuerregimes auf Schiffsmanagementgesellschaften genau festgelegt.

<sup>14</sup> «Schleppdienste» fallen nur dann in den Anwendungsbereich der EU-Strategie und Regelungen, wenn mehr als 50% der von einem Schleppdienst in einem bestimmten Jahr tatsächlich ausgeführten Schleppdienste «Seeverkehrsleistungen» darstellen.

<sup>15</sup> Für Schleppdienste und Baggerarbeiten ist keine Abweichung vom Prinzip der Bindung an die Flagge möglich.



- **Bindung an die Flagge**

Die Tonnagesteuerregimes «sollten grundsätzlich an das Führen einer Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR geknüpft sein». Gehören einer Flotte auch unter einer anderen Flagge fahrende Schiffe an, «sollten die Mitgliedstaaten dafür sorgen, dass die begünstigten Gesellschaften sich verpflichten, den Anteil der Tonnage, den sie unter der Flagge eines der Mitgliedstaaten betreiben, zu erhöhen oder zumindest auf demselben Stand zu halten»<sup>16</sup>.

Unternehmen, die mindestens 60% ihrer Tonnage unter der Flagge eines Mitgliedstaates betreiben, müssen für den übrigen Anteil den Nachweis zur Führung der Flagge eines Mitgliedstaates nicht mehr erbringen. In der Tat ist der Schwellenwert von 60% nur ein Element das eine Abweichung von der ordentlichen Nachweispflicht erlaubt, wodurch der Steuerpflichtige eine darüber hinausgehende, beabsichtigte Erhöhung nicht mehr nachweisen muss.

- **Konzept der strategischen und wirtschaftlichen Verwaltung**

Zusätzlich zum Schwellenwert von 60%, der eine allgemeine Ausnahme Nachweis einführt, den Anteil der Flotte unter einer Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR beizubehalten oder zu erhöhen, hat die Kommission präzisiert, dass Tonnagesteuerregimes, die Schiffe unter anderen Flaggen einschliessen, zulässig sind, «sofern nachgewiesen wird, dass die strategische und wirtschaftliche Verwaltung aller betroffenen Schiffe tatsächlich auf [dem Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats] erfolgt und, dass diese Tätigkeit erheblich zur Wirtschaftstätigkeit und zur Beschäftigung in der europäischen Gemeinschaft beiträgt».

- **Einhaltung von internationalen und EU- Sicherheitsnormen**

Die betriebenen Schiffe müssen die geltenden internationalen und EU- Sicherheitsnormen einhalten, einschliesslich derjenigen in den Bereichen Zuverlässigkeit, Sicherheit, Umweltleistung und Arbeitsbedingungen an Bord.

- **Erfordernis einer annähernd übereinstimmenden steuerlichen Belastung**

Um ein gewisses Gleichgewicht zu wahren und um den unterschiedlichen Unternehmenssteuersätzen Rechnung zu tragen, wird die Kommission nur Regelungen genehmigen, die für ein und dieselbe Tonnage zu steuerlichen Belastungen führen, die annähernd mit derjenigen der bereits genehmigten Regelungen übereinstimmen.

---

<sup>16</sup> Die Anforderung bezüglich des Anteils der Tonnage gilt für die Muttergesellschaft und die Tochtergesellschaften, die auf konsolidierter Grundlage zusammengerechnet werden.

- **Höchstgrenze für Beihilfen im Seeverkehr**

«Der Gesamtbetrag der [für Seeverkehrstätigkeiten] gewährten Beihilfe [darf] den Gesamtbetrag der Steuern und Sozialversicherungsbeiträge [...], die im Zusammenhang mit maritimen Aktivitäten und den Seeleuten erhoben werden, [nicht überschreiten]»<sup>17</sup>.

Im Falle einer reinen Tonnagesteuer wird die Höchstgrenze immer eingehalten. Im Falle einer Kombination von direkten Beihilfen<sup>18</sup> und Steuernachlässen (z.B. in Form einer Tonnagesteuer) muss die Höchstgrenze der Kommission berücksichtigt werden.

## **2.2. Die von der Europäischen Kommission entwickelten Kriterien**

Seit Anfang der 2000er Jahre hat die Europäische Kommission mehr als 34-mal die Vereinbarkeit von Steuerregimes zur Förderung der Entwicklung von Seeverkehrstätigkeiten bewertet.

Bei ihren Entscheidungen hat die Kommission eine Reihe von Kriterien entwickelt, die ihre Auslegung der EU-Richtlinien erläutern und die verwendet werden können, um die Vereinbarkeit von Tonnagesteuerregimes mit den europäischen Vorschriften im Zusammenhang mit staatlichen Beihilfen zu beurteilen.

### **2.2.1. Ziele der Rechtsvorschriften**

Gemäss Kommission «sollte kein Unternehmen die Tonnagesteuerregelung in Anspruch nehmen können, ohne einen Beitrag zu den Schlüsselzielen der Leitlinien von 2004 zu leisten»<sup>19</sup>. Vor diesem Hintergrund hat die Kommission beschlossen, dass die geltenden Rechtsvorschriften zur Tonnagesteuer rechtliche Verpflichtungen vorsehen sollten, damit sichergestellt ist, dass die begünstigten Unternehmen einen Beitrag zur Verwirklichung der Ziele der EU-Richtlinien leisten werden<sup>20</sup>. Die Ziele des EU-Rechts sind in Absatz 2.2 der Mitteilung von 2004 definiert und umfassen insbesondere:

- Das Ziel der Eintragung der Flaggen in die Register der Mitgliedstaaten;

---

<sup>17</sup> Siehe Absatz 11 der Mitteilung von 2004.

<sup>18</sup> Beispielsweise in Form einer Erstattung der Lohnsteuer von Seeleuten oder Investitionsbeihilfen.

<sup>19</sup> Beschluss der Kommission vom 4. Februar 2015: Staatliche Beihilfe SA.14551 (2013/C) durchgeführt von Frankreich (nachfolgend «Frankreich-Beschluss») – insbesondere in Erwägung 37.

<sup>20</sup> Siehe Erwägung 40 des Frankreich-Beschlusses.

- Das Ziel der Erhaltung des maritimen Know-hows, indem die strategische und wirtschaftliche Verwaltung von Schiffen auf dem Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten beibehalten und sichergestellt wird.

Vor diesem Hintergrund wurde davon ausgegangen, dass die Ziele des belgischen Tonnagesteuerregimes mit den Interessen der EU<sup>21</sup> im Bereich des Seeverkehrs übereinstimmen, da sie darauf abzielen, «einerseits belgische Reedereien zu ermutigen, ihre Schiffe unter belgischer Flagge betreiben zu lassen, und andererseits auf dem Land im belgischem Hoheitsgebiet Aktivitäten und Arbeitsplätze im Zusammenhang mit der Seeschifffahrt aufrechtzuerhalten oder auszubauen, wie beispielsweise die strategische und wirtschaftliche Verwaltung von Schiffen»<sup>22</sup>.

Die Kommission hat ausserdem bestätigt, dass die Ziele des zyprischen Tonnagesteuerregimes mit den EU-Richtlinien<sup>23</sup> übereinstimmen, da das Tonnagesteuersystem darauf abzielt, «die Wettbewerbsfähigkeit des europäischen Seeverkehrssektors aufrechtzuerhalten, Investitionen anzuziehen, Wirtschaftswachstum zu ermöglichen, die Seeverkehrsflotte des Europäischen Wirtschaftsraums (nachfolgend «EWR») zu vergrössern und qualifizierte Arbeitsplätze im Bereich des EWR-Seeverkehrs zu schaffen»<sup>24</sup>.

Nach der Bestätigung, dass das Ziel der Rechtsnormen mit den EU-Richtlinien übereinstimmt, analysiert die Kommission im Einzelnen die Anwendungsbedingungen des Tonnagesteuerregimes, das nur für qualifizierende Begünstigte gelten kann, die ein qualifizierendes Schiff (2.2.3) besitzen, chartern oder verwalten (2.2.2) und qualifizierende Tätigkeiten ausüben (2.2.4).

### **2.2.2. Qualifizierende Begünstigte**

Die Begünstigten müssen steuerlich in der EU/im EWR ansässige Unternehmen sein, die im Bereich des internationalen Personen- und Güterverkehrs tätig sind.

