



24. Februar 2021

Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Erläuternder Bericht

Übersicht

Die Tonnagesteuer ist ein Förderinstrument für die Seeschifffahrt. Sie ist international breit akzeptiert und insbesondere in der Europäischen Union (EU) weit verbreitet. Bemessungsgrundlage ist nicht der effektiv erwirtschaftete Gewinn, sondern das pauschal mit der Nettoraumzahl ermittelte Frachtvolumen des Seeschiffs pro Betriebstag. Die Tonnagesteuer führt bei rentablen Seeschifffahrtsunternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Steuerbelastung. Indem die Vorlage gleich lange Spiesse mit dem Ausland schafft, stellt sie die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Schweiz sicher.

Ausgangslage

Im Rahmen der Beratungen zur Unternehmenssteuerreform III wurde 2016 ein im Parlament eingebrachter Entwurf an den Bundesrat zurückgewiesen mit dem Auftrag, die Verfassungsgrundlage für eine Tonnagesteuer zu prüfen, die Formulierung der Gesetzesbestimmungen zu überarbeiten und anschliessend eine Vernehmlassung zum Vorentwurf durchzuführen. Mit der Vernehmlassungsvorlage zur Einführung eines Bundesgesetzes über die Tonnagesteuer nimmt der Bundesrat das genannte parlamentarische Anliegen auf.

Die Tonnagesteuer ist ein international gebräuchliches Förderinstrument in der Seeschifffahrt. Unter anderem 21 EU-Mitgliedstaaten kennen inzwischen eine solche Regelung. 2019 belegte die Schweizer Seeschifffahrt gemessen an der Tonnage weltweit Platz 9 sowie Platz 4 innerhalb von Europa. Die Branche ist hoch mobil. Da das wichtigste Kapital im maritimen Sektor die Schiffe selbst sind, ist eine Verlagerung der Geschäftstätigkeit an einen anderen Standort verhältnismässig einfach. Die Einführung der Tonnagesteuer im Schweizer Steuerrecht wäre ein gezieltes Mittel, um im internationalen Wettbewerb um die Gunst der Seeschifffahrtsunternehmen gleich lange Spiesse zu schaffen und damit die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Schweiz sicherzustellen.

Inhalt der Vorlage

Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine alternative Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer. Bemessungsgrundlage ist nicht der tatsächlich erwirtschaftete Gewinn, sondern die pauschal mit einem gestaffelten Tarif multiplizierte Nettoraumzahl (Frachtvolumen des Seeschiffs). Der so ermittelte Betrag wird anschliessend mit der Anzahl Betriebstage multipliziert und zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuert.

Die Tonnagesteuer fusst auf Freiwilligkeit. Die Wahl erfolgt für jedes Seeschiff separat für die Dauer von zehn Jahren. Wer vor Ablauf von zehn Jahren zur ordentlichen Bemessung zurückkehrt, kann die Tonnagesteuer erst im sechsten Jahr nach dem Ausstieg wieder beantragen. Dadurch lassen sich Steuerplanungsmöglichkeiten begrenzen.

Die Vorlage lehnt sich an die bestehenden Regelungen in der EU an. Dies betrifft vor allem den Verwendungszweck der tonnagebesteuerten Schiffe, die Mindestquote beim Führen der Flaggen und die Festlegung der Staffeltarife anhand der EU-Medianen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

Die finanziellen Auswirkungen einer Tonnagesteuer können mangels statistischer Daten nicht verlässlich geschätzt werden. Unter Berücksichtigung der zu erwartenden positiven Effekte auf den Wirtschaftsstandort Schweiz dürften allfällige Minder-einnahmen gering ausfallen. Aufgrund des kleinen Kreises von Unternehmen, die die Massnahme potenziell in Anspruch nehmen können, dürften sich auch die zu erwartenden volkswirtschaftlichen Auswirkungen als eher gering erweisen.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht gibt es Argumente für und gegen die Einführung einer Tonnagesteuer. Namentlich mit Blick auf die wirtschaftspolitischen Interessen der Schweiz erscheint sie vertretbar.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2
1 Ausgangslage	5
1.1 Die Seeschifffahrt in der Schweiz	5
1.2 Die Tonnagesteuer im Ausland	8
1.3 Bisherige Bestrebungen zur Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz	10
2 Vergleich mit dem europäischen Recht	13
2.1 Verbot staatlicher Beihilfen in der EU	13
2.2 EU-Leitlinien für den Seeverkehr als Leitplanken zur Ausgestaltung der Tonnagesteuerregelungen	14
2.3 Zentrale Eckwerte des europäischen Rechts für die Ausgestaltung der Tonnagesteuerregelungen	15
2.4 Konsequenzen für die Einführung einer Schweizer Tonnagesteuer	17
3 Grundzüge der Vorlage	19
3.1 Die beantragte Neuregelung	19
3.2 Berücksichtigung ökologischer Kriterien	20
3.3 Umsetzung	22
4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	22
4.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	22
4.2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden	29
5 Auswirkungen	30
5.1 Finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte	30
5.2 Personelle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte	32
5.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	32
5.4 Auswirkungen auf die Umwelt	32
6 Rechtliche Aspekte	33
6.1 Verfassungsmässigkeit	33
6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz	36

Erläuternder Bericht

1 Ausgangslage

1.1 Die Seeschifffahrt in der Schweiz

Die Seeschifffahrt ist für die Weltwirtschaft von zentraler Bedeutung. Mehr als 90 Prozent aller weltweit hergestellten Güter werden heute mindestens einmal über die Weltmeere transportiert. Wurden früher überwiegend Rohstoffe mit Schiffen befördert, finden heute dank moderner Containertechnik und Logistik in stark zunehmendem Masse auch industrielle Konsumgüter des täglichen Bedarfs den Weg über das Meer.¹

Das Bundesrecht unterscheidet zwischen der Binnenschifffahrt auf Binnengewässern und der Seeschifffahrt auf dem Meer. Rechtsgrundlage für die Seeschifffahrt unter der Schweizer Flagge ist das Seeschiffahrtsgesetz vom 23. September 1953². Andernorts im Bundesrecht werden Seeschiffe als Hochseeschiffe bezeichnet.³ Das bedeutet jedoch nicht, dass sie nur auf hoher See unterwegs sein müssen. Die Ausdrücke «Seeschiff» und «Hochseeschiff» werden im Bundesrecht somit als Synonyme verwendet.

Schweizer Hochseeflotte

Der Bund gewährt im Rahmen seines Verfassungsauftrags (Art. 102 BV⁴) Bürgschaften an die Schweizer Hochseeflotte. Dies mit dem Ziel, die Versorgung mit Gütern in einem Krisenfall sicherzustellen und die Hochseeschiffe bei Bedarf in den Dienst der Landesversorgung stellen zu können. Zwischen 1948 und 1959 gewährte der Bund noch zinsgünstige Darlehen. Seither hat er die Schifffahrtsförderung ausschliesslich mit dem *Instrument der Bürgschaft* betrieben. Kommt im schweizerischen Bürgschaftssystem eine Schiffsgesellschaft ihrer Zahlungspflicht nicht nach, so hat der Bund als Bürge für die verbürgte Schuld einzustehen.

Diverse Bundesrats- und Bundesbeschlüsse zur Finanzierung sowie Sicherung eines ausreichenden Bestands an Hochseeschiffen unter Schweizer Flagge bilden die Grundlage für die Unterstützung der Schweizer Hochseeflotte durch den Bund. Hinzu kommt seit 1983 die mehrmals revidierte Verordnung vom 14. Juni 2002⁵ über die Verbürgung von Darlehen zur Finanzierung schweizerischer Hochseeschiffe. Seit den 90er Jahren wird die erwiesene Hilfe vermehrt unter Berücksichtigung des Wirtschaftsstandorts Schweiz sichergestellt. Letztmals erhöhte das Parlament mit Bundesbeschluss vom 3. März 2008⁶ über die Erneuerung des *Bürgschafts-Rahmenkredits* für die Sicherung eines ausreichenden Bestands an Hochseeschiffen

1 <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/48346.pdf> > S. 9

2 SR 747.30

3 Verordnung vom 14. Juni 2002 über die Verbürgung von Darlehen zur Finanzierung schweizerischer Hochseeschiffe: SR 531.44

4 SR 101

5 SR 531.44

6 BBl 2008 2487

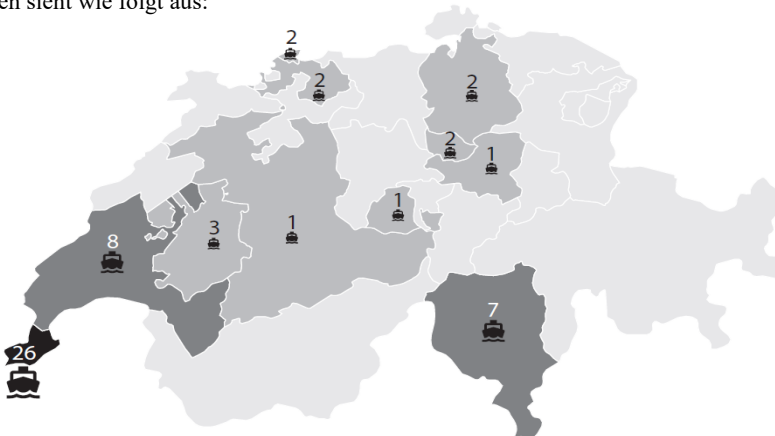
unter Schweizer Flagge den Bürgschafts-Rahmenkredit um 500 Millionen auf insgesamt 1,1 Milliarden Franken.

Ende Dezember 2016 entschied der Bundesrat nach Prüfung der nicht mehr relevanten versorgungspolitischen Bedeutung der Schweizer Hochseeflotte den Mitte 2017 auslaufenden Bürgschafts-Rahmenkredit nicht mehr zu erneuern.⁷ Im aktualisierten Bericht zur versorgungspolitischen Bedeutung der Hochseeschifffahrt vom 15. Januar 2020 wurde diese Einschätzung durch das Bundesamt für wirtschaftliche Landesversorgung bestätigt. Damit sind für Schweizer Hochseeschiffe keine neuen Bürgschaftsverpflichtungen mehr möglich.

Seither ging der Bestand von damals 47 Schweizer Hochseeschiffen mit verbürgten Darlehen in Höhe von rund 794 Millionen Franken stetig zurück. Ende 2020 fuhren auf den Weltmeeren noch 17 Schweizer Hochseeschiffe mit durch Bürgschaften des Bundes besicherten Darlehen in der Höhe von 326 Millionen Franken. Die letzten Bürgschaftsverpflichtungen des Bundes bei den Hochseeschiffen laufen 2032 aus.

In der Schweiz domizilierte Seeschiffahrtsunternehmen

Neben der Schweizer Hochseeflotte sind auch international tätige Seeschiffahrtsunternehmen in der Schweiz domiziliert. Der Branchendachverband Swiss Trading and Shipping Association (STSA) zählt etwas mehr als 60 Unternehmen, die rund 900 Schiffe halten.⁸ Zu den bedeutendsten in der Schweiz domizilierten Seeschiffahrtsunternehmen zählen MSC (mit Sitz in Genf), Massoel Shipping (Genf), ABC Maritime (Nyon), Suisse-Atlantique Société de Navigation Maritime (Renens) und Nova Marine Carriers (Lugano).⁹ Die kantonale Verteilung der Seeschiffahrtsunternehmen sieht wie folgt aus:



Quelle: Swiss Shipowners Association, Dezember 2020

⁷ <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-65072.html>

⁸ <https://www.stsa.swiss/know/shipping-facts> und

⁹ <https://www.stsa.swiss/know/switzerland-a-maritime-nation>
Ibid.

Das geltende Steuerrecht kennt keine besonderen Regelungen für die maritime Schifffahrt. Mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2018¹⁰ über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) sind die kantonalen Steuerstatus per 1. Januar 2020 abgeschafft worden. Seeschiffahrtsunternehmen, die bisher in den Genuss von kantonalen Sonderregelungen kamen, werden seither ordentlich besteuert. Insoweit Kantone ihren Gewinnsteuersatz im Zuge der STAF gesenkt haben, konnten auch diejenigen Unternehmen profitieren, die im Bereich der Seeschifffahrt tätig sind.

Rohstoffhandel

Die Schweiz gehört im Rohstoffhandel zu den weltweit führenden Ländern. Der Schweizer Rohstoffsektor umfasst namentlich Handelsunternehmen, aber auch Banken, die in der Finanzierung des Rohstoffhandels tätig sind, Reedereien und Versicherungen. Die Bedeutung der Schweizer Rohstoffbranche für die Schweizer Volkswirtschaft ist ungebrochen gross. Gemäss Schätzungen sind in der Schweiz gegen 500 Unternehmen mit rund 10 000 Mitarbeitenden in der Rohstoffbranche tätig. Deren Wertschöpfung aus Rohstoffhandelstätigkeiten trug 2017 3,8 Prozent zum Schweizer Bruttoinlandprodukt (BIP) bei.¹¹ Neuere Zahlen liegen noch nicht vor.

Der Bundesrat setzt sich dafür ein, günstige Rahmenbedingungen für die Wettbewerbsfähigkeit des hiesigen Rohstoffsektors zu schaffen. Die wichtigsten Standorte sind Genf, Zug und Lugano. Der Schweizer Rohstoffsektor ist sehr heterogen. Die Spannweite der Handelsfirmen in der Schweiz reicht von sehr kleinen Firmen (mit weniger als 10 Angestellten) bis zu grossen multinationalen Unternehmen mit mehreren Hundert Beschäftigten. Wird das Schwergewicht des Rohstoffhandels auf den Transport von Rohwaren verlegt, ergibt sich eine Verbindung zur Tonnagesteuer, weil in deren Geltungsbereich der Transport von Gütern fällt.