---

<sup>21</sup> Beschluss der Kommission vom 6. November 2017, C(2017) 7290: Staatliche Beihilfe SA.41330: Belgien, Beihilferegelung für den Seeverkehr (Tonnagesteuer). Verlängerung der Regelung (nachfolgend «Belgien-Beschluss»).

<sup>22</sup> Siehe Erwägung 4 in Zusammenhang mit Erwägung 40 des Belgien-Beschlusses.

<sup>23</sup> Beschluss der Kommission vom 16. Dezember 2019 bezüglich staatlicher Beihilfe SA 51809 (2019/N): Cyprus Prolongation of the Cyprus Tonnage Tax and Seafarer Scheme C(2019) 8916 (nachfolgend «Zypern-Beschluss»).

<sup>24</sup> Siehe Erwägungen 89, 90 und 91 des Zypern-Beschlusses.

In ihren Beschlüssen unterscheidet die Kommission zwischen drei verschiedenen Arten von Begünstigten: Schiffseigner («Ship Owners»), Zeit- und Reisecharterer («Time and Voyage Charterers») und Schiffsmanagementgesellschaften («Ship Managers»).

Die Akzeptanzbedingungen sind von Begünstigten zu Begünstigten unterschiedlich, hängen aber hauptsächlich mit der Bindung an die Flagge zusammen, die den Begünstigten dazu verpflichtet, den Anteil seiner Flotte unter Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR beizubehalten oder zu erhöhen.

- **Schiffseigner**

Ein Schiffseigner erfüllt die Bedingung der «Bindung an die Flagge» zur Anwendung des Tonnagesteuerregimes, sofern zum Zeitpunkt des Antrags zur Tonnagesteuer mindestens ein Schiff der Flotte des Begünstigten unter der EU/EWR-Flagge betrieben wird<sup>25</sup>.

In der Praxis sieht das zypriotische Regime beispielsweise vor, dass zum Zeitpunkt der Entscheidung für die Tonnagesteuer die folgenden drei Bedingungen erfüllt sein müssen<sup>26</sup>:

- Ein Teil der Flotte wird unter EU/EWR-Flagge betrieben<sup>27</sup>, und;
- Dieser Anteil bleibt über einen Zeitraum von drei Jahren ab dem Zeitpunkt des Beitritts zum Tonnagesteuersystem unverändert oder erhöht sich, und;
- Die strategische und wirtschaftliche Verwaltung der Flotte erfolgt von Zypern aus.

Die Kommission hat auch die Bedingungen für Bareboat-Charter-Verträge («Bareboat chartering out») präzisiert, die für die Tonnagesteuer qualifizieren<sup>28</sup>:

- Konzerninterne Bareboat-Charter-Tätigkeiten qualifizieren ohne Einschränkung;
- Abgesehen von konzerninternen Tätigkeiten müssen die folgenden Bedingungen gleichzeitig kumulativ erfüllt sein:
  - Bareboat-Charter-Tätigkeiten müssen mit einer vorübergehenden Überkapazität verbunden sein;

---

<sup>25</sup> Siehe Erwägungen 140 und 141 des Zypern-Beschlusses.

<sup>26</sup> Siehe Erwägung 25 des Zypern-Beschlusses.

<sup>27</sup> Schiffe aus Nicht-EU/EWR-Staaten qualifizieren nur dann für die Tonnagesteuer, wenn sie internationale Normen und die Rechtsvorschriften der Gemeinschaft erfüllen, insbesondere im Hinblick auf Gefahrenabwehr, Sicherheit, Ausbildung von Seeleuten und Erteilung von Befähigungszeugnissen, Umweltfreundlichkeit und Arbeitsbedingungen an Bord.

<sup>28</sup> Siehe Erwägungen 128 und 129 des Zypern-Beschlusses und die Erwägungen 263 und 264 des Malta-Beschlusses.

- Bareboat-Charter-Tätigkeiten sind auf einen Zeitraum von drei Jahren begrenzt;
- Die vorübergehende Überkapazität muss mit der eigenen Transportleistung der begünstigten Schifffahrtsorganisation verbunden sein, d.h. Überkapazitäten, die speziell für die Vercharterung erworben (gekauft oder gechartert) werden, kommen für die Tonnagesteuer nicht in Betracht;
- Der Anteil der Bareboat-Charter-Kapazität darf höchstens 50% der Flotte der Transportorganisation betragen. Die Kommission ist der Auffassung, dass, wenn mehr als 50% der Flotte des Tonnagesteuerbegünstigten auf Bareboat-Basis ausgechartert werden, diese Tätigkeit nicht als «Hilfstätigkeit» eingestuft werden kann.

- **Zeit- und Reisecharterer («Time and Voyage Charterers»)**

In ihrer Entscheidung über das maltesische Tonnagesteuerregime<sup>29</sup> führt die Kommission aus, dass die Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr [...] zulassen, dass Reise-/Zeitcharterer [...] unter bestimmten Bedingungen von der Tonnagesteuer profitieren können<sup>30</sup>.

Reise-/Zeitcharterer müssen in erster Linie einen Beitrag zur Entwicklung der EU-Flagge, zur Erhaltung des maritimen Know-hows oder eine Kombination aus beidem leisten. In den folgenden Fällen wird davon ausgegangen, dass diese Bedingung erfüllt ist:

- Zusätzlich zu den zeit- bzw. reisegecharterten Schiffen betreibt der Tonnagesteuerbegünstigte auch mindestens 20% der gesamten Flotte unter eigenem technischem und personellem Management;
- Der Anteil der Schiffe, die nicht unter einer EWR-Flagge fahren und nicht auf Zeit bzw. für eine bestimmte Reise gechartert werden, darf 75% der nach der Tonnagesteuer besteuerten Flotte des Begünstigten nicht übersteigen;
- Ausserdem können die Mitgliedstaaten verlangen, dass mindestens 25% der Gesamtflotte eines Begünstigten unter einer EWR-Flagge fahren.

In allen genannten Fällen bleibt der Tonnagesteuerbegünstigte verpflichtet, den Anteil der unter einer EWR-Flagge betriebenen Tonnage seiner eigenen Flotte (eigene Schiffe oder auf Bareboat-Basis gecharterte Schiffe) auf demselben Stand zu halten bzw. zu erhöhen.

---

<sup>29</sup> Beschluss der Kommission vom 19. Dezember 2017 bezüglich staatliche Beihilfe SA.33829 (2012/C): Maltesisches Tonnagesteuerregime und andere staatliche Beihilfemassnahmen zugunsten von Seeverkehrsunternehmen und ihren Aktionären (nachfolgend «Malta-Beschluss»).

<sup>30</sup> Siehe Erwägung 286 des Malta-Beschlusses.

- **Schiffsmanagementgesellschaften im Auftrag von Dritten («Ship Managers»)**

Gemäss der Mitteilung von 2009 können Schiffsmanagementgesellschaften für Dienstleistungen des technischen Managements und des Besatzungsmanagements von Schiffen von der Tonnagesteuer profitieren, unabhängig davon, ob sie gemeinsam oder getrennt ausgeübt werden und, sofern sie die folgenden Bedingungen erfüllen<sup>31</sup>:

- Sie müssen die volle Verantwortung für den Betrieb des Schiffes und alle durch den ISM-Code auferlegten Aufgaben und Pflichten übernehmen<sup>32</sup>;
- Sie müssen eine klare Verbindung mit der EU und ihrer Wirtschaft nachweisen, indem sie den in den Abschnitten 5.1 bis 5.4 der Mitteilung von 2009 genannten Vorschriften entsprechen. Dementsprechend müssen Sie Folgendes aufzeigen:
  - Beitrag zur Wirtschaft und zur Beschäftigung in der EU;
  - Wirtschaftliche Verbindung zwischen den betreuten Schiffen und der EU;
  - Einhaltung der internationalen und der in der EU geltenden Normen;
  - Bindung an die Flagge;
- Sie müssen die in den Abschnitten 6.1 und 6.2 der Mitteilung von 2009 genannten sozialen Bedingungen und die Bedingungen für die Ausbildung von Seeleuten erfüllen.