Corona-bedingte Verschlechterung der maritimen Rahmenbedingungen

Der Ausbruch der Pandemie hat auch die Seeschifffahrt stark in Mitleidenschaft gezogen. So hat eine Umfrage des Verbands Deutscher Reeder (VDR) bei seinen Mitgliedern in den Monaten März und April 2020 Umsatzeinbrüche um 30 bis 40 Prozent zu Tage gefördert. Die Zahl der Schiffe ohne Beschäftigung, so der VDR weiter, befinde sich auf dem höchsten Niveau aller Zeiten. Angesichts des prognostizierten Einbruchs des Welthandels sei mit einer weiteren Verschärfung der Marktlage zu rechnen, die fast alle Bereiche der Branche erfassen würde.¹²

Nach Angaben der Branche erholte sich in der zweiten Hälfte 2020 vorab die internationale *Containerschifffahrt* schneller als erwartet. Dies lasse sich insbesondere an der geringen Zahl aufliegender, d.h. aus dem Betrieb genomener Schiffe ablesen,

¹⁰ AS 2019 2395

¹¹ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/55060.pdf> Ein Update dieses Berichts ist für das 1. Quartal 2021 vorgesehen.

¹² <https://www.lifep.de/inaktiv/verband-deutscher-reeder-vdr/Pandemie-Folgen-Deutsche-Seeschifffahrt-fahrt-in-schwere-Krise/boxid/799658>

vermeldete Hapag-Lloyd, eine der weltweit führenden Reedereien im Oktober 2020. Trotzdem sei für das gesamte Jahr mit einem Minus des globalen Containertransports von 4,1 Prozent zu rechnen.¹³ Auch die Umschlagergebnisse der grössten Containerhäfen deuteten gemäss dem Bremer Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik auf eine Erholung des Welthandels hin.¹⁴ Die Ratingagentur Moody's geht daher für 2021 sowohl bei der *Containerschiffahrt* als auch bei den *trockenen Massengutfrachtern* von stabilen Verhältnissen aus.¹⁵

Stärker und nachhaltiger geriet die *Kreuzfahrtindustrie* durch die Corona-Krise in Not. Mit dem Ausbruch der Pandemie im Frühjahr 2020 kam dieser Schiffssektor praktisch komplett zum Erliegen. Zuvor verzeichnete er stetig über fünf Prozent Wachstum pro Jahr. Der Dachverband Cruise Lines International hatte ursprünglich für 2020 mit einem erneuten Anstieg der Passagiere auf 32 Millionen gerechnet, nachdem bereits der Zuwachs von 2009 bis 2019 von 17,8 auf 30 Millionen beachtlich gewesen war. Dieses Ziel ist mittlerweile in weite Ferne gerückt. Auch die führenden Branchenunternehmen Carnival, Royal Caribbean und die Norwegian Cruise Line sind 2020 tief in die roten Zahlen gerutscht.¹⁶

Die Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung geht für 2020 von einem Einbruch des maritimen Welthandels von 4,1 Prozent aus und mutmasst für 2021 bereits wieder eine Erholung um 4,8 Prozent.¹⁷

1.2 Die Tonnagesteuer im Ausland

Seit vielen Jahren ist die Europäische Union (EU) aktiv, um gegen das Ausfliegen der Gemeinschaftsflotte in Offshore-Gebiete anzugehen. Zu diesem Zweck verabschiedete die Europäische Kommission bereits 1989 Leitlinien, in denen die Anforderungen festgelegt wurden, die die Mitgliedstaaten bei der *Gewährung von Beihilfen* im Seeverkehrssektor erfüllen müssen. Diese Leitlinien wurden 1997 erstmals angepasst.¹⁸ Dadurch sollten so viele Schiffe wie möglich unter Gemeinschaftsflagge gehalten und gleichzeitig innerhalb des EU-Binnenmarkts für gleiche Ausgangsbedingungen gesorgt werden. Im Kern ging es also um die Gewährleistung einer gewissen Konvergenz zwischen den Massnahmen der Mitgliedstaaten, insbesondere bezüglich der *Einführung von Tonnagesteuerregelungen*.

In diesem Kontext sollte ein günstiges steuerliches Umfeld für die Seeschiffahrtsunternehmen sichergestellt werden, um auf diese Weise der internationalen Konkurrenz in Form von offenen Registern und Billigflaggen begegnen zu können. Bis in die erste Hälfte der 2010er Jahre ist der wirtschaftliche Impetus dank der Einführung

¹³ <https://www.manager-magazin.de/unternehmen/handel/hapag-loyd-containerschiffahrt-kommt-schnell-aus-der-krise-a-cfd0046b-c2ee-4081-9cf0-0d00d47b4690>

¹⁴ <https://www.isl.org/de/news/umschlag-ergebnisse-fuehrenden-containerhaefen-deuten-erholung-welthandels-hin>

¹⁵ <https://www.offshore-energy.biz/moodys-shipping-to-end-2020-better-than-expected/>

¹⁶ <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/kreuzfahrt-corona-flaute-bringt-kreuzfahrtbranche-in-not/25973070.html?ticket=ST-7322742-XOakFaIEQSTRjchoFME7-ap6>

¹⁷ <https://unctad.org/news/covid-19-cuts-global-maritime-trade-transforms-industry>

¹⁸ ABl. C 205 vom 5.7.1997, S. 5

von Tonnagesteuerregelungen im EU-Raum positiv gewichtet worden. So hat die Schätzung des Beratungsunternehmens Oxford Economics 2014 ergeben, dass 2012 die Bruttowertschöpfung und das Beschäftigungsvolumen für die europäische Schifffahrtsindustrie 50 Prozent tiefer hätte liegen können, wenn die untersuchten neun EU-Mitgliedstaaten weder eine Tonnagesteuer noch andere staatliche Beihilfen eingeführt hätten.¹⁹

Die jeweiligen Tonnagesteuerregelungen in der EU unterliegen der Prüfung durch die Europäische Kommission und werden in der Regel alle zehn Jahre einer erneuten Genehmigung unterzogen.²⁰ Die Voraussetzungen für die Genehmigung sind in der Mitteilung *Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr* vom 17. Januar 2004 festgelegt worden, welche die Leitlinien von 1997 ersetzt.²¹ Im Zentrum der tonnagebesteuerten Tätigkeiten steht die *internationale Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg*. Im Lauf der Zeit sind weitere maritime Aktivitäten hinzugekommen, die für die Tonnagesteuer qualifizieren. Dazu zählen namentlich die Rettungs- und Unterstützungsdienste, die Schiffstätigkeiten zur Kabel- und Rohrverlegung sowie zur Errichtung von Offshore-Bauwerken und zur wissenschaftlichen Meeresforschung (vgl. auch Ziff. 4.1). Damit die Tonnagesteuer zur Anwendung kommen kann, muss insbesondere die strategische und wirtschaftliche Verwaltung der betroffenen Seeschiffe aus dem Hoheitsgebiet der EU erfolgen.

In den vergangenen 20 Jahren hat sich die Tonnagesteuer im Bereich der Unterstützungsmassnahmen für die Seeschifffahrt als wichtigstes Instrument zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit innerhalb der EU-Seeschifffahrt erwiesen. Gegenwärtig kommt bei insgesamt 21 EU-Mitgliedstaaten eine tonnagebasierte Ermittlung der Gewinnsteuer zur Anwendung. Im übrigen Europa kennen auch das Vereinigte Königreich und Norwegen eine solche Massnahme.²² In Griechenland hat die Tonnagesteuer sogar den Rang einer Verfassungsnorm.²³

Einführungsjahr	Land
1957	Griechenland
1973	Malta
1996	Niederlande
1996	Norwegen

¹⁹ <https://www.ecsa.eu/images/2014-04-01%20Oxford%20Economics%20ECSA%20Report%20FINAL.pdf> > S. 5

²⁰ Bei den Mitgliedstaaten der Europäischen Freihandelsassoziation (EFTA), die Mitglied im EWR sind, erfolgt die Genehmigung durch die EFTA-Überwachungsbehörde.

²¹ ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 3

²² <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf> > S. 7 und 18. In Estland als bisher letztem EU-Mitgliedstaat kommt seit dem 1. Juli 2020 eine Tonnagesteuer zur Anwendung:

²³ https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/1/202017/281883_2149331_168_2.pdf
Jens-Ragnar Martinen: Die Tonnagesteuer. Eine ökonomische Analyse, Peter Lang, Frankfurt am Main 2010, S. 71, und

²³ <https://www.bankofgreece.gr/Publications/Paper2019266.pdf> > S. 9

²³ Martinen: op. cit., S. 73, <https://www.seatrade-maritime.com/asia/tonnage-tax-japan> und <http://www.fao.org/faolex/results/details/en/c/LEX-FAOC172978/>

Einführungsjahr	Land
1999	Deutschland
2000	Vereinigtes Königreich
2002	Belgien
2002	Dänemark
2002	Spanien
2002	Lettland
2003	Frankreich
2003	Irland
2003	Finnland
2005	Bulgarien
2005	Italien
2006	Polen
2007	Litauen
2009	Slowenien
2010	Zypern
2015	Kroatien
2017	Schweden
2018	Portugal
2020	Estland

Ausserhalb Europas sind weitere prominente Schifffahrtsnationen zu nennen, die eine Tonnagesteuer in ihrem Recht verankert haben: Indien (2004), USA (2004), Südkorea (2005), Südafrika (2006), Japan (2009) und China (2018).²⁴

1.3 Bisherige Bestrebungen zur Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz

Die Einführung einer Tonnagesteuer hat die Bundespolitik in jüngerer Zeit schon mehrmals beschäftigt. So hat der Bundesrat 2001 und 2007 im Zusammenhang mit der Erneuerung des Bürgerschafts-Rahmenkredits für die Sicherung eines ausreichenden Bestands an Hochseeschiffen unter Schweizer Flagge die Tonnagesteuer als nicht geeignet für die schweizerischen Verhältnisse erklärt. Insbesondere wurde ins Feld geführt, dass sich ein solches Förderinstrument vornehmlich für Länder eigne, in denen die Seeschifffahrt einen wesentlichen Bereich der nationalen Gesamtwirtschaft ausmache.²⁵

²⁴ Martinen: op. cit., S. 73, <https://www.seatrade-maritime.com/asia/tonnage-tax-japan> und <http://www.fao.org/faolex/results/details/en/c/LEX-FAOC172978/>

²⁵ BBI 2002 925, 941 und BBI 2007 5215, 5222

Von parlamentarischer Seite sind folgende Vorhaben hervorzuheben: Am 25. September 2014 reichte Nationalrat Guillaume Barazzone eine Motion ein (14.3909), mit welcher der Bundesrat beauftragt werden sollte, im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990²⁶ über die direkte Bundessteuer (DBG) und im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990²⁷ über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) eine Tonnagesteuer einzuführen. In seiner Begründung argumentierte Nationalrat Barazzone, dass es sich hierbei um ein *Förderinstrument* handle, das einer einfachen und zuverlässigen Besteuerung gleichkomme und jegliche Manipulation verunmögliche. Die Tonnagesteuer sei von der EU wie auch von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hinsichtlich der Mechanismen zur Steueroptimierung als regelkonform beurteilt worden. Und sie passe perfekt zur Stossrichtung der Unternehmenssteuerreform III (USR III), zu deren Zielen die Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz gehöre.²⁸

Der Bundesrat beantragte den Vorstoss am 19. November 2014 zur Ablehnung. Er verwies dabei auch auf die früher vorgenommene Konsultation der Kantone zum Bericht des Steuerungsorgans vom 11. Dezember 2013²⁹ zuhanden des EFD für Massnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit der USR III, in welchem die Tonnagesteuer als *denkbare steuerpolitische Massnahme* vorgestellt wurde. Die Mehrheit der Kantone erachtete sie generell nicht als Priorität, sechs Kantone lehnten sie explizit ab. Neun Kantone wie auch die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren und die Stadt Genf befürworteten demgegenüber die Einführung einer Tonnagesteuer. Die unterschiedliche Haltung dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die Kantone von diesem Förderinstrument ungleich betroffen wären. Die parlamentarische Behandlung der genannten Motion fand ein Ende, als diese am 19. September 2016 vom Urheber zurückgezogen wurde.

Die Tonnagesteuer wurde im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zur USR III wieder Gegenstand der politischen Debatte. In seiner Botschaft zum Unternehmenssteuergesetz III vom 5. Juni 2015³⁰ listete der Bundesrat unter den geprüften, jedoch verworfenen Massnahmen auch die Einführung einer Tonnagesteuer auf. Er verfolgte sie nicht zuletzt aufgrund *verfassungsrechtlicher Bedenken* nicht weiter. Er stützte sich dabei auf ein vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) in Auftrag gegebenes Rechtsgutachten von *Professor Robert Danon (Universität Lausanne)* vom 3. Juni 2015, das die im Rahmen der USR III in Erwägung gezogenen Massnahmen aus verfassungsrechtlicher Sicht prüfte.³¹ Darunter fiel auch die Tonnagesteuer. Der Gutachter kam zum Schluss, dass die Verfassungsmässigkeit dieser ausserfiskalischen Zielsetzung vorab aus nachfolgenden Gründen als problematisch einzustufen sei:

26 SR 642.11

27 SR 642.14

28 <https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefit?AffairId=20143909>

29 <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/33314.pdf>

30 BBl 2015 5069, 5133 und 5183

31 <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/39731.pdf>

- Der Tonnagesteuer fehle es an einer ausreichenden verfassungsmässigen Grundlage. Diese könne auch nicht durch Artikel 103 der Bundesverfassung (BV) legitimiert werden, die es dem Bund zwar ermögliche, Wirtschaftszweige und Berufe zu fördern, wenn zumutbare Selbsthilfemassnahmen zur Sicherung ihrer Existenz nicht ausreichen würden. Die Seeschiffahrtsbranche, so der Gutachter weiter, sei als solches nicht in ihrer Existenz bedroht, womit die Tonnagesteuer kaum als verhältnismässige Massnahme eingestuft werden könne.
- Die spezifisch für die Seeschiffahrt konzipierte Tonnagesteuer verletze die Prinzipien der Rechtsgleichheit bei der Besteuerung sowie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
- Es sei aus Sicht der rechtsgleichen Behandlung nicht einsichtig, nur dem maritimen Sektor aufgrund eines übergeordneten öffentlichen Interesses diese steuerliche Privilegierung zuzugestehen, während andere Transportsektoren (Flug- und Strassenverkehr) diesbezüglich aussen vor blieben.