Obwohl es teilweise von den oben genannten Regeln abweicht, hat die Kommission bestätigt, dass das zypriotische Tonnagesteuerregime für Schiffsmanagementgesellschaften mit den europäischen Normen übereinstimmt<sup>33</sup>. Die Bedingungen des zypriotischen Regimes sind folgende<sup>34</sup>:

- Schiffsmanagementgesellschaften müssen eine Niederlassung in der Republik Zypern haben sowie genügend und qualifiziertes Personal beschäftigen;
- Mindestens 51% des gesamten Personals, das die Schiffsmanagementgesellschaften an Landarbeitsplätzen einsetzt, müssen EU/EWR-Bürger sein;
- Mindestens zwei Drittel der Tonnage werden vollständig vom Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates aus verwaltet;
- Alle verwalteten Schiffe und Besatzungen müssen den internationalen Normen und den Rechtsvorschriften der europäischen Gemeinschaft entsprechen;

---

<sup>31</sup> Siehe Erwägungen 64 bis 68 des Belgien-Beschlusses.

<sup>32</sup> «ISM-Code» (International Safety Management Code): Der Code zum Schutz der Menschen an Bord und der Meeresumwelt wurde von der Internationalen Seeschiffahrts-Organisation (International Maritime Organization, IMO) im Rahmen des Beschlusses A.741(18) verabschiedet.

<sup>33</sup> Siehe Erwägung 104 des Zypern-Beschlusses.

<sup>34</sup> Siehe Erwägungen 49 bis 51 des Zypern-Beschlusses.

- Bei der Entscheidung für das Tonnagesteuersystem müssen mindestens 60% der verwalteten Flotte unter der EU/EWR-Flagge registriert sein. Wenn dies nicht der Fall ist, muss ein Teil der Flotte unter EU-/EWR-Flagge betrieben werden und dieser Anteil muss innerhalb von drei Jahren ab dem Zeitpunkt des Beitritts zum Tonnagesteuersystem unverändert bleiben oder erhöht werden;
- Schiffsmanagementgesellschaften, die mit dem personellen Management betraut werden, müssen die in den Erwägungen 6.1 und 6.2 der Mitteilung von 2009 aufgeführten Anforderungen für die Ausbildung von Seeleuten und die sozialen Bedingungen erfüllen;
- Schiffsmanagementgesellschaften, die mit dem technischen Management betraut sind, müssen von der zuständigen Behörde des Flaggenstaates der Schiffe, die sie verwalten, nach dem ISM-Code zertifiziert sein und auf den «Safety Management Certificates» der Schiffe als Schiffsmanagementgesellschaft aufgeführt sein.

### **2.2.3. Qualifizierende Schiffe**

Tonnagesteuerregimes müssen grundsätzlich auf Schiffe beschränkt sein, die im Seeverkehr eingesetzt werden.

Der Begriff des Seeverkehrs ist in der europäischen Verordnung<sup>35</sup> definiert und entspricht «dem Personen- und Gütertransport auf dem Seeweg zwischen Häfen, aber auch zwischen einem Hafen und einer Einrichtung auf hoher See». Der Seeverkehr umfasst zum Teil auch Schleppdienste und Baggerarbeiten.

Im Rahmen der Überprüfung der Tonnagesteuerregimes hat die Kommission beschlossen, dass bestimmte Schiffe, auch wenn sie nicht oder nur teilweise unter die Definition des Seeverkehrs fallen, entsprechend den für den Seeverkehr geltenden Bestimmungen unterstellt werden können, soweit sie ähnlich qualifiziertes Personal benötigen und einem ähnlichen internationalen Wettbewerb ausgesetzt sind<sup>36</sup>.

Die Liste der gemäss der Kommission qualifizierenden Schiffe ist sehr umfangreich und umfasst insbesondere<sup>37</sup>:

- Kabelverlegungsschiffe («Cable Laying Ships»);

---

<sup>35</sup> Verordnung (EWG) Nr. 4055/86 und Verordnung (EWG) Nr. 3577/92.

<sup>36</sup> Siehe Erwägung 252 des Malta-Beschlusses und Erwägung 112 des Zypern-Beschlusses.

<sup>37</sup> Siehe Erwägung 111 des Zypern-Beschlusses.

- Rohrverlegungsschiffe («Pipe Laying Ships»);
- Kranschiffe («Crane Vessels»);
- Forschungsschiffe;
- Frachtkähne mit Eigenantrieb («Self-propelled Barges»);
- Bewegliche Offshore-Bohreinheiten («Mobile Off-shore Drilling Units»);
- Versorgungs-/Offshore-Service-Schiffe, die für Öl- und Gasaktivitäten eingesetzt werden;
- Mehrzweckschiffe, Spezialfrachter für Massengüter und andere Arten von Hilfs-/Serviceschiffen («Multi-purpose, break-bulk and other types of support/servicing vessels»);
- Rettungs- und Unterstützungsschiffe;
- Bewachtungsschiffe für die Sicherheit im Seeverkehr und die Säuberung der Umwelt;
- Schiffe zum Aufrichten und Abbauen von Windkraftanlagen;
- Eisbrecherschiffe;
- Unterkunftsschiffe;
- Schiffe, die für den Transport von humanitärer Hilfe der UN und der EU eingesetzt werden;
- Baggerschiffe, deren Tätigkeit zu mehr als 50% im Jahr «Seeverkehrsleistungen» im Sinne einer Beförderung von ausgebaggertem oder ausgehobenem Material auf hoher See darstellt, und nur in Bezug auf solche Beförderungsleistungen. «Im Einklang mit der Beschlusspraxis der Kommission umfasst der für die Regelung in Betracht kommende Teil der Baggerarbeiten die Fahrt zwischen dem Hafen und der Aushubstätte, die Fahrt zwischen verschiedenen Aushubstätten, die Fahrt zwischen der Aushubstätte und dem Ort, an dem das ausgehobene Material entladen werden soll, die Entladung des ausgehobenen Materials sowie die Fahrt zwischen der Aushubstätte und dem Hafen. Baggerarbeiten und die Fahrt während des Ausbaggerns gelten dagegen nicht als Seeverkehrstätigkeit»<sup>38</sup>;
- Schleppschiffe nur, wenn mehr als 50% der von einem Schleppschiff im Verlauf eines Jahres tatsächlich ausgeführten Schlepptätigkeiten Seeverkehr darstellen (dies würde u.a. Güterschleppkähne zwischen Häfen oder zwischen einem Hafen und einer Offshore-Anlage bzw. -Struktur oder das Schleppen von Schiffen umfassen, die aufgrund einer technischen Störung nicht allein fahren können). Schleppdienste, die u.a. in Häfen geleistet werden oder die darin bestehen, selbst angetriebenen Schiffen zu helfen, einen Hafen zu erreichen, stellen keinen «Seeverkehr» dar<sup>39</sup>;
- Kreuzfahrtschiffe, sofern die Haupteinnahmen aus dem Seeverkehrsgeschäft den grössten Teil ihrer Einnahmen ausmachen<sup>40</sup>;

---

<sup>38</sup> Siehe Erwägung 246 des Malta-Beschlusses.

<sup>39</sup> Siehe Erwägung 267 des Malta-Beschlusses.

<sup>40</sup> Siehe Erwägung 243 des Malta-Beschlusses.



- Jachten, sofern sie die Beförderung von Waren und/oder Personen auf dem Seeweg zwischen Häfen sowie zwischen einem Hafen und einer Offshore-Einrichtung bzw. -Struktur umfassen<sup>41</sup>.

#### **2.2.4. Qualifizierende Tätigkeiten**

Zu den qualifizierenden Tätigkeiten gehören Seeverkehrstätigkeiten gemäss der Definition in der europäischen Verordnung<sup>42</sup> (siehe Erwägung 2.2.3) sowie damit verbundene Hilfs- oder Nebentätigkeiten<sup>43</sup>.

Die Kommission verlangt, dass die Gesetze der Mitgliedstaaten klare Bestimmungen über den Anwendungsbereich von Hilfstätigkeiten und den Umfang, in dem sie von der Tonnagesteuer profitieren können, enthalten. Mangels einer Klarstellung können die Gesetze als unvereinbar mit den Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr angesehen werden<sup>44</sup>.

Angesichts der Menge an möglichen Tätigkeiten und der raschen Entwicklung des Seeverkehrssektors und der Tätigkeiten auf See ist es nach Ansicht der Kommission «nicht sinnvoll, eine abschliessende Liste der qualifizierenden und nicht qualifizierenden Tätigkeiten zu erstellen». Gemäss der Kommission «ist es sinnvoller, die qualifizierenden Tätigkeiten nach ihrer Beziehung zur Haupttätigkeit» des Seeverkehrs zu kategorisieren<sup>45</sup>. Die Kommission kategorisiert die für die Tonnagesteuer qualifizierenden Tätigkeiten wie folgt<sup>46</sup>:

- Tätigkeiten, die für den Seeverkehr wesentlich sind und für eine pauschale Besteuerung auf Basis der Tonnage qualifizieren;
- Hilfstätigkeiten, die für den Seeverkehr wesentlich sind und für eine pauschale Besteuerung auf Basis der Tonnage qualifizieren, sofern die Gewinne aus diesen Tätigkeiten höchstens 50% der gesamten Einnahmen aus dem Betrieb des Schiffes, dem sie zugerechnet werden, betragen;
- Tätigkeiten, die nicht mit dem Seeverkehr zusammenhängen und daher nicht für eine pauschale Besteuerung qualifizieren.