In der Folge wurde auch *Professor Xavier Oberson (Universität Genf)* vom EFD mandatiert, die Verfassungsmässigkeit einer Tonnagesteuer in der Schweiz im Rahmen der USR III zu prüfen. Der Gutachter ist in seiner rechtlichen Einschätzung vom 12. August 2015 namentlich aus folgenden Gründen zu einem positiven Urteil gelangt:³²

- Die Tonnagesteuer komme einer besonderen Erhebungsart der Gewinnsteuer gleich, so dass Artikel 128 Absatz 1 Buchstabe b BV die notwendige Verfassungsgrundlage darstelle und damit keine Verfassungsänderung erforderlich sei.
- Als ausserfiskalische Zielsetzung lasse sich die Tonnagesteuer auf zwei Verfassungsnormen abstützen, denen die notwendige Sachkompetenz zufalle: So könnte gestützt auf Artikel 101 (Aussenwirtschaftspolitik) die Niederlassung von Seeschiffahrtsgesellschaften gestärkt und damit ein «*level playing field*» geschaffen werden mit anderen, die Tonnagesteuer bereits anwendenden Staaten. Auch gestützt auf Artikel 103 BV (Strukturpolitik) lasse sich eine Tonnagesteuer insoweit legitimieren, als die Seeschiffahrt als in ihrer Existenz gefährdet zu betrachten sei, um ein steuerliches Eingreifen des Bundes im maritimen Bereich zu begründen.

Am 17. März 2016 beschloss der Nationalrat im Rahmen der Gesamtabstimmung mit 138:52 Stimmen und einer Enthaltung, diese steuerpolitische Massnahme in die Vorlage aufzunehmen.³³ Der Ständerat beschloss demgegenüber am 30. Mai 2016 mit 31:14 Stimmen *Rückweisung an den Bundesrat* der als *Entwurf 3* gekennzeichneten Bestimmungen zu einem Bundesgesetz über die Tonnagesteuer.³⁴ Damit war der Auftrag verbunden, die Verfassungsgrundlage einer Tonnagesteuer zu prüfen, die Formulierung der Bestimmungen zu überarbeiten und anschliessend bei den Kantonen und interessierten Kreisen eine Vernehmlassung durchzuführen. Die

³² <https://biblio.parlament.ch/e-docs/383599.pdf>

Der Gutachter weist in der Schilderung der Ausgangslage darauf hin, dass er einer informellen Arbeitsgruppe zur Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz unter der Leitung des Branchendachverbands STSA angehört hat.

³³ AB 2016 N 496

³⁴ AB 2016 S 248

grosse Kammer schloss sich dieser Sichtweise am 6. Juni 2016 mit 136:54 Stimmen an.³⁵

Bezüglich der genannten parlamentarischen Rückweisung von Entwurf 3 an den Bundesrat schloss sich der Vorsteher des EFD im Namen des Bundesrates dieser Vorgehensweise während der Sommersession 2016 an.³⁶ Hauptargument war die fehlende politische Diskussion im Rahmen eines vorgängigen Vernehmlassungsverfahrens.

Handlungsbedarf und Ziele

Der Bundesrat will wettbewerbsfähige Rahmenbedingungen für den Wirtschaftsstandort Schweiz sicherstellen. Dank *gleich langer Spiesse* kann ein gezieltes Mittel im internationalen Wettbewerb um die Gunst hoch mobiler Seeschiffahrtsunternehmen geschaffen und damit die hiesige Standortattraktivität sichergestellt werden. Auf diese Weise kann es zu einer Steigerung von Unternehmensansiedlungen aus dem maritimen Sektor kommen. Dies kann zudem auch die in der Schweiz bereits stark vertretene Rohstoffbranche begünstigen. In der gegenwärtigen Lage, in der viele Seeschiffahrtsunternehmen Verluste erzielen dürften, bestünde für diese kein Anreiz, sich der Tonnagesteuer zu unterstellen. Sie hätte daher kurzfristig und solange die betroffenen Unternehmen Verlustvorträge geltend machen können eine geringere praktische Bedeutung. Die Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz kann aber mittel- bis längerfristig zur Erholung der wirtschaftlichen Lage und zur *Erhöhung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der Branche* beitragen. Dabei gilt es den Geltungsbereich so auszugestalten, dass er die geltenden EU-Tonnagesteuerregelungen einhält.

Mit dem Bundesratsbeschluss vom 14. Oktober 2020 wurde das EFD beauftragt, eine Vernehmlassungsvorlage zur *Einführung eines Bundesgesetzes über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen* auszuarbeiten. Dabei sei die Problematik der Verfassungsmässigkeit gebührend auszuführen (vgl. Ziff. 6.1). Mit der Mandatierung hat der Bundesrat letztlich dem parlamentarischen Anliegen entsprochen, das in der Sommersession 2016 ergangen war (Rückweisung).

2 Vergleich mit dem europäischen Recht

2.1 Verbot staatlicher Beihilfen in der EU

Das Verbot staatlicher Beihilfen in der EU figuriert heute in Artikel 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV).³⁷ Staatliche Beihilfen im Anwendungsbereich des AEUV sind grundsätzlich verboten. Allerdings handelt es sich um ein Verbot mit Genehmigungsvorbehalt. In begründeten Einzelfällen können staatliche Beihilfen aufgrund eines Beschlusses der Europäischen Kommission genehmigt werden. Dies setzt eine vorherige Notifizierung

³⁵ AB 2016 N 861

³⁶ AB 2016 S 247 und 2016 N 861

³⁷ ABl. C 326 vom 26.10.2012, S. 47

voraus. Eine Massnahme darf somit solange nicht durchgeführt werden, als die Kommission keine Genehmigung erteilt hat.³⁸

Der Beihilfegriff ist als unbestimmter Rechtsbegriff in Artikel 107 Absatz 1 AEUV sehr allgemein («Beihilfen gleich welcher Art») gefasst. In Artikel 107 Absatz 2 und 3 sind Ausnahmen vom Beihilfverbot aufgezählt. Vorliegend relevant sind insbesondere die sogenannten Ermessensausnahmen gemäss Artikel 107 Absatz 3 AEUV. Die dort beschriebenen Beihilfen können als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden. Die EU sieht in der Tonnagesteuer ein zulässiges Instrument zur Förderung des maritimen Sektors, das im gemeinsamen europäischen Interesse liegt, um die Wettbewerbsfähigkeit der EU-Seeschifffahrt auf dem Weltmarkt sicherzustellen, Know-how und Arbeitsplätze in diesem Bereich aufrechtzuerhalten sowie die Standortverlagerung in Niedrigsteuerrländer ausserhalb des EU-Binnenmarkts zu verhindern.³⁹

2.2 EU-Leitlinien für den Seeverkehr als Leitplanken zur Ausgestaltung der Tonnagesteuerregelungen

Die jeweiligen Tonnagesteuerregelungen der EU-Mitgliedstaaten unterliegen als Beihilferegulungen der Prüfung durch die Europäische Kommission und werden unter Vorbehalt der Vereinbarkeit mit den EU-Beihilfavorschriften in der Regel alle zehn Jahre einer erneuten Genehmigung unterzogen. Die Europäische Kommission hat die Voraussetzungen für die jeweilige Genehmigung in der Mitteilung *Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr* vom 17. Januar 2004 festgelegt.⁴⁰ Im Zentrum der tonnagebesteuerten Tätigkeiten steht die *internationale Beförderung von Waren und Personen auf dem Seeweg*. Im Lauf der Zeit sind weitere maritime Aktivitäten hinzugekommen, die für die Tonnagesteuer qualifizieren. Dazu zählen die Rettungs- und Unterstützungsdienste, die Schiffstätigkeiten zur Kabel- und Rohrverlegung sowie zur Errichtung von Offshore-Bauwerken und zur wissenschaftlichen Meeresforschung. Damit die Tonnagesteuer für die ganze Flotte eines Seeschiffahrtsunternehmens und nicht nur dessen Schiffe unter der Flagge eines EU-Mitgliedstaats zur Anwendung kommen kann, muss insbesondere die strategische und wirtschaftliche Verwaltung der betroffenen Seeschiffe aus dem Hoheitsgebiet der EU erfolgen.

³⁸ Zu den Grundzügen des EU-Beihilfenrechts siehe den Bericht vom 9. Oktober 2017 im Auftrag der Konferenz der Kantonsregierungen: [Gutachten staatliche Beihilfen-SteptonJohnson.pdf \(kdk.ch\)](#) > S. 4

³⁹ Zur Legitimierung der staatlichen Beihilfen im maritimen Sektor siehe stellvertretend die Einschätzungen der EU-Wettbewerbskommissarin Margrethe Vestager anlässlich der Genehmigung von Tonnagesteuerregelungen in Malta (19.12.2017), Portugal (6.4.2018) und Dänemark (12.10.2018)
[State aid: amended Maltese tonnage tax scheme approved \(europa.eu\)](#), [Portuguese tonnage tax and seafarers scheme approved \(europa.eu\)](#) und [Staatliche Beihilfen: Kommission genehmigt dänische Tonnagesteuerregelung \(europa.eu\)](#)

⁴⁰ ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 3, sowie betreffend die Aktualisierung des Anhangs ABl. C 120 vom 13.4.2017, S. 10

2009 hat die Europäische Kommission einen *Leitfaden zu staatlichen Beihilfen für Schiffsmanagementgesellschaften* vorgelegt, der die Regeln zu den *Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr* vervollständigt. Mit den neuen Vorgaben soll auch die Auslagerung eines Teils der Aufgaben des Schiffsbetriebs keine steuerlichen Nachteile mehr erfahren und ebenfalls der Tonnagesteuer unterstellt werden können.⁴¹

Sowohl bei den *Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr* als auch beim *Leitfaden zu staatlichen Beihilfen für Schiffsmanagementgesellschaften* handelt es sich nicht um Rechtsakte der EU, sondern um Praxisfestlegungen, die aber für die Europäische Kommission bindend sind.⁴²

2.3 Zentrale Eckwerte des europäischen Rechts für die Ausgestaltung der Tonnagesteuerregelungen

Die Tonnagesteuerregelungen der EU-Mitgliedstaaten wurden seit der Veröffentlichung der *Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr* laufend weiterentwickelt. Dies gilt insbesondere bezüglich der qualifizierenden Schiffe und der damit verbundenen maritimen Aktivitäten, die gemäss EU-Kommission der Tonnagesteuer unterstellt werden dürfen. Dadurch hat sich der Gestaltungsspielraum der EU-Mitgliedstaaten im Lauf der Jahre erweitert. Aufgrund der heutigen im europäischen Kontext existierenden Regelungen lassen sich die wichtigsten Eckwerte wie folgt zusammenfassen:

Eckwerte	Beschrieb	Abweichende Regelungen in Europa
Antragstellung und zeitliche Dimension	Die Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist freiwillig und umfasst in der Regel einen Zeitraum von zehn Jahren mit der Möglichkeit zur Erneuerung.	In Griechenland ist die Tonnagesteuer obligatorisch. Bulgarien und Portugal weisen mit fünf Jahren eine kürzere Bindungsdauer auf.
Bemessungsgrundlage: Ermittlung des Tonnagegewinns	Dieser berechnet sich auf Basis der Nettoraumzahl jedes Schiffs, multipliziert mit einem fiktiven Gewinn je volle 100 Nettotonne unter Verwendung eines vierstufigen Tarifs und pro Betriebstag.	Belgien, die Niederlande und Zypern wenden für die Bemessungsgrundlage einen fünfstufigen Tarif an. Norwegen geht von einem fiktiven Gewinn pro 1000 Nettotonne unter Verwendung eines vierstufigen Tarifs pro

⁴¹ Mitteilung der Kommission Leitfaden zu staatlichen Beihilfen für Schiffsmanagementgesellschaften, ABl. C 132 vom 11.6.2009, S. 6;
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/de/IP_09_900

⁴² Henning Jessen und Michael Jürgen Werner, Hrsg.: EU-Maritime Transport Law, Baden Baden 2016, S. 358.

Eckwerte	Beschrieb	Abweichende Regelungen in Europa
	Der so ermittelte Tonnagegewinn wird anschliessend zum jeweiligen Gewinnsteuersatz versteuert.	Betriebstag aus. In Griechenland basiert die Ermittlung des Tonnagegewinns auf der Bruttoreumzahl, multipliziert mit einem von der Bruttotonnage abhängigen Koeffizienten. Der so ermittelte Tonnagegewinn wird anschliessend mit dem vom Alter des Schiffs abhängigen Gewinnsteuersatz multipliziert.
Rechtsform der begünstigten Unternehmen	Keine Beschränkung auf bestimmte Rechtsformen	
Ansässigkeitserfordernis der Geschäftsleitung im Tonnagesteuer-Staat	Artikel 8 Absatz 1 OECD-Musterabkommen: Gewinne aus der Schifffahrt können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, wo sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.	
Mindestanforderung an die Flaggenführung	Wer weniger als 60 Prozent der eigenen Tonnage unter der Flagge von EU- resp. EWR-Mitgliedstaaten betreibt, muss diesen Anteil erhöhen oder zumindest auf demselben Stand halten.	In Estland, Griechenland, Malta, Portugal und Zypern ist grundsätzlich ein EU- resp. EWR-Mindestanteil von 60 Prozent einzuhalten.
Einkünfte aus der Bereederung im Tonnagesteuer-Staat	Unter der Bereederung wird im Allgemeinen die strategische und wirtschaftliche Verwaltung von Seeschiffen verstanden.	
Einkünfte aus der Vercharterung	Die Vermietung des bereederten Schiffs umfasst zwingend die Ausrüstung und Mannschaft (Time- und Voyage-Charter)	Einzelne Länder (u.a. Estland, Malta, Norwegen, Portugal und Zypern) lassen unter bestimmten Voraussetzungen auch die blosse Vermietung des Schiffs zu (Bareboat-Charter).
Qualifizierende Aktivitäten	Kernaktivität ist der Transport von Gütern und Personen. Zu Letzterem gesellen sich auch Kreuzfahrtaktivitäten. Hinzu kommen Rettungs- und Unterstützungsdienste. Weitere Schiffsaktivitäten haben im Lauf der Jahre die Genehmi-	Die gültigen Tonnagesteuerregelungen sind in den letzten zehn Jahren bezüglich dieses Ausgestaltungsmerkmals vielfältiger geworden. Die von der EU-Kommission unterschiedlich gewährten Aktivitäten legen einen beachtlichen

Eckwerte	Beschrieb	Abweichende Regelungen in Europa
	gung erhalten wie beispielsweise die Kabel- und Rohrverlegung oder die wissenschaftliche Meeresforschung.	Gestaltungsspielraum offen.
Steuerliche Behandlung eines allfälligen Veräusserungsgewinns von Seeschiffen	Deren Verkauf wird durch die Tonnagesteuer abgegolten.	Polen setzt beispielsweise eine pauschale Besteuerung mit einem Satz von 15 Prozent fest.

2.4 Konsequenzen für die Einführung einer Schweizer Tonnagesteuer

Bei den in Ziffer 2.1 und Ziffer 2.2 vorgestellten Bestimmungen handelt es sich um EU-interne Regelungen und somit nicht um für die Schweiz verbindliche internationale Verpflichtungen.⁴³ Mit Blick auf die angestrebte internationale Akzeptanz einer Schweizer Tonnagesteuer kommt den entsprechenden Rahmenbedingungen in der EU dennoch besondere Relevanz zu. Im Vergleich zur EU kennt die Schweiz kein grundsätzliches Verbot staatlicher Beihilfen. Einheitliche Vorschriften zur Kontrolle von Subventionen auf Bundesebene ergeben sich aus dem Subventionsgesetz vom 5. Oktober 1990⁴⁴ (SuG). Dieses soll sicherstellen, dass Finanzhilfen und Abgeltungen nur gewährt werden, wenn sie hinreichend begründet sind, sowie ihren Zweck auf wirtschaftliche und wirkungsvolle Art erreichen. Auch das Bundesgesetz vom 6. Oktober 2006⁴⁵ über Regionalpolitik ist in der Beihilfethematik verwurzelt. Es soll die Wettbewerbsfähigkeit einzelner Regionen stärken, deren Wertschöpfung erhöhen sowie zur Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen beitragen.

Die Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz ist ein gezieltes Mittel, um *gleich lange Spiesse* im Wettbewerb um die Gunst hoch mobiler Seeschiffahrtsunternehmen zu schaffen. Die Schweiz lehnt sich hierzu an die bestehenden Tonnagesteuerregelungen in der EU an. Dies betrifft vor allem den Verwendungszweck der tonnagebesteuerten Schiffe, die Mindestquote beim Führen der Flaggen und die Festlegung der Staffeltarife anhand der EU-Medianen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Die *EU-Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr* stecken im

⁴³ Vgl. hierzu auch die Einschätzung des Bundesrates in der Botschaft vom 5. Juni 2015 zum Unternehmenssteuergesetz III, in: BBl 2015 5069 und 5195–5196.

⁴⁴ SR 616.1

⁴⁵ SR 901.0

Wesentlichen das Aktionsfeld ab. Geht die Schweiz nicht darüber hinaus, ergeben sich keine Risiken mit Blick auf die internationale Akzeptanz.⁴⁶

Bezüglich der Vorgaben aus den *EU-Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr*, die für eine konkrete Ausgestaltung der Tonnagesteuer hohe Relevanz aufweisen, gilt es den Grundsatz der Europäischen Kommission hervorzuheben, wonach grundsätzlich sämtliche Steuererleichterungen im Seeverkehr an das Führen der EU-Flagge zu knüpfen seien. Weiter wird in den Leitlinien ausgeführt, dass Seeschiffahrtsunternehmen, die aktuell weniger als 60 Prozent ihrer Tonnage unter der Flagge eines der EU-Mitgliedstaaten betreiben, diesen Anteil erhöhen oder zumindest auf demselben Stand halten müssen.⁴⁷ An diesen Vorgaben bezüglich *Beflagung* hat sich im Grundsatz seither nichts geändert. Sie gelten für den gesamten Europäischen Wirtschaftsraum (EWR).

Da die Erhebung einer Tonnagesteuer allein auf die Schweizer Flagge bezogen nicht zielführend wäre, soll sie auch die Flaggen aller EU- resp. EWR-Mitgliedstaaten miteinschliessen. Konkret heisst das, dass sich eine in der Schweiz domizilierte Reederei nur dann der Tonnagesteuer unterstellen kann, wenn ein Mindestanteil von 60 Prozent der Tonnage ihrer Schiffsflotte unter den Flaggen der Schweiz oder der EU- resp. EWR-Mitgliedstaaten fährt. Gleichzeitig wird damit verhindert, dass ein zu hoher Anteil der Flotte unter sogenannten «Offshore»-Flaggen unterwegs ist, in denen tiefere Umwelt- und Sozialstandards gelten. Damit ist das Schweizer Tonnagesteuerregime mit den in der EU geltenden Anforderungen kompatibel.

In den meisten EU-Ländern bemisst sich der nach der Tonnage ermittelte Gewinn des Seeschiffs für jeweils volle 100 Nettoraumzahleinheiten pro Betriebstag. Dabei ist der je nach Umfang des Frachtvolumens zur Anwendung kommende Betrag degressiv gestaffelt. Das hängt damit zusammen, dass grössere Schiffe in der Regel mit kleineren Margen pro Volumeneinheit rechnen.

Im Rahmen der *Ermittlung der Bemessungsgrundlage* soll auch in der Schweiz die degressiv ausgestaltete Staffellage anhand der EU-Medianen herangezogen werden. Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns soll für Bund und Kanton nach denselben Kriterien erfolgen. Dank der verfassungsrechtlich verankerten Tarifautonomie der Kantone besteht ausreichend Spielraum, um den interkantonalen Wettbewerb über die ordentlichen Gewinnsteuersätze spielen zu lassen.

⁴⁶ Im Zusammenhang mit internationaler Akzeptanz gilt es die EU-Liste nicht kooperativer Länder und Gebiete für Steuerzwecke zu erwähnen, die der Rat der EU am 5. Dezember 2017 erstmals verabschiedet hat und die ausschliesslich auf Drittstaaten angewendet wird. Es handelt sich im Kern um eine systematische Überprüfung von Steuerregimes durch eine eigens hierzu eingesetzte Gruppe «Verhaltenskodex» des Rats der EU. Die genannte Liste umfasst missbräuchliche Steuerpraktiken, die die Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung untergraben. Sie wird periodisch aktualisiert, seit 2020 zweimal jährlich. <https://www.consilium.europa.eu/de/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

⁴⁷ ABl. C 13 vom 17.1.2004, S. 3

3 Grundzüge der Vorlage

3.1 Die beantragte Neuregelung

Konzeptionell kommt die Tonnagesteuer einer *alternativen Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer* gleich. Sie ist im Sinne des Verfassungsauftrags zur vertikalen und horizontalen Harmonisierung auf der Ebene aller drei Gebietskörperschaften (Bund, Kantone und Gemeinden) einzuführen. Die Steuer soll für den Betrieb von Seeschiffen zur Anwendung kommen.

Bemessungsgrundlage für die Gewinnermittlung ist die pauschal mit einem gestaffelten Tarif multiplizierte *Nettoraumzahl* (Frachtvolumen des Seeschiffs). Diese wiederum wird mit der Anzahl Betriebsstage multipliziert. Der so ermittelte steuerbare Reingewinn wird – sofern vorhanden – zum übrigen steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet und zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuert. Somit wird die Steuerschuld nicht nach dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn, sondern nach dem Frachtvolumen des jeweiligen Seeschiffs berechnet. Dessen Vermessung ist im Internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen von 1969 geregelt, das für die Schweiz am 18. Juli 1982 in Kraft getreten ist⁴⁸. Die Tonnagesteuer führt bei rentablen Unternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Steuerbelastung.

Die maritime Beförderung von Personen oder Gütern gehört zu den Kernaktivitäten, die unter die Tonnagesteuer fallen. Der Betrieb von Seeschiffen umfasst im Wesentlichen die *Bereederung* (u.a. Fracht- und Passagierbeförderung), *Befrachtung* (Abwicklung von Transportaufträgen auf See) und *Vercharterung* (Vermietung von Seeschiffen inkl. Ausrüstung und Besatzung). Unter die Tonnagesteuer fallen auch sämtliche Erträge aus dem Besitz und der Veräusserung von Seeschiffen. Von diesen Aktivitäten ist namentlich der Reingewinn aus einem Handelsbetrieb und aus dem Halten von Liegenschaften abzugrenzen. Letztgenannte Aktivitäten unterliegen der ordentlichen Berechnung des Reingewinns und nicht der Tonnagesteuer. Würde der Anwendungsbereich der Tonnagesteuer auf Gewinne aus Handelstätigkeiten, insbesondere *Rohstoffhandel*, ausgeweitet, würde dies erstens international nicht akzeptiert und zweitens wäre dies mit hohen Mindereinnahmen für die öffentliche Hand verbunden. Indirekt können Rohstoffhandelsfirmen trotzdem von der Tonnagesteuer profitieren, wenn vermehrt in den Transport von Rohwaren investiert wird.

Die Tonnagesteuer fusst auf *Freiwilligkeit*. Die Wahl erfolgt für jedes Seeschiff separat. Wird die Wahlmöglichkeit ausgeübt, gilt eine Dauer von zehn Jahren. Danach unterliegt der steuerbare Reingewinn wieder der ordentlichen Bemessung – es sei denn, die steuerpflichtige Person stellt erneut Antrag auf die Tonnagesteuer. Will ein Unternehmen vor Ablauf der Zehnjahresperiode einen Wechsel vornehmen (beispielsweise aufgrund erlittener betrieblicher Verluste oder trüber wirtschaftlicher Perspektiven), kann es einen erneuten Antrag für die Tonnagesteuer erst wieder im sechsten Jahr nach dem Ausstieg stellen. Die allenfalls während der Anwendung der Tonnagesteuer aus dem Betrieb des Seeschiffs entstandenen Verluste können nicht vorgetragen werden. Mit diesen Massnahmen lassen sich *Steuerplanungsmöglichkeiten* einschränken.

⁴⁸ SR 0747.305.412

Nimmt das Unternehmen nur für einen Teil seiner Seeschiffe die Tonnagesteuer in Anspruch oder verfolgt es noch andere, der ordentlichen Besteuerung unterliegende Aktivitäten, muss es eine *Spartenrechnung* führen.⁴⁹ Für die Zwecke dieser Spartenrechnung sind sämtliche Aufwendungen, einschliesslich Gemeinkosten, auf die einzelnen Schiffe oder die übrigen Aktivitäten zu verteilen.

3.2 Berücksichtigung ökologischer Kriterien

Auch die internationale Seeschifffahrt belastet das Klima. Deren Anteil an den globalen CO₂-Emissionen liegt bei etwas weniger als drei Prozent.⁵⁰ Die Verbrennung von Schweröl, dem nach wie vor verbreitetsten Treibstoff im Schiffsverkehr, führt zu einem hohen Anteil an Schwefeldioxid. In der Zwischenzeit hat die Berücksichtigung von Umweltkriterien auch in der Schifffahrtsindustrie an Relevanz gewonnen.⁵¹

So sind Anfang 2020 schärfere Regeln bezüglich des Schwefelgehalts der Treibstoffe in Kraft getreten. Die verbindlichen Vorgaben stammen von der *Internationalen Seeschifffahrtsorganisation (IMO)*, einer Sonderorganisation der Vereinten Nationen mit Sitz in London, der mehr als 170 Mitgliedstaaten angehören. Sie ist zuständig für die Sicherheit auf See sowie die Verhütung und Bekämpfung der Meeresverschmutzung. Ihren Zielen zufolge ist der *Ausstoss von Schwefeldioxid* weltweit um 85 Prozent zu reduzieren. Hierzu muss der Schwefelgehalt im Treibstoff von 3,5 auf 0,5 Prozent gesenkt werden, um der neuen *Emissionsverordnung IMO 2020* zu entsprechen. Den Reedereien stehen hierzu drei Umsetzungsmöglichkeiten zur Verfügung: Entweder wechseln sie auf einen schwefelarmen Treibstoff (VLSF) oder auf Marinedieselloil (MDO). Oder sie bauen in ihre Schiffe Abgasreinigungsanlagen ein, sogenannte Scrubber, um die Schwefelemissionen zu reinigen. Oder sie steigen auf alternative Antriebstechnologien um, allen voran auf nicht erdölbasierte Kraftstoffe wie Flüssigerdgas (LNG).⁵²

Darüber hinaus haben sich die Mitglieder der IMO darauf geeinigt, einen Minderungspfad bei den CO₂-Emissionen bis zum Jahr 2050 festzulegen. Dieser sieht im Verhältnis zu 2008 eine Verringerung von mindestens 50 Prozent vor. Im Idealfall soll sogar eine vollständige *Dekarbonisierung*, d.h. eine kohlenstofffreie Seeschifffahrt, erreicht werden. Dies steht im Einklang mit den Zielen des *Pariser Übereinkommens von 2015*. Der genannte IMO-Beschluss gilt in Fachkreisen als ein wichti-

⁴⁹ Ein Beispiel für Spartenrechnungen, die im Praxisalltag zur Anwendung kommen, sind juristische Personen, die nur teilweise wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke steuerbefreit sind. Diese Konstellation bedingt das Führen einer entsprechenden Spartenrechnung. Voraussetzung ist somit, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnermässig vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgediehung sind.