---

<sup>41</sup> Siehe Erwägung 244 des Malta-Beschlusses.

<sup>42</sup> Verordnung (EWG) Nr. 4055/86 und Verordnung (EWG) Nr. 3577/92.

<sup>43</sup> In Erwägung 252 des Malta-Beschlusses erklärt die Kommission, dass sie anerkennt, dass bestimmte ähnliche Tätigkeiten, auch wenn sie nicht unter die strenge Definition des Begriffs Seeverkehr fallen, der Tonnagesteuer unterliegen können.

<sup>44</sup> Für ein Beispiel siehe den Malta-Beschluss, insbesondere Erwägung 274.

<sup>45</sup> Siehe Erwägung 44 des Belgien-Beschlusses.

<sup>46</sup> Siehe Erwägung 36 des Belgien-Beschlusses.

### **2.2.5. Qualifizierende Einnahmen**

Für die Kommission müssen klare Leitlinien zu den qualifizierenden Einnahmen festgelegt werden, um sicherzustellen, dass es sich bei den Begünstigten der Tonnagesteuer weiterhin um echte Seeverkehrsdienstleister handelt<sup>47</sup>.

Die Kommission anerkennt zwar, dass es kontraproduktiv wäre, eine abschliessende Liste von Dienstleistungen aufzustellen, die für die Tonnagesteuer<sup>48</sup> in Betracht kommen, aber die Beschlusspraxis der Kommission erlaubt es, die folgenden Kategorien von Einnahmen zu unterscheiden<sup>49</sup>:

- Haupteinnahmen oder mit dem eigentlichen Seeverkehrsgeschäft verbundenes Einkommen, das direkt für eine Tonnagesteuer qualifiziert: Haupteinnahmen im Zusammenhang mit den Seeverkehrstätigkeiten sind Einnahmen aus dem Fahrkartenverkauf oder Gebühren für die Güterbeförderung, und im Fall der Personenbeförderung aus der Vermietung von Kabinen im Rahmen von Schiffsreisen und dem Verkauf von Lebensmitteln und Getränken zum unmittelbaren Verbrauch an Bord.
- Einnahmen aus Hilfstätigkeiten (oder Nebeneinnahmen) sind andere Arten von Einkünften, die häufig an Bord erzielt werden (insbesondere bei der Personenbeförderung) und die den Wettbewerb mit landseitigen Anbietern, die nach den allgemeinen Steuervorschriften besteuert werden, nicht übermässig zu verfälschen drohen.
  - Die Kommission ist der Ansicht, dass die Haupteinnahmen stets mehr als 50% der gesamten Bruttoeinnahmen des Schiffes (Haupt- und Nebeneinnahmen) ausmachen sollten<sup>50</sup>;
  - Beispiele für Nebendienstleistungen sind die Vermietung von Werbetafeln an Bord, der Verkauf von Waren und die Erbringung von Diensten, die üblicherweise auf Fahrgastschiffen angeboten werden, darunter Spa-, Friseur-, Glücksspiel- und andere Unterhaltungsdienstleistungen, die Verpachtung von Schiffsanlagen an Geschäftsbetreiber und Dienstleister, die Vermittlung bei der Organisation von lokalen Ausflügen;
  - Um Wettbewerbsverfälschungen zu begrenzen, müssen landgestützte Dienstleistungen, wie etwa lokale Ausflüge oder Güterbeförderung auf der Strasse, die im Gesamtdienstleistungspaket enthalten sind, entweder von unabhängigen Unternehmen oder zu Fremdvergleichspreisen von Unternehmen der gleichen Gruppe bezogen werden, die der üblichen Einkommenssteuer unterliegen;

---

<sup>47</sup> Siehe Erwägung 267 des Malta-Beschlusses.

<sup>48</sup> Siehe Erwägung 270 des Malta-Beschlusses.

<sup>49</sup> Siehe insbesondere die Erwägung 115 des Zypern-Beschlusses und die Erwägungen 266 bis 274 des Malta-Beschlusses.

<sup>50</sup> Siehe Erwägung 271 des Malta-Beschlusses.

- Nicht qualifizierende Einnahmen, die den Einnahmen aus dem Abschluss von im Seeverkehrssektor unüblichen Verträgen entsprechen, etwa über den Erwerb von Kraftfahrzeugen, Vieh und Eigentum. Diese Einnahmen stehen in keinerlei Zusammenhang mit dem Seeverkehr und sollten daher weder als Haupt- noch als Nebeneinnahmen für die Tonnagesteuer in Betracht kommen.

Um die Flexibilität einschätzen zu können, welche die Kommission bei der Definition von Einnahmen aus Hilfstätigkeiten gewährt, empfiehlt es sich, den Zypern-Beschluss heranzuziehen, da das zyprische Gesetz eine sehr umfangreiche Liste von Nebentätigkeiten vorsieht, die qualifizierende Einnahmen generieren können. Wie die Kommission anmerkt, ist diese Liste nicht abschliessend<sup>51</sup>.

Nachfolgend sind einige Beispiele für Einnahmen aufgeführt, die laut der Kommission für die Tonnagesteuer in Frage kommen.

- **Belgien-Beschluss:**
  - Einnahmen aus kurzfristigen Investitionen von Betriebskapital aus der normalen Finanzverwaltung, sofern sich diese Einnahmen auf das normale Betriebskapital der Seeverkehrsorganisation im Zusammenhang mit der Ausübung der für die Tonnagesteuer infrage kommenden Tätigkeiten beziehen;
  - Einnahmen aus Werbung und Marketing, wenn es sich dabei um den Verkauf von Werbeflächen an Bord von Schiffen handelt, die der Tonnagesteuer unterliegen;
  - Einnahmen aus der Shipbrokerage<sup>52</sup>-Tätigkeit für die eigenen Schiffe;
  - Einnahmen aus der Veräusserung von Elementen des Betriebsvermögens, die ihrer Natur gemäss für den Seeverkehr bestimmt sind.
- **Zypern-Beschluss:**
  - Einnahmen aus allen Hotel-, Gastronomie-, Unterhaltungs- und Einzelhandeltätigkeiten an Bord eines Schiffes, sofern diese Dienstleistungen als Hilfstätigkeiten zur Personenbeförderung auf dem Seeweg durch das jeweilige Schiff erbracht werden und alle an Bord des jeweiligen Schiffes verbraucht oder genutzt werden.

---

<sup>51</sup> Siehe Erwägungen 65 und 66 des Zypern-Beschlusses und die Bestätigung der Kommission in den Erwägungen 116 und 117, insbesondere im Hinblick auf den nicht abschliessenden Charakter der im zyprischen Gesetz enthaltenen Liste.

<sup>52</sup> Die Shipbrokerage-Tätigkeit auf eigene Rechnung besteht darin, in einem Hafen zusätzliche Ladungen zur Ergänzung der Ladung auf den eigenen Schiffen zu suchen.

- Beschluss der Kommission vom 12. Juli 2000 in der Sache SA. 15810 (Vereinigtes Königreich):
  - Einnahmen aus Dienstleistungen oder Einrichtungen, die zusätzlich zu den Kernaktivitäten angeboten werden, jedoch Teil des Gesamtpakets für die Kunden sind, sofern es unwahrscheinlich ist, dass diese bei Anwendung der normalen Steuervorschriften einen Gewinn abwerfen würden.
- Beschluss der Kommission vom 20. Dezember 2011 in der Sache SA. 30515, Erwägungen 9 und 31 (Finnland), und Beschluss der Kommission vom 24. April 2017 in der Sache SA. 45764, Erwägung 9: (Litauen):
  - Einnahmen aus Hafenumschlagsdiensten wie Ein- und Ausschiffung von Personen und Be- und Entladung von Gütern sowie Verwaltungs- und Versicherungstätigkeiten, die eng mit der Beförderung von Personen oder Waren verbunden sind.

#### **2.2.6. Tonnagesteuersatz**

Gemäss Abschnitt 3.1, vorletzte Erwägung der Mitteilung von 2004, genehmigt die Kommission zur Erhaltung der gleichen Wettbewerbsbedingungen zwischen den Tonnagesteuersätzen nur Regelungen, die für ein und dieselbe Tonnage zu steuerlichen Belastungen führen, die annähernd mit derjenigen der bereits genehmigten Regelungen übereinstimmen.

Die Kommission anerkennt die Möglichkeit, unterschiedliche Methoden zur Berechnung der Tonnagesteuer anzuwenden, sofern die endgültige Steuerbelastung für ein bestimmtes Schiff nicht unter das von der Kommission bisher akzeptierte Niveau fällt<sup>53</sup>.

Als Beispiel führt die Kommission in Erwägung 137 des Zypern-Beschlusses 2019 die folgende Tabelle an. Da seit dem Datum des Zypern-Beschlusses keine Änderungen an den in der nachstehenden Tabelle genannten Regelungen vorgenommen wurden, können die von der Kommission akzeptierten Tonnagesteuersätze anhand dieser Tabelle ermittelt werden<sup>54</sup>.

---

<sup>53</sup> Siehe Erwägung 276 des Malta-Beschlusses und Erwägung 136 des Zypern-Beschlusses.

<sup>54</sup> Es ist zu beachten, dass die Sätze für Schiffsmanagementgesellschaften oft deutlich reduziert sind. In Zypern beispielsweise beläuft sich der anwendbare Satz auf 25% des ordentlichen Satzes.

**Table 3 - Tonnage tax rates in schemes previously approved by the Commission and the Cypriot Tonnage Tax Scheme.**

Tonnage	Cyprus	Malta	Slovenia	Netherlands	Croatia
1 – 1000	0.80	0.78	0.9	0.908	0.55
1001 – 10 000	0.68	0.22	0.67	0.681	0.47
10 001 – 20 000	0.44	0.10	0.4	0.454	0.31
20 001 – 25 000	0.44	0.07	0.4	0.454	0.31
25 001 – 40 000	0.28	0.06	0.2	0.227	0.19
40 001 – 50 000	0.16	0.05	0.2	0.227	0.11
50 001 – 80 000	0.16	0.04	0.2	0.05	0.11
80 001 >	0.16	0.04	0.2	0.05	0.11

### **2.2.7. Massnahmen zur Missbrauchsbekämpfung**

Für die Kommission ist die Umsetzung von Massnahmen zur Missbrauchsbekämpfung (oder «Ringfencing»-Massnahmen) unerlässlich, um zu verhindern, dass «die Mechanismen zum Schutz der EU-Schifffahrtsindustrie ihre Glaubwürdigkeit und damit ihre Legitimation in Bezug auf das EU-Recht verlieren, wenn sie auf Tätigkeiten ausgedehnt werden, die nicht dem internationalen Wettbewerbsdruck ausgesetzt sind, dem der Schifffahrtssektor unterliegt»<sup>55</sup>.

Die Kommission ist der Ansicht, dass die folgenden Massnahmen zur Missbrauchsbekämpfung als ausreichend angesehen werden sollten<sup>56</sup>:

- Notwendigkeit, einen Vorabentscheidungsantrag einzureichen («Ruling»);
- Einrichtung von Kontrollmechanismen, um die Einhaltung der eingegangenen Verpflichtungen nach einer bestimmten Umsetzungsphase zu überwachen;
- Voraussetzung der getrennten Buchführung<sup>57</sup>:

<sup>55</sup> Siehe Erwägung 48 des Belgien-Beschlusses.

<sup>56</sup> Siehe Erwägungen 25 ff. des Belgien-Beschlusses und die Erwägungen 118 ff. des Zypern-Beschlusses.

<sup>57</sup> Im Rahmen des maltesischen Regimes (siehe Abschnitt 290 und 291) müssen Unternehmen, die von der Tonnagesteuerregelung profitieren, eine Jahreseinkommensteuererklärung vorlegen, bei der zwischen für die Regelung infrage kommenden und nicht infrage kommenden Einkünften unterschieden wird, und sie sind verpflichtet, Jahresabschlüsse nach den von der Union anerkannten Internationalen Rechnungslegungsstandards zu erstellen und diese durch einen amtlich anerkannten Wirtschaftsprüfer prüfen zu lassen.

- Die Jahresergebnisse des Bereichs Schifffahrt müssen von den Jahresergebnissen der anderen Bereiche getrennt werden, damit diese separat besteuert werden können;
- Die Kommission erachtet es als entscheidend, eine vollständige buchhalterische Trennung zwischen qualifizierenden und nicht qualifizierenden Tätigkeiten beizubehalten, um deren jeweilige Besteuerung zu bestimmen;
- Verrechnungspreis: Es muss gewährleistet sein, dass bei Transaktionen zwischen der Gesellschaft, die vom Tonnagesteuerregime profitiert, und anderen Gesellschaften der Gruppe der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wird;
- Aufteilung der Verbindlichkeiten zwischen qualifizierenden und nicht qualifizierenden Tätigkeiten: Nicht qualifizierende Tätigkeiten dürfen nicht in unangemessener Weise die gesamte oder einen Teil der Schuldenlast im Zusammenhang mit qualifizierenden Tätigkeiten tragen.

## **C. Detaillierte Analyse der Artikel des zur Vernehmlassung aufgelegten Gesetzesentwurfs**

### **1.1. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer**

#### **1.1.1. Art. 18 Abs. 3<sup>bis</sup>**

Entsprechend der oben erwähnten Leitlinien der Europäischen Kommission wird für den Anwendungsbereich des Tonnagesteuerregimes oder jeder anderen staatlichen Beihilfe die Rechtsnatur der Begünstigten nicht berücksichtigt. Somit können nach diesem Artikel alle Personen und alle Unternehmensformen (Personengesellschaften oder juristische Personen) vom Tonnagesteuerregime profitieren, sofern alle erforderlichen Bedingungen ordnungsgemäss erfüllt sind.

Daher wird für Art. 18 Abs. 3<sup>bis</sup> keine Änderung vorgeschlagen.

#### **1.1.2. Art. 58a Tonnagesteuer**

Für Art. 58a wird keine Änderung vorgeschlagen. Es ist allerdings anzumerken, dass die Tonnagesteuer eine alternative Methode der Gewinnbesteuerung ist und kein privilegiertes Steuerregime darstellt.

### 1.1.3. Art. 73 Gegenstand

#### *Absatz 1*

Dadurch, dass der Gesetzesentwurf die für die Anwendung der Tonnagesteuer qualifizierenden Aktivitäten vollständig auflistet, können technologische Entwicklungen und das Entstehen neuer Aktivitäten im Zusammenhang mit der maritimen Wirtschaft nicht berücksichtigt werden. Um die Liste zu ergänzen und gleichzeitig mögliche Missbräuche zu vermeiden, empfiehlt es sich, auf die einschlägige europäische Verfahrenspraxis zurückzugreifen, die in den Abschnitten 2.2.2, 2.2.3 und 2.2.4 zusammengefasst ist.

Während sich der Seeverkehr hauptsächlich auf den Personen- und Güterverkehr bezieht, erlauben die Leitlinien und die Rechtsprechung der Europäischen Kommission<sup>58</sup> eine Ausweitung des Umfangs der für die Tonnagesteuer qualifizierenden Aktivitäten. Die zusätzlichen qualifizierenden Aktivitäten und ihre besonderen Bedingungen (falls vorhanden) sind unten aufgeführt:

- Rettungs- und Unterstützungsdienste, Schiffstätigkeiten zur Kabel- und Rohrverlegung, Kran- und Forschungsschiffe sind qualifizierende Aktivitäten, da sie Personal mit ähnlichen Kompetenzen wie im Seeverkehr erfordern.
- Schiffsmanagementtätigkeiten für Dritte, insbesondere technische Kontrolle, Rekrutierung und Ausbildung von Besatzungsmitgliedern, Besatzungsmanagement und Schiffsbetrieb. Für jedes verwaltete Schiff muss die Schiffsmanagementgesellschaft das Besatzungsmanagement und die technische Verwaltung umfassend sicherstellen und vom Eigentümer die volle Verantwortung für den Betrieb des Schiffes und alle durch den ISM-Code<sup>59</sup> auferlegten Aufgaben und Pflichten übernehmen.