⁵⁰ <https://safety4sea.com/wp-content/uploads/2015/06/IMO-and-the-Environment-2011.pdf> > S. 7

⁵¹ <https://www.nzz.ch/wirtschaft/stuermische-see-fuer-eine-saubere-schifffahrt-ld.1470461>

⁵² <https://www.imo.org/en/MediaCentre/PressBriefings/Pages/34-IMO-2020-sulphur-limit.aspx/>

ges Signal, auch in der Seeschifffahrt eine deutliche Abkehr von fossilen Brennstoffen vorzunehmen.⁵³

Soweit überblickbar, wenden innerhalb des EWR bisher erst wenige Länder steuerliche Ermässigungen als Gegenleistung zur Erreichung ökologischer Ziele an. Gemäss einer OECD-Studie aus dem Jahr 2019 honorieren Norwegen und Portugal einen spezifisch *ökologischen Leistungsausweis* eines Schiffs, Malta und Zypern wiederum setzen Anreize primär beim Alter des Schiffs und Griechenland beim Schiffstyp.⁵⁴ Es ist davon auszugehen, dass solche Kriterien künftig einen noch höheren Stellenwert erhalten werden.

In Norwegen wird anhand vordefinierter Kriterien ein sogenanntes *Ökoring* pro Schiff vorgenommen. Dieses erfolgt auf Ersuchen des Seeschiffahrtsunternehmens mittels Einreichung eines von der norwegischen Schifffahrtsbehörde erstellten Formulars zur Berechnung des Umweltfaktors. Auf Basis dieser Deklaration erhält das Unternehmen das so ermittelte Ökoring auf einer Skala von 1 bis 10. Je höher das Rating ausfällt, desto stärker verringert sich die Steuerschuld. Wird Faktor 10 erreicht, wird sie um 25 Prozent reduziert. Bei einem Rating von Faktor 1 ist eine Senkung von 2,5 Prozent vorgesehen. Die für das Ökoring relevanten Kriterien gruppieren sich nach den folgenden *drei Verschmutzungskategorien* auf See:

- Erzeugung von Luftemissionen;
- Vornahme betriebsbedingter Entladungen auf See (beispielsweise Abgabe von Abwässern, die eine bestimmte Menge an Schadstoffen enthalten);
- Verhinderung unbeabsichtigter Entladungen auf See (beispielsweise Ölverschmutzungen beim Zusammenstoss von Schiffen).

Jede Verschmutzungskategorie wird weiter unterteilt in Schadstoffe, die auf der Grundlage technischer und betrieblicher Schiffskategorien eine bestimmte Punktzahl erzielen.⁵⁵

Der Bundesrat erachtet es als geboten, ökologische Kriterien bei der Schweizer Tonnagesteuer einzubauen. Die vorgeschlagene *Grundsatznorm* (vgl. Erläuterungen zu Art. 75 Abs. 3 E-DBG / Art. 26d Abs. 3 E- StHG) lässt je nach Leistungsausweis des betroffenen Seeschiffs eine Verringerung bei der Bemessungsgrundlage des Tonnagegewinns zu. Je ökologischer ein Seeschiff unterwegs ist, desto höher fällt die Reduktion des steuerbaren Reingewinns aus. Diese soll jedoch höchstens 20 Prozent betragen. Folgende zwei Voraussetzungen sollen Teil des *ökologischen Leistungsausweises* des Seeschiffs sein:

- Nachweis eines umweltfreundlichen Antriebssystems (beispielweise via LNG, dem derzeit saubersten Brennstoff),

⁵³ <https://www.bmvi.de/SharedDocs/DE/Artikel/WS/reduktion-emissionen-internationale-seeschifffahrt.html>

⁵⁴ <https://www.itf-oecd.org/sites/default/files/docs/maritime-subsidies-value-for-money.pdf> > S. 18 und 46

⁵⁵ <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-519-14-COL.pdf> > Randziffern 6-16 und https://www.regjeringen.no/contentassets/18d0e2429120446b99212c7937ce2a4b/notifikation_norwegian_tax.pdf > S. 47-49

- Nachweis einer möglichst geringen Erzeugung umweltschädlicher Luftemissionen (insb. Schwefeldioxid, Stickstoffdioxid, Kohlenstoffdioxid, Russpartikel und Feinstaub).
- Zur Umsetzung gilt es auf Verordnungsstufe einen möglichst praktikablen Kriterienkatalog für die genannten Nachweise festzulegen.

Eine zentrale Bedingung für die Berücksichtigung ökologischer Kriterien in der Vorlage ist die *Vollzugstauglichkeit*. Denn Steuerbehörden verfügen nicht über die notwendigen fachtechnischen Kenntnisse im Bereich *umweltschonender Technologien* und es wäre auch nicht effizient, diese Kenntnisse bloss der Tonnagebesteuer wegen bei einer anderen Behörde aufzubauen, um die Seeschiffe entsprechend zu kategorisieren.

3.3 Umsetzung

Systembedingt sollen die gleichlautenden Bestimmungen für Bund und Kantone gleichzeitig in Kraft gesetzt werden. Damit diese ins kantonale Recht überführt und die Vorkehrungen für einen reibungslosen Vollzug sichergestellt werden können, ist eine angemessene Übergangsfrist einzuräumen. Sollte diese Frist nicht eingehalten werden, findet das Bundesrecht direkt Anwendung.

Zusätzlich zu den Änderungen im StHG werden die Kantone auch die Änderungen im DBG umzusetzen haben, da die Erhebung der direkten Bundessteuer durch die Kantone (unter Aufsicht des Bundes) erfolgt.

Der Bundesrat erachtet es als geboten, auch bei der Schweizer Tonnagesteuer ökologische Kriterien einzubauen. Die im Vorentwurf vorgeschlagene und in Ziffer 3.2 erwähnte *Grundsatznorm* lässt je nach Leistungsausweis des betroffenen Seeschiffs eine Verringerung bei der Bemessungsgrundlage des Tonnagegewinns zu. Für die Umsetzung dieser Bestimmung gilt es auf Verordnungsstufe einen für die Kantone möglichst praktikablen Kriterienkatalog festzulegen.

4 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

4.1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Art. 18 Abs. 3^{bis}

Die Tonnagesteuer soll nicht von der Rechtsform des Unternehmens abhängig sein. Deshalb können sich auch selbstständig Erwerbstätige sowie Personengesellschaften in der Form einer einfachen Gesellschaft, einer Kollektiv- oder einer Kommanditgesellschaft mit ihren Seeschiffen der Tonnagesteuer unterstellen. Dabei sind die Artikel 73 bis 77 sinngemäss anwendbar. Das mittels Tonnagesteuer ermittelte Einkommen aus dem Betrieb von Seeschiffen wird – sofern vorhanden – zum übrigen steuerbaren Einkommen hinzugerechnet und zum ordentlichen Einkommenssteuersatz besteuert.

Art. 58a Tonnagesteuer

Die Tonnagesteuer kommt einer *alternativen Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer* gleich. Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 73 bis 77 anwendbar. Der vorliegende Artikel bringt den entsprechenden Vorbehalt bei der ordentlichen Gewinnbesteuerung an. Der mittels Tonnagesteuer ermittelte steuerbare Reingewinn wird – sofern vorhanden – zum übrigen steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet und zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuert.

Dritter Titel: Tonnagesteuer (Gliederungstitel vor Art. 73)

Für die Bestimmungen zur Tonnagesteuer wird ein neuer Titel geschaffen. Bis zur Inkraftsetzung des Bundesgesetzes vom 10. Oktober 1997⁵⁶ über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 am 1. Januar 1998 war dort die Kapitalsteuer des Bundes verortet.

Art. 73 Gegenstand

Absatz 1 hält abschliessend fest, für welche betrieblichen Zwecke Seeschiffe der Tonnagesteuer unterstellt werden können. Diesbezüglich wird EU-Kompatibilität angestrebt. Den weiter oben bereits genannten *Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr vom 17. Januar 2004* kann entnommen werden, dass die Schiffe zur Beförderung von Gütern und Personen auf dem Seeweg den Kernbereich bilden. Im Lauf der Zeit hat die EU-Kommission auch Seeschiffe für zulässig erklärt, die anderen Zwecken dienen: den Rettungs- und Unterstützungsdiensten, der Kabel- und Rohrverlegung, der Errichtung von Offshore-Bauwerken sowie der wissenschaftlichen Meeresforschung.⁵⁷ Auch diese finden Eingang in die Bestimmung.

Die Binnenseeschifffahrt oder die reine Flussschifffahrt qualifizieren nicht für die Tonnagesteuer. Soweit aber beispielsweise Güter über das Meer und anschliessend auf demselben Seeschiff noch auf einem Fluss transportiert werden, um zum Zielhafen zu gelangen, qualifiziert dieser letzte Teil des Transportwegs für die Tonnagesteuer.

In *Absatz 2* wird das Steuersubjekt definiert. In der Regel handelt es sich dabei um eine Reederei oder um ein Charterunternehmen.

Absatz 3 regelt die Aktivitäten, die den Betrieb aus Seeschiffen sicherstellen:

- *Bereederung*: Unter die Bereederung fällt die generelle Verwaltung des Betriebs des Schiffs. Dazu zählen u.a. Ausrüstung, Wartung, Unterhalt, Inspektion und Verproviantierung von Seeschiffen, Vermittlung von Schiffsbesatzungen und Bereitstellung von Ausrüstung, Fracht- und Passagierbeförderung sowie Assistenz, Schleppdienste, Hilfeleistungen und Erforschung natürlicher Ressourcen auf hoher See, Schiffsmanagement- und dazugehörige Beratungstätigkeiten wie auch Dienstleistungen.

⁵⁶ AS 1998 669

⁵⁷ ABl. 176 vom 1.7.2019, S. 7, 18 und 56 und https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/234440/234440_1102393_72_2.pdf

- *Befrachtung*: Bei der Befrachtung handelt es sich um eine Speditionstätigkeit, bei der ein Schiff mit einer zu befördernden Last beladen wird.
- *Vercharterung*: Unter die Vercharterung fällt die Vermietung von Seeschiffen. Es gilt dabei zu unterscheiden zwischen Time- und Voyage-Charter sowie Bareboat-Charter. Beim Time- und Voyage-Charter handelt es sich um die Vermietung des bereederten Schiffs, d.h. inklusive Ausrüstung und Mannschaft. Beim Bareboat-Charter vermietet der Eigentümer indessen bloss das Schiff. Dies kommt einer Leasing-Aktivität gleich. Im Schweizer Recht ist nur die erstgenannte Geschäftsaktivität unter die Tonnagesteuer zu subsumieren. Die Gewinne aus dem Bareboat-Charter sind demgegenüber Bestandteil der ordentlichen Gewinnermittlung.

Der Bundesrat umschreibt den Betrieb im Rahmen von Ausführungsbestimmungen näher.

In *Absatz 4* wird verdeutlicht, dass sämtliche Gewinne der Tonnagesteuer unterliegen, die unmittelbar mit dem Betrieb des Schiffs in Zusammenhang stehen. Im Vordergrund stehen hierbei die Haupteinnahmen des Seeverkehrs durch Fahrkartenverkauf für die Personenbeförderung und Gebühren für die Güterbeförderung. Ein allfälliger Kapitalgewinn aus der Veräusserung eines tonnagebesteuerten Schiffs unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer.

Der gesamte Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord eines Schiffs fällt ebenfalls unter die Tonnagesteuer, solange diese selbst erbrachten Leistungen höchstens 50 Prozent des Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs ausmacht.⁵⁸ Als Bemessungsgrundlage für diesen Gewinn gilt das handelsrechtliche Ergebnis. Darunter fallen unter anderem die Vermietung von Werbetafeln, der Verkauf von Waren, Spa- und Friseurdienstleistungen sowie Glücksspiele und andere Unterhaltungsdienstleistungen.

Solange Kreuzfahrtschiffe unter einer anderen als der Schweizer Flagge fahren und ein Casino betreiben, ergeben sich keine verfassungsmässigen Restriktionen. Fährt indessen ein Kreuzfahrtschiff mit Casino unter einer Schweizer Flagge, wäre nach Artikel 106 BV⁵⁹ für die Errichtung und den Betrieb von Spielbanken eine Konzession des Bundes erforderlich. Dies wäre frühestens ab dem 1. Januar 2025 möglich. Gemäss Artikel 140 Absatz 1 des Geldspielgesetzes vom 29. September 2017⁶⁰ (BGS) laufen erteilte Konzessionen nämlich sechs Kalenderjahre nach Inkrafttreten des BGS ab. Vorher werden keine neuen Konzessionen erteilt. Der Bund erhebt gestützt auf Artikel 119 Absatz 1 BGS auf den Bruttospielerträgen eine Abgabe (Spielbankenabgabe). Diese darf mindestens 40 und höchstens 80 Prozent der Bruttospielerträge betragen (Art. 106 Abs. 2 BV sowie Art. 120 Abs. 2 Bst. a BGS). Der um die Abgabe reduzierte Gewinn ist für die Tonnagesteuer massgebend.