---

<sup>58</sup> Siehe insbesondere den Beschluss 2019/1116 der Europäischen Kommission vom 19. Dezember 2017 sowie die Beschlüsse SA.41330 vom 6. November 2017 und SA.43642 vom 18. August 2016.

<sup>59</sup> Der ISM-Code (International Safety Management Code) zum Schutz der Menschen an Bord und der Meeresumwelt wurde von der Internationalen Seeschiffahrts-Organisation (International Maritime Organization, IMO) verabschiedet.

- Schleppdienste, wenn mehr als 50% der während des Besteuerungszeitraums tatsächlich ausgeübten Aktivitäten einen «Seeverkehr»<sup>60</sup> darstellen und das/die Schiff(e) unter Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR betrieben wird/werden.
- Baggerarbeiten<sup>61</sup>, wenn mehr als 50% der während des Besteuerungszeitraums tatsächlich ausgeübten Aktivitäten eine Beförderung von ausgebaggertem oder ausgehobenem Material auf hoher See darstellen und das/die Schiff(e) unter Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR fährt/fahren.
- Blosser Vermietung von Schiffen (Bareboat-Charter) im Rahmen von konzerninternen Transaktionen oder Transaktionen mit Dritten. Bei Transaktionen mit Dritten müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein:
  - o Die Bareboat-Charter-Aktivität muss mit einer vorübergehenden Überkapazität für einen Zeitraum von höchstens drei Jahren verbunden sein;
  - o Die Bareboat-Charter-Aktivität ist auf einen Zeitraum von maximal drei Jahren begrenzt;
  - o Die vorübergehende Überkapazität muss mit der eigenen Transportleistung der begünstigten Schifffahrtsorganisation verbunden sein; und
  - o Der Anteil der Bareboat-Charter-Kapazität darf höchstens 50% der Flotte der Transportorganisation betragen.
- Zeit-/Reisecharter, vorausgesetzt, dass die entsprechende Gesellschaft zu den Zielen der EU und insbesondere zur Förderung der Flagge der Mitgliedstaaten der EU/EWR beiträgt, wie beispielsweise:
  - o 20% der gesamten Flotte, die der Tonnagesteuer unterliegt, besteht aus Schiffen, für die das Unternehmen das technische und personelle Management gewährleistet; oder
  - o Der Anteil der zeit- bzw. reisegecharterten Schiffe, die nicht unter EU-Flagge fahren, darf höchstens 75% der Flotte betragen, die der Tonnagesteuer unterliegt;
  - o Mindestens 25% der gesamten Flotte des Begünstigten müssen unter Flagge der Mitgliedstaaten der EU/EWR fahren.

---

<sup>60</sup> Schleppdienste, die u.a. in Häfen geleistet werden oder die darin bestehen, selbst angetriebenen Schiffen zu helfen, einen Hafen zu erreichen, stellen keinen «Seeverkehr» dar.

<sup>61</sup> Transport von ausgebaggertem oder ausgehobenem Material aus der Exploration oder Nutzung natürlicher Ressourcen auf See.



In diesem Sinne wird vorgeschlagen, Absatz 1 entsprechend abzuändern, um den Anwendungsbereich nicht auf das Schweizer Tonnagesteuerregime zu beschränken und, um insbesondere die Aktivitäten abdecken zu können, die von der Europäischen Kommission bereits akzeptiert wurden. Die besonderen Bedingungen für jede der oben aufgeführten Aktivitäten und die Aufnahme neuer Aktivitäten müssen vom Bundesrat in den Ausführungsbestimmungen festgelegt werden.

Um die Wettbewerbsfähigkeit des schweizerischen Regimes aufrechtzuerhalten, könnte es ausserdem – ähnlich wie in der EU-Strategie und Regelung vorgesehen – sinnvoll sein, die Vorteile der Tonnagebesteuerung auch auf die Aktivitäten von Schiffsmanagementgesellschaften auszudehnen, die das technische, das Besatzungs- sowie das wirtschaftliche Management übernehmen (siehe insbesondere Abschnitt 2.2.2).

Wenn nun, wie im erläuternden Bericht hervorgehoben wird, die Bareboat-Miete mit einer «Leasing»-Aktivität vergleichbar ist, die a priori nicht für die Tonnagesteuer qualifiziert, könnte es sinnvoll sein, die Qualifizierung dieser Aktivität unter Bedingungen – insbesondere jener der Zugehörigkeit zu derselben Gruppe – zuzulassen, um mit den anderen Tonnagesteuerregimes vereinbar zu sein. Diese Bedingungen könnten vom Bundesrat festgelegt werden.

**Ausgehend von den obigen Ausführungen wird vorgeschlagen, den Artikel wie folgt zu ändern:**

*«Insbesondere können Seeschiffe, die für die folgenden Zwecke betrieben werden, der Tonnagesteuer unterliegen:*

- a. Gütertransport;*
- b. Personentransport;*
- c. Rettungs- und Unterstützungsdienste;*
- d. Kabel- und Rohrverlegung auf hoher See;*
- e. Errichtung von Offshore-Bauwerken;*
- f. Wissenschaftliche Meeresforschung;*
- g. Schiffsmanagement im Auftrag von Dritten.*

*Um die Entwicklung der maritimen Wirtschaft und der damit zusammenhängenden Aktivitäten zu berücksichtigen, kann der Bundesrat die Liste der qualifizierenden Aktivitäten ergänzen,*

*vorausgesetzt, die Aktivität wird als Seeverkehr eingestuft. Der Bundesrat definiert den Seeverkehr präziser. »*

#### *Absätze 2 und 3*

Da sich Artikel 73 speziell mit dem Anwendungsbereich (Gegenstand) der Tonnagesteuer befasst, **wird vorgeschlagen, Absätze 2 und 3 in einen neuen Artikel 74 zu überführen, der den Gegenstand der Besteuerung regelt.**

#### *Absatz 2 (bisher Absatz 4)*

Die Unterscheidung zwischen der Haupttätigkeit, d.h. dem Seeverkehr *im engeren Sinne*, wie vom Bundesrat definiert, und Nebentätigkeiten ist ein zentrales Element<sup>62</sup>, um sicherzustellen, dass die Begünstigten des Tonnagesteuerregimes tatsächlich Anbieter von Seeverkehrsdienstleistungen sind.

In diesem Kontext kann die Definition der Nebentätigkeit sowohl anhand von quantitativen als auch von qualitativen Kriterien erfolgen. Deshalb sind wir der Meinung, dass die Qualifizierung als Nebentätigkeit anhand anderer verfügbarer Kriterien möglich sein sollte.

In dem zur Vernehmlassung vorgelegten Gesetzentwurf wird nur das quantitative Kriterium übernommen, da die Gewinne aus Nebentätigkeiten vom Tonnagesteuerregime profitieren können, wenn sie höchstens 50% der Gewinne aus der Haupttätigkeit, d.h. dem Betrieb des Schiffes für den Seeverkehr, betragen.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass sich die Europäische Kommission bei der Erfüllung dieses quantitativen Kriteriums nicht auf den erzielten Gewinn, sondern auf den Umsatz (Bruttoeinnahmen) stützt. In Ihrem Beschluss 2019/1116 vom 19. Dezember 2017 wird explizit erwähnt, dass «*die Haupteinnahmen stets mehr als 50% der gesamten Bruttoeinnahmen des Schiffes (Haupt- und Nebeneinnahmen) ausmachen sollten*»<sup>63</sup>. Diese Präzisierung wird daher in den Änderungsvorschlag zu diesem Absatz aufgenommen.

---

<sup>62</sup> Siehe Punkt 2.2.4 und 2.2.5 oben für die Position der Europäischen Kommission.

<sup>63</sup> Siehe Erwägung 271 des Beschlusses.

Was das qualitative Kriterium betrifft, so muss unseres Erachtens präzisiert werden, dass nur Aktivitäten, die eng mit dem Betrieb eines Schiffes im Zusammenhang stehen, von der Tonnagesteuer profitieren sollen. Diese Präzisierung ermöglicht es insbesondere, dem Kommentar zu Artikel 8 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung (nachfolgend «OECD-MA») zu entsprechen und damit die Gefahr eines Missbrauchs zu vermeiden.

In der Tat bezeichnet eine «Nebentätigkeit» im wörtlichen Sinne das, was mit oder nach der Haupttätigkeit kommt oder der Haupttätigkeit untergeordnet ist. Mit anderen Worten: Gemäss den OECD-Kommentaren unter Artikel 8 sollten die Vorteile der Tonnagesteuer auf Aktivitäten anwendbar sein, die der Haupttätigkeit untergeordnet und so eng mit ihr verbunden sind, dass sie nicht als eigenständige Geschäftstätigkeit oder Einkommensquelle betrachtet werden können. Als Nebentätigkeiten könnten somit Tätigkeiten angesehen werden, die mit der Haupttätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stehen oder eine direkte, ständige und notwendige Erweiterung dieser Tätigkeit darstellen und deren Ausführung unabhängig von den erzielten Einnahmen einen begrenzten Einsatz von Ressourcen erfordert.

Darunter würden beispielsweise die Gewinne aus der Vermietung von Containern fallen, die ein Unternehmen im Rahmen des Betriebs eines Schiffes erzielen könnte. Gemäss dem Kommentar zu Art. 8 des OECD-MA sind diese in der Regel direkt mit dem Betrieb des Unternehmens verbunden oder werden durch Aktivitäten generiert, die als Nebentätigkeit gelten. Wenn also die Einnahmen höchstens 50% der Bruttoeinnahmen betragen, können diese Gewinne vom Tonnagesteuerregime profitieren.

Des Weiteren ist anzumerken, dass die Europäische Kommission es nicht für sinnvoll hält, eine abschliessende Liste der qualifizierenden und nicht qualifizierenden Aktivitäten zu erstellen<sup>64</sup>. Weitere Informationen dazu finden Sie in den Abschnitten 2.2.4 und 2.2.5.

Infolgedessen wird der Bundesrat Beispiele für Nebentätigkeiten aufführen können, die eng mit dem Betrieb des Schiffes im Zusammenhang stehen und diesen engen Zusammenhang in den Ausführungsbestimmungen festlegen können.

---

<sup>64</sup> Siehe den Beschluss SA.41330, Erwägungen 44 ff.

**Ausgehend von den obigen Ausführungen wird vorgeschlagen, Art. 73 Abs. 4, neu Abs. 2, wie folgt zu ändern:**

*«Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffes. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, die in engem Zusammenhang mit dem Betrieb des Schiffes stehen, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50% der gesamten Bruttoeinnahmen des Schiffes beträgt.»*

*Absatz 3 (bisher Absatz 5)*

Für Art. 74 Abs. 5, neu Abs. 3 desselben Artikels, wird keine Änderung vorgeschlagen. Wir möchten jedoch auf folgende Punkte hinweisen.

Obwohl eine Gesellschaft aufgrund der Erbringung von Seeverkehrsdienstleistungen als Schifffahrtsgesellschaft gilt, kann sie natürlich auch andere Einnahmequellen haben, beispielsweise aus Immobilien- oder Handelstätigkeiten. Diese Aktivitäten sollten auch nicht als Nebentätigkeiten gelten, da sie nicht eng mit dem Betrieb des Schiffes im Zusammenhang stehen.

Es ist wichtig, dass eine Gesellschaft, die von der Tonnagesteuer profitiert und andere gewerbliche Aktivitäten als die Erbringung von Seeverkehrsdienstleistungen ausübt, eine getrennte Buchführung hat, in der die Einnahmen und Gewinne aus dem Seeverkehr von anderen Einnahmequellen unterschieden werden. Dieses Kriterium der getrennten Buchführung (für das die Beweislast beim Steuerpflichtigen liegt, der die Anwendung der Tonnagesteuer beantragt) entspricht ebenfalls den EU-Richtlinien.

Abgesehen von den Artikeln 58 bis 72 DBG, die nur für Tätigkeiten gelten, die nicht der Tonnagesteuer unterliegen, muss daran erinnert werden, dass bei allen konzerninternen Transaktionen einer Gesellschaft, die von der Tonnagesteuer profitiert, der Grundsatz der Fremdvergleichspreise eingehalten werden muss.

Damit die Steuerbehörden klar zwischen qualifizierenden und nicht qualifizierenden Tätigkeiten unterscheiden und die Gesellschaft vollständig und korrekt besteuern können, ist der Steuerzahler zu Folgendem verpflichtet:

- Erstellung des statutarischen Jahresabschlusses entsprechend dem Schweizer Rechnungslegungsrecht und dem Schweizer Obligationenrecht;
- Führung einer getrennten Buchhaltung (sowohl für die Bilanz als auch für die Gewinn- und Verlustrechnung);
- Einreichung einer jährlichen Steuererklärung, in der zwischen qualifizierenden und nicht qualifizierenden Einkünften und den jeweiligen damit zusammenhängenden Aufwendungen unterschieden wird.

#### **1.1.4. Art. 74 Steuerpflichtige Person (neu, bisher Absatz 2 und 3 von Art. 73)**

##### *Absatz 1*

Wie im Gesetzentwurf erwähnt, ist die Person steuerpflichtig, die das Schiff betreibt. Allerdings sollte darauf hingewiesen werden, dass gemäss den EU-Strategie und Regelungen Zusammenhang mit staatlichen Beihilfen für den Seeverkehr die Tonnagesteuer zur Anwendung kommen kann, wenn insbesondere die strategische und wirtschaftliche Verwaltung der betroffenen Schiffe auf dem Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats erfolgt.

Im Hinblick auf die Schweiz und unter Anwendung dieses Kriteriums sollte daher die Tonnagesteuer auf die Person angewendet werden, die das Schiff betreibt oder deren strategische und wirtschaftliche Verwaltung (oder wesentliche Tätigkeit<sup>65</sup>) tatsächlich auf dem Hoheitsgebiet der Schweiz erfolgt. Dadurch wird die wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Betreiber und der Schweiz bestätigt. Dies ist ferner teilweise auch die Aussage von Art. 50 DBG, der besagt, dass nur ein Seeschiffahrtsunternehmen, das seinen Sitz oder seine tatsächliche Verwaltung in der Schweiz hat, von der Tonnagesteuer profitieren könnte.

Schliesslich kann mit dieser zwar einschränkenden Bedingung auch eine notwendige Parallele zu Art. 8 des OECD-MA gezogen werden, der für den Seeverkehr gilt und auf dem Prinzip des «Orts der tatsächlichen Geschäftsführung» beruht.

**Daher wird vorgeschlagen, Art. 73 Abs. Abs. 2, jetzt Abs. 1 des neuen Art. 74, wie folgt zu ändern:**

*«Steuerpflichtig ist die Person, die das Schiff betreibt und dessen strategische und wirtschaftliche Verwaltung aus der Schweiz ausübt.».*

---

<sup>65</sup> Siehe insbesondere Abschnitt 1.5 oben.

## *Absatz 2*

Für Art. 73 Abs. 3, jetzt Abs. 2 des neuen Art. 74, wird keine Änderung vorgeschlagen. Es ist Sache des Bundesrates, den Begriff des Betriebs eines Schiffes in den Ausführungsbestimmungen zu präzisieren.

### **1.1.5. Art. 75 Voraussetzung (bisher Art. 74)**

#### *Absatz 1*

Aus den Leitlinien und der Rechtsprechung der Europäischen Kommission zu dieser Frage geht deutlich hervor, dass die Bindung an die Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR ein zentrales Element des Steuerregimes sowie das Hauptziel zur Entwicklung und Unterstützung des europäischen Seeverkehrssektors darstellt.

Insbesondere die Länder, welche das Tonnagesteuerregime in ihr Recht einführen wollen, müssen dafür sorgen, dass sich die begünstigten Unternehmen verpflichten, den Anteil der Tonnage unter einer Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR zu erhöhen oder zumindest auf demselben Stand zu halten. Sobald die Gesellschaft mindestens 60% ihrer Tonnage unter der Flagge eines Mitgliedstaates der EU/EWR betreibt, entfällt die oben genannte Anforderung zum Nachweis.

Die Europäische Kommission hat sich bei der Beurteilung der «Bindung an die Flagge» sehr flexibel gezeigt, indem sie keinen Mindestprozentsatz festlegt, solange mindestens ein Schiff unter der Flagge eines EU- resp. EWR-Mitgliedstaates betrieben wird (siehe insbesondere Abschnitt 2.2.2 oben und den Zypern-Beschluss).