⁵⁸ Die genannte Limite ist in den nachfolgenden Tonnagesteuerregelungen durch die Europäische Kommission genehmigt worden:
 Malta vom 19.12.2017: [Microsoft Word - SA.33829_C2017-8734 of 19122017_EN_public version.docx \(europa.eu\)](#)
 Zypern vom 16.12.2019: [282978_2151764_167_2.pdf \(europa.eu\)](#)
 Estland vom 16.12.2019: [281883_2149331_168_2.pdf \(europa.eu\)](#)
 Kroatien vom 3.4.2020: [282852_2152628_145_2.pdf \(europa.eu\)](#)

⁵⁹ SR 101

⁶⁰ SR 935.51

Landgestützte Dienstleistungen wie etwa lokale Ausflüge fallen nicht unter die Tonnagesteuer.

Absatz 5 hält fest, dass Gewinne aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Dies gilt auch für Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen, für die kein Antrag auf Tonnagebesteuerung gestellt wurde. Unternehmen, die mit ihren Schiffen sowohl den tonnagebesteuerten Tätigkeiten nachgehen als auch andere Tätigkeiten ausüben, müssen eine *Spartenrechnung* führen. Für die Zwecke dieser Spartenrechnung sind sämtliche Aufwendungen, einschliesslich Gemeinkosten, auf die einzelnen Schiffe zu verteilen. Dieses Erfordernis bringt naturgemäss Abgrenzungsfragen und administrativen Mehraufwand mit sich. Aufgrund der allgemeinen Beweislastregeln hat die steuerpflichtige Person den Nachweis zu erbringen, dass bestimmte Aktivitäten unter die Tonnagesteuer fallen.

Art. 74 Voraussetzung

Damit eine in der Schweiz domizilierte Reederei oder ein Charterunternehmen die Tonnagesteuer beantragen kann, hat ein Mindestanteil der Schiffsflotte das Flaggenerefordernis zu erfüllen. Dieses richtet sich an den weiter oben genannten EU-Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr aus.

Vor diesem Hintergrund haben gemäss *Absatz 1* Unternehmen, die in der Schweiz Antrag auf die Tonnagesteuer stellen, mindestens 60 Prozent der Tonnage ihrer Flotte unter der Schweizer Flagge oder der Flagge eines EWR-Mitgliedstaates fahren zu lassen. Dies schliesst alle EU-Mitgliedstaaten sowie Island, Liechtenstein und Norwegen mit ein.

Gemäss *Absatz 2* wird unter der Flotte die Gesamtheit aller Schiffe verstanden, die von einer Reederei oder einem Charterunternehmen betrieben werden. Die Konsolidierungsgrösse zur Bestimmung der Flotte ist somit die Reederei oder das Charterunternehmen. Die genannten EU-Leitlinien halten zudem fest, dass die strategische und wirtschaftliche Verwaltung aller betroffenen Schiffe – mithin der Flotte – tatsächlich auf dem Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten erfolgen muss.

Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in der Schweiz befindet (Art. 50 DBG). Somit kann ein Seeschiffahrtsunternehmen nur dann von der Schweizer Tonnagesteuer profitieren, wenn der Sitz in der Schweiz liegt oder die tatsächliche Verwaltung aus der Schweiz erfolgt.

In *Absatz 3* wird festgelegt, dass für die Berechnung des Tonnage-Mindestanteils der letzte Tag der Steuerperiode massgebend ist.

Gemäss *Absatz 4* ist die Antragstellung zur Tonnagesteuer bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

Art. 75 Berechnung

Absatz 1 regelt den Grundsatz, wonach der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs pauschal anhand der mit einem gestaffelten Tarif multiplizierten

Nettoraumzahl (Frachtvolumen des Schiffs) berechnet wird. Der so ermittelte Betrag wird anschliessend mit der Anzahl Betriebstage multipliziert.

Die *Nettoraumzahl* ist eine international gebräuchliche Zahl, mit der die Grösse eines Schiffs vermessen wird. Die Formel zur Berechnung der *Nettoraumzahl* ist im Internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen geregelt. Die *Nettoraumzahl* wird von der zuständigen Behörde für jedes Schiff ermittelt und im Schiffsmessbrief vermerkt. Die Steuerbehörden können somit für die Steuerberechnung auf diese offiziellen Angaben zurückgreifen.

Absatz 2 liefert die Basis zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinns. Die im Vorentwurf verwendeten Tarife entsprechen den aktuellen EU-Medianen. Diese können dem Ende Mai 2020 veröffentlichten Weissbuch der Swiss Shipowners Association entnommen werden.⁶¹ Zur Veranschaulichung wird das nachfolgende Beispiel herangezogen:

Mittelgrosses, unter Schweizer Flagge fahrendes Frachtschiff mit einer Nettoraumzahl (NRZ) von 19 990

Der Gewinn bis 1000 NRZ	
pro Betriebstag beträgt:	1000 x 1.09 Franken /100
Der Gewinn ab 1001 NRZ bis 10 000	
NRZ pro Betriebstag beträgt:	9000 x 0.8 Franken/100
Der Gewinn ab 10 001 NRZ bis 25 000	
NRZ pro Betriebstag beträgt:	9990 x 0.52 Franken/100
Der ermittelte Tonnagegewinn pro Betriebstag beträgt:	134.85 Franken
Der steuerbare Gewinn pro Jahr beträgt bei	
320 Betriebstagen (134.85 Franken x 320 Tage):	<u>43 152 Franken</u>

Auf dem ermittelten Tonnagegewinn kommt in der Folge der jeweilige ordentliche Steuersatz der Gebietskörperschaft zur Anwendung. Bei der direkten Bundessteuer beträgt die Gewinnsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 8,5 Prozent des Reingewinns (Art. 68 DBG) vor Steuern. Bei rentablen Seeschiffahrtsunternehmen führt die Tonnagesteuer gegenüber der ordentlichen Besteuerung zu einer vergleichsweise tiefen Steuerbelastung.

Absatz 3 hält fest, dass die Verwendung umweltfreundlicherer Seeschiffe zu einer tieferen Tonnagesteuer führen soll. Der gemäss *Absatz 2* ermittelte Tonnagegewinn führt zu einer Ermässigung von maximal 20 Prozent. Die Höhe der Ermässigung hängt davon ab, welchen Nachweis die steuerpflichtige Person bezüglich eines umweltfreundlichen Antriebssystems des Schiffs erfüllt. Zu den ökologischen Anforderungen gehört auch die Verursachung geringer Luftverunreinigungen wie beispielsweise durch Schwefeldioxid, Stickstoffdioxid, Kohlenstoffdioxid, Russpartikel oder Feinstaub. Der *Kriterienkatalog* wie auch die Höhe der Ermässigung im

⁶¹ <http://www.shipowners.ch/white-ship>> Download the White Book on Swiss maritime sector / DE

Einzelnen wird vom Bundesrat in einer Verordnung geregelt. Wie bereits in Ziffer 3.2 ausgeführt, ist für die Berücksichtigung ökologischer Kriterien in der Vorlage die *Vollzugstauglichkeit* eine zentrale Bedingung. Denn die Steuerbehörden verfügen nicht über die notwendigen fachtechnischen Kenntnisse im Bereich *umweltschonender Technologien*.

Art. 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

Das Regime ist so aufgebaut, dass ein Seeschiffahrtsunternehmen die Wahl hat, die Tonnagesteuer pro Schiff in Anspruch zu nehmen. Diese Betrachtungsweise hat den Vorteil, dass es sich im Hinblick auf Ein- und Ausstieg bei der Tonnagesteuer als die praktikabelste Variante erweist – insbesondere mit Blick auf eine steuerneutrale Übertragung mittels Umstrukturierung im Konzernverhältnis (vgl. nachfolgend Art. 77). Eine solchermassen vorgenommene Ausgestaltung bildet konzeptionell eine Einheit, erweist sich als zielführende Vorgehensweise, um *Steuerplanungsmöglichkeiten* einzuschränken und eine übermässige Entlastung zu vermeiden. Der gewählte Lösungsansatz der Einzelfallbetrachtung geht im Übrigen von der gleichen Logik aus, wie sie im Rahmen der STAF bei der Patentbox zum Tragen kommt.

In *Absatz 1* wird der Beginn der Tonnagebesteuerung festgelegt. Es obliegt der steuerpflichtigen Person, die Tonnagesteuer zu beantragen. Sie hat die Wahl, sich ihr zu unterstellen oder darauf zu verzichten.

Absatz 2 sieht vor, dass die steuerpflichtige Person für jedes Seeschiff während eines Zeitraums von zehn Jahren einen Antrag stellen muss. Die meisten EU-Mitgliedstaaten, die ein solches Förderinstrument kennen, verfügen bezüglich Zeitraum über entsprechende Regelungen.

Gemäss *Absatz 3* kann die steuerpflichtige Person die Unterstellung unter die Tonnagesteuer nach Ablauf von zehn Steuerperioden erneut beantragen.

Könnte eine Reederei oder ein Charterunternehmen ihre Seeschiffe jährlich beliebig der Tonnagesteuer oder der ordentlichen Besteuerung unterstellen, ergäben sich massive *Steuroptimierungsmöglichkeiten*.

Falls die steuerpflichtige Person gemäss *Absatz 4* vor Ablauf der zehn Steuerperioden auf die Tonnagebesteuerung verzichtet oder die Tonnagebesteuerung aus anderen Gründen (weil beispielsweise das Registrierungsanfordernis nicht mehr erfüllt ist oder der Verwendungszweck des Seeschiffs nicht mehr dem Tonnagesteuerregime entspricht) vorzeitig endet, kann sie die Tonnagesteuer erst mit Wirkung ab der sechsten Steuerperiode nach dem Ausstieg erneut beantragen. Dadurch lassen sich *Steuerplanungsmöglichkeiten* zumindest begrenzen.

Absatz 5 hält fest, dass nach Ablauf der Zehnjahresfrist der steuerbare Reingewinn wiederum der ordentlichen Berechnung unterliegt. Dabei werden ab Beginn der neuen Steuerperiode die handelsrechtlichen Buchwerte am Ende der Tonnagebesteuerung als Gewinnsteuerwerte herangezogen. Das Abstellen auf das Handelsrecht stellt sicher, dass die gemäss Obligationenrecht geltenden Höchstbewertungsvorschriften eingehalten werden. Damit wird verhindert, dass eine steuerpflichtige Person während der Tonnagebesteuerung keine Abschreibungen an den Aktiven aus dem maritimen Betrieb von Schiffen vornimmt und anschliessend – im Rahmen der

ordentlichen Gewinnermittlung – durch aufgelaufene Abschreibungen den Gewinn über Gebühr schmälern kann.

Der letzte Satz in *Absatz 5* stellt klar, dass Verluste aus der Zeit der Tonnagebesteuerung nicht vorgetragen werden können. Das ist systematisch korrekt, da es sich bei der Tonnagesteuer um eine alternative Methode zur Ermittlung der ordentlichen Gewinnsteuer handelt und somit die effektive Höhe der Gewinne oder Verluste während der Tonnagebesteuerung unberücksichtigt bleibt.

Art. 77 Umstrukturierungen

Mit dieser Gesetzesbestimmung sollen *Steuroptimierungsmöglichkeiten* durch Umstrukturierungen verhindert werden. Grundsätzlich können auch Seeschiffe durch Umstrukturierungen steuerneutral übertragen werden. Dabei ist zu unterscheiden, ob ein Schiff im Zeitpunkt der Übertragung der ordentlichen oder der Tonnagebesteuerung unterliegt. Im ersten Fall sind die für die Gewinnsteuer massgebenden Werte zu übernehmen. Es gelten die gesetzlichen Bestimmungen gemäss Artikel 61 und die Praxisfestlegungen des ESTV-Kreisschreibens Nr. 5 betreffend Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004.⁶² Im zweiten Fall sind die handelsrechtlichen Buchwerte massgebend.

Diese Unterscheidung hat damit zu tun, dass für tonnagebesteuerte Schiffe keine steuerliche Gewinnermittlung nach Massgabe der Handelsbilanz erfolgt. Somit erfahren die Buchwerte gemäss Handelsrecht keine steuerlichen Korrekturen. Das Unternehmen hat aber für die Bestimmung der handelsrechtlichen Buchwerte im Zeitpunkt der Umstrukturierung die bisher angewandten handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze beizubehalten.

Um die Regelungen von Artikel 76 einzuhalten, werden die folgenden zwei Konstellationen unterschieden:

1. Es wird ein Seeschiff übertragen, für welches die Tonnagesteuer gilt. In diesem Fall laufen die Tonnagesteuer und die Anwendungsdauer gemäss Artikel 76 Absatz 2 im übernehmenden Unternehmen weiter.
2. Es wird ein Seeschiff übertragen, für welches die Tonnagesteuer erst nach Ablauf der Sperrfrist gemäss Artikel 76 Absatz 4 wieder beantragt werden könnte. In diesem Fall läuft die Sperrfrist weiter und ist entsprechend vom übernehmenden Unternehmen zu beachten.