Im Hinblick auf die Einführung dieses Regimes in der Schweiz wird auch die Bindung an die Flagge wichtig sein, um sicherzustellen, dass sie mit den von der Europäischen Kommission akzeptierten Regimes übereinstimmt. So muss ein Unternehmen mit Sitz in der Schweiz einen Mindestanteil seiner Flotte unter Schweizer Flagge oder unter der Flagge eines der Mitgliedsstaaten des Europäischen Wirtschaftsraums (nachfolgend «EWR») betreiben, wozu die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union sowie Island, Liechtenstein und Norwegen gehören.

Wir weisen jedoch darauf hin, dass Art. 74 Abs. 1 in seiner jetzigen Form zu einschränkend ist, da er verlangt, dass mindestens 60% der Tonnage der Flotte unter der Flagge der

Schweiz oder eines EWR-Mitgliedstaates registriert sein müssen, während der Prozentsatz von 60% nur eine Bedingung für die Befreiung der Nachweispflicht im Sinne der EU-Richtlinien darstellt. Dadurch würden die Attraktivität und die Möglichkeiten, davon zu profitieren, erheblich reduziert.

**Daher wird vorgeschlagen, Art. 74 Abs. 1, wie folgt zu ändern:**

*«Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass mindestens ein in den Ausführungsbestimmungen festzulegender Prozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe oder im Schiffsregister eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums, der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Dieser Prozentsatz muss von der steuerpflichtigen Person während des Zeitraums der Anwendung der Option für das Tonnagesteuerregime erhöht oder beibehalten werden. Wenn die steuerpflichtige Person mindestens 60% der Tonnage der betriebenen Schiffe im Register der schweizerischen Seeschiffe oder im Schiffsregister eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums, der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA) oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen hat, wird sie von dieser Pflicht befreit.»*

*Absatz 2*

Für Art. 74 Abs. 2, neu Art. 75 Abs. 2, wird keine Änderung vorgeschlagen.

*Absatz 3*

Der derzeitige Gesetzestext berücksichtigt die Besonderheiten der Schifffahrtsindustrie nicht, insbesondere lässt er den saisonalen Charakter dieses Sektors ausser Acht. Der Eintritt in die Regelung sollte nicht auf einem festen Tag am Ende der Steuerperiode basieren, sondern auf einem längeren Zeitraum, um die üblicherweise im Laufe des Jahres beobachteten Schwankungen/Variationen (z.B. Volumen usw.) zu berücksichtigen.

**Daher wird vorgeschlagen, Art. 74 Abs. 3, neu Art. 75 Abs. 3, wie folgt zu ändern:**

*«Massgeblich für die Erfüllung der Voraussetzung ist die Steuerperiode, die der Wahl vorausgeht.»*

*Absatz 4*

Für Art. 74 Abs. 4, neu Art. 75 Abs. 4, wird keine Änderung vorgeschlagen.

**1.1.6. Art. 76 Berechnung (bisher Art. 75)**

*Absatz 1*

Für Art. 75 Abs. 1, neu Art. 76 Abs. 1, wird keine Änderung vorgeschlagen.

*Absatz 2*

Für Art. 75 Abs. 2, neu Art. 76 Abs. 2, wird keine Änderung vorgeschlagen.

Obwohl die Skala als solche als konservativ bezeichnet werden kann, da sie auf den in der EU angewandten Medianwerten basiert, ist zu beachten, dass der ordentliche Gewinnsteuersatz, der auf die in Absatz 1 definierte Bemessungsgrundlage angewandt wird, im Vergleich zu anderen europäischen Ländern niedrig ist. Aus diesem Grund dürfte das Schweizer Tonnagesteuerregime in Bezug auf die Steuersätze wettbewerbsfähig sein.

Ausserdem profitiert jede Nebentätigkeit, die nicht vom Tonnagesteuerregime erfasst wird, vom gewöhnlichen, im europäischen Vergleich niedrigen Steuersatz, was die Attraktivität der Schweiz sowohl im Seeverkehrssektor als auch im seeverkehrsfremden Bereich verstärkt.

*Absatz 3*

Diese Bestimmung ist als Anreiz zu begrüßen, welcher der aktuellen Dringlichkeit des Klimawandels Rechnung trägt. Eine solche Ermässigung lediglich auf Verbesserungen im Antriebssystem von Schiffen zu beschränken, erscheint uns im aktuellen Kontext (des Klimawandels usw.) allerdings als zu einschränkend.

Wie im Erläuterungsbericht hervorgehoben wird, sollten alle Faktoren der Verschmutzung berücksichtigt werden, d.h. nicht nur Luftemissionen, sondern auch betriebsbedingte Entladungen auf See, unbeabsichtigte Entladungen auf See und Massnahmen zur Erhaltung der Biodiversität und der Meeresressourcen, zur Begrenzung der Verschmutzung der Meere durch



Plastikabfälle und zum Recycling im Einklang mit den von den Vereinten Nationen festgelegten Zielen für eine nachhaltige Entwicklung. Der Bundesrat könnte sinnvollerweise die Anforderungen festlegen, die Unternehmen erfüllen müssen, um sich für diese Ermässigung zu qualifizieren.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Begrenzung der Ermässigung auf 20% nicht wettbewerbsfähig sein dürfte, wenn andere Regimes eine Ermässigung von bis zu 50% vorsehen.

#### **1.1.7. Art. 77 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung (bisher Art. 76)**

##### *Absatz 1*

Für Art. 76 Abs. 1 DBG, neu Art. 77 Abs. 1 DBG, wird keine Änderung vorgeschlagen.

In diesem Absatz wird jedoch nicht erwähnt, welche steuerlichen Auswirkungen es haben kann, wenn eine steuerpflichtige Person vom normalen Regime zum Tonnagesteuerregime wechselt. Da der potenzielle Gewinn, der bei der Veräusserung eines Seeschiffs erzielt wird, der Tonnagesteuer unterliegt (d.h. es erfolgt keine separate Besteuerung, sondern der Veräusserungsgewinn wird in den pauschal bestimmten Gewinn einbezogen), muss man sich tatsächlich die Frage stellen, ob die potenziellen stillen Reserven des Seeschiffs nicht zum Zeitpunkt der Umstellung auf das Tonnagesteuerregime versteuert werden sollten. Beim Wechsel des Steuersystems kommt es oft zu einer steuersystematischen Realisierung und einer Besteuerung der stillen Reserven, wenn diese später nicht oder nur eingeschränkt besteuert werden können. Der Bundesrat muss über diesen Punkt entscheiden und ihn gegebenenfalls in die Ausführungsbestimmungen aufnehmen.

##### *Absatz 2*

Für Art. 76 Abs. 2, neu Art. 77 Abs. 2, wird keine Änderung vorgeschlagen.

##### *Absatz 3*

Für Art. 76 Abs. 3, neu Art. 77 Abs. 3, wird keine Änderung vorgeschlagen.

*Absatz 4*

Für Art. 76 Abs. 4, neu Art. 77 Abs. 4, wird keine Änderung vorgeschlagen.

*Absatz 5*

Für Art. 76 Abs. 5, neu Art. 77 Abs. 5, wird keine Änderung vorgeschlagen. Folgende Punkte sollten jedoch beachtet werden:

Wie oben unter Art. 73 Abs. 3 erwähnt, ist eine Gesellschaft, die vom Tonnagesteuerregime profitiert, verpflichtet, einen statutarischen Abschluss entsprechend dem Schweizer Rechnungslegungsrecht und dem Schweizer Obligationenrecht zu erstellen. Somit ist die Berücksichtigung des handelsrechtlichen Buchwerts der Schiffe zur Ermittlung ihres Gewinnsteuerwerts beim Ausscheiden aus dem Tonnagesteuerregime konsequent und folgerichtig.

**1.1.8. Art. 78 Umstrukturierungen (bisher Art. 77)**

Für Art. 77, neu Art. 78, wird keine Änderung vorgeschlagen.

**1.2. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1994 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden**

In Bezug auf die Artikel des StHG, die sich auf die Tonnagesteuer beziehen, verweisen wir auf unsere Änderungsvorschläge betreffend das DBG bzw. auf unsere obigen Ausführungen.

Für die Artikel des StHG (insbesondere Art. 29 Abs. 3) wird keine Änderung vorgeschlagen.

Wir hoffen, Ihnen mit unseren Ausführungen zu dienen und stehen Ihnen für die Beantwortung von Fragen zur Verfügung.

Freundliche Grüsse  
EXPERTsuisse



Daniel Gentsch  
Präsident Fachbereich Steuern



Christiana Leuker  
Fachleiterin Steuern

**Anhang:**

- Tonnage tax regimes in the EU – Comparative tables