Bei einem Verkauf des Seeschiffs gelangen diese Regelungen nicht zur Anwendung. Das heisst, dass der neue Schiffsbesitzer die Unterstellung unter die Tonnagesteuer beantragen kann, sofern er die notwendigen Voraussetzungen (Art. 73 und 74) erfüllt. Wenn das verkaufende Unternehmen über weitere Schiffe verfügt, die der Tonnagesteuer unterstellt worden sind, dann läuft für diese Schiffe die Tonnagesteuer weiter. Bedingungen: Die Mindestquote beim Registrierungserfordernis ist ebenso einzuhalten wie auch der Verwendungszweck der Schiffe (Art. 73 und 74).

⁶² <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html> > 1-005-DVS-2004-d vom 1.6.2004

4.2 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

Art. 8 Abs. 5

Siehe Erläuterungen zu Artikel 18 Absatz 3^{bis} DBG.

Art. 14 Abs. 3 zweiter Satz

Gleich wie bei juristischen Personen (Kapitalsteuer) soll auch für selbstständig Erwerbstätige eine Ermässigung bei der Vermögenssteuer für Schiffe geltend gemacht werden können, die der Tonnagesteuer unterstellt sind.

Art. 24 Abs. 1^{bis}

Es wird auf die Erläuterungen zu Artikel 58a DBG verwiesen.

Art. 26b–26f

Die Bestimmungen sind identisch mit Artikel 73 bis 77 DBG.

Auf die Möglichkeit für die Kantone, die eidgenössische Tonnagesteuer mit der kantonalen Tonnagesteuer zu verrechnen, wie dies der Gesetzestext des Nationalrats ursprünglich vorsah, wird verzichtet.⁶³ Der Grund liegt darin, dass die Tonnagesteuer nur auf Stufe Bemessungsgrundlage wirkt. Das heisst, dass die kantonale Tarifautonomie eingehalten wird. Auf Basis des ermittelten Frankenbetrags anhand der Nettoraumzahl sind die Kantone frei, den steuerbaren Reingewinn pro Jahr durch Anwendung des jeweiligen ordentlichen Gewinnsteuersatzes zu bestimmen.

Art. 29 Abs. 3

Die bisher im geltenden Recht vorgesehenen Steuerermässigungen bei der Kapitalsteuer werden um die Seeschiffe ergänzt, die der Tonnagesteuer unterstellt sind (Art. 26b Abs. 1).

Art. 72xx

Für die Einführung der Tonnagesteuer ist ein gleichzeitiges Inkrafttreten der Bestimmungen von Bund und Kantonen vorgesehen. Sollte das kantonale Recht dieser Vorgabe widersprechen, findet das Bundesrecht zur Tonnagesteuer direkt Anwendung. In diesem Fall hat die Kantonsregierung die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zu erlassen.

Die Kantone benötigen in der Regel rund zwei Jahre, um eine Änderung des StHG im kantonalen Recht umzusetzen. Der Bundesrat wird diesen Umstand bei der Inkraftsetzung berücksichtigen.

⁶³ <https://www.parlament.ch/centers/eparl/curia/2015/20150049/S3%20D.pdf> > S. 29 (Art. 28 Abs. 2 Bst. e E-StHG)

5 Auswirkungen

5.1 Finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte

Statische Effekte

Die ESTV verfügt über *keine statistischen Daten*, welche Unternehmen für die Tonnagesteuer qualifizieren würden und welche fiskalische Bedeutung diese Unternehmen hätten. Daher erweist sich bereits eine Schätzung der statischen finanziellen Auswirkungen bei Einführung einer Tonnagesteuer als schwierig.

Mutmasslich könnten weniger als 100 Unternehmen die Tonnagesteuer beantragen.⁶⁴ Für die Inanspruchnahme der Tonnagesteuer ist es entscheidend, dass es sich um in der Schweiz steuerpflichtige Gesellschaften handelt, die Seeschiffe direkt halten und ausschliesslich maritime Schifffahrtsaktivitäten im Sinne des vorliegenden Gesetzesentwurfs ausüben. In diesem Fall würde die bisherige Gewinnbesteuerung vollständig durch die Tonnagesteuer abgelöst, soweit das Unternehmen dafür optiert. Betreibt eine solches Unternehmen zusätzlich noch andere Tätigkeiten, die nicht der Tonnagesteuer unterstellt sind (insbesondere Grosshandelsaktivitäten), müsste es bei Ausübung seines Wahlrechts eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Aufteilung zwischen dem Gewinn aus dem Betrieb von Seeschiffen einerseits und dem Gewinn aus den übrigen Aktivitäten (insbesondere aus dem Rohstoffhandel) vornehmen, die nicht in den Geltungsbereich der Tonnagesteuer fallen. Dies würde naturgemäss ein gewisses Potenzial zur Steueroptimierung eröffnen, wobei die Grössenordnung dieses Effekts unklar ist.

Dynamische Effekte

Das Lausanner Institut d'économie appliquée (CREA) hat 2015 in einer Studie («Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage») die dynamischen Effekte bei Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz untersucht.⁶⁵ Diese Studie wurde 2020 aktualisiert.⁶⁶ Die Aussagen der aktualisierten Untersuchung lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- 2020 zählte der Cluster Rohstoffhandel und Seeschifffahrt 11 800 Beschäftigte, davon 2000 in der Seeschifffahrt.
- Mittels eines ökonometrischen Ansatzes wurde ermittelt, dass im Beobachtungszeitraum 1990–2018 die Länder, die eine Tonnagesteuer einführten, aufgrund der steuerlichen Massnahme im Mittel neun und mehr Jahre nach der Einfüh-

⁶⁴ Der Branchendachverband STSA beziffert die in der Schweiz domizilierten Seeschiff-fahrtsunternehmen auf über 60: <https://www.stsa.swiss/policy-regulation/swiss-tonnage-tax>

⁶⁵ https://nanopdf.com/download/le-pole-economique-maritime-suisse-et-la-taxe-au-tonnage_pdf

⁶⁶ Die Studie ist einsehbar auf der Website der Swiss Shipowners Association: [7c34ad_35678d68fb494192a203d80d20bcb1d9.pdf \(filesusr.com\)](https://www.filesusr.com/view/download/35678d68fb494192a203d80d20bcb1d9.pdf)

rung der Tonnagesteuer eine Steigerung des Tonnagevolumens um 164 Prozent verzeichneten.

- Mittels der Annahme, dass die Beschäftigung in der Seeschifffahrt proportional mit der Steigerung des Tonnagevolumens wächst, überträgt die Studie diese Steigerung von rund 160 Prozent auf die weiter oben genannten 2000 Beschäftigten. Hieraus resultiert eine Beschäftigungserhöhung in diesem Sektor um rund 3200 Beschäftigte.
- Unter der Annahme, dass die jährliche Lohnsumme pro zusätzlich Beschäftigten 107 500 Franken⁶⁷ beträgt, wurde eine zusätzliche direkte Lohnsumme von 344 Millionen Franken ermittelt, die durch Multiplikatoreffekte auf 393 Millionen Franken anwächst.
- Die so ermittelte Lohnsumme bewirkt zusätzliche Steuereinnahmen von 84 Millionen Franken und zusätzliche Beiträge für die erste und zweite Säule von 96 Millionen Franken.

Die erwarteten dynamischen Effekte gilt es kritisch zu beleuchten, weil der Beobachtungszeitraum 1990–2018 eher zu einer Überschätzung führen dürfte. Dafür sprechen die folgenden Gründe:

- Aufgrund des von der OECD und der G20 (Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer) gemeinsam lancierten 15-Punkte-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) wurde der internationale Steuerwettbewerb teilweise eingedämmt.
- Zudem gilt es zu berücksichtigen, dass die Tonnagesteuer international breit etabliert ist, so dass es nicht mehr so einfach sein dürfte, Marktanteile zulasten anderer Länder zu gewinnen.

Schliesslich gilt es zu bedenken, dass die Unterschiede in der Schweiz zwischen ordentlicher Steuerbelastung und Belastung durch eine Tonnagesteuer kleiner sind als in den meisten anderen Ländern, die eine solche steuerliche Massnahme bereits kennen.

Unbesehen der aus der CREA-Studie gewonnenen Erkenntnisse können als positiver, dynamischer Effekt die intakten *Chancen auf eine vermehrte Ansiedlung von Seeschifffahrtsgesellschaften in der Schweiz* hervorgehoben werden, da diese eng mit in der Schweiz domizilierten Grosshandelsgesellschaften zusammenarbeiten (Clusterbildung), die vor allem im Rohstoffhandel tätig sind. Insofern könnte die Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz die Clusterbildung im wirtschaftlich bedeutsamen Rohstoffsektor in der Schweiz verstärken. Hieraus könnten zusätzliche Steuereinnahmen von hochqualifizierten Arbeitskräften generiert werden.

Die finanziellen Auswirkungen einer Tonnagesteuer können somit nicht verlässlich geschätzt werden. Unter Berücksichtigung der zu erwartenden positiven Effekte auf den Wirtschaftsstandort Schweiz dürften allfällige Mindereinnahmen jedoch gering ausfallen.

⁶⁷ 1600 Stellen mit Gehalt von 130 000 Franken, 800 Stellen mit Gehalt von 100 000 Franken und 800 Stellen mit Gehalt von 70 000 Franken.

5.2 Personelle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte

Weil nur ein kleiner Kreis von Unternehmen überhaupt in Frage kommt, die die steuerliche Massnahme potenziell in Anspruch nehmen können, ist beim Bund mit keinen nennenswerten personellen Auswirkungen zu rechnen. Dies dürfte insbesondere auch auf jene Gebietskörperschaften zutreffen, wo sich keine oder nur wenige Unternehmen der Tonnagesteuer unterstellen.

5.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Laut dem Branchenverband Swiss Shipowners Association belegte die Schweizer Seeschifffahrt 2019 gemessen an der Tonnage weltweit Platz 9 sowie Platz 4 innerhalb von Europa.⁶⁸ Der direkte Beitrag dieses Sektors am BIP wurde für das Jahr 2016 auf rund 2,4 Milliarden Franken (0,4 % des BIP) geschätzt.⁶⁹ Aktuellere Zahlen liegen nicht vor.

Die Auswirkungen auf die einzelnen gesellschaftlichen Gruppen sind als gering einzustufen. Auf Stufe Unternehmen beschränkt sich die Steuerermässigung auf jene, die für die Unterstellung unter die Tonnagesteuer optieren. Wegen der geringen Zahl Betroffener ist der Gesamteffekt als gering einzustufen. Bezüglich der Regulierungskosten gilt es zu unterscheiden zwischen Unternehmen, die ausschliesslich Seeschifffahrtsaktivitäten ausüben, und solchen mit gemischten Aktivitäten. Erstgenannte können vollumfänglich in die Tonnagesteuer wechseln. Da diese anhand pauschaler Grössen ermittelt wird, dürfte der administrative Aufwand gering sein. Bei gemischten Aktivitäten hingegen müsste neu eine Spartenrechnung durchgeführt werden, was den administrativen Aufwand erhöht. Allerdings gilt es zu beachten, dass die Inanspruchnahme der Tonnagesteuer freiwillig ist. Aufgrund des kleinen Kreises von Unternehmen, die die Massnahme potenziell in Anspruch nehmen können, sind die zu erwartenden volkswirtschaftlichen Auswirkungen eher gering. Vor diesem Hintergrund erübrigt sich eine Regulierungsfolgenabschätzung.

Die Einführung einer Tonnagesteuer im Schweizer Steuerrecht wäre jedoch ein gezieltes Mittel, um *gleich lange Spiesse im Wettbewerb um die Gunst hoch mobiler Seeschifffahrtsunternehmen* zu schaffen und damit die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Schweiz sicherzustellen. Da das wichtigste Kapital im maritimen Sektor die Schiffe selbst sind, ist eine Verlagerung der Geschäftstätigkeit an einen anderen Standort einfach.

5.4 Auswirkungen auf die Umwelt

Die Tonnagesteuer allein erzeugt noch keine nachhaltigen Effekte im Bereich des Klimaschutzes. Durch ökologisch motivierte Steuerermässigungen, wie sie bereits in einigen EWR-Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung ihrer Tonnagesteuer zur An-

⁶⁸ <http://www.shipowners.ch/swiss-shipping-in-the-world>
⁶⁹ <https://stsa.swiss/policy-regulation/tax/swiss-tonnage-tax>

wendung kommen, können in der Schweiz domizilierte Seeschiffahrtsunternehmen mit ihren tonnagebesteuerten Seeschiffen einen *Beitrag zur Verringerung der Meeresverschmutzung* leisten (vgl. Ziff. 3.2). Hier kann sich die Schweiz mit einer fortschrittlichen Legiferierung der Tonnagesteuer aktiv einbringen.

6 Rechtliche Aspekte

6.1 Verfassungsmässigkeit

Wie bereits in Ziffer 1.3 festgehalten, verfolgte der Bundesrat die Tonnagesteuer in seiner Botschaft zur USR III nicht zuletzt aufgrund *verfassungsrechtlicher Bedenken*, die auch das Bundesamt für Justiz nach wie vor teilt, nicht weiter. Aufgrund nachfolgender Gründe kommt er zu einer neuen Einschätzung:

Nach Artikel 127 Absatz 2 BV sind bei der Steuererhebung insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. In der Lehre wird die Frage, ob die Tonnagesteuer diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen entspricht, kontrovers beurteilt (vgl. die Aussagen in den beiden Rechtsgutachten in Ziff. 1.3). Um *ausserfiskalische Zielsetzungen* zu verfolgen, ist zur Durchbrechung des Leistungsprinzips die Erfüllung folgender Voraussetzungen notwendig:⁷⁰

- Erstens muss das ausserfiskalische Förderungsziel mit dem Rechtsgleichheitsgebot und den oben genannten Besteuerungsgrundsätzen gleichrangig in der BV verankert sein.
- Zweitens muss die Massnahme notwendig und geeignet sein, um das ausserfiskalische Förderungsziel zu erreichen.
- Drittens muss das öffentliche Interesse am Erreichen des Förderungsziels höher bewertet werden können als das Interesse der betroffenen steuerpflichtigen Personen an einer Einhaltung gerechter Belastungsrelationen.

Professorin Madeleine Simonek (Universität Zürich) hält hierzu in einem Rechtsgutachten fest: «Was das erste Kriterium, die verfassungsrechtliche Verankerung des Förderungsziels betrifft, erachtet die herrschende Lehre es als genügend, wenn die ausserfiskalische Zielsetzung implizit in der Verfassung zum Ausdruck kommt. Das Förderungsziel muss somit nicht ausdrücklich genannt sein, sondern kann auch auf dem Auslegungsweg ermittelt werden.»⁷¹

Die Tonnagesteuer lässt sich weder mit Artikel 101 (Aussenwirtschaftspolitik) noch mit Artikel 103 BV (Strukturpolitik) *uneingeschränkt* als ausserfiskalische Zielsetzung rechtfertigen. Die erstgenannte Verfassungsbestimmung, wonach der Bund zum Schutz der inländischen Wirtschaft Massnahmen treffen kann (Art. 101 Abs. 2 BV), könnte eine sachliche Kompetenz begründen, um für den Wirtschaftsstandort

⁷⁰ <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/35837.pdf> > S. 22–23. Das Rechtsgutachten von 2010 befasste sich mit der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer kantonalen Zweitliegenschaftssteuer als kantonale Sondersteuer.

⁷¹ *Ibid.*, S. 23.

Schweiz im internationalen Wettbewerb um die Gunst hoch mobiler Seeschiffahrtsunternehmen *gleich lange Spiesse* zu schaffen, insbesondere im Vergleich zu den EU- resp. EWR-Mitgliedstaaten. Die Lehre schliesst jedoch aus, eine bestimmte Branche aufgrund fehlender internationaler Wettbewerbsfähigkeit *dauerhaft* vor ausländischer Konkurrenz zu schützen.⁷² Im Übrigen sind Schutzmassnahmen gestützt auf Artikel 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982⁷³ über ausserwirtschaftliche Massnahmen ausserordentlich selten.⁷⁴

Artikel 103 BV wiederum setzt zur Förderung eine hohe Hürde voraus, indem er dem Bund die Kompetenz verleiht, Wirtschaftszweige und Berufe zu fördern, soweit zumutbare Selbsthilfemassnahmen zur Sicherung von deren Existenz nicht ausreichen. Das Kriterium der Selbsthilfemassnahmen hat sich in der Vergangenheit jedoch als zu vage erwiesen, um dem Gesetzgeber konkrete Vorgaben zu setzen. Was es für die Seeschiffahrtsunternehmen faktisch bedeuten würde, ist nicht klar.

Bezüglich des zweiten und dritten Kriteriums gilt es festzuhalten, dass sich eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zu Gunsten der Seeschiffahrt wie folgt rechtfertigen lässt:

- Die *Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit* der Schweizer Wirtschaft stellt ein öffentliches Interesse dar, das – bei verhältnismässiger Ausgestaltung der Tonnagesteuer – gewisse Ungleichbehandlungen zu rechtfertigen vermag. So erscheint eine spezifische steuerliche Sonderbehandlung der Seeschiffahrt im Vergleich zum Flugverkehr vor dem Hintergrund vertretbar, dass sich die beiden Verkehrssektoren stark unterscheiden. Grundsätzlich erscheint eine mit der Transportkapazität der Flugzeuge verknüpfte steuerliche Massnahme denkbar. Weil der Luftverkehr wegen des grossen Infrastrukturbedarfs jedoch viel weniger flexibel ist, wäre eine Tonnagesteuer kaum den gleichen Abwanderungsrisiken ausgesetzt wie die hoch mobile Seeschiffahrt. Es ist denn auch nicht überraschend, dass bisher in keinem EU-Mitgliedstaat eine Tonnagesteuer für den Luftverkehr zur Anwendung kommt. Würde die Schweiz hier vorpreschen, würde die anvisierte Schaffung *gleich langer Spiesse* ins Gegenteil verkehrt.
- Die Schweiz ist im Bereich der Seeschiffahrt einem intensiven Standortwettbewerb ausgesetzt. Viele Staaten besteuern diese Branche anders als die übrigen Branchen. Bisher konnte sie in der Schweiz von den kantonalen Steuerstatus profitieren, die mit der STAF abgeschafft wurden. Dadurch hat die Schweiz an Wettbewerbsfähigkeit eingebüsst, was sich negativ auf die hiesige Seeschiffahrt und die damit verbundenen Branchen auswirkt. Besonders betroffen ist der internationale Rohstoffhandel mit einer Vielzahl von Arbeitsplätzen und grosser Wertschöpfung (vgl. Ziff. 1.1). Mit einer Tonnagesteuer hätte die Schweizer Seeschiffahrt wieder vergleichbare Voraussetzungen wie ihre ausländischen EU-Mitbewerberinnen.

⁷² Die schweizerische Bundesverfassung, hrsg. von Bernhard Ehrenzeller et al., 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 1887.

⁷³ SR **946.201**

⁷⁴ Basler Kommentar zur Bundesverfassung, hrsg. von Bernhard Waldmann et al., Basel 2015, S. 1609.

- Die vorgeschlagene *Ausgestaltung der Tonnagesteuer* leistet einen wesentlichen Beitrag zur Verhältnismässigkeit der Massnahme. Namentlich soll sich die Steuerbelastung an derjenigen in der EU orientieren. Kommt die Tonnagesteuer zur Anwendung, gilt sie für eine Dauer von zehn Jahren. Danach kommt abermals die ordentliche Bemessung zur Anwendung – es sei denn, die steuerpflichtige Person stellt erneut Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer. Kommt es zu einem vorzeitigen Ausstieg, hat dies zur Folge, dass ein erneuter Antrag erst im sechsten Jahr nach dem Ausstieg gestellt werden kann. Auch bezüglich Umstrukturierungen im Konzernverhältnis werden Steuerplanungsmöglichkeiten eingeschränkt und somit eine übermässige Entlastung vermieden.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass es aus verfassungsrechtlicher Sicht Argumente für und gegen eine Tonnagesteuer gibt (siehe dazu die unterschiedlichen Einschätzungen der Gutachten Danon und Oberson unter Ziff. 1.3). Vor diesem Hintergrund und gerade *mit Blick auf die Standort- und Fiskalinteressen der Schweiz* erscheint die Einführung einer Tonnagesteuer verfassungsrechtlich vertretbar.

Wie in den Ziffern 3.2 und 4.1 dargelegt, soll mit der Vorlage ökologischen Anliegen im Seeverkehr Rechnung getragen werden. Mit der Verringerung der Bemessungsgrundlage dank umweltfreundlicher Technologie wird ebenfalls ein ausserfiskalisches Förderungsziel anvisiert, bei dem zur Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips ebenfalls die weiter oben genannten Voraussetzungen einzuhalten sind.

Artikel 74 BV ermächtigt den Bundesgesetzgeber, Vorschriften zu erlassen über den Schutz des Menschen und seiner natürlichen Umwelt vor schädlichen oder lästigen Einwirkungen. Gestützt auf besagten Umweltschutzartikel kommt dem Bund somit eine umfassende Gesetzgebungskompetenz zum Schutz der Umwelt zu. Diese Kompetenz umfasst auch die Verhaltenslenkung zum Zweck der Verminderung klimarelevanter Emissionen.⁷⁵ Für die genannte ausserfiskalische Zielsetzung lässt sich Artikel 74 BV als notwendige Sachkompetenz heranziehen.

Bezüglich der zweiten Voraussetzung (Notwendigkeit und Geeignetheit der Massnahme) lässt sich schlussfolgern, dass es globale Vorschriften gibt, die schon heute die Seeschiffe dazu verpflichten, ökologisch sauberer zu fahren (vgl. IMO-Vorgaben in Ziff. 3.2). Damit auch die Schifffahrtsindustrie darüber hinaus ihren freiwilligen Beitrag zur Verwirklichung der langfristigen Klimastrategie der Schweiz (Senkung der Treibhausgasemissionen bis zum Jahr 2050) leistet, ist ein entsprechender steuerlicher Anreiz eine denkbare Massnahme. Hierzu kann auch auf die kantonalen Vergünstigungen bei den Motorfahrzeugsteuern verwiesen werden. Die Rabatte für energieeffiziente Fahrzeuge führen zu entsprechenden Reduktionen bei der jeweiligen Bemessungsgrundlage.

Auch die dritte Voraussetzung (Primat des öffentlichen Interesses) lässt sich mit Bezug auf zentrale Bedeutung der Seeschifffahrt für die Weltwirtschaft behagen.

⁷⁵ Helen Keller und Matthias Hauser: Rechtsgutachten über den verfassungsrechtlichen Rahmen einer Klimalenkungsabgabe des Bundes, im Auftrag des Bundesamts für Umwelt 2008, S. 56:
<https://www.bafu.admin.ch/bafu/de/home/themen/klima/recht/rechtsgutachten.html>

Wie in Ziffer 1.1 festgehalten, werden mehr als 90 Prozent aller weltweit hergestellten Güter mindestens einmal über die Weltmeere transportiert.

6.2 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz

Damit die Schweiz ihre *Konkurrenzfähigkeit* erhalten und als Unternehmensstandort weiterhin attraktiv bleibt, muss sie vorteilhafte und international akzeptierte steuerliche Rahmenbedingungen bieten. Mit der Tonnagesteuer liegt ein Förderinstrument vor, das den *heutigen Wettbewerbsnachteil* der Schweizer Seeschiffahrtsunternehmen gegenüber den tonnagesteuerbegünstigenden Unternehmen mit Sitz in den EU- resp. EWR-Mitgliedstaaten beseitigen kann. Dieses hat mit den staatsvertraglichen Regelungen sowie den internationalen Standards und Empfehlungen, namentlich mit jenen der OECD, in Einklang zu stehen.

Die Schweiz unterhält traditionell enge Beziehungen zur EU, welche durch zahlreiche bilaterale Abkommen und Vereinbarungen geregelt werden. Zu erwähnen ist insbesondere das Freihandelsabkommen vom 22. Juli 1972⁷⁶ (FHA). Es stellt einen tragenden Pfeiler der Handelsbeziehungen mit der EU dar. Der Beihilfegriff in Artikel 23 FHA steht demjenigen im AEUV zwar nahe, enthält aber entgegen dem EU-Beihilferecht kein grundsätzliches Beihilfeverbot. So ist im besagten Artikel nicht die Rede von einem Verbot oder einer Rechtswidrigkeit, sondern nur von einer Unvereinbarkeit «mit dem guten Funktionieren dieses Abkommens». Indem die Schweiz sich bei der Ausgestaltung ihrer Tonnagesteuer nach den *Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr* der EU richtet, die für die Europäische Kommission als zentrale Rechtfertigung zur Einräumung der mitgliedstaatlichen Steuervergünstigungen für die EU-Schiffahrtsindustrie genügen, ist die Kompatibilität mit vertraglichen Verpflichtungen der Schweiz gegenüber der EU sichergestellt.

In den letzten Jahren haben sich verschiedene Initiativen auf internationaler Ebene zum Ziel gesetzt, die Steuerpraktiken der Staaten zu analysieren und ihre Schädlichkeit zu bewerten. Die wichtigsten internationalen Entwicklungen im Bereich der Unternehmensbesteuerung stehen im Zusammenhang mit dem von der OECD und der G20 gemeinsam lancierten BEPS-Projekt. Unter anderem wurden auch die Arbeiten des Forums über schädliche Steuerpraktiken (FHTP) mit dem BEPS-Projekt koordiniert, wobei dem FHTP die Arbeiten für die Massnahme 5 übertragen wurden. Die Veröffentlichung der Schlussergebnisse aus dem BEPS-Projekt vom 5. Oktober 2015 hat gezeigt, dass die Tonnagesteuer nicht als schädliche Steuerpraxis eingestuft wird.⁷⁷ Dies wurde in der Folge auch 2017 und 2018 im jeweiligen «Progress Report on Preferential Regimes» bestätigt.⁷⁸ Das Gleiche gilt für die «Peer Review Results», die die OECD im November 2020 bekannt gab.⁷⁹ Die Ergebnisse zum laufenden Arbeitsprogramm der OECD bezüglich der steuerlichen

⁷⁶ SR 0.632.401

⁷⁷ [BEPS 2015-Action 5 GER.indb \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁷⁸ [9789264283954-en.pdf \(oecd-ilibrary.org\)](#) und [Harmful Tax Practices – 2018 Progress Report on Preferential Regimes \(oecd-ilibrary.org\)](#)

⁷⁹ [Harmful Tax Practices - Peer Review Results on Preferential Regimes \(2018 Progress Report\) - Update November 2020 \(oecd.org\)](#)

Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft und allfälliger Konsequenzen für Tonnagesteuerregelungen können noch nicht gewürdigt werden.

Der Bundesrat ist der Ansicht, dass die Schädlichkeit von Steuerregelungen anhand der Kriterien der OECD beurteilt werden soll. Daher wirkt die Schweiz als OECD-Mitglied aktiv in deren Arbeitsgruppen im Steuerbereich mit. Sie setzt sich für die Entwicklung internationaler Standards ein, die von allen Ländern und Gebieten eingehalten werden sollen, damit *gleich lange Spiesse* im internationalen Steuerwettbewerb gewährleistet sind. Auch vor diesem Hintergrund erscheint die Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz folgerichtig, um einen *bestehenden Wettbewerbsnachteil* zu beheben